



# الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

## وزارة التعليم العالي والبحث العلمي



جامعة العربي بن مهيدي - أم البواقي

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الشعبة: علوم اقتصادية

تخصص: أسواق مالية

الموضوع:

### تقييم تجربة الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر بين الواقع والآفاق

أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم الاقتصادية

تحت إشراف: الأستاذ الدكتور

عبود زرقين

من إعداد: الطالب

مرداسي شوقي

أعضاء لجنة المناقشة:

الاسم و اللقب	الرتبة	الجامعة	الصفة
زعيط نور الدين	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	رئيسا
عبود زرقين	أستاذ التعليم العالي	جامعة أم البواقي	مشرفا ومقررا
مزياني نور الدين	أستاذ محاضر -	جامعة سكيكدة	عضوا
تقرارت يزيد	أستاذ محاضر -	جامعة أم البواقي	عضوا
يوسف رفيق	أستاذ محاضر -	جامعة تبسة	عضوا
بوسالم أبو بكر	أستاذ محاضر -	المركز الجامعي ميله	عضوا

السنة الجامعية: 2018/2019

# سورة التوبة

وَقُلْ اَعْمَلُوا فَسَيَرَى اللهُ عَمَلَكُمْ وَرَسُولُهُ وَالْمُؤْمِنُونَ  
وَسَتُرَدُّونَ اِلَى عَالَمِ الْغَيْبِ وَالشَّهَادَةِ فَيُنَبِّئُكُمْ بِمَا كُنتُمْ  
تَعْمَلُونَ ﴿١٠٥﴾

سورة التوبة الآية 105

# شكر و تقدير

تحية شكر و تقدير إلى الأستاذ المشرف الأستاذ الدكتور/ عبود زرقين  
و على وقته معي عند التسجيل الأول لهاته الأطروحة بعد مسار صعب، وعلى  
سهره الدائم و متابعته المستمرة و كل ما قدمه من نصائح وتوجيهات لدفعي من أجل  
إتمام إنجاز هذا العمل.

كما لا يفوتني إهداء جميل عبارات الشكر و التقدير لكل من ساهم في إنجاز هذا  
العمل ، خاصة الأستاذ بشيشي وليد و الأستاذ بوسنة حمزة و الأستاذة دالي سعيدة

# إهداء

إلى أمي إلى أبي ،

إلى زوجتي و أبنائي نضال و آدم ، إلى إخوتي

إلى كل من علمني حرفا

إلى الأستاذ أمير السعد

إلى كل مخلص في الجزائر

أهدي هذا العمل

فارس شوقي

# فهرس المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
/	شكر و تقدير .....
/	إهداء .....
II-XI	فهرس المحتويات .....
XII-IV	فهرس الجداول و الأشكال .....
أ- ض	الإطار العام للدراسة
ت	أولاً: إشكالية الدراسة .....
ث	ثانياً: أهمية الدراسة .....
ج	ثالثاً: أهداف الدراسة .....
ح	رابعاً: دوافع الدراسة .....
خ	خامساً: فروض الدراسة .....
د	سادساً: حدود الدراسة .....
د	سابعاً: منهج الدراسة .....
ذ	ثامناً: الدراسات السابقة .....
ش	تاسعاً: تقسيم الدراسة .....
ض	عاشراً: صعوبات الدراسة .....
79-1	الفصل الأول: الإصلاحات الاقتصادية و المالية في الجزائر و موقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها
2	تمهيد .....
4	المبحث الأول الجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية (1988-1993)

4	المطلب الأول: مفاهيم حول الإصلاحات الاقتصادية المدعومة .....
5	الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الاقتصادي .....
7	الفرع الثاني: خصائص الإصلاح الاقتصادي .....
11	المطلب الثاني: الظروف العامة قبل الشروع في الجيل الأول من الإصلاحات .....
18	المطلب الثالث: إتفاق الإستعداد الإثماني الأول 1989 .....
21	المطلب الرابع: القانون 90-10 المتعلق بالنقد و القرض .....
29	المطلب الخامس: إتفاق الإستعداد الإثماني الثاني 1991 .....
34	المبحث الثاني : الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية (1994-1998) .....
35	المطلب الأول: إتفاق الإستعداد الإثماني الثالث أفريل 1994 .....
37	المطلب الثاني: إتفاق التصحيح الهيكلي ماي 1995 - ماي 1998 .....
38	المطلب الثالث: القرارات المتخذة خلال الفترة 1995-1998 .....
40	المطلب الرابع: السياسات الاقتصادية المتبعة في ظل برنامج التصحيح الهيكلي .....
53	المبحث الثالث : الجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية (1999-2018)
55	المطلب الأول: برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001-2004 .....
61	المطلب الثاني: البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2009
66	المطلب الثالث: البرنامج الخماسي الجديد للتنمية 2010-2014
72	المطلب الرابع: البرنامج الخماسي 2015-2019
78	خاتمة الفصل .....

144-80	الفصل الثاني: عناصر البيئة الحاسبية في ظل الإصلاح الحاسبي الجزائري
81	تمهيد .....
82	المبحث الأول: المخطط الحاسبي الوطني PCN خصوصيته وقائضه .....
83	المطلب الأول: خصوصياته : .....
86	المطلب الثاني: نقائضه .....
90	المطلب الثالث: دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع الحاسبي
95	المطلب الرابع: محدودية المخطط الحاسبي الوطني وضرورة استجابته للتحويلات الحاسبية الدولية
96	المطلب الخامس: محاولات إصلاح المخطط الحاسبي الوطني .....
99	المبحث الثاني :الأعمال المرتبطة مع خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير الحاسبة الدولية
100	المطلب الأول:أعمال لجنة تحديث وتعديل المخطط الحاسبي الوطني .....
102	المطلب الثاني: أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين .....
107	المطلب الثالث: تقديم النظام الحاسبي المالي الجديد .....
117	المطلب الرابع:النصوص القانونية والتنظيمية للنظام الحاسبي المالي .....
125	المبحث الثالث : تأثير الإصلاحات الحاسبية على المنظمات المهنية والحماية
125	المطلب الأول: تأثير الإصلاحات الحاسبية على هيكلية المنظمات المهنية .....
132	المطلب الثاني: تأثير الإصلاحات الحاسبية على الحماية .....

134	المبحث الرابع :أهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفق المعايير المحاسبة الدولية
135	المطلب الأول: الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي.....
140	المطلب الثاني: الآثار المتوقعة للإصلاح المحاسبي علي البيئة الجزائرية .....
142	المطلب الثالث: صعوبات تبني النظام المحاسبي المالي الجديد .....
164	خاتمة الفصل.....
209-145	الفصل الثالث: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر.....
146	تمهيد .....
148	المبحث الأول:تقييم مفاهيمي للإصلاح المحاسبي.....
148	المطلب الأول: أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير المحاسبية
150	المطلب الثاني: تقييم عملية الإصلاح المحاسبي زمانيا و مكانيا
151	المطلب الثالث: تقييم عملية الإصلاح المحاسبي من خلال مدى ملاءمة واستعداد البيئة المحاسبية .....
154	المبحث الثاني:تقييم الإصلاح المحاسبي حيث الهيئات المشرفة على الإصلاح وآلياته القانونية
154	المطلب الأول:تقييم عملية الإصلاح المحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح.....
158	المطلب الثاني:تقييم آليات تطبيق النظام المحاسبي المالي.....

189	المبحث الثالث: تقييم الإصلاح المحاسبي أكادفيا و مهنيًا . . . . .
189	المطلب الأول: تقييم إصلاحات التعليم المحاسبي . . . . .
191	المطلب الأول: تقييم إصلاحات المهن المحاسبية . . . . .
209	الخلاصة . . . . .
289-210	الفصل الرابع: الدراسة الميدانية . . . . .
211	تمهيد . . . . .
213	المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية . . . . .
213	المطلب الأول: أدوات الدراسة . . . . .
215	المطلب الثاني: إطار الدراسة . . . . .
218	المطلب: مشاكل الدراسة . . . . .
220	المبحث الثاني: أساليب الدراسة الميدانية . . . . .
220	المطلب الأول: أسلوب الدراسة . . . . .
237	المطلب الثاني: توزيع و هيكل الإستبيان . . . . .
239	المبحث الثالث: بيان و تحليل نتائج البحث . . . . .
239	المطلب الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة . . . . .
248	المطلب الثاني: تحليل النتائج و اختبار الفرضيات . . . . .
273	المطلب الثالث: تحليل الفروقات . . . . .
288	خلاصة الفصل . . . . .
290	الخاتمة

293	أولاً: نتائج اختبار الفرضيات .....
297	ثانياً: نتائج الدراسة .....
300	ثالثاً: التوصيات .....
303	رابعاً: آفاق الدراسة .....
304-314	قائمة المصادر والمراجع
315	الملاحق .....
331	الملخصات .....
332	الملخص باللغة العربية .....
333	الملخص باللغة الإنجليزية .....
334	الملخص باللغة الفرنسية .....

فهرس الأشكال

و الجداول

رقم الصفحة	العنوان	رقم الشكل
13	استقلالية المؤسسات العمومية.....	01
14	تصنيف صناديق المساهمة ووظائفه.....	02
16	المؤسسة العمومية في ظل مشروع الاستقلالية.....	03
113	هيكل النظام المحاسبي المالي.....	04
124	النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي.....	05
236	تحديد الحد الأدنى للعينه <b>G*POWER</b> .....	06
240	نسبة أفراد العينة تبعاً للجنس.....	07
242	نسبة أفراد العينة تبعاً للعمر.....	08
243	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي.....	09
245	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية.....	10
246	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة.....	11
248	توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في الحاسبة.....	12

رقم الصفحة	العنوان	رقم الجدول
136	مقارنة القوائم المالية المعدة وفق IAS/IFRS، SCF، PCN	01
137	جدول حسابات النتائج ما بين IAS/IFRS، SCF، PCN	02
216	مجموع استثمارات الاستبيان.	03
229	معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستمارة	04
231	معامل الثبات و معامل الصدق لكل بعد	05
232	نتائج اختبار التجزئة النصفية لمعامل قوتمان ومعامل سييرمان براون	06
234	معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور بالدرجة الكلية للمحور	07
235	اختبار KMO لكفاية العينة	08
240	توزيع أفراد العينة حسب الجنس	09
241	توزيع أفراد العينة حسب العمر	10
242	توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي	11
244	توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية	12
245	توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة	13
247	توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في المحاسبة	14

250	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح الحاسبي على أساس الأهداف ، المكان و الزمان	15
254	نتائج اختبار T-Test للبعد الأول	16
255	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح الحاسبي على أساس إستعداد البيئة الحاسبية للإصلاح	17
257	نتائج اختبار T-Test للبعد 2	18
258	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح الحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح	19
260	نتائج اختبار T-Test للبعد 3	20
261	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم الآليات القانونية للإصلاح الحاسبي	21
263	نتائج اختبار T-Test للبعد 4	22
264	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم إصلاحات التعليم الحاسبي	23
266	نتائج اختبار T-Test للبعد 5	24
267	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم إصلاحات المهن الحاسبية	25
269	نتائج اختبار T-Test للبعد 6	26
270	المتوسطات الحسابية و الانحرافات المعيارية لتقييم مواكبة الجباية للإصلاح الحاسبي	27

271	تأج اختبار T-Test للبعد 7	28
274	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير الجنس	29
276	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير العمر .	30
278	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي	31
279	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير سنوات العمل(الخبرة) .	32
280	تأج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق لسنوات العمل	33
282	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي .	34
283	تأج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق للمركز الوظيفي	35
285	تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير الدورات التدريبية في الحاسبة	36
286	تأج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق للدورات التدريبية	37

# الإطار العام للدراسة

## تمهيد:

إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية فقط، بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها، مما توجب السعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين، تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لتقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

وفي خضم هاته التطورات الحاصلة على الساحة الاقتصادية العالمية دخلت الجزائر في سلسلة اصلاحات اقتصادية وهيكلية، مدفوعة بانخفاض أسعار النفط بجلول النصف الثاني من ثمانينيات القرن الماضي، لتباشر سلسلة إصلاحات إقتصادية، لتشتد الأزمة الاقتصادية مع بداية التسعينيات وتشعب لتجد الحكومة في تلك الفترة نفسها مضطرة للجوء إلى الهيئات المالية الدولية، فينطلق جيل جديد من الإصلاحات الاقتصادية مدعوم من قبل الهيئات المالية الدولية، تحت مسمى برامج التثبيت الهيكلي بداية، ثم برامج التصحيح الهيكلي.

كما شهد الاقتصاد الجزائري خلال تلك الفترة تغيرات تشريعية وتنظيمية بغية الانفتاح على اقتصاد السوق، بما فيها تلك المتعلقة بالجانب المحاسبي، حيث فتحت

ورشة للإصلاح الحاسبي منذ نهاية العقد الأخير من القرن الماضي، ونظرا لأن الإصلاح عملية متشابكة ومتداخلة في العديد من الجوانب، إذ أنه عملية متكاملة لا تتجزأ وبالتأكيد هذه العملية لها مقتضياتها وبيئتها وشروطها، لقد تم خيار الإصلاح الحاسبي الجزائري بتغيير المخطط الحاسبي الوطني الذي قيل عنه أنه أصبح لا يساير المرحلة الاقتصادية الحالية بنظام محاسبي مالي مبني على أساس المعايير المحاسبية الدولية التي من شأنها تقديم معلومات تخدم مختلف المستعملين (المستثمرين، البنوك، مصالح الجباية...)، ولقد مس هذا الإصلاح الحاسبي العديد من الجوانب الرئيسة في البيئة المحاسبية الجزائرية،

لقد تبنت الجزائر منذ سنة 2007 مجموعة من الإصلاحات المحاسبية على مراحل، من خلال المصادقة على قانون النظام الحاسبي المالي أولا متكيف مع المعايير المحاسبية الدولية، إستجابة للمتغيرات الاقتصادية و المالية العالمية و الوطنية، مما فرض إعادة النظر في المنظومة المحاسبية، بغية إنجاح تطبيق النظام الحاسبي المالي الجديد، إلا أن إنجاح هذا النظام مرهون بشروط وإجراءات كفيلة بمسايرة مستجداته، وقبل الوصول لهاته الشروط والإجراءات وجب معرفة الظروف العامة التي كانت سببا في تبني النظام المالي والحاسبي سنة 2007، والذي دخل حيز التنفيذ بداية من سنة 2010، فأدخل إصلاحات على نظام محاسبة المؤسسة، فالمرجو من هذه الدراسة هو التطرق إلى الاتجاه الذي جعل السلطات العمومية

الجزائرية تتبنى خيار التكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS سنة 2007 التي تخص المؤسسة الاقتصادية طبعاً، وهل كانت هناك خيارات أخرى متاحة؟

وإن الدراسة لهذه الإصلاحات تستلزم وضعها في سياقها التاريخي الاقتصادي للإلمام بجميع جوانبها وأبعادها و منطلقاتها الحقيقية والبحث في العلاقة الموجودة بين الإصلاحات المحاسبية و حوكمة تسيير المؤسسة على الصعيد الجزئي وأثرها في جودة المعلومات المحاسبية و الجبائية.

## أولاً : إشكالية الدراسة :

على ضوء العرض المقدم أعلاه يمكن بلورة مشكلة الدراسة، والتي يمكن صياغتها في التساؤل الرئيسي الآتي:

ما هو واقع الإصلاحات المحاسبية في الجزائر و فاعليتها

في تحقيق أهدافها ؟

و يمكن تجزئة هذا التساؤل إلى التساؤلات الفرعية التالية :

1. ما هو موقع الإصلاح المحاسبي ضمن سلسلة الإصلاحات الاقتصادية في

الجزائر ؟

2. ماهي دواعي ومبررات الإصلاح المحاسبي في الجزائر؟

3. ما هي آثار تطبيق الإصلاح المحاسبي على أطراف البيئة المحاسبة ؟

4. ما تقييم عناصر البيئة الحاسوبية للإصلاح الحاسبي ؟
5. ماهي الصعوبات و المعوقات التي واجهت الإصلاح الحاسبي ؟
6. ما هي السبل الكفيلة بإنجاح عملية الإصلاح الحاسبي في الجزائر ؟

## ثانيا : أهمية الدراسة :

إن التساؤلات السابقة تدعو إلى:

- 1- أهمية البحث في مسار الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر، خاصة من خلال إطارها المرجعي ومدى تناسقها، خاصة مع إصلاحات الجانب الحاسبي .
- 2- محاولة معرفة مسار الإصلاحات الحاسوبية المالية، مع إلقاء نظرة على المخطط الوطني الحاسبي السابق و كيفية إعداده ثم معرفة أهدافه و تقائصه، و تكمن أهمية هذا الطرح من خلال إستقراء تجربة الإصلاح الحاسبي الجديد هل أخذت التجارب السابقة بعين الإعتبار.
- 3- تكمن أهمية هذا البحث كذلك في معرفة إنعكاسات الإصلاحات الحاسوبية على مختلف عناصر البيئة الحاسوبية، خاصة جانب التنظيم الحاسبي ومدونة سير الحسابات و القوائم المالية في ظل هذا الإصلاح ، إضافة لتنظيم المهن الحاسوبية و الحماية و كذلك التكوين و التعليم الحاسبي .

4- محاولة إجراء عملية تقييمية للإصلاح المحاسبي المالي من خلال أبعاد مختلفة في جانب تحليلي أولاً، ثم من خلال جانب تطبيقي عن طريق إستمارة إستبيان موجه لمختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية.

### ثالثاً: أهداف الدراسة

من جملة الأهداف التي تسعى الدراسة إليها نذكر منها:

1. محاولة إلقاء الضوء على سيرورة الإصلاحات الإقتصادية في الجزائر.
2. طرح مشكل تنسيق الإصلاحات و هذا بدراسة الإصلاحات الإقتصادية ومحاولة الوقوف على واقع تطبيق الإصلاحات المحاسبية في الجزائر.
3. إستعراض آثار تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري على القوائم المحاسبية والمالية للمؤسسات الإقتصادية و مختلف أطراف البيئة المحاسبية.
4. عرض مختلف المعوقات والتحديات الناجمة على تطبيق تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر.
5. محاولة تقديم إقتراحات أو توصيات معينة للإصلاحات المحاسبية مما يشكل محاولة للفت انتباه المسؤولين والخبراء وصناع القرار.
6. محاولة وضع تصور مقترح حول الإصلاحات المحاسبية في الجزائر بما يتماشى و مستجدات المعايير المحاسبية الدولية.

## رابعاً: دوافع الدراسة

هناك مجموعة من الأسباب و المبررات دفعتنا لإختيار البحث في هذا الموضوع

نوجزها في مايلي:

أ- أسباب ذاتية : فترجع للإهتمام الشخصي بالتحويلات المحاسبية التي رافقت

الإصلاحات الاقتصادية وهذه الدراسة امتداد لمذكرة الماجستير التي قمت

بإنجازها .

ب-أسباب موضوعية: فترجع إلى أن الموضوع المطروق في هذه الدراسة ذو أهمية

كبيرة لراهنيتها و حينيتها، حيث يأتي هذا البحث في سياق الإصلاحات التي

قامت بها الجزائر فيما يتعلق بمجال المحاسبة، ومن ثم فان الفترة الزمنية التي

ستمد خلالها الدراسة التطبيقية سوف تلقي الضوء على جوانب عديدة تبين

مدى نجاعة هذه الإصلاحات، فالدراسة إذن تتميز بالديناميكية والحينية في

الزمن .

## خامسا: الفرضيات:

في ضوء ما تم طرحه من تساؤلات حول موضوع البحث وأملا في تحقيق أهدافه، يمكن تحديد مجموعة من الفرضيات التي يسعى الباحث لاختبارها وهي على النحو التالي:

1. **الفرضية الأولى:** الإصلاح المحاسبي في الجزائر جاء استكمالاً لسلسلة

الإصلاحات الإقتصادية.

2. **الفرضية الثانية:** يؤثر الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مختلف أطراف بيئة

المحاسبة.

3. **الفرضية الثالثة:** لعناصر البيئة المحاسبية تقييمات مختلفة إتجاه الإصلاح

المحاسبي.

4. **الفرضية الرابعة:** تتطلب عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر المزيد من

الجهود من أجل إنجازها.

## سادسا : حدود الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية، زمنية، بشرية و أخرى موضوعية.

### أ. الحدود المكانية:

تسلط هذه الدراسة الضوء على تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى قابلية تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسات الاقتصادية و الأكاديمية، والجبائية .

### ب. الحدود الزمنية:

ارتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني، حيث امتدت فترة دراسة منذ سنة 1969 أي تاريخ بداية إعداد المخطط المحاسبي الوطني إلى غاية تاريخ الدباجة النهائية للدراسة ديسمبر 2018

### ج. الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمحاور و المواضيع المرتبطة أساساً بموضوع البحث محل الدراسة، تتوقف جودتها على نوعية التحليل الذي قام به الباحث، و على الإجابات المحصل عليها من قبل عينة الدراسة .

## سابعا: منهج الدراسة

سوف نعتمد في بحثنا هذا للإجابة على مختلف التساؤلات المطروحة و الإلمام بالموضوع من كل جوانبه، على المنهج الوصفي بغرض ضبط الإطار العلمي

والمفاهيمي للإصلاحات المحاسبية، كما سنستعين بالمنهج التاريخي في الأجزاء المرتبطة بتتبع مراحل التطور التاريخي للإصلاحات الاقتصادية و المحاسبية في الجزائر. ومن أجل التكامل المنهجي، فإن المنهج التحليلي يفرض نفسه بهدف استيفاء عملية التفسير و التحليل النوعي بغرض التوصل إلى النتائج. أما الأداة التي سنستعملها لانجاز هذا الجانب النظري من البحث فهي المسح المكتبي أي الاطلاع على مختلف مصادر المعلومات (باللغات العربية، الفرنسية، و الانجليزية) المتعلقة بالموضوع من كتب، موسوعات، مجلات و دوريات، أبحاث و دراسات، وكذا النشرات الالكترونية من خلال مواقع الانترنت لهيئات و منظمات و مكاتب المحاسبة المتخصصة، أما الجانب التطبيقي من البحث فيتمثل في القيام بدراسة ميدانية على البيئة الجزائرية أين سنستخدم المقابلة والاستبيان وأدوات وطرق التحليل الإحصائي المتنوعة.

### ثامنا: الدراسات السابقة

تم الإطلاع على العديد من الدراسات السابقة التي تناولت الإصلاحات الاقتصادية بشكل عام، والإصلاحات المحاسبية المالية في الجزائر بشكل خاص، حيث تمت دراسة مختلف الأبحاث و الدراسات التي تناولت تجربة الإصلاح المحاسبي في عدة دول (فرنسا، تونس، المغرب، الأردن، مصر، العراق، رومانيا، الفيتنام...)، حيث كانت لهذه الدراسات دور متميز في ضبط الإشكالية و تأصيل فكرة الباحث حول تقييم إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر، إذ سنذكر أهم الدراسات فقط، حيث

هناك دراسات و بحوث أخرى و مداخلات في ملتقيات وطنية و دولية ربما اقتبست منها بعض الأفكار أو أثرت على توجهات الباحث حيث ذكرنا بعضها في مراجع الدراسة و التي أخذت منها بعض الفقرات، أهم الدراسات السابقة:

-مداني بن بلغيث : "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات الجزائرية في ظل أعمال

التوحيد الدولية- بالتطبيق على حالة الجزائر -أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية،

جامعة الجزائر، 2004 ، تعتبر هذه الدراسة من الدراسات الرائدة، إذ هدفت إلى

إبراز أهمية التوحيد المحاسبي الدولي ودوره في إصلاح النظام المحاسبي مع ما يتلاءم مع

الواقع الاقتصادي الجزائري، و قد توصل الباحث إلى أن هناك فائدة من عملية التوحيد

بما يخدم مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المالية التي تنتجها المؤسسة، كما خلص

كذلك بضرورة حصر احتياجات مختلف الأطراف المهتمة بالمعلومة التي تنتجها المؤسسة

عند القيام باعتماد مسار للإصلاح المحاسبي.

-شعيب شنوف : الممارسة المحاسبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد

المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

بجامعة الجزائر سنة 2007م، تدور إشكالياتها حول دراسة ضرورة إيجاد توافق

دولي من أجل استعمال لغة محاسبية موحدة لتسهيل قراءة القوائم المالية، بما أن

القوائم المالية المقدمة غير متجانسة و تختلف باختلاف الأنظمة المحاسبية، وهو ما

شكل عائفا أمام الشركات متعددة الجنسيات. ولقد حاول الباحث كذلك إبراز المقاربة بين النظام المحاسبي المعمول به في المؤسسات والنموذج المحاسبي الدولي. -**صلاح حواس**: التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي و أثره على مهنة المدقق، أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2008م، حيث تطرق الباحث فيه إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير الإبلاغ المالي لإعداد التقارير المالية، وبين تأثير هذه المعايير على مهنة المدقق.

- **حمزة العرابي**: المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق- أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة بومرداس سنة 2013م، تعد هذه الدراسة من بين الدراسات التي سلطت الضوء على مدى تلاءم المعايير المحاسبية الدولية مع خصائص البيئة الجزائرية، وكذا إبراز أهم المعوقات التي من الممكن أن تواجه الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر عند تطبيقهم للنظام المحاسبي المالي، إذ كان طابع هذه الدراسة استكشافي بالدرجة الأولى، بالإضافة إلى أستعراض أهم خصائص البيئة الجزائرية وتشخيصها من وجهة نظر محاسبية، هذه الدراسة فأخذت الجزائر كدراسة حالة بأخذها عينة عشوائية من الممارسين لمهنة المحاسبة في الجزائر(الأساتذة الجامعيين ومحافظو الحسابات ومحاسبو الشركات).

- آيت محمد مراد - ضرورة تكييف البيئة المحاسبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي - دكتوراه علوم جامعة الجزائر 2014 ، تطرقت هذه الدراسة إلى معايير المحاسبة الدولية و آخر التعديلات التي مستها جراء الأزمة المالية العالمية هذا من جهة، و مقارنة هذه المعايير بالنظام المحاسبي المالي من جهة أخرى.

- ما يميز الدراسة الحالية عن الدراسات السابقة:

الدراسات التي تناولت الإصلاح المحاسبي متعددة ، لكن معظمها اشتركت في المدخل الذي اعتمدته ، ألا وهو مدخل التوحيد المحاسبي الدولي ، ومقارنة الإصلاح ومخرجاته متمثلة في القوائم المالية مع القوائم المالية المعدة وفق المعايير الدولية ، بينما هناك دراسات أخرى اهتمت بالمراجعة المحاسبية في ضوء الإصلاح المحاسبي و مقارنتها بالمراجعة المحاسبية وفق معايير المراجعة الدولية ، إلا أن هاته الدراسة تختلف عن الدراسات السابقة من حيث المدخل المعتمد و هو مدخل الإصلاح الإقتصادي و مدى مواكبة الإصلاح المحاسبي له، و معروف أن الجزائر دخلت في سلسلة من الإصلاحات الإقتصادية منذ نهاية ثمانينات القرن الماضي للإنتعاش على إقتصاد السوق، و عرف هيكل المؤسسات الإقتصادية تغيرات كبيرة من حيث استقلاليتها، لكن الهيكل المحاسبي متمثلا في المخطط المحاسبي الوطني لم يتغير، ومنه كان مدخل الدراسة بتناول الإصلاحات الإقتصادية و موقع الإصلاح المحاسبي ضمنها في كل محطة

من محطات هاته الإصلاحات، وفي حدود اطلاع الباحث هذا المدخل (المدخل السياسي في إعداد المعايير المحاسبية) لم يعتمده أي باحث في الجزائر في أطروحة دكتوراه.

## تاسعا: تقسيم الدراسة

إنطلاقا من المبررات السابقة جاءت الدراسة ضمن إطار عام وأربع فصول، إضافة لخاتمة تحتوي على أهم النتائج المتوصل إليها و التوصيات

### - الفصل الأول: جاء تحت عنوان الإصلاحات الاقتصادية والهيكلية التي قامت

بها الجزائر، يتضمن ثلاث مباحث رئيسية ، خصص المبحث الأول للجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية (1988-1993) حيث كانت بدايته مفاهيمية عن طريق تعريف الإصلاح الاقتصادي و خصائصه، ثم تم تطرق لأهم الإصلاحات خلال فترة الدراسة، وهذه المنهجية اتبعت في المبحث الثاني الذي خصص للإصلاحات من الجيل الثاني (1994-1998)، وكذلك المبحث الثالث المخصص للإصلاحات من الجيل الثالث (1998-2018)، حيث ذكرنا في كل مبحث من مباحث الفصول الأول أهم القوانين المصدرة إبانها التي تخص الجانب الاقتصادي طبعا، مع تضمين هذا الفصل التغيرات التي مست الجانب المحاسبي في كل جيل من هذه الإصلاحات.

### - الفصل الثاني: جاء تحت عنوان تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يتضمن

أربع مباحث رئيسية، يتناول المبحث الأول المخطط المحاسبي الوطني من حيث

الخصوصية و النقائص و دور الإصلاحات الإقتصادية في فرض تغيير التشريع المحاسبي، أما المبحث الثاني فخصص للأعمال المرتبطة بخيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، حيث تمت دراسة مسار الإصلاح المحاسبي حتى صدور قانون النظام المحاسبي المالي و مراسيمه التنظيمية، في حين تم التطرق في المبحث الثالث من هذا الفصل لآثار الإصلاحات المحاسبية على المنظمات المهنية و الجبائية، أما المبحث الرابع فخصص لأهمية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفق المعايير المحاسبية الدولية.

- **الفصل الثالث:** جاء تحت عنوان **تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر**، وهو الفصل المحوري في هذه الدراسة، حيث أعمدت أبعاد سبع لهذا التقييم: من حيث الأهداف الزمان و المكان، مدى ملائمة و استعداد البيئة المحاسبية، من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح، و من خلال الآليات القانونية لتطبيق الإصلاح المحاسبي، إضافة لتقييم إصلاح التعليم المحاسبي، و المهن المحاسبية دون إغفال مواكبة الجبائية للإصلاح المحاسبي.

- **الفصل الرابع:** عبارة عن الجانب التطبيقي من البحث فيتمثل في القيام بدراسة ميدانية على البيئة المحاسبية الجزائرية أين سنستخدم المقابلة و الاستبيان و أدوات و طرق التحليل الإحصائي إختبارا لصحة الفرضيات، من خلال مباحث ثلاث : منهجية الدراسة، أساليبها و أخيرا بيان و تحليل نتائجها.

عاشرا: صعوبات الدراسة:

أكبر صعوبة واجها الباحث في إعداد هاته الدراسة، كيفية تنسيق المعلومات الكثيرة التي تخص الموضوع، وهذا لتشابكها و تعارضها في بعض الأحيان، لذا اعتمد مدخل القراءة القانونية للإصلاح المحاسبي من خلال جملة التشريعات التي صاحبت، لطابع المعلومات الرسمي، والصعوبة الأخرى تمثلت في الدراسة الميدانية ، اذ وجد الباحث صعوبة في التواصل مع الخبراء في الميدان، خاصة الخبراء المحاسبين وأعضاء المجلس الوطني للمحاسبة، إضافة لعدم الإجابة عن إستبيان الدراسة بداعي الإنشغال الكبير.

# الفصل الأول:

الإصلاحات الإقتصادية و المالية في الجزائر  
وموقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها

## تمهيد:

سيتم في هذا الفصل استعراض الإصلاحات الاقتصادية التي قامت بها الجزائر وموقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها، وهذا بغية دراسة الإصلاح المحاسبي ضمن سياق الإصلاحات الاقتصادية ككل، حيث جاء النظام المحاسبي المالي في سياق ما نصلح عليه الجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية أي الإصلاحات المالية والمصرفية،

وقبل التطرق لهذا الجيل من الإصلاحات وموقع الإصلاح المحاسبي ضمنه وأهم أركانه وأهم التحديات التي مازالت مطروحة حوله وجبت الإشارة للجيلين الأول والثاني من الإصلاحات الاقتصادية، حيث كانت الإصلاحات من الجيل الأول إصلاحات ذاتية وتدخل الهيئات المالية الدولية كان بصفة محدودة، أما الإصلاحات من الجيل الثاني فقد كانت إصلاحات مدعومة من قبل الهيئات المالية الدولية.

ولدراسة هاته الأجيال المختلفة من الإصلاحات الاقتصادية وجب الإشارة للآتي هو أننا سنعطي أساس زمني لتقسيم أجيال الإصلاحات الاقتصادية حسب فترات مختلفة نضعها كمنطلق، رغم الصعوبات التي واجهتنا في هذا التقسيم لتنوع المراجع والمنطلقات، وتضاربها في كثير من الأحيان، وهاته الدراسات والأراء ستوضع كحالات سواء في بعض النقاط، أو في هوامش الدراسة، أما التقسيم الذي إعتدناه في هذه الدراسة فسيكون كالآتي:

- الجيل الأول من الإصلاحات (1988-1993) أو الإصلاحات الذاتية وتدخل الهيئات المالية كان بصفة محدودة.

- الجيل الثاني من الإصلاحات (1994 - 1998) أو الإصلاحات المدعومة من قبل الهيئات المالية الدولية.
- الجيل الثالث من الإصلاحات (1999 - 2018 )

## المبحث الأول: الجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية (1988-1993)

انتهجت الجزائر كمعظم الدول النامية نموجا تنمويا يعتمد على تدخل الدولة في النشاط الاقتصادي والتخطيط المركزي والتسيير الموجه، وبسبب متطلبات المخططات التنموية وتسهيلات الإقراض الأجنبي الراجع لحالة "الركود التضخمي" الذي ساد الدول الرأسمالية المتقدمة في تسعينيات القرن الماضي، تم استخدام مبالغ ضخمة، لكن النكسات، التي لاقتها جهود التنمية في الثمانينات هزت الثقة باستراتيجيات التنمية السابقة<sup>1</sup> عرضت الدور التنموي للدولة الانتقاد الشديد، خاصة مع تصاعد موجة الفكر النيوكلاسيكي، عن طريق تيار النقديين واقتصاد جانب العرض ونحاول التطرق للنقاط التالية:

### المطلب الأول: مفاهيم حول الإصلاحات الاقتصادية المدعومة

الإصلاحات الاقتصادية المعتمدة على تدخل المنظمات الدولية (الصندوق والبنك الدوليين) في صياغة سياساتها تدعى بالإصلاحات المدعومة، وقصد الإلمام بجيئيات الموضوع تعرض لبعض المفاهيم حول مفهوم الإصلاح الاقتصادي ومعنى المشروطة، خصائصه، سيرورة تكوين برامج الإصلاح الاقتصادي ومكوناتها، محددات الإصلاحات الاقتصادية وأخيرا مبررات وأهداف وإجراءات تحقيق برامج هذه الإصلاحات في الجزائر.

<sup>1</sup> عماري عمار، أثر الإصلاحات الاقتصادية على قطاع التربية الوطنية في الجزائر، مجلة بحوث اقتصادية عربية، عدد 25، مصر، 2001،

## الفرع الأول: مفهوم الإصلاح الاقتصادي

إذا كان الهدف من الإصلاح حسب صندوق النقد الدولي هو وضع سياسات انكماشية، ترمي إلى توفير الموارد التي تجعل البلد قادرا في المستقبل على الوفاء بديونه الخارجية المتراكمة، وإزالة كافة المعوقات من أجل رفع تنافسية البلد المعني<sup>1</sup>. وعليه فالخارج يريد تكييف الوضع (أقرب إلى التغيير) ليتمكن من الحصول الحصول على ديونه، وأما الدولة المقدمة على الإصلاح فتريد الانتقال من حالة تتسم بالضعف والتخلف إلى وضع أفضل.

يمكن القول أن الإصلاح الاقتصادي في جوهره هو عملية تكييف هيكلية متعدد الأبعاد، ومحورها هو التكييف مع آليات السوق، الشيء الذي يتطلب إعادة النظر في أسلوب إدارة الاقتصاد الوطني من خلال الانتقال من الإدارة المباشرة إلى الإدارة غير المباشرة له. وتفصيلا لموضوع الإصلاح الاقتصادي سنضع بعض التعريفات المختلفة له من وجهات نظر مختلفة.

**التعريف الأول:** حدد البنك الدولي في تقرير عام 1988 مفهوم وحدود عملية الإصلاح الاقتصادي، على أنها تحتوي على المتغيرات الاقتصادية الكلية والجزئية، وتشمل عملية الإصلاح على القطاع العام وكل المؤسسات التي تقدم منافع عامة ومملوكة للدولة، ويتضمن مختلف الإجراءات المتعلقة بتحرير الأسعار في قاطع معين ولسلعة معينة، وبيع وحدات القطاع العام إلى القطاع الخاص.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> خليل عبد القادر، بوقاسة سليمان، الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر ضمن إطار العولمة المواصفات والتقييم - الملتقى الدولي الأول حول أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية بجامعة محمد بوقرة، بومرداس ليومي 8-9 ديسمبر، 2006، ص3.

<sup>2</sup> محمد ناظم حنفي، الإصلاح الاقتصادي وتحديات التنمية، مصر، 1992، ص191

**التعريف الثاني:** برنامج الإصلاح الاقتصادي هو "برنامج متداخل ومتكامل وشامل، ويغطي جانبي العرض والطلب في نفس الوقت".<sup>1</sup>

**التعريف الثالث:** عرف آخرون سياسات الإصلاح الاقتصادي بأنها تمثل الإجراءات المتخذة من قبل السلطات الاقتصادية، قصد تحسين أداء النشاط الاقتصادي لبلد ما، وفق قواعد معينة، وتنوع هذه السياسات وفق عمق المشاكل القائمة في بلد معين.<sup>2</sup>

**التعريف الرابع:** الإصلاح الاقتصادي هو عملية علاج للاختلالات التي تعاني منها معظم الدول النامية، وخاصة المتعلقة بعجز ميزان المدفوعات، حيث تتبع إجراءات من شأنها زيادة الصادرات وخفض الواردات وجذب النقد الأجنبي للداخل، ويندرج هذا ضمن ما يسمى "الإصلاح النقدي". إضافة إلى إجراءات كبح للعجز الحكومي (الإصلاح المالي) ويهدف إلى السيطرة على معدلات التضخم، ورفع معدلات النمو الاقتصادي، وهذا المفهوم كما نرى تغلب عليه الرؤية النقدية.<sup>3</sup>

عند هذا التعريف تجب الإشارة إلى الإصلاحات التي قامت بها الجزائر فيما يخص إصلاح السياسة المالية والنقدية، أثناء هذا الجيل من الإصلاحات (الجيل الأول) وسنقوم بتفصيل الإصلاحات في جانب السياسة النقدية خاصة فيما يتعلق بقانون النقد والقرض 11/90، وإصلاح السياسة المالية خاصة فيما يتعلق بالإدارة الجبائية والترسانة القانونية المرافقة، وهنا نتوقف عند قصور المخطط المحاسبي الوطني PCN في مواكبة هذه الإصلاحات من خلال تحسين جودة المعلومات المحاسبية

<sup>1</sup> فايز عبد الهادي أحمد، سياسات الإصلاح الاقتصادي وأثرها على اقتصاديات صناعة الخوف والصيني في مصر، جامعة عين شمس، القاهرة، مصر، 2000، ص 33.

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، و.م.ج، الجزائر، 2003، ص 270

<sup>3</sup> خليل عبد القادر و بوفاسة سليمان -مرجع سابق ص 4

المفصح عنها، للمساعدة في اتخاذ القرارات المناسبة من مختلف الفاعلين الاقتصاديين أو الإدارة الاقتصادية للدولة.

**التعريف الخامس:** ويرى حنفي أن "عملية الإصلاح الاقتصادي تحتوي على تغييرات جذرية في منهج الدولة السياسي والاقتصادي والاجتماعي بحيث تشمل هذه السياسة على ديمقراطية سياسية وحرية اقتصادية تؤدي إلى تغيير في سلوك الأفراد ووحدات الإنتاج والخدمات". ولهذا لا يمكن عزل سلسلة الإصلاح التي مرت بها الجزائر عن التغيير في الفئات المذهبية لدى دوائر القرار بانتقالهم من إيديولوجية إلى أخرى كان آخرها إيديولوجية اقتصاد السوق الحر.<sup>1</sup>

### الفرع الثاني: خصائص الإصلاح الاقتصادي

يتضمن الإصلاح الاقتصادي الخصائص التالية:<sup>2</sup>

- هو برنامج نمطي عام، طبق في الدول النامية والانتقالية والمتقدمة.  
- البعد محلي: هذا البعد يكون عندما تكون الإصلاحات ذاتية أو غير مدعومة من قبل الهيئات المالية الدولية، أو بتدخل جزئي أو هامشي فقط، وإسقاط هاته النقطة في دراستنا تكون من خلال الإصلاحات المتبنية من قبل الجزائر من خلال الجيل الأول المذكور أعلاه، أما جانب تدخل صندوق النقد الدولي فسيتم التطرق له من خلال إتفاقات الإستعداد الإئتماني الموقعة مع صندوق النقد الدولي في ماي من سنة 1989 التي تعد بمثابة أول إقتراب من هذا الصندوق وسنأتي في متن هذا المبحث لتفصيل مضمون هذا الإتفاق وتناججه.

<sup>1</sup> قدي عبد المجيد، الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر محاولة تقويمية.

Cahiers du CREAD n°61, 3ème trimestre 2002, pages 526 (arabe).

<sup>2</sup> قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، مرجع سابق، ص ص 270-271 بصرف

-البعد الدولي له، تشرف عليه منظمتان دوليتان (الصندوق والبنك الدوليين) كما أشرنا آنفاً .

-الاستمرارية: سياسة الإصلاح الاقتصادي هي عملية مستمرة ومتجددة. وهنا يتجلى مفهوم الحركة المستمرة، فالإصلاحات الاقتصادية تكون مقبولة أو ضرورية في فترة أو ظروف معينة ليس معناه المحافظة عليها طول الزمن؛ أي أن إنتاج نفس السياسات في ظروف متغيرة هو بمثابة انتحار اقتصادي، فالثابت الوحيد هو المتغير.

- الجانب الفلسفي: تستند فلسفته الحالية على آلية السوق وتقليص تدخل الدولة، في هذه النقطة نطرح مفهوم أو إشكالية الإطار المرجعي للإصلاحات الاقتصادية،<sup>1</sup> فلكل إصلاح اقتصادي مرجعية فلسفية أو فكرية، تنتمي سياساتها لأحد المدارس المعروفة، أو من خلال تبني سياسات محدثة تشترك في إيجادها نخبة تلك الدولة، والأساذ مولة فصل في هذه النقطة "الإشكالية" أي إطار مرجعي يتبنى ونظراً لأهمية هذه النقطة ومحوريتها فنستفيض فيها من خلال عرض الأساذ مولة من حيث أبعاد ومستويات الإصلاح الاقتصادي فبصفة عامة يمكن القول أن هناك أساسيين لمقاربة مفهوم الإصلاح الاقتصادي:

- المستوى الأول: هو مستوى الاقتصاد السياسي، أين يأخذ الإصلاح الاقتصادي معناه الواسع إذ يندرج ضمن حركة تغيير جذرية شاملة، تستهدف تقويض أسس النظام الاقتصادي الإجتماعي القائم بأكمله، واستبداله بنظام آخر، وبهذا المعنى، من الأصح الحديث عن عملية إنتقال وليس مجرد إصلاح محدود، والحديث عن عملية إنتقال يجرنا بالضرورة إلى تناول تلك المسائل المعقدة للتغيير الإجتماعي ككل مثل

<sup>1</sup> أ -عبد الله مولة -الإطار المرجعي للإصلاحات الاقتصادية:الملتقى الوطني الأول حول الإصلاحات الاقتصادية الممارسة التسويقية 21/20 أبريل 2004 المركز الجامعي بشار.

مسائل أنماط الإنتاج الموجودة وشكل تفصلها ومسائل طبيعة ودور الدولة... إلخ ومن ثم تحليل "هيكل الظروف" الاقتصادية والاجتماعية والثقافية الذي يمكن في ظله تحقيق الانتقال إلى النظام الجديد .

- المستوى الثاني: هو مستوى السياسة الاقتصادية، وهنا يأخذ الإصلاح الاقتصادي معناه الضيق - وهو المعنى الشائع الآن- والمقصود منه هو إجراء بعض التعديلات في آلية سير النظام الاقتصادي القائم، من دون المساس بالمبادئ والأسس التي يرتكز عليها، وتكمن هذه التعديلات في ما يسمى السياسات الظرفية التي تستهدف التأثير على قيم بعض المتغيرات-الأدوات للسياسة الاقتصادية مثل مستوى النفقات العمومية، مستوى الأسعار، معدلات الفائدة والضريبة... إلخ، لبلوغ بعض الأهداف مثل: تخفيض مستوى البطالة، تحقيق فائض في ميزان المدفوعات، زيادة في معدل نمو الإنتاج الداخلي الإجمالي... و اللجوء إلى مثل هذه السياسات يفرضه بالطبع واقع الأزمات الدورية التي تعصف بالنظام الاقتصادي من فترة إلى أخرى.

التوضيح الذي أراد الأستاذ مولة تقديمه هنا هو ضرورة عدم الخلط بين هذين المستويين - وإن كان هناك ترابط أكيد بينهما - لأن الخلط بينهما يؤدي لا محالة إلى الخلط بين أهداف ووسائل الإصلاح الاقتصادي، كما هو صائر الآن، في جل البلدان النامية المعنية بهذا الإصلاح فإذا كان الهدف المعلن للإصلاح الاقتصادي في هذه البلدان هو تحقيق الانتقال إلى نظام اقتصادي جديد - وهو "اقتصاد السوق" - فإن المرجعية المعتمدة تعرف كثيرا من مفاهيم وأدوات تحليل تنتمي إلى المجال البحث للسياسة الاقتصادية (المستوى الثاني) وهي المرجعية التي نشأت لمعالجة أوضاع ظرفية خاصة بالبلدان الصناعية المتقدمة وليس لتغيير أنظمتها الاقتصادية.

إن هذا الخلط يؤشر -باعتقادنا- إلى حالة من المتاهة والهلح، قبالة الواقع الاقتصادي والاجتماعي، سواء على مستوى التفكير والتأمل لفهم هذا الواقع أم على مستوى اختيار السياسات الملائمة لتجاوزه، وغني عن القول أن إستمرار هذه الحالة سيؤدي في النهاية إلى الحالة القصوى: العقم التام !!

-ارتباط نجاحه بكفاءة الجهاز السياسي للدولة، ومدى تجاوب المجتمع معه، وفي هذه النقطة في اعتقادنا هو أنه لا يوجد هناك إصلاح اقتصادي دون إصلاح للجهاز السياسي من أجل ترشيد الحكم أو بمصطلح الألفية الجديدة "الحكم الراشد" أو بعبارة أخرى إصلاح على مستوى الإقتصاد السياسي ككل.

### المطلب الثاني: الظروف العامة قبل الشروع في الجيل الأول من الإصلاحات

أهم ما ميز مرحلة ما قبل ما اصطلحنا على تسميته بالجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر:<sup>1</sup>

- تدهور الحسابات الخارجية؛ تآكل الاحتياطات الأجنبية؛ بطئ النمو؛ ضعف معدلات الادخار؛ تصاعد معدلات التضخم.

لقد كان الاقتصاد الجزائري يتميز بمراقبة كلية للدولة على العملية الإنتاجية، التوزيع، أما العلاقات التجارية مع الخارج فتحكر هاته العلاقات مؤسسات عمومية في إطار البرنامج السنوي للإيرادات. كما أن سعر الصرف، كان ولدة طويلة محددًا دون النظر إلى المعطيات التي تؤثر عليه مباشرة.

وأهم الأرقام حسب رأينا التي تقدم صورة واضحة عن هاته المرحلة:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> الهادي خالدي، المرأة الكاشفة لصندوق النقد الدولي، (الجزائر، دار هومة، 1996)، ص 34. 36.

<sup>2</sup> Benissad H , " L'ajustement structurel et expérience ", ( Algérie, Alain édition, 1994), p. 45 – 49.

- تقلص مداخل البلاد من صادرات السلع والخدمات من 13.0 مليار دولار سنة 1985 إلى 9.53 مليار دولار سنة 1989 .

- انخفاض احتياطات الجزائر من العملة الأجنبية من 2.81 مليون دولار سنويا سنة 1985 إلى 0.84 مليون دولار سنويا سنة 1989 .

كما قامت السلطات العمومية بجملة من الإصلاحات على المؤسسات العمومية، ومن جملة هذه الإصلاحات قبل سنة 1989:

اتخذت السلطات العمومية الجزائرية جملة إصلاحات عقب الأزمة المالية لسنة

1986 مست القطاع النقدي والمالي من خلال القانون (86-12) المؤرخ في 19 أوت

1986 والمتعلق بنظام البنوك والقرض، والقطاع الزراعي من خلال القانون (87-19)

المؤرخ في 08 ديسمبر 1987 والمتعلق بإعادة هيكلية القطاع العمومي الفلاحي، والقطاع

الصناعي من خلال القانون (88-01) المؤرخ في 12 جانفي 1988 والمتعلق باستقلالية

المؤسسات العمومية الاقتصادية، وفي ما يلي عرض لذلك:

### الفرع الأول: استقلالية المؤسسات العمومية

إذا كانت المؤسسة العمومية في ظل التسيير الاشتراكي للمؤسسات قد أخذت شكل

المؤسسة الاشتراكية (الأمر (71-74) مؤرخ في 16 نوفمبر 1971 المتعلق بالتسيير الاشتراكي

للمؤسسات)، بحيث تمتلك الدولة كامل أصولها، فهي ملك للدولة، ومنه المؤسسة لا تتمتع

برأس مال خاص بها، وهي مجرد وسيلة لتنفيذ الخطة، والمهام الموكلة لها تندرج في إطار تنفيذ

المخطط الوطني للتنمية.

## أولاً: الإطار العام للاستقلالية

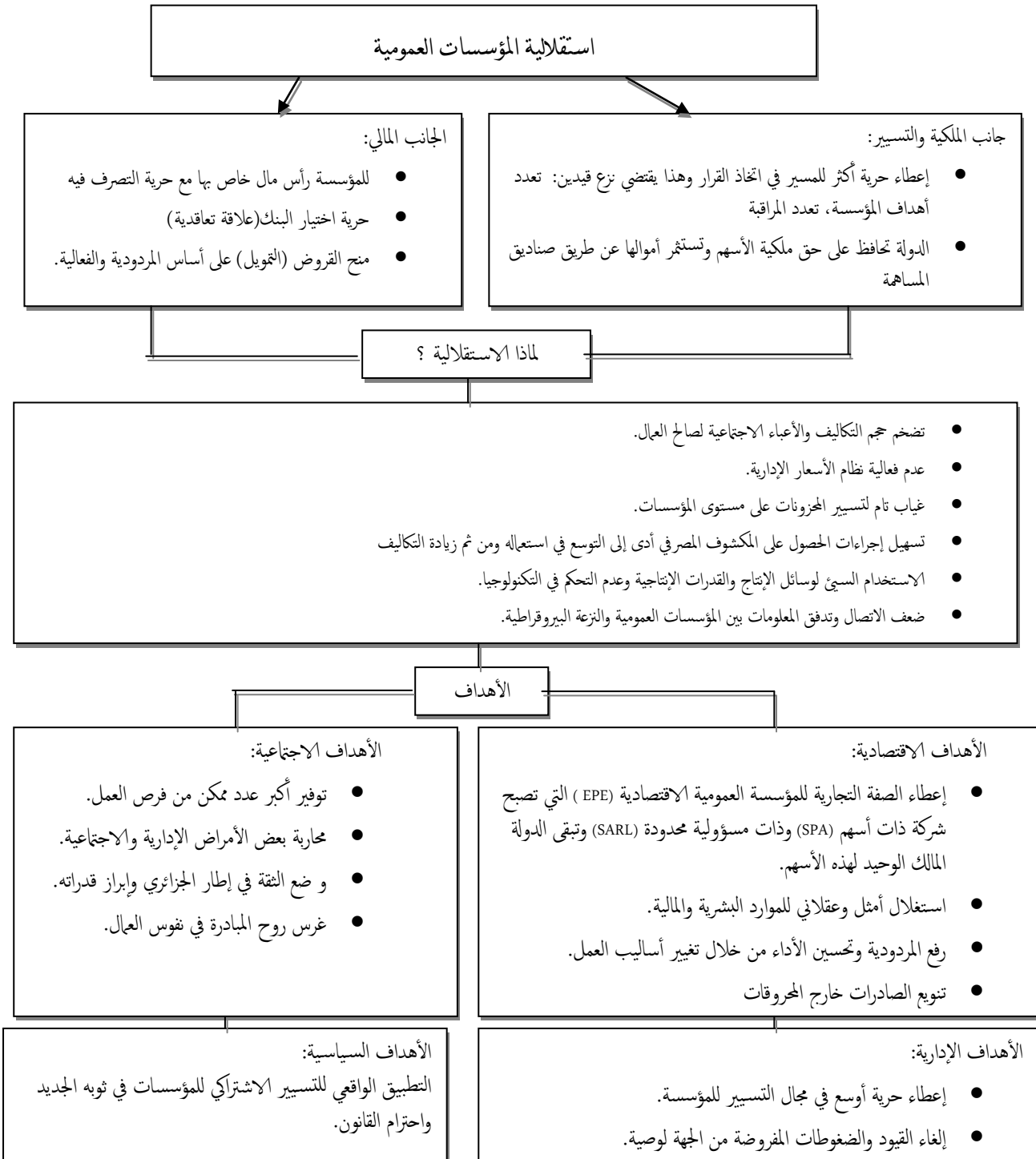
إن المبدأ الأساسي لإصلاح المؤسسة العمومية المعتمد في إطار إصلاحات 1988، هو أن تصبح مستقلة، ويعني ذلك الفصل بين حقوق الملكية والتسيير، فالدولة تبقى هي المالك للمؤسسات العمومية، وتفوض هذه الحقوق إلى شركات مالية (صناديق المساهمة) المؤسسة لهذا الغرض، بحيث تمتلك هذه الشركات أسهما في رأس مال المؤسسات العمومية، ومنه تصبح المؤسسة شركة ذات أسهم وتتخلص بذلك من الوصاية المباشرة للدولة.

ومن الناحية القانونية تعني أن مسيري المؤسسة يتقدمون بأموال الدولة على شكل أسهم وتكون فيها الدولة من أكبر المساهمين عن طريق صناديق المساهمة التي هي عبارة عن مؤسسات عمومية تخضع لقوانين خاصة ويكون مدير المؤسسة رئيساً ومجلس الإدارة مسؤولاً عن أموال المؤسسة قانونياً،

والاستقلالية كذلك تعني من جملة ما تعنيه إعطاء الصفة التجارية للمؤسسة العمومية الاقتصادية وإعطاء حرية أكثر للمسير في اتخاذ القرار وحل القيود التي كانت تضغط على المؤسسة من مختلف أجزاء المركز ولا تعني الخصوصية إطلاقاً، فالدولة تبقى هي المالك للرأسمال الاجتماعي للمؤسسة عن طريق صناديق المساهمة التي هي عبارة عن مؤسسات عمومية اقتصادية تشكل الوساطة التي تمكن الدولة والجماعات المحلية من المساهمة في المؤسسات العمومية الاقتصادية وممارسة حقها في الملكية، ويبلغ رأسمالها التأسيسي 240 مليون دج بحيث حصة كل صندوق هي 30 مليون دج.

## الفصل الأول: الإصلاحات الاقتصادية والمالية في الجزائر وموقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها

### مخطط (1) استقلالية المؤسسات العمومية



المصدر: عبد الله بلوناس أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة - جامعة الجزائر - الإقتصاد الجزائري (الانتقال من الخطة إلى السوق ومدى

إنجاز أهداف السياسة الاقتصادية-2004-2005 ص12

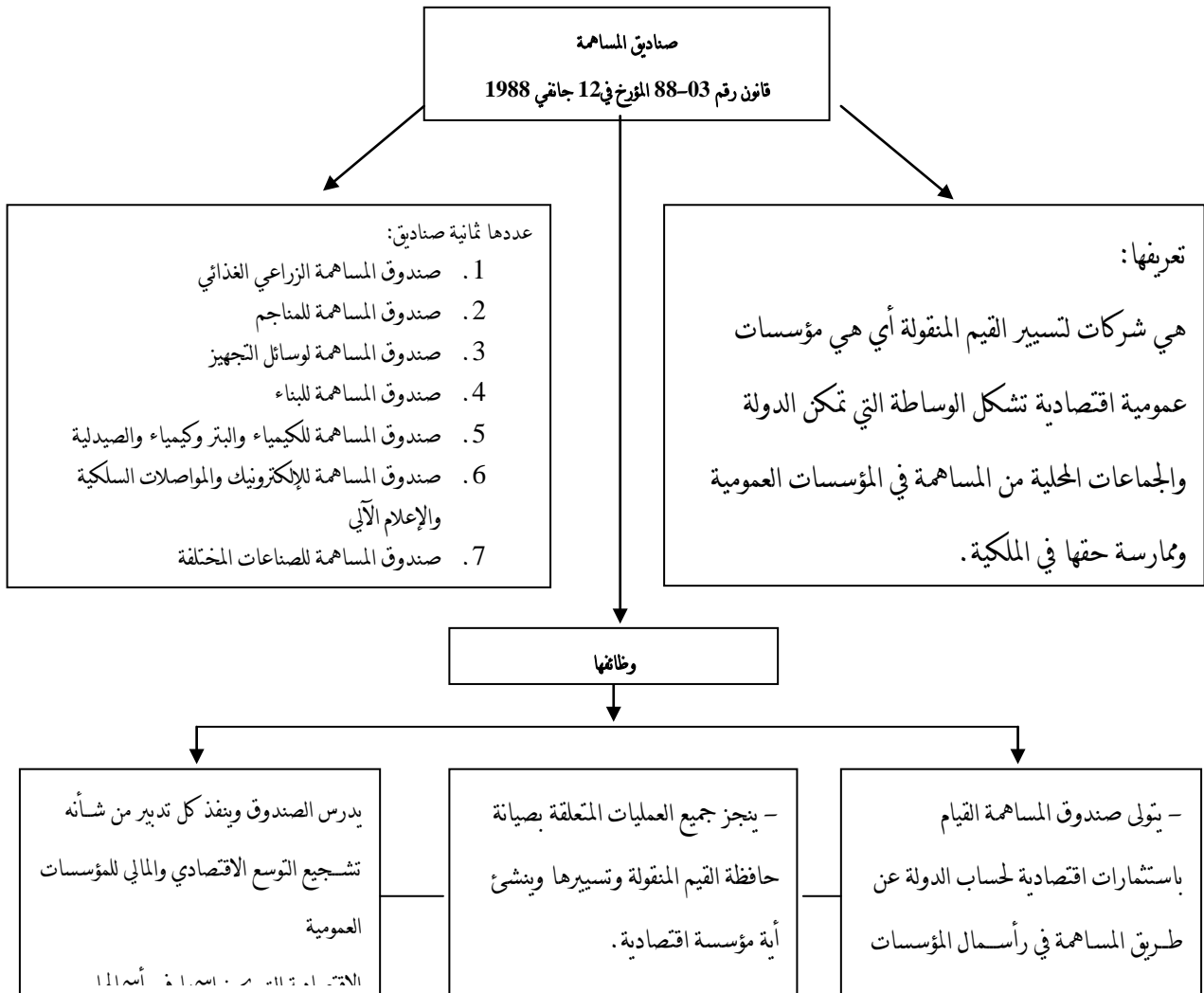
## الفصل الأول: الإصلاحات الاقتصادية والمالية في الجزائر وموقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها

المخطط التوضيحي أعلاه يلخص ماهية الاستقلالية المؤسسات العمومية الاقتصادية ودوافعها وأهدافها، الاقتصادية والاجتماعية، الإدارية والسياسية

**ثانياً: صناديق المساهمة ووظائفها:** المخطط أسفله يعطي فكرة حول تعريف صناديق

المساهمة، عددها ووظائفها طبقاً للقانون (88-03) المؤرخ في 12 جانفي 1988

مخطط (2) تصنيف صناديق المساهمة ووظائفها



المصدر: عبد الله بلوناس أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة - جامعة الجزائر - الإقتصاد الجزائري (الانتقال من الحظنة إلى السوق ومدى

إنجاز أهداف السياسة الاقتصادية-2004-2005 ص122

### ثالثا: المؤسسة العمومية في ظل الاستقلالية

يمكن القول أنه من الناحية القانونية المؤسسة العمومية الاقتصادية تأخذ شكل خاص للشركات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري فتصبح شركات ذات أسهم أو شركات ذات المسؤولية المحدودة، والخصوصيات التي اشتملتها التعديلات على القانون التجاري والقانون التوجيهي للمؤسسات تنصب حول ملكية الرأس مال الاجتماعي، أصول المؤسسة العمومية، قواعد التصفية للشركات التجارية وهياكل الإدارة والتسيير للمؤسسة:<sup>1</sup>

➤ بخصوص الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة العمومية هو ملك للدولة وتفوض فقط التسيير ل:

✓ صناديق المساهمة المكلفة بتسيير حافظة أسهم المؤسسات العمومية؛

✓ أو إلى مؤسسات عمومية اقتصادية أخرى.

هذا الرأس المال الاجتماعي للمؤسسة العمومية الاقتصادية غير قابل للتنازل عنه ولا التصرف فيه وغير قابل للحجز، معنى هذا أن المؤسسة العمومية الاقتصادية لا تخضع للخصصة ولا يتم التنازل عن جزء أو كل رأسمالها لصالح مؤسسات خاصة أو أي شخص طبيعي.

➤ تصفية المؤسسة العمومية الاقتصادية يشكل وضعية استثنائية في حالة وجود المؤسسة في وضعية العجز الدائم عن توفير السيولة وعدم قدرتها على تسديد التزاماتها وتخضع في ذلك إلى قواعد القانون الخاص وتحول ممتلكاتها إما إلى صناديق المساهمة أو أي مؤسسة عمومية أخرى.

<sup>1</sup> قانون (01-88) القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية والقانون (88-04) مؤرخ في 12/01/88 المعدل والمتمم للأمر رقم (75-59) مؤرخ في 26/09/75 المتعلق بالقانون التجاري والحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.

## الفصل الأول: الإصلاحات الاقتصادية والمالية في الجزائر وموقع الإصلاحات المحاسبية ضمنها

أما هياكل التسيير والإدارة (الإدارة العامة ومجلس الإدارة) للمؤسسات العمومية الاقتصادية فتأخذ نفس شكل هياكل الشركات التجارية، وتمارس صناديق المساهمة بالنسبة للمؤسسات العمومية مهام الجمعية العامة العادية والاستثنائية للمساهمين في الشركات التجارية، إذن يمكن القول أن المؤسسات العمومية الاقتصادية تستفيد من بعض الاستقلالية مقارنة مع وضعها السابق في ظل التسيير الاشتراكي للمؤسسات حيث ينص قانون (88-01) المتعلق بالقانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية " لا يحق لأي كان التدخل في إدارة وتسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية خارج الهياكل المخول لها قانونا ذلك"، والمخطط أسفله يلخص وضعية المؤسسة العمومية الاقتصادية في ظل مشروع الاستقلالية.

### مخطط (3) المؤسسة العمومية في ظل مشروع الاستقلالية



المصدر: عبد الله بلوناس أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة - جامعة الجزائر - الإقتصاد الجزائري (الانتقال من الحطة إلى السوق ومدى

إنجاز أهداف السياسة الاقتصادية-2004-2005 ص124

لكن رغم هذه الإصلاحات ما زالت المؤسسة العمومية متأثرة بقواعد التسيير الاشتراكي للمؤسسات من خلال عدم خضوعها لضغوطات السوق وخصوصة جزء أو كل رأسمالها الاجتماعي الذي لا زالت تحتكره الدولة .

مع العلم أن هذه الإصلاحات المتبناة بعد الصدمة البترولية لسنة 1986 سرعان ما وصلت إلى طريق مسدود وهذا مع أحداث 5 أكتوبر 1988، والأكد أن هناك عوامل عديدة سياسية، إقتصادية وتنظيمية تفسر ذلك ومن ضمن هذه العوامل<sup>1</sup>:

### ➤ عوامل ذات طبيعة تشريعية وقانونية :

إن إصلاحات النصف الثاني من الثمانينات جاءت في ظرف سياسي واقتصادي خاص تميز به: الميثاق الوطني ودستور 1976، الذين أعطيا حصرية التسيير الإقتصادي للدولة، أي كبح المبادرات الخاصة إلا في قطاعات هامشية ليس لها وزن .

### ➤ عوامل ذات طبيعة سياسية :

جهاز الحزب الواحد كان يتدخل في الأمور التقنية للإصلاحات وعرققتها، وتبني سياسات شعبية لا تمت إلى الإقتصاد بصلة ( برنامج مكافحة الندرة)<sup>2</sup>، والمقاومة الداخلية للإصلاحات بدواعي ديماغوجية .

لكن أحداث 5 أكتوبر 1988 نتج عنها تطورات عديدة في الجانب السياسي والإقتصادي، فكان دستور 23 فيفري 1989 الذي تضمن بعض التعديلات التي لها تأثير مباشر على تنظيم، اشتغال ومستقبل القطاع العمومي الاقتصادي، حيث فرق بين الملكية العامة والملكية الخاصة

<sup>1</sup> عبد الله بلوناس أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة - جامعة الجزائر - الإقتصاد الجزائري (الانتقال من الخطة إلى السوق ومدى إنجاز

أهداف السياسة الإقتصادية-2004-2005 ص125

<sup>2</sup> غازي حيدوسي - وزير الإقتصاد الجزائري 89-91 حوار أجراه في قناة France 24 12 ديسمبر 2011 التحميل تم من موقع

[WWW.arab4soft.com/tube/v/v,8jablic](http://WWW.arab4soft.com/tube/v/v,8jablic) 20/01/2012

للدولة، وبموجب ذلك يصبح من الممكن التنازل كلياً أو جزئياً عن المؤسسات العمومية لصالح القطاع الخاص .

لكن القوانين المرتبطة بإصلاحات 1988 لم تكن تسمح بهذا الانفتاح بخصوص تسيير المؤسسات العمومية الاقتصادية ومحاولة تكييف هذه النصوص مع الدستور الجديد تسمح:

- أن تلعب صناديق المساهمة دورها كعون ائتماني للدولة وكمسير للقيم المنقولة .
- أن تحصل المؤسسات العمومية الاقتصادية على موارد مالية من السوق وذلك بفتح رأسمالها .

ولكن ما سميناه بالجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية نبدأ بالتأريخ له بعد طرح الدستور الجديد ( دستور الإنفتاح السياسي والإقتصادي ) .

لتشرع الجزائر في فتح ورشة الإصلاحات الاقتصادية على مصرعيها وفي كل القطاعات، وهذه الورشة عرفت تسارع كبير خاصة مع مجيء حكومة السيد مولود حمروش في سبتمبر 1989<sup>I</sup> (و عرفت بحكومة الإصلاحات ) .

ولكن قبل أن تشرع هذه الحكومة في مهامها كان أمامها برنامج الاستعداد الائتماني الأول الموقع مع صندوق النقد الدولي في 30/05/1989<sup>2</sup> .

### المطلب الثالث : إتفاق الإستعداد الائتماني الأول 1989

أمضت الجزائر أول اتفاق مع صندوق النقد الدولي في 30 ماي 1989 تحصلت بموجبه على قرض تقدر قيمته بـ 300 مليون دولار في إطار ما يسمى ببرامج

<sup>1</sup> [http://www.premier-ministre.gov.dz/arabe/index.php?option=com\\_content&task=view&id=19](http://www.premier-ministre.gov.dz/arabe/index.php?option=com_content&task=view&id=19)

يوم 20/10/2013/2272013&Itemid=8

<sup>2</sup> بوزيدة حميد - أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه غير منشورة بعنوان - النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة

التثبيت أو الإستقرار ويعتمد صندوق النقد الدولي هذا النوع من البرامج لمساعدة الدول على تحقيق الإستقرار الإقتصادي في المدى القصير لمعالجة عجز ميزان المدفوعات وذلك باستعادة التوازنات الإقتصادية الكلية عن طريق تخفيض الطلب الكلي فهي " تهدف إلى تخفيض حجم الإستهلاك المحلي والعمل على تحريك قوى السوق في اتجاه تعزيز الإنتاج المحلي"<sup>1</sup>.

كانت مدة هذا الإتفاق سنة واحدة تلتزم خلالها الجزائر بالشروط التالية:<sup>2</sup>

. صرامة أكثر للسياسة النقدية .

. القضاء على عجز الميزانية .

. مواصلة تخفيض قيمة الدينار .

. إدخال المرونة على نظام الأسعار .

وبتدقيقنا في العناصر السابقة، فإن أغلبها يمس الجانب المالي والنقدي، ويعود هذا إلى طبيعة صندوق النقد الدولي باعتباره مؤسسة مالية وبين لنا الأدوات الأساسية التي يعتمدها في إجراء أي إصلاح اقتصادي حيث تكون السياسة المالية والنقدية هي محور كل إصلاح. إلى جانب هذا، فهي تبين لنا الأسس الحقيقية التي يحاول صندوق النقد الدولي إرسائها والتي تصب كلها في خانة نظام اقتصاد السوق، فمن خلال الشرطية السابقة كانت الجزائر مدعوة إلى التحكم الصارم لعرض النقود، أي لحجم الكتلة النقدية والتي تعتبر مصدرا لفائض الطلب الذي يرتبط مباشرة بالأسعار والسياسة الميزانية، وكذا معدل الصرف.<sup>3</sup>

<sup>1</sup> عبد المجيد قدي، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية مرجع سابق، ص: 273

<sup>2</sup> Hocine Benisaad, L'ajustement structurel: L'expérience du Maghreb, O.P.U Alger, 1999, P:59.

<sup>3</sup> C.N.E.S, Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel, ALGER, 1998, p:185.

أما بالنسبة للعجز الموازي، فالقضاء عليه يكون من خلال تخفيض النفقات العامة ومحاولة الرفع من مستوى الإيرادات، وهو شرط يكرس تقليص دور الدولة في النشاط الاقتصادي من خلال تقشفها في مجالات الإنفاق المختلفة لتمارس بذلك دور المنظم للنشاط الاقتصادي فقط.

إلى جانب هذا، فإن تخفيض قيمة الدينار، وتحرير الأسعار يعني فتح المجال لقوى العرض والطلب في سوق الصرف وسوق السلع لتحديد قيمة العملة والسلع والخدمات، وقد اتخذت الحكومة الجزائرية للإلتزام بهذه الشرطية عدة تدابير عن طريق التحكم في حجم الكتلة النقدية نظرا لفائض السيولة الذي كان يعاني منه الإقتصاد الجزائري إلى جانب التخفيض في الإنفاق الحكومي وكذا الواردات لمحاولة معالجة عجز ميزان المدفوعات، كما وصل الدينار انزلاقه لينخفض سعر الصرف من 8.032 دينار لكل دولار إلى 10.95 دينار لكل دولار، وأدخل نوع من المرونة على الأسعار المحلية التي كانت حتى سنة 1989 أسعار إدارية مخططة.

استجابة لشرطية صندوق النقد الدولي، أصبح من الضروري إحداث التغيير على مستوى المنظومة التشريعية لتتماشى والتوجهات الجديدة لسياسة الإصلاحات الاقتصادية المتبعة، وبدأت هذه التغييرات بإصدار القانون رقم 89-12 والمؤرخ في 5 جويلية 1989 المتعلق بالأسعار، والذي يمكن اعتباره خطوة أولية في سبيل إرساء قواعد نظام السوق، وذلك نتيجة تحريره الجزئي للأسعار وتبنيه لمقاييس حساب تكاليف الإنتاج وحالة العرض والطلب والمنافسة الاقتصادية.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> - محمد بلقاسم حسن بهلول، الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993، ص: 166.

وقد تم من خلال هذا القانون، تبني نوعين من الأسعار حيث بقيت الدولة تلتزم بدعمها لبعض السلع والخدمات الأساسية، وحددت لها بذلك أسعارا إدارية، أما الأسعار الأخرى فهي حرة يتم تحديدها على أساس التكاليف الحقيقية والربحية. يمكن هذا الإجراء من إحداث تغيير جذري في نظام الأسعار، حيث أنه بداية من شهر جوان 1991 تم تحرير كل الأسعار ما عدا أسعار 50 منتوجا بقيت تخضع لنظام الأسعار بهامش أقصى تحدده الدولة، و22 منتوجا مدعما من طرف الدولة لحماية الطبقات الفقيرة<sup>1</sup>.

إضافة للتدابير المذكورة أعلاه تم الشروع في استكمال، إصلاح النظام المالي والبنكي، بإصدار القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض الذي ذكرناه في حيثيات التعريف الرابع للإصلاح الاقتصادي، حيث نعتقد أن هذا القانون هو محوري في مسار الجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية، وتضمنه تدابير جديدة تعطي البنك المركزي وخاصة المحافظ إستقلالية كبيرة، فكانت الجزائر سباقة في هذا المجال حتى بالنسبة لدول متقدمة<sup>2</sup>.

### المطلب الرابع: القانون 90-10 المؤرخ في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض :

أصبح البنك المركزي يسمى بنك الجزائر ومؤسسة مستقلة عن الدولة مكلفة بوضع ومتابعة السياسة النقدية ومراقبة النظام المصرفي، وتم من خلال هذا القانون الفصل في التداخل الموجود بين الخزينة والبنك المركزي وأصبحت الدولة مجبرة على التخلي على التمويل المباشر للمؤسسات العمومية عن طريق الخزينة<sup>3</sup>، كما أن هذا القانون، حمل في طياته قواعد جديدة لحركة رؤوس الأموال مع الخارج وتواجد المؤسسات المالية والإقتصادية الأجنبية بالجزائر، وذلك

<sup>1</sup>) Hocine Benisaad "Algerie: restructuration et réformes économique(1979-1993), O.P.U  
Algerie 1993, p:154.

<sup>2</sup> غازي حيدوسي - مرجع مذكور سابقا

<sup>3</sup> - C.N.E.S, Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme  
d'ajustement structurel, Op- cit P:186.

كوسيلة لتشجيع الإستثمار الأجنبي الذي يمكن أن يساعد على خلق ديناميكية جديدة في الإقتصاد، والمشاركة في التنمية.

من جهة أخرى، لقد أقر قانون النقد والقرض 90-10 بضمان إمكانية إعادة تحويل رؤوس الأموال والنتائج والمدخيل والفوائد، وذلك بناء على الإتفاقيات الدولية التي وقعت عليها الجزائر والتي تلتزم باحترامها. وفي هذا الإطار، فإن مجلس النقد والقرض يعتبر الهيئة المخولة قانونا لإصدار تراخيص للإستثمار في القطاع المالي والإقتصادي واعتماد الإستثمار الأجنبي في الجزائر<sup>1</sup>، وتم بذلك تصريح السلطات بموجب هذا القانون للسماح بإنشاء البنوك الخاصة، كما تم إلغاء التخصيص في التعامل مع البنوك التجارية بالنسبة للمؤسسات العمومية، وأصبحت لها الحرية في التعامل مع أي بنك.

### الفرع الأول: النظرة الجديدة والإصلاحات التي جاء بها قانون 90-10

يعتبر القانون رقم 90-10 الصادر في 14 أفريل 1990 والمتعلق بالنقد والقرض نصا تشريعا يعكس إعترافا بأهمية المكانة التي يجب أن يكون عليها النظام البنكي، ويعتبر من القوانين التشريعية الأساسية للإصلاحات الاقتصادية من الجيل الأول، بالإضافة إلى أنه أخذ بأهم الأفكار التي جاء بها قانون 1986 و1988، فقد حمل أفكار جديدة فيما يتعلق بتنظيم النظام البنكي وأدائه، كما أن المبادئ التي يقوم عليها وميكانيزمات العمل التي يعتمد عليها تترجم إلى حد كبير الصورة التي سوف يكون عليها وميكانيزمات العمل التي يعتمد عليها تترجم إلى حد بعيد الصورة التي سوف يكون عليها هذا النظام في المستقبل، ولأهمية هذه المبادئ التي يقوم عليها، نحاول أن نتعرض إليها فيما يلي بنوع من الإختصار والتركيز:<sup>2</sup>

<sup>1</sup> - محمد بلقاسم حسن بهلول، الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993 ص 175.

<sup>2</sup> الطاهر لطرش - تقنيات البنوك - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 2001 - ص 196-197

## الفرع الثاني: الفصل بين الدائرة النقدية والدائرة الحقيقية:

في النظام السابق، الذي كان يتبنى التخطيط المركزي للإقتصاد، كانت القرارات النقدية تتخذ تبعاً للقرارات الحقيقية، أي تلك القرارات التي تتخذ على أساس كمي حقيقي في هيئة التخطيط، وتبعاً لذلك، لم تكن هناك أهداف نقدية بحتة، بل أن الهدف الأساسي هو تعبئة الموارد اللازمة لتمويل البرامج المخططة.

وقد تبنى قانون النقد والقرض مبدأ الفصل بين الدائرتين الحقيقية والنقدية. ويعني ذلك أن القرارات النقدية لم تعد تتخذ تبعاً للقرارات المتخذة على أساس كمي من طرف هيئة التخطيط، ولكن مثل هذه القرارات (النقدية) تتخذ على أساس الأهداف النقدية التي تحددها السلطة النقدية، وبناء على الوضع السائد والذي يتم تقديره من طرف هذه السلطة ذاتها، إن تبنى مثل هذا المبدأ في قانون النقد والقرض يسمح بتحقيق مجموعة من الأهداف نلخص أهمها فيما يلي:

✓ إستعادة البنك المركزي لدوره في قمة النظام النقدي والمسؤول الأول عن تسيير السياسة النقدية.

✓ إستعادة الدينار لوظائفه التقليدية وتوحيد استعماله داخليا بين المؤسسات العمومية والعائلات والمؤسسات الخاصة.

✓ تحريك السوق النقدية واحتلال السياسة النقدية لمكانتها كوسيلة من وسائل الضبط الإقتصادي.

✓ خلق وضع لمنح القروض يقوم على شروط غير تمييزية على حسب المؤسسات العامة والمؤسسات الخاصة.

✓ إيجاد مرونة نسبية في تحديد سعر الفائدة من طرف البنوك، وجعله يلعب دورا مهما في اتخاذ القرارات المرتبطة بالقرض.

### الفرع الثالث: الفصل بين الدائرة النقدية ودائرة ميزانية الدولة

كانت الخزينة في النظام السابق تلعب دورا أساسيا في تدبير التمويل اللازم، وذلك على الخصوص باللجوء إلى عملية القرض، أي اللجوء إلى الموارد المتأتية عن طريق الإصدار النقدي الجديد، وقد سمحت لها زيولوجية النظام السابق باللجوء وبسهولة نسبية إلى هذه الموارد لتمويل عجز الخزينة، وقد خلق هذا الأمر تداخلا بين صلاحيات الخزينة وصلاحيات السلطة النقدية، وخلق أيضا تداخلا بين أهدافهما التي لا تكون دوما متجانسة.

واعتمد قانون النقد والقرض أيضا مبدأ الفصل بين دائرة ميزانية الدولة، فالخزينة لم تعد حرة في اللجوء إلى البنك المركزي لتمويل عجزها ولم يعد أيضا يتم بلا حدود، بل أصبح يخضع إلى بعض القواعد المحددة.

ويسمح هذا المبدأ بتحقيق الأهداف التالية :

✓ إستقلال البنك المركزي عن الدور المتعاضم للخزينة.

✓ تقليص ديون الخزينة تجاه البنك المركزي والقيام بتسديد الديون السابقة المتراكمة

عليها .

✓ تهيئة الظروف الملائمة كي تلعب السياسة النقدية دورها بشكل فعال.

✓ الحد من الآثار السلبية للمالية العامة على التوازنات النقدية.

### الفرع الرابع: الفصل بين دائرة ميزانية الدولة ودائرة القرض

كما أن الخزينة في النظام السابق كانت تلعب الدور الأساسي في تمويل استثمارات المؤسسات العمومية، حيث همش النظام البنكي وكان دوره يقتصر على تسجيل عبور الأموال من دائرة الخزينة إلى المؤسسات، وخلق مثل هذا الأمر غموضاً كبيراً على مستوى نظام التمويل، ونظن قانون النقد والقرض لهذه المشكلة حيث أبعد الخزينة عن منح القرض للاقتصاد ليبقى دورها يقتصر على تمويل الاستثمارات الإستراتيجية المخططة من طرف الدولة، وابتداءً من هذه اللحظة، أصبح النظام البنكي هو المسؤول عن منح القروض في إطار مهامه التقليدية، ويسمح الفصل بين هاتين الدائرتين ببلوغ الأهداف التالية:

- ✓ تناقص التزامات الخزينة في تمويل الاقتصاد .

- ✓ استعادة البنوك والمؤسسات المالية لوظائفها التقليدية وخاصة تلك المتمثلة في منح القروض .

- ✓ أصبح توزيع القرض لا يخضع إلى قواعد إدارية، وإنما يرتكز أساساً على مفهوم الجدوى الاقتصادية للمشاريع .

### الفرع الخامس: إنشاء سلطة نقدية وحيدة ومستقلة

كانت السلطة النقدية سابقاً مشتتة في مستويات عديدة، فوزارة المالية كانت تتحرك على أساس أنها السلطة النقدية، والخزينة كانت تلجأ في أي وقت إلى البنك المركزي لتمويل عجزها، وكانت تتصرف كما لو كانت هي السلطة النقدية، والبنك المركزي كان يمثل بطبيعة الحال سلطة نقدية لاحتكاره امتياز إصدار النقود . ولذلك جاء قانون النقد والقرض ليلغي هذا التعدد في مراكز السلطة النقدية، وكان ذلك بأنه أنشأ سلطة نقدية وحيدة ومستقلة عن أي جهة كانت، وقد وضع هذه السلطة النقدية في الدائرة النقدية،

والضبط في هيئة جديدة سماها مجلس النقد والقرض، وجعل قانون النقد والقرض هذه السلطة النقدية :

✓ وحيدة، ليضمن انسجام السياسة النقدية.

✓ مستقلة، ليضمن تنفيذ هذه السياسة من أجل تحقيق الأهداف النقدية.

✓ و موجودة في الدائرة النقدية لكي يضمن التحكم في تسيير النقد ويتقادم التعارض بين الأهداف النقدية.

### الفرع السادس: وضع نظام نقدي على مستويين

كما أن قانون النقد والقرض قد كرس مبدأ وضع نظام بنكي على مستويين، ويعني ذلك التمييز بين نشاط البنك المركزي كسلطة نقدية ونشاط البنوك التجارية كموزعة للقرض، ونشاط البنوك التجارية كموزعة للقرض، وبموجب هذا الفصل أصبح البنك المركزي يمثل فعلاً بنكاً للبنوك، يراقب نشاطها ويتابع عملياتها، كما أصبح بإمكانه أن يوظف مركزه كملجأ أخير للإقراض في التأثير على السياسات الإقراضية للبنوك وفقاً لما يقتضيه الوضع النقدي، وبموجب ترأسه للنظام النقدي وتواجده فوق كل البنوك، بإمكانه أن يحدد القواعد العامة للنشاط البنكي ومعايير تقييم هذا النشاط في اتجاه خدمة أهدافه النقدية وتحكمه في السياسة النقدية.

وقد ألغى قانون النقد والقرض كل القوانين والأحكام التي تتعارض مع الأحكام الواردة فيه، وألغى صراحة الأحكام الواردة في قانوني أوت 1986 وجانفي 1988، اللذان كان يمثلان قانون مرحلة معينة، وباعتبار القانون الوحيد الذي ينظم الوظيفة البنكية ويضبط قواعد العمل البنكي منذ صدوره في أبريل 1990.

كما أن هذا القانون، حمل في طياته قواعد جديدة لحركة رؤوس الأموال مع الخارج وتواجد المؤسسات المالية والإقتصادية الأجنبية بالجزائر، وذلك كوسيلة لتشجيع الإستثمار الأجنبي الذي يمكن أن يساعد على خلق ديناميكية جديدة في الإقتصاد، والمشاركة في التنمية.

من جهة أخرى، لقد أقر قانون النقد والقرض 90-10 بضمان إمكانية إعادة تحويل رؤوس الأموال والنتائج والمدخيل والفوائد، وذلك بناء على الإتفاقيات الدولية التي وقعت عليها الجزائر والتي تلتزم باحترامها. وفي هذا الإطار، فإن مجلس النقد والقرض يعتبر الهيئة المخولة قانونا لإصدار تراخيص للإستثمار في القطاع المالي والإقتصادي واعتماد الإستثمار الأجنبي في الجزائر<sup>1</sup>، وتم بذلك تصريح السلطات بموجب هذا القانون للسماح بإنشاء البنوك الخاصة.

لكن ما يجب الإشارة إليه في هذه النقطة أي قانون النقد والقرض هو تعرضه إلى التعديل بعد ثلاثة عشرة سنة، بعد تعرض النظام البنكي إلى سلسلة فضائح مالية ( بنك الخليفة، والبنك التجاري والصناعي ) وهذا من خلال الأمرية الرئاسية رقم 03-11 الصادرة في 26 أوت 2003، التي أدخلت تعديلات وتحويرات على قانون 1990 سواء من حيث الشكل حيث قلص عدد المواد المتضمنة في القانون الجديد إلى 143 مادة بدل 215 في قانون 1990، أو من حيث المضمون خاصة في ما يتعلق بإعتماد البنوك وآليات الرقابة عليها وتقليص بعض الصلاحيات التي كان يتمتع بها بنك الجزائر لصالح وزارة المالية والسلطات العمومية بصفة عامة خاصة رئيس الجمهورية الذي أصبح يعين نواب محافظ بنك الجزائر وأعضاء اللجنة المصرفية

<sup>1</sup> محمد بلقاسم حسن بهلول، مرجع سابق، ص: 175

الذين كان يعينهم حسب قانون 1990 رئيس الحكومة ووزير المالية على التوالي، كما أن الجديد في الأمرية 03-11 هو إلزامية إطلاع وزارة المالية على الوضعية المصرفية كل شهر حسب القانون، وفي أي وقت تريد، كما نصت هذه الأمرية في مادتها رقم 141 أنه تبقى الأنظمة المتخذة في إطار القانون رقم 90-10 المؤرخ في 14 أبريل 1990 سارية المفعول إلى غاية استبدالها بأنظمة جديدة تتخذ تطبيقاً لهذا الأمر، أما المادة 142 فهي تنص أنه تلغى جميع الأحكام المخالفة لهذا الأمر، لاسيما القانون رقم 90-10 .

وهنا ارتأينا التطرق بإيجاز فقط إلى هذه الجزئية للدلالة على ديناميكية الإصلاحات، والثابت الوحيد فيها هو المتغير.

أما على الصعيد المحاسبي فإن الجديد كان بإصدار النص المتضمن مخطط الحسابات المصرفية والقواعد المحاسبية المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية طبقاً للقانون 92-08 الصادر بتاريخ 17/11/1992<sup>1</sup>. وقبله أصدر القانون رقم 91-08 المؤرخ في 27 إفريل 1991 والمتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومدقق الحسابات والمحاسب المعتمد والذي أدخلت عليها تعديلات مع الشروع في التكيف مع الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية بتطبيق النظام المالي والمحاسبي.

عقب نهاية اتفاق التثبيت الأول في ماي 1990، بدأت مفاوضات أخرى بين صندوق النقد الدولي والجزائر في سبيل الحصول على قرض آخر لمساعدتها على مواصلة الإصلاحات الاقتصادية. ونشير إلى أن هذه المفاوضات جرت في ظل تحولات دولية ومحلية عطلت سيرها.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية 2014/10/10 <http://www.joradp.dz>

وقد تبنت الجزائر خلال هذه الفترة مرسوما تنفيذيا جديدا يرمي إلى تحرير التجارة الخارجية تحت رقم 91-37 المؤرخ في 13 فيفري 1991، والمتعلق بشروط التدخل في ميدان التجارة الخارجية، وتم بموجبه إلغاء نظام احتكار الدولة للتجارة الخارجية المطبق سابقا، وتم في نفس السياق تحديد الشروط اللازمة لتطبيقه فيما يخص تمويل عمليات الإستيراد عن طريق التعلية رقم 91-03 المؤرخة في 21 أفريل 1991 الصادرة عن بنك الجزائر.I.

### المطلب الخامس: الاتفاق الاستعداد الائتماني الثاني جوان 1991

تم الاتفاق على الاستعداد الائتماني الثاني، بين صندوق النقد الدولي والجزائر، بتاريخ 3 جوان 1991، حيث تم تحرير رسالة النية في 27 أفريل 1991<sup>2</sup>.

تم بموجب هذا الاتفاق تقديم 300 مليون وحدة حقوق سحب خاصة، مقسمة إلى أربعة شرائح كل شريحة بمبلغ 75 مليون وحدة حقوق سحب خاصة.

. الشريحة الأولى في جوان 1991.

. الشريحة الثانية في سبتمبر 1991.

. الشريحة الثالثة في ديسمبر 1991.

. الشريحة الرابعة في مارس 1992.

غير أن الشريحة الرابعة، لم يتم سحبها لعدم احترام الحكومة آنذاك لمحتوى الاتفاقية

المبرجة مع صندوق النقد الدولي، إذ قامت الحكومة بإجراءات لمحاولة امتصاص الغضب الاجتماعي<sup>3</sup>.

<sup>1</sup> - C.N.E.S Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel, ALGER, 1998, P :186.

<sup>2</sup> Ben Bitour Ahmed, "L'Algérie au troisième millénaire défis et potentialités", (Alger, Edition marinoor, 1998), p: 77-78.

<sup>3</sup> كريم النشاشيبي وآخرون، "الجزائر: تحقيق الاستقرار والتحول الى اقتصاد السوق"، (واشنطن، صندوق النقد الدولي، 1998) ص. 31، 22.

يهدف اتفاق الاستعداد الائتماني إلى:<sup>1</sup>

✓ التقليل من حجم تدخل الدولة في الاقتصاد، وترقية النمو الاقتصادي، عن طريق

تفعيل المؤسسات الاقتصادية العمومية منها والخاصة.

✓ تحرير التجارة الخارجية والداخلية، من خلال العمل على تحقيق قابلية لتحويل

الدينار.

✓ ترشيد الاستهلاك والادخار، عن طريق الضبط الإداري لأسعار السلع، والخدمات

وكذلك أسعار الصرف وتكلفة النقود.

وكإجراءات عملية لجأت السلطات العمومية إلى:<sup>2</sup>

✓ تحرير 40 % من الأسعار الداخلة في حساب مؤشر تكلفة الحياة، ولم يبقى بتاريخ

التوقيع على الاتفاق سوى 50 سعرا يخضع لنظام السعر ذو الهامش المسقف و22

سعرا مدعما، وعليه أصبحت 85% من الأسعار تخضع للنظام الحر.

✓ ابتداء من 1 أكتوبر 1991، بدأ تقليص دعم مواد المحروقات والكهرباء.

. تظهير المؤسسات العمومية، تحت إشراف صناديق المساهمة، حيث خصصت لها

مبالغ المالية التالية<sup>3</sup>:

✓ 6.9 مليار دج سنة 1991.

✓ 42.50 مليار دج سنة 1992.

✓ 83.5 مليار دج سنة 1993.

✓ تحديد نمو الكتلة النقدية M3 بـ: 12 % لسنة 1991.

<sup>1</sup> الهادي خالدي، مرجع سابق، ص. 116.

<sup>2</sup> Banque d'Algérie, expose de programme économique et financier soutenu par un accord de confirmation avec le fonds monétaire International. Avril 1994.

<sup>3</sup> Ben Bitour Ahmed' OP.CIT, p.90.

✓ حق حيازة وتصرف المصدرين خارج قطاع المحروقات في إيراداتهم بالعملة الصعبة.

كما عملت السلطات المالية على تخفيض قيمة الدينار الجزائري للوصول إلى فارق قيمته 25 % بين سعر الصرف الرسمي وسعر الصرف الموازي.

غير أن تلك الفترة كانت الجزائر تعيش جوا من التدهور الاقتصادي والاجتماعي، في حين أنها في أمس الحاجة للحصول على تمويلات جديدة بالعملة الصعبة، غير أنه للحصول على هذه التمويلات، يجب المرور عبر اتفاق مع صندوق النقد الدولي في شكل برنامج إصلاحي.

دخلت الجزائر في أزمة سياسية جراء إلغاء الانتخابات التشريعية التي أجريت في 26 ديسمبر 1991، وقبلها أي يوم واحد بعد توقيع اتفاق الإستعداد الإثماني الثاني أي يوم 4 جوان 1991 أقيمت الحكومة التي لقت بحكومة الإصلاحات بقيادة السيد مولود حمروش، فأتت حكومة السيد سيد أحمد غزالي وكانت أوليتها هي الإشراف على إجراء الانتخابات التشريعية (التي ألغيت نتائجها). لتقال هذه الحكومة كذلك في جويلية 1992، ويستبدل الطاقم الحكومي بحكومة أخرى، وكما ينص على ذلك برنامج حكومة بلعيد عبد السلام فالسياسة الجديدة تعتمد على:

. إعطاء الدولة دورا حيويا في تنظيم الاقتصاد (مراقبة التجارة الخارجية، توحيد

الادخار الوطني...).

. ترشيد الإنفاق من العملات الأجنبية وتأسيس لجنة خاصة (ADHOC).

. اتباع سياسة صرف مزدوجة، سعر الصرف رسمي مرتفع، وسعر صرف حر.

. تجنب إعادة الجدولة وتقليص الواردات.

غير أن هذه الإجراءات الحكومية تعتبر تناقضا مع مبادئ صندوق النقد الدولي،

وبعبارة أخرى أوقف التعاون مع صندوق النقد الدولي.

من أجل تشجيع الاستثمار تم إصدار المرسوم رقم 93-12 المؤرخ في 5 أكتوبر 1993،

والمعلق بترقية الاستثمارات، والذي سجل القطيعة مع القوانين السابقة للاستثمار<sup>1</sup>.

فهذا القانون ينشئ حرية الاستثمار، وإخضاعه لمبدأ التصريح فقط، كما يلغي التفرقة بين

الاستثمارات، ويمنح امتيازات تشجيعية مالية، وضريبية، وجمركية.

كما تجدر الإشارة أنه في 23 ماي 1993 صدر المرسوم رقم 93-10 والمتعلق ببورصة القيم

التي عرفت فيما بعد ببورصة الجزائر<sup>2</sup>، وأقر هذا المرسوم إنشاء بورصة القيم المنقولة ومقرها

العاصمة، وتلتها مراسيم تنظيمية تحدد آليات عملها.

وتقييم هذه البورصة سنعود إليها عند تعرضنا في الجيل الثاني من الإصلاحات

لعملية الخوصصة.

لقد خطت الجزائر من خلال تبنيها لمجموعة القوانين والمراسيم المذكورة في هذا

المبحث في سبيل إرساء أسس نظام اقتصاد السوق، إلا أنها بقيت جزئية استدعت

إجراء إصلاحات أكثر عمقا وتأثيرا نظرا للاختلالات التي كان يعاني منها الإقتصاد

الجزائري.

وهذا ما استدعى العودة مرة أخرى إلى الهيئات المالية الدولية، أي صندوق النقد

الدولي والبنك العالمي، وإعادة التفاوض مع الدائنين في إطار نادي باريس ونادي لندن،

ففي خضم تسارع الأحداث وتعمد الوضع السياسي والأمني والاقتصادي وزيادة

عبء المديونية الخارجية، وهذا ما سنعرض إليه في المبحث التالي بالتطرق إلى

<sup>1</sup> Ibid, p.92 – 96.

<sup>2</sup> أحمد بوراس - أسواق رؤوس الأموال - مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة - من دون سنة نشر ص 138 - بتصرف -

الإصلاحات المدعومة من قبل هذه الهيئات، تحت ما اصطلحنا على تسميته بالجيل الثاني من الإصلاحات.

## المبحث الثاني: الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية (1994-1998)

تشمل الإصلاحات الاقتصادية من نوع الجيل الثاني برنامجين أساسيين: برامج إدارة الطلب (استقرار، قروض قصيرة الأجل)، يصممها ويتبعها صندوق النقد الدولي وبرامج إدارة العرض (تكييف، تعديل) يصممها ويتبعها البنك الدولي وتصدى لمشاكل النمو طويل الأجل، كما يهدف إلى إحداث تغيرات هيكلية في مجالات عديدة ( الإنتاج، التجارة، الأنظمة، المؤسسات)

فقد شهد الاقتصاد الجزائري مع نهاية سنة 1993، وبداية 1994 أزمة مالية داخلية وخارجية، وعدم المقدرة على الدفع، وثقل عبء خدمة الدين كنتيجة لانخفاض أسعار النفط، مما حدا بالسلطات الجزائرية على صياغة برنامج شامل للتصحيح حضي بمساعدة صندوق النقد الدولي. وترتب على ذلك اللجوء إلى إعادة جدولة الديون الخارجية مع الالتزام بتنفيذ برنامج استقرار في اطار استعداد ائتماني مدته سنة ابتداء من أبريل 1994 إلى مارس 1995. حيث عرفت أهم المؤشرات خلال السداسي الأول من سنة 1994 تسجيل مايلي<sup>I</sup>:

- تواصل انخفاض أسعار البترول، مما جعل القيمة الحقيقية لموارد صادرات المحروقات تنخفض بنسبة 21%.
- ارتفاع معدل خدمة الدين، ونقص حاد في الأصول الخارجية الصافية.
- ارتفاع مستوى أسعار الاستهلاك نهاية مارس 1994 بـ 10.7%، مقارنة بنهاية سنة 1993 صاحبها ارتفاع التضخم النقدي بـ 7.7%.

<sup>I</sup> كريم النشاشيبي وآخرون، مرجع سابق، ص. 36.

فلبجأت الجزائر للمرة الثالثة، إلى طلب مساعدات من صندوق النقد الدولي كما أشرنا آنفا، من أجل النهوض باقتصادها، وتجاوز الأزمة الحادة التي تمر بها، وقد جاء هذا الاتفاق بعدما أخذت حكومة رضا مالك (أوت 1993-أفريل 1994) مكان حكومة بلعيد عبد السلام، هذا الأخير الذي أوقف التعامل مع صندوق النقد الدولي.

### المطلب الأول: اتفاق الإستعداد الإثماني الثالث (أفريل 1994)

وقع هذا الإتفاق في الثامن من شهر أفريل 1994 بين الحكومة الجزائرية وصندوق النقد الدولي، يهدف اتفاق الاستعداد الائتماني لسنة 1994 إلى:<sup>1</sup>

- استعادة وتيرة النمو الاقتصادي وتحقيق معدل نمو بين 3% و 6% .
  - تقليص معدل التضخم وكبح نمو الكتلة النقدية في حدود 14% .
  - مواصلة تحرير الأسعار وإلغاء دعمها .
  - تعديل قيمة الدينار .
  - دعم التسيير العقلاني للطلب الداخلي .
  - الاهتمام بالقطاع الزراعي وترقية قطاع البناء والأشغال العمومية والمؤسسات .
  - تقليص عجز الميزانية وتوفير موارد لاعادة هيكلة المصارف .
  - في مجال الجباية، تقليص الإعفاءات من الرسم على القيمة المضافة والحقوق الجمركية وإجراء تعديل تصاعدي لمعدل الضريبة على الأرباح غير الموزعة .
  - ترفع أسعار الفائدة المطبقة في إعادة تمويل البنوك .
- أما أهم الإجراءات والنتائج التي تم التوصل إليها، بعد تطبيق هاته الإجراءات<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> الهادي خالدي، مرجع سابق، ص. 120

<sup>2</sup> Ben Bitour Ahmed ' OP.CIT, p.95

- بلغت نسبة الأسعار المحررة 85 % من السلع المدرجة في مؤشر أسعار الاستهلاك وتم رفع أسعار النقل والخدمات البريدية بنسب تتراوح من 20% إلى 30 %.
  - تعديل أسعار الكهرباء والحليب والسميد كل 3 أشهر.
  - كبح معدل التضخم في حدود 29.05 %.
  - تخفيض عجز الميزانية سنة 1994 إلى 5.7 % من الناتج الداخلي الخام.
  - تخفيض قيمة الدينار الجزائري من 23.4 دج للدولار الواحد إلى 35.1 دج، وهو ما يعادل تخفيضا قدره 50.2 %.
  - تحرير سعر الصرف، الذي أصبح يتحدد سعره في إطار جلسات التسعير.
  - إلغاء سقف 20 % المطبق على أسعار الفائدة المدينة للبنوك، ويهدف هذا الإجراء الى تحرير أسعار الفائدة الدائنة.
  - ارتفاع مخزون العملات الأجنبية بـ 1.5 مليار دولار نهاية 1994، مما جعل المخزون الكلي يصل إلى 2.6 مليار دولار.
- لقد سمح هذا الاتفاق مع صندوق النقد الدولي بإعطاء مؤشرا إيجابيا للدائنين، حيث تم الاتفاق على إعادة جدولة الديون الرسمية المقدرة بـ: 14.5 مليار دولار في إطار نادي باريس، وتمكن الجزائر بعد ذلك من إبرام اتفاقيات ثنائية<sup>1</sup>.
- وقد عقد اجتماع بين السلطة الجزائرية والدول الرئيسية الدائنة ( فرنسا، إيطاليا، اليابان، ألمانيا، بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية)، برئاسة نادي باريس لإعادة جدولة الديون الخارجية المقدرة بـ 17 مليار دولار، وإعادة ترتيب آجال السداد على مدى ستة عشر عاما منها فترة سماح من الدفع مدتها أربع سنوات مع إعادة جدولة خمسة ملايين دولار

<sup>1</sup> Ammar Belhimer, " La dette extérieur de l'Algérie ", ( Alger, Marinoor, 1998), p – p. 112 -114.

كمرحلة أولى من الدين الرسمي، مما مكن الجزائر بعد ذلك من إبرام 17 إتفاقية ثنائية، الأولى كانت مع كندا في ديسمبر 1994 والأخيرة كانت مع إيطاليا في فيفري 1995 .  
ويعتبر هذا الإتفاق عن برنامج إستقرار أو تثبيت هيكل، وهو يسبق المرحلة الأهم وهي مرحلة التصحيح الهيكلي التي سنأتي لتفصيلها فيما يلي .

### المطلب الثاني: اتفاق التصحيح الهيكلي ماي 1995- ماي 1998

بعد انقضاء برنامج الاستقرار وجهت السلطات الجزائرية رسالة نية في 30 مارس 1995 إلى المدير العام لصندوق النقد الدولي، وبغرض دعم السياسات التي تنوي الجزائر تطبيقها، فإنها تطلب مساهمة مالية من الصندوق، وفي هذا الإطار قامت السلطات الجزائرية بإبرام اتفاق في ماي 1995 مع صندوق النقد الدولي في إطار برنامج التصحيح الهيكلي، وهذا لمدة 03 سنوات- ماي 1995، ماي 1998- في نطاق الميكانيزم الموسع للقرض .  
بمقتضى هذا الاتفاق تم الحصول على مبلغ مالي يقدر ب 1.169 مليون وحدة حقوق سحب خاصة DTS، أي ما يعادل 127.9% من حصة الجزائر في الصندوق، وتبعاً لمصادقة مجلس إدارة الصندوق على طلب الجزائر فإنها ستطلب من الدول الأعضاء في نادي باريس و نادي لندن إعادة جدولة مستحققاتها المتعلقة بخدمة الدين الخارجي التي يحين موعد سدادها خلال مدة الاتفاق، وعلى هذا الأساس قامت الجزائر في جويلية 1995 بعقد اتفاق إضافي لإعادة جدولة الديون المستحقة السداد بين 01 جوان 1995 و 31 ماي 1998، بالإضافة للفوائد المستحقة السداد ما بين 01 جوان 1995 و 31 ماي 1996، ومن المقرر سداد هذه المبالغ

على 25 قسطا من الأقساط نصف السنوية الأخذة في الزيادة تدريجيا ابتداء من 30 نوفمبر 1999 وتستمر حتى سنة 2011<sup>1</sup>

ولقد سمحت الإجراءات العامة بإعادة جدولة 16 مليار دولار نتيجة للمفاوضات التي تمت حول إعادة جدولة ديون المؤسسات الخاصة بين نادي لندن والجزائر، ومفاوضات حول الدين العمومي مع نادي باريس .  
لقد تمحور البرنامج أساسا على استراتيجية تسعى إلى تحقيق نمو متزايد واستقرار مالي، خلق مناصب الشغل، تدعيم الطبقات الاجتماعية المحرومة، توازن في ميزان المدفوعات .

ومن خلال السياسة التي تبنتها الحكومة ابتداء من سنة 1995 ظهور فوائض متتالية بالنسبة للميزانية وهذا يعود إلى الإجراءات المتخذة في جانبي الميزانية، فالإيرادات عرفت تطورا ملحوظا ما بين 95- 1997 وهذا راجع لتحسن أسعار النفط، بالإضافة إلى تطبيق ضريبة القيمة المضافة على المنتجات البترولية، أما الإيرادات غير البترولية بقيت في شبه استقرار، أما النفقات عرفت انخفاض ملحوظ وهذا راجع إلى سياسة التقشف التي انتهجتها الحكومة بالإضافة إلى إلغاء الدعم على الأسعار مع تجميد عملية التوظيف .

### المطلب الثالث: القرارات المتخذة خلال الفترة 1995- 1998

أُتخذت عدة قرارات نذكر منها<sup>2</sup>:

- ✓ إنشاء شركة للتأمين على الصادرات من أجل تنويع الصادرات وترقيتها .
- ✓ إنشاء البنوك الخاصة برأسمال محلي أو مختلط أو فروع لبنوك أجنبية .

<sup>1</sup> - كريم الشاشبي وآخرون، الجزائر تحقيق الاستقرار والتحول إلى اقتصاد السوق، صندوق النقد الدولي، واشنطن، 1998، ص123 .

<sup>2</sup> - Ben Issad Hocine, L'ajustement structurel En Algérie, Le Chemin parcouru, paru dans El Watan, N 247, du 25/01/1999, p07.

✓ إنشاء بورصة القيم المنقولة لتدعيم خصوصية المؤسسات العمومية.

✓ حل وإعادة تنظيم وحتى التطهير المالي للمؤسسات العمومية ثم خصوصية بعضها .

من خلال النقطتين الأخيرتين التي وردت في جملة القرارات المتخذة ضمن برنامج التصحيح الهيكلي يعتبران جد مهمان أو محوريان في موضوع دراستنا، حيث أن أهميتهما تكمن في عدم مراقبة هذه الإجراءات بإصلاح المخطط

المحاسبي الوطني، ما انجر عليه عدم سيران مخطط التطهير المالي بالشكل

الصحيح، الذي يعبر عن الوضعية الحقيقية للمؤسسات العمومية سواء التي

مستها عملية التطهير فقط، أو التي خصصت لفائدة المستثمرين وطنيين أو

أجانب، وهذا لفارق التقييم الجلي بين ما هو مسجل في السجلات المحاسبية

وفق المخطط المحاسبي الوطني، وما يجب أن تكون عليه هذه الحسابات وفق

معايير المحاسبة الدولية، وهذا طبعا بالنسبة لعمليات الخوصصة أو الشراكة مع

مستثمرين أجانب، وهنا نأخذ كمثال لعملية الشراكة التي قامت بها الدولة مع

الشريك الهندي في مركب الحجار الذي استحوذ على 70 % من أسهم

المركب وفي فروع ذات المردودية بقيمة متدنية، حيث ظهر للعيان في السنة

الأولى أن المركب تحسنت وضعيته، ولكن الحاصل هو إعادة تقييم الأصول

والإفصاح عنها بشكلها الجديد وفق معايير المحاسبة الدولية في البورصات

الدولية بعد عملية تجميع الحسابات، ونفس الشيء يقال عن عملية الشراكة مع

الشركاء الإسبان في مركب أسميدال -عنابة - .

وهنا نصل إلى النقطة التي ذكرناه في المبحث الأول من هذا الفصل ألا وهي

ترافق عملية الخوصصة بوجود بورصة للأوراق المالية وتوفر سوق مالي كفاء

بجانب جودة المعلومات المحاسبية، والمعبر عنها بوجود نظام مالي ومحاسبي يستجيب للمعايير الدولية، حيث أن إنشاء بورصة القيم المتقولة أو بورصة الجزائر جاءت متأخرة ومتأخرة جدا بالمقارنة مع ما هو حاصل عند جيراننا المغاربيين، أو حتى الدول المماثلة لنا من حيث تجربة الإصلاحات الاقتصادية المدعومة من قبل الهيئات الدولية التي سلكت طريق الخصوصية والانتقال من إقتصاد موجه إلى إقتصاد السوق، وهنا نطرح السؤال إلى أي سوق ننقل ؟

ولكن إثراءً للفكرة وتدعيما لها سنتطرق في النقطة الموالية لعملية الإنفتاح الإقتصادي التي قامت بها الجزائر في هذه المرحلة المفصلية في التاريخ الإقتصادي لها، فاتبعت سياسات موصوفة من قبل الهيئات المالية الدولية.

## المطلب الرابع: السياسات الاقتصادية المتبعة في ظل تطبيق برنامج التصحيح الهيكلي

لقد تبنت الدولة الجزائرية برنامجا إصلاحيا كثيفا من أجل إعادة النظر وتعديل سياساتها الاقتصادية، فقامت بترتيب مجموعة أولى من السياسات بالإتفاق مع صندوق النقد الدولي وهي تتعلق بالتوازنات الاقتصادية الكلية بغرض الحد من السياسة المالية التضخمية والسماح لكل من أسعار الفائدة وأسعار الصرف بالتغير مع قوى السوق حتى يؤدي ذلك إلى تحسين ميزان المدفوعات. ومجموعة ثانية من هذه السياسات تم تبنيها بالإتفاق مع البنك الدولي وهي موجهة لتحقيق إقتصاد حر يمتاز بالكفاءة والديناميكية، والخفض من سياسات تدخل الدولة في الشؤون الاقتصادية التي كانت تؤدي إلى الاختلالات وتمنع الحوافز وتقلل من قدرة القطاع الخاص.

## الفرع الأول: السياسة النقدية

قبل عملية الإصلاح الاقتصادي كان عجز الميزانية الكبير يتم عن طريق الإصدار النقدي من البنوك مما أدى بالتالي إلى رفع معدل التضخم وعدم توازن الحساب الخارجي مع وجود إختلالات تتعلق بتدفقات الائتمان والاستثمار وبالتالي تشجيع هروب رأس المال. وفي هذا السياق يمكن القول أنه لا يمكن الحديث عن وجود سياسة نقدية واضحة، وذلك للتداخل بين الخزينة العامة والبنك المركزي من جهة وضعف الوساطة المالية من جهة أخرى<sup>1</sup>،

وكجزء من الترتيبات المتفق عليها مع صندوق النقد الدولي تم تطبيق إصلاحات واسعة في كل من سياستي سعر الفائدة ومنح الائتمان ، مما أدى بالتالي إلى دعم السياسة المالية مع التحكم في التوسع النقدي داخل الاقتصاد وذلك بتحديد معدل نمو الكتلة النقدية M2، وحيث أن هذه الأخيرة ترتبط مباشرة بالتغير في الممتلكات الخارجية والداخلية الصافية، فإنه يمكن الإشارة أن التخطيط بمفهوم صندوق النقد الدولي يشير مباشرة إلى الحد من التوسع في القروض الداخلية، في الحقيقة فإنه يتم البحث عن رفع إحتياطات الصرف لأجل دعم سعر صرف الدينار الذي تم تخفيضه للتقليص من الفرق بين أسعار الصرف الرسمية وأسعار الصرف في السوق الموازية.

ورافق الاجراءات النقدية إتباع تسيير مالي صارم يضبط المالية العامة خلال فترة التسوية، وكذا ترقية النظام الجبائي بجعله مرنا وفعالا ومحاربة الغش والتهرب الضريبي الشئ الذي يعبد السلطات العمومية من اللجوء إلى التمويل بالعجز مما يمكن

<sup>1</sup> د . قدي عبدالمجيد: التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية. دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988-1995 جامعة

الجزائر ، اطروحة دكتوراه الدولة غير منشورة. ص- 277 . دون سنة نشر

من إتباع سياسة نقدية صارمة وظهور معدلات فائدة حقيقية موجبة دائمة مما يحث الأعوان الاقتصاديين لزيادة مدخراتهم وتشجيع الاستثمار الاتاجي وتوزيع أمثل للموارد المالية.

كما تم التحسين من أدوات السياسة النقدية بإدخال أداة نظام الاحتياطي القانوني الاجباري سنة 1994 لتنمية إمكانيات مراقبة السيولة النقدية بتسقيف إعادة الخصم للبنوك التجارية من طرف بنك الجزائر واستخدام وسيلة الرقابة غير المباشرة للسياسة النقدية التي كانت نقطة إستهداف منذ ماي 1995، كما تم إدخال عمليات البيع بالمزاد العلني في السوق النقدية وهذا بشكل مزايدات القروض لسحب الارصدة الفائضة لدى البنوك كأداة رئيسية للتحكم في عرض النقود، ومراجعة إجراء المزايدات للسندات للحساب الجاري والعمل على تسهيل عمليات السوق المفتوحة في 1996<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> بظاهر علي-إصلاح النظام المصرفي الجزائري وآثاره على تعبئة المدخرات - اطروحة دكتوراه الدولة غير منشورة جامعة الجزائر 2005-

## الفرع الثاني: إصلاحات الصرف الأجنبي

كان التحديد الإداري للدينار قبل الإصلاحات الاقتصادية ظاهرة مألوفة، كما أن هذا التحديد لا ينسجم كلية مع تدهور القيمة الداخلية له ، فأدى السعر المرتفع وغير الحقيقي للدينار الجزائري لعجز الحساب الجاري الخارجي للدولة ، ولقد ساعد ذلك على ظهور سوق موازية للعملات الأجنبية ، حيث ما فتئ سعر صرف الدينار بها يفوق نظيره في السوق الرسمية .

تهدف برامج التثبيت على مستوى سوق الصرف إلى توحيد سعر الصرف الرسمي والموازي حتى يصبح سعره يتم عن طريق العرض والطلب، وذلك بإمكانه المساعدة على توجيه تحويلات غير المقيمين عبر القنوات الرسمية، فضلا عن تطهير التبادلات الخارجية وكذلك يهدف إلى ازدياد شفافية نظام الصرف .

في سنة 1994 وخلال السنة الأولى من بداية استعمال برنامج التعديل الهيكلي تم تخفيض قيمة الدينار الجزائري كمايلي:

✓ التخفيض الأول وتم في أبريل 1994 وتقدر قيمته 50% من قيمة الدينار بالنسبة للدولار الأمريكي الذي انتقل من 24 دينار إلى 36 دينار وذلك بهدف إيجاد التوازن الخارجي الذي يؤدي إلى تحضير الشروط الضرورية لتحرير التجارة الخارجية .

✓ ثم حدث تخفيض ثاني في الدينار في سبتمبر 1994 وأصبح الدولار الأمريكي يعادل 41 دينار جزائري .

كان عام 1994 البداية الفعلية لقابلية تحويل الدينار نتيجة تحرير مدفوعات الإستيراد خلال هذه السنة، وقابلية تحويل الدينار له اثر محسوس على تثبيت وتوحيد سعر الصرف على ضوء العرض والطلب. وفي عام 1995 أصبح من الممكن استعمال العملة الصعبة بالسعر

الرسمي لأغراض النفقات المتعلقة بالتعليم والصحة ونفس الإجراء أُتخذ بالنسبة لنفقات السياحة خلال 1997 وتم إنشاء في بداية 1996 سوق ما بين البنوك للعملة الصعبة من شأنه أن يسمح للبنوك التجارية بعرض العملة الصعبة بجرية لصالح زبائنهم، كما تم إلغاء نظام الحصص المحددة ابتداءً من جانفي 1996 وذلك يعد الخطوة الأولى في اتجاه نظام تعويم الصرف. والسماح بإقامة مكاتب للصرف بالعملة الصعبة في.

إن عملية تحويل الدينار ساعدت على ترقية محيط ملائم للإستثمار الأجنبي، في جو مستقر لسعر صرف فعلي وحقيقي بالإضافة إلى حصول المستثمرين الأجانب على ضمانات لتحويل أموالهم وأرباحهم إلى الخارج ولو نظريا.

وفي الخلاصة يمكن القول ان نظام الصرف عرف عدة تطورات متتالية منتقلا من نظام الرقابة الثابت إلى نظام التعويم الموجه ليصبح ابتداءً من جانفي 1996 نظاما حقيقيا لسعر صرف ما بين البنوك، لكن ومن دون القفز على الأحداث واستبقاها نلاحظ أنه إلى الوقت الحالي (2018) لم يتم معالجة إشكالية صرف الدينار رغم الإطار الموضوع لها منذ سنة 1996، فمكاتب الصرف لم ترى النور إلى وقتنا الحالي.

### الفرع الثالث السياسة الميزانية:

تمثل سياسة الإصلاح المالي أحد المحاور الرئيسية ضمن برنامج الإصلاح الاقتصادي، حيث تستهدف السيطرة على عجز الميزانية العامة للدولة، والذي يعاني منه الاقتصاد الجزائري، والذي كان يمول بصفة أساسية عن طريق الاقتراض من الجهاز المصرفي كما يتجاوز المدخرات المحلية وكذلك الاقتراض من الخارج مما أدى إلى تزايد المديونية الخارجية وارتفاع معدلات خدمة الدين الخارجي وكما إنعكس على زيادة حدة التضخم، وزيادة أعباء خدمة الدين الداخلي والخارجي ومن ثم انخفاض معدلات التنمية الاقتصادية. اتخذت

الدولة مجموعة من الإجراءات الفعالة لزيادة الإيرادات العامة وترشيد الإنفاق العام مع الأخذ في الاعتبار أن العلاج الحقيقي لعجز الميزانية يكمن في رفع مستوى الإنتاجية وزيادة النشاط الاقتصادي والانتاج الوطني.

ما يلاحظ على تطور النفقات العمومية خلال هذه المرحلة مايلي:

- إنخفاض نفقات التسيير خلال فترة الاصلاح الهيكلي حيث انتقلت النفقات من % 33.6 من، الناتج الداخلي الاجمالي سنة 1993 إلى % 31.5 من الناتج الداخلي الاجمالي سنة 1998، وإذا أخذنا بعين الاعتبار تخفيض العملة الوطنية وتأثيرها على الأسعار فإن الإنخفاض الفعلي لنفقات التسيير العمومية يقدر ب % 10.5 خلال الفترة الممتدة بين 1993-1998.

✓ ومن النفقات التي تم تقليصها رواتب عمال الوظيف العمومي التي أصبحت تمثل 40 % من ميزانية التسيير في سنة 1998 بعدما كانت تمثل % 42 من الميزانية خلال سنة 1993، بحيث تم تخفيض التعيينات الجديدة في الوظائف الحكومية.

✓ كذلك تم تخفيض نفقات التحويلات الجارية بعدما كانت تمثل % 39 من ميزانية التسيير خلال سنة 1993 أصبحت بعد ذلك تمثل % 30 من الميزانية خلال سنة 1998 حيث قامت الحكومة بتخفيض الدعم تدريجيا على كثير من السلع مثل القمح، الفريسة، الزيت، السكر، الغازوال، البروبان... الخ

أما بخصوص نفقات التجهيز فقد انتقلت من مبلغ 101.6 مليار دينار جزائري في سنة 1993 إلى مبلغ 211.9 مليار دينار جزائري في سنة 1998 لكن بالقيمة النسبية فقد انخفضت نفقات التجهيز حيث كانت تمثل % 26 من ميزانية الدولة

و % 8.7 من الناتج الداخلي الإجمالي في سنة 1993 وأصبحت بعد ذلك تمثل % 24 من الميزانية و % 7.6 من إجمالي الناتج الداخلي في سنة 1998 .  
 وإذا أخذنا بعين الاعتبار تخفيض الدينار الجزائري وتأثيره على الأسعار فان الانخفاض الحقيقي لنفقات التجهيز يقدر ب % 16 مقابل % 10.5 نفقات التسيير في سنة 1998، ويعتبر عجز الميزانية من العناصر الرئيسية في برنامج التثبيت المتبع من طرف الدولة، وقد تم تحويل العجز في الميزانية من عجز يقدر 100.6 مليار دينار جزائري في سنة 1993 إلى فائض قدره 66.2 مليار دينار في سنة 1997 ومعنى آخر تحول عجز الميزانية والمقدر ب % 8.7 من الناتج الداخلي الإجمالي في سنة 1993 إلى فائض في الميزانية قدره % 2.4 من الناتج الداخلي الإجمالي في سنة 1997. كما يشير بذلك الجدول التالي:

جدول رقم 01: تطور الرصيد الإجمالي للخرينة الجزائرية (1993-2001) الوحدة: مليار دج

السنة	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001
الرصيد الإجمالي للخرينة	-100.6	-65.4	-28.4	74.9	66.2	-108.1	-16.5	398.8	171

المصدر : Mohamed Ghernaout : Crises Financières et Faillites des Banques Algériennes

Première Edition , G. A. L (Grand \_ Alger \_ Livres ) 2004, p 72

يلاحظ من الجدول رقم (01) عودة العجز للميزانية خلال سنة 1998 بسبب التدهور الكبير في أسعار المحروقات، حيث انخفض سعر البرميل من 19.47 دولار أمريكي سنة 1997 إلى 12.95 دولار أمريكي سنة 1998 حيث إنخفضت إيرادات الجباية البترولية

بمعدل % 28 مما أحدث عجزا جديدا في الميزانية العمومية قدره 108.1 مليار دينار جزائري سنة 1998 أي حوالي % 4 من الناتج الداخلي الإجمالي، وهذا الوضع يبين هيمنة الجباية البترولية في الهيكل الضريبي فهي تمثل موردا رئيسيا لخزانة الدولة، إلا أن هذا الوضع لا يساهم في فعالية النظام الضريبي، بحيث أن تقديرات هذا المورد لا تتركز على عوامل داخلية بل هي رهينة عوامل خارجية تمثل أساسا في أسعار المحروقات التي تخضع للتقلبات السعرية في الأسواق الدولية بالإضافة إلى عدم استقرار الدولار الأمريكي المستخدم كأداة تسوية في هذا القطاع، وفي هذا إشارة إلى ما هو مازال قائم إلى وقتنا الحالي فميزانية الدولة مرتبطة بالجباية البترولية، وتنوع الإقتصاد ما زال هدفا، رغم الإصلاحات المنتهجة في هذه المرحلة أو المرحلة التالية التي سنتطرق لها في المبحث التالي<sup>1</sup>.

#### الفرع الرابع: إصلاح التجارة الخارجية

في اتجاه تحرير التجارة الخارجية تم في سنة 1994 إلغاء نظام المراقبة الثقيل، كما ألغى نظام العلاوة الإدارية لموارد العملة الصعبة المنشأ سنة 1992 وهذا لاستيراد المنتوجات المسموح بها وأصبح بإمكان المستوردين الحصول على العملة الصعبة حسب احتياجاتها واستيراد كل المواد ما عدا بعض المواد التي يكون استيرادها ممنوعا بصفة مؤقتة، غير أن قائمة هذه المواد تم إلغاؤها مع نهاية سنة 1994.<sup>2</sup> تم تعديل هيكل التعريف الجمركية لكي تحقق أهدافها الاقتصادية والاجتماعية بجانب هدفها المالي، بحيث بعد الاتفاق مع صندوق النقد الدولي عامي (1994-1995) تم تخفيض خلال سنة 1996 المعدل الأعظمي للرسوم الجمركية من % 60 إلى % 50 ثم بعد ذلك

<sup>1</sup> د ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الفترة (1992-2003) ، منشورات بغدادي-الجزائر 2004 ص. 110

<sup>2</sup> د . راتول محمد ، توجهات الاقتصاد الجزائري نحو العولمة من برامج التعديل الى الشراكة والتكامل الاقليمي - مداخلة مقدمة الى المؤتمر

السنوي السادس - في 26 و 27 مارس - 2002 مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد 23 ص 06

إلى % 45 في أول جانفي 1997 كما خفض عدد هذه الحقوق، مع بقاء بعض السلع خارج هذا النطاق كالكحوليات والتبغ وسيارات الركوب الفردية النفعية، واستمر تخفيض هذه الحقوق في السنوات التالية، وهذا من ضمن اتفاقية الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، وضمن متطلبات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية.

### الفرع الخامس: ميزان المدفوعات

إن الوضعية الإجمالية الخارجية لم تتوقف عن التحسن منذ سنة 1994 كنتيجة طبيعية لإنخفاض ضغط المديونية الخارجية والمساعدات الأجنبية التي تلقتها الجزائر بعد إعادة جدولة ديونها الخارجية وكذلك تحسن أسعار النفط في السوق الدولية حيث إنها تمثل 96 % من الصادرات الوطنية ، فالحساب الجاري حقق فائضا سنتي 96- 97 قدره 1.2 مليار و 2.6 مليار دولار أمريكي على التوالي وذلك رغم العجز المسجل خلال السنة الموالية ( 1998 ) والمقدر 0.9 مليار دولار وذلك لإنخفاض أسعار المحروقات من جهة والزيادة النسبية في خدمة الدين الخارجي من جهة ثانية، لإنهاء فترة الاتفاق الموقع مع صندوق النقد الدولي.

### الفرع السادس: الخوصصة واصلاح القطاع العام

إن بداية إصلاح القطاع العام خلال الأزمة كانت بإصدار القانون رقم 88- 01 المشار إليه في المبحث الأول من هذا الفصل من الدراسة الذي أعطى المؤسسات الاقتصادية الاستقلالية القانونية والمالية ووفر لها قدرا كبيرا من الحرية بهدف تحقيق اللامركزية في إتخاذ القرار بإلغاء الوصاية الوزارية، تطبيق القواعد التجارية في أعمالها وفي التسيير وحرية تحديد أسعار منتوجاتها وأجور عمالها وإمكانية القيام بالاستثمار دون المرور بالهيئة

المركزية للتخطيط،<sup>1</sup> إمكانية إعلان حالة الإفلاس والمعاقبة إذا لم تقم بتسديد إلتزاماتها المالية.

وفي نفس الإطار جاء القانون 88-02 ليسهل عملية الانتقال إلى إقتصاد السوق وتجنب معوقات التسيير المركزي البيروقراطي، وتم تطهير العديد من المؤسسات ماليا لتكييفها مع معطيات إقتصاد السوق حيث مسحت ديونها وتحولت إلى التزامات على عاتق الدولة تجاه البنوك التجارية، ولكن هذه الإجراءات واجهت صعوبات عديدة أهمها:

- إستمرار تراكم خسائر المؤسسات لأنه لم تكن لها السلطة الكافية في تحديد أسعار منتوجاتها وكانت كل مرة تلجأ للبنوك التجارية لتغطية عجزها.

- إن إعادة الهيكلة لم تأخذ بعين الإعتبار الحجم الفيزيائي للمؤسسات<sup>2</sup>.

- بجانب أن عملية التطهير المالي للمؤسسات لم تكن بالكفاءة المطلوبة، والقراءة لحسابات المؤسسة لم تكن موضوعية، بسبب عدم تماشي المخطط الوطني للمحاسبة مع الظروف الجديد، رغم بعض المحاولات لتحسينه بوضع نسب إدارية لتقييم الأصول بطريقة إدارية.

خلال سنة 1994 وبالموازاة مع إنطلاق برامج الإصلاح للإقتصاد الوطني المدعوم من قبل الهيئات الدولية حاولت السلطات معالجة هذه النقائص، وأنشئت لهذه الغاية وزارة كاملة هي وزارة إعادة الهيكلة تحت إشراف السيد مراد بن آشنهو في حكومة مقداد سيفي المعينة في أفريل 1998 بعد التوقيع مباشرة على إتفاق التثبيت الهيكلي مع صندوق النقد الدولي .

الملاحظ أن برنامج التعديل الهيكلي لعام 1995 تم تدعيمه بنصوص وأحكام كانت موجهة إلى إعادة هيكلة القطاع العام الإقتصادي وتطهير البنوك التجارية , وذلك بوضع

<sup>1</sup> صالح مفتاح: النقود والسياسة النقدية مع الإشارة الى حالة الجزائر في الفترة 1990 - 2000، أطروحة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية , جامعة الجزائر . (2002) ص199

<sup>2</sup> راتول محمد: تحولات الاقتصاد الجزائري برنامج التعديل الهيكلي ومدى إنعكاساته على مستوى المعاملات مع الخارج، بحث منشور في العدد 23مجلة بحوث إقتصادية عربية، ص8 .

مخطط يدعى مخطط بنوك - مؤسسات، تم تنفيذه بواسطة الشركات القابضة الوطنية وبدعم من الخزينة العمومية والبنك المركزي والبنوك التجارية. وهذا البرنامج تم وضعه لبعث الحيوية المالية للمؤسسات العمومية الكبرى التي يمكن تأهيلها، وخلق وتصفية تلك التي لا يمكن إنعاشها.

أهم هذه النصوص الأمر 95-22 المؤرخ في 26 أوت 1995 المتعلق بخصوصية المؤسسات العمومية على اعتباره القانون الأول والذي تمت بموجبه العمليات الأولى للخصوصية<sup>1</sup>، فحسب الأمر 22/95 فإن مفهوم الخصوصية يمكن أن يتجسد في شكلين، أولهما أن تتحول ملكية كل الأصول المادية أو المعنوية في مؤسسة عمومية أو جزء منها أو كل رأسمالها أو جزء منه لصالح أشخاص طبيعيين أو معنويين تابعين بدورهم للقانون الخاص ويكون هذا التحويل بصيغ تعاقدية محددة<sup>2</sup>، أي أن الخصوصية من هذا المنظور تتعدى عملية بيع الأصول لتشمل حتى خصوصية التسيير باستناد هذه المهمة للخواص بهدف تأهيل المؤسسات المعنية.

<sup>2</sup> الجريدة رسمية الجزائرية، أمر 95-22 بتاريخ 26 أوت 1995، يتعلق بخصوصية المؤسسات، رقم 48 لسنة 95، ص 3

فقد عرفت عمليات حل المؤسسات والخصخصة انطلاقتها الفعلية مع نهاية 1996 بإنشاء شركات جهوية قابضة التي استخلفت صناديق المساهمة بناء على الأمر 95-25 المتعلق بكيفية تسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة، ومجول شهر أفريل 1998 فإن عملية الخصخصة أو الحل كانت قد شملت أزيد من 800 مؤسسة محلية كما حدد مع نهاية 1997 اعتماد برنامج يقضي بخصخصة 250 مؤسسة عمومية كبرى خلال سنتين 1998-1999<sup>1</sup>.

نصل إلى نهاية هذا المبحث مع التأكيد على نقطة مهمة حين التطرق لهذه المرحلة التي اصطلاحنا على تسميتها بالجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية المدعومة من قبل الهيئات المالية الدولية، وهي أن هذه الإصلاحات أو التغييرات كانت مصحوبة بظرف سياسي وأمني واجتماعي جد صعب، وبالتالي الظروف الملائمة لتنفيذها لم تتوفر بالرغم من أنه خلال سنة 1998 عرفت التوازنات الاقتصادية الكلية نوع من الإستقرار، خاصة فيما يتعلق بالتضخم، احتياطات الصرف الأجنبي، عجز الميزانية وميزان المدفوعات، وبالتالي اعتبر خبراء صندوق النقد الدولي أن الجزائر نجحت من هذه الناحية في برنامج الإصلاح الهيكلي، لكن الفاتورة الإجتماعية كانت ثقيلة وثقيلة جدا خاصة مع تسريح عدد كبير من العمال ( نصف مليون عامل حسب تقديرات الإتحاد العام للعمال الجزائريين ).

إلا أنه مع انتهاء فترة البرنامج في ماي 1998، عرفت وتيرة الإصلاحات تباطئاً لإعتبرات سياسية واجتماعية، خاصة بعد إختصار السيد اليامين زروال لعهدته الإنتخابية في سبتمبر 1998 ومجئ حكومة جديدة برئاسة السيد اسماعيل حمداني في ديسمبر 2008، كانت مهمتها الرئيسية تنظيم الإنتخابات الرئاسية في أفريل 1999 وانتهت مهمة هذه الحكومة في ديسمبر 1999، ومجئ حكومة السيد أحمد بن بيتور لتنتقل في مرحلة جديد وانطلاق برنامج

<sup>1</sup> راتول محمد، سياسات التعديل الهيكلي ومدى معالجتها للاختلال الخارجي، التجربة الجزائرية، رسالة دكتوراة دولة غير منشورة، جامعة

جديد، الذي اصطلحنا على تسميته بالجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية، والذي سنتناوله بالتفصيل في المبحث القادم.

أما على الصعيد المحاسبي فقد كانت محاسبة المؤسسات وبعض الهيئات تخضع لأحكام الأمر رقم 75 - 35 المؤرخ في 29 أفريل 1975 المتضمن المخطط المحاسبي الوطني والقرار المطبق له المؤرخ في 23 جوان 1975، ومنذ تبني هذه النصوص التي تم إعدادها في سياق الاقتصاد الاشتراكي (الموجه إداري) واستجابة لاحتياجاته وخصائصه، ورغم أن الجزائر قد أجرت إصلاحات من أجل التحول نحو اقتصاد السوق وفتحت الباب على مصراعيه أمام الاستثمار الأجنبي، لم تكن هذه النصوص محل أي تعديل مهم من شأنه السماح بحل المشاكل التي اعترضت تطبيقها.

نظرا لمشكل التقييم الذي ذكرناه سابقا وعدم تماثل المعلومات المحاسبية، وبالتالي أثبتت التجربة أن النصوص الصادرة من أجل تشجيع الإستثمار أو الخوصصة إلى غيرها من النصوص الأخرى لا يمكنها من وجهة النظر المحاسبية التكفل بالأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، تسمح لمختلف المستعملين لاسيما المستثمرين والمسيرين من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة في اتخاذ القرار سواء الإستثماري أو التمويلي.

وبغرض القضاء على هذه النقائص وتطوير المخطط المحاسبي الوطني بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 م في عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر وأوكلت هذه المهمة إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، هذا الأخير تم إستحداثه بموجب المرسوم التشريعي رقم 318 المؤرخ في 25/09/1996 م باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد المحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية.

## المبحث الثالث: الجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية (1999 - 2018):

برامج الجيل الثالث إن إشكالية الفساد وغياب الرشادة في الحكم لا يعتبر تحديا منفصلا يعالج علي طريقة خاصة، بل هو جدول أعمال للإصلاحات الاقتصادية يكمل ويعزز جهود الجيل الثاني وخاصة في مجال الاستثمار والتجارة، الذي لا يمثل ولا يضمن سياسة اقتصادية مثالية، إلا انه يشكل حماية لاغني عنها لتقادي استمرار السياسات الرديئة ويضمن أن السياسات الجيدة المطلوبة لتحقيق النمو تحظى بشرعية وتنفيذ بسرعة وإخلاص، وترتبط برامج الإصلاحات ارتباطا كبيرا بقضايا الحكم والسياسات المرتبطة به، من خلال إصلاح الأنظمة التقليدية عن طريق ما يسمي الحكامة أو الحكم الراشد، وقد استخدم هذا المفهوم في نهاية ثمانينيات ق20 ، وقد شاع في أدبيات الإدارة العامة والسياسات العامة والحكومات، ويحمل هذا المفهوم في طياته بعدين رئيسين، يعكس الأول فكر البنك العالمي الذي يتبنى الجوانب الإدارية والاقتصادية للمفهوم، أما البعد الثاني فيتعلق بالجانب السياسي للمفهوم ويشمل بالإضافة إلي الإصلاح الكفاءة والتميز الإداري، ومن الأسباب الداعية إلى الجيل الثالث نذكر محدودية نتائج الجيل الثاني، اقتصار الجيل الثاني على تحسين الجوانب النقدية والمالية وإغفال الجيل الثاني للعوائق الجذرية العميقة للنمو، فمن هذه الأسباب ظهرت الحاجة إلى الجيل الثالث المتعلقة بمنظومة إدارة الحكم ومحاربة الفساد، ممارسة السلطة والمساءلة، الإطار المؤسساتي وكفاءة الإدارة.

وبعد هذه التوطئة كمدخل لما يجب أن يكون عليه الجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية، وكإجابة عن بعض النقائص التي جابهت الجيلين السابقين من الإصلاحات، والتي تعرضنا لها في حينه، أما في الجزائر وحين الإنتهاء من فترة التصحيح الهيكلي فقد عرفت على الصعيد

السياسي تغيرات واكبتها تغيرات على الصعيد الاقتصادي بمجى السيد عبد العزيز بوتفليقة إلى سدة الحكم في 15 أفريل 1999م.

فاتخذ جملة من الإجراءات الاقتصادية لإنعاش الاقتصاد وهذا ابتداء من أفريل 2001، وهذا ضمن برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001-2004، وترافق هذا البرنامج مع جملة من القوانين المعدلة لقوانين ذكرناها في معرض نظرنا للجيلين السابقين من الإصلاحات، كما يجدر الذكر هنا هو دخول مرحلة التوحيد المحاسبي مرحلة الجدد، وتبع برنامج الإنعاش الاقتصادي برنامج التكميلي لدعم النمو الاقتصادي 2005-2009، والذي ترافق مع تعديلات لقوانين اقتصادية سابقة (قانون المحروقات)، وصدور نصوص جديدة تتعلق بمكافحة الفساد، ودخول اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي حيز التنفيذ، كما صدر التنظيمي للنظام المحاسبي المالي، كما عرف السداسي الثاني من سنة 2009 بصدور قانون المالية التكميلي الذي طبق قواعد جديدة تنظم التجارة الخارجية وتضبط الاستثمار الأجنبي وهذا تحت ما عرف بالوطنية الاقتصادية، أما مع بداية العقد الثاني من الألفية الثالثة فبدأ المخطط الخماسي للتنمية الجديد بتخصيص غلاف مالي ضخم ناهز 286 مليار دولار، وهذا خلال الفترة الممتدة بين 2010-2014، إلا أن الطفرة في أسعار النفط في هاته السنوات عطلت نوعا ما الإصلاحات الاقتصادية، وكذلك ما يسمى (الربيع العربي) الذي أثر بشكل أو بآخر على تطبيق الإصلاحات من الجيل الثالث، خاصة إصلاح المنظومة المالية والبنكية، وشهدت آليات الدعم الغير اقتصادية توسعا كبيرا في خضم هاته الظروف.

في هذا المبحث الذي إصطلحنا على تسميته بالجيل الثالث من الإصلاحات الاقتصادية، حاولنا تقسيمه كرونولوجيا حسب كل برنامج اقتصادي متبع، من برنامج الإنعاش الاقتصادي (2001-2004) إلى البرنامج الخماسي لدعم النمو (2005-2009)، ثم البرنامج الخماسي (2010-2014)، فالبرنامج الخماسي (2014-2019).

## المطلب الأول: برنامج الإنعاش الاقتصادي 2001 - 2004

ويتمحور حول الأنشطة الموجهة لدعم الإنعاش الاقتصادي يمتد على فترة 2001-2004 المؤسسات والأنشطة الإنتاجية الفلاحية وأخرى، كما خصصت لتعزيز المصلحة العامة في ميدانالري، النقل والمنشآت، تحسين المستوى المعيشي، التنمية المحلية ولتنمية الموارد البشرية.

تطبيقا لبرنامج الحكومة، فإنه يدفع بالأنشطة الاقتصادية عبر كافة التراب الوطني وعلى وجه الخصوص في المناطق الأكثر حرمانا، كما ترمي تلك الأنشطة إلى خلق مناصب الشغل وتحسين القدرة الشرائية للمواطن الجزائري، فهي تندرج في إطار مكافحة الفقر. كما ترمي إلى التقليل من عدم التوازن الداخلي وما بين الجهات، فحشد لهذا البرنامج 525 مليار دينار (7.5 مليار دولار) علاوة على مباشرة حوالي 70 برنامج تكميلي لفائدة كل ولايات البلاد بمبلغ يزيد عن 300 مليار دينار في المجموع<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> مصالح الوزير الأول - بيان السياسة العامة للحكومة، ص 41 - أكتوبر 2010

## الفرع الأول: الموارد المرصودة<sup>1</sup>

- نفقات التجهيز والإعانات تجاه المؤسسات: 500 مليار دينار جزائري
- القروض الخارجية المرصودة: من 3 إلى 4 ملايين دولار أمريكي .
- مبادرات تجاه الاستثمار الخاص بإصدار قانون جديد للاستثمار
- إعادة رسملة البنوك

## الفرع الثاني: الأهداف المنشودة

- تحسين المستوى المعيشي،
- بلوغ معدل نمو بين 5 و6 % سنويا على مدى أربع سنوات،
- تخفيض محسوس لنسبة البطالة،
- توفير السكن،
- إنعاش الاستهلاك،

## الفرع الثالث: المحافظة على التوازنات المالية

- استغلال القروض الخارجية التنازلية،
- تحسين مردودية الجباية العادية،
- تدخلات الخزينة المبيتة وجهتها،

## الفرع الرابع: الإجراءات الرئيسية

- إجراءات إعادة التنظيم وبعث التجهيز
- إعادة تفعيل مشروع مطار الجزائر،
- الفصل بين خدمات البريد وخدمات المواصلات السلوكية واللاسلكية،

<sup>1</sup> الموقع الرسمي لرئاسة الجمهورية الجزائرية 2013/11/10

مع قيامنا بتفصيل النقاط الواردة في البرنامج <http://www.el-mouradia.dz/arabe/infos/actualite/actualite.htm>

- وضع شبكة عالية النجاعة لخدمات الهاتف النقال، وفتح المجال للمنافسة بإصدار الرخصة الثانية للهاتف المحمول، ثم الرخصة الثالثة.
- حظيرة للتكنولوجيات والتطبيقات المعلوماتية: سيدي عبد الله بالجزائر العاصمة.
- مدرسة عليا للمواصلات السلكية واللاسلكية
- مدرسة للموهوبين
- معهد عالي للدراسات التكنولوجية في علوم الاتصال
- مركز الدراسات والبحث في المواصلات السلكية واللاسلكية
- وكالة جزائرية للانترنت
- مشاتل للمشاريع

#### الفرع الخامس: الإجراءات المالية والسياسية

- فتح رأس المال شركات النقل الجزائرية (الخطوط الجوية الجزائرية وشركة الملاحة والنقل البحري) لم تتم هذه العملية، وإنما قامت الخطوط الجوية الجزائرية بإصدار سندات في بورصة الجزائر من أجل القيام بعملياتها الإستثمارية.
- تخفيف مديونية البلديات والفلاحين
- توقيع اتفاقية شراكة مع الاتحاد الأوروبي. وتم التوقيع في النصف الأول من سنة 2002 ودخل حيز التنفيذ في سنة 2005.
- سياسة حماية مدروسة وموجهة نحو المجالات التي تتوافر على قوة نمو كبيرة وعلى قدرة تنافس،

- إنشاء صندوق للشراكة بمقدار 22.5 مليار دينار جزائري،
- تعزيز صندوق ترقية التنافس الصناعي بمليارين (2) من الدينارات،
- مراجعة الدستور لمراقبة الإصلاحات: لم تتم المراجعة المنشودة وإنما تم دسترة تماريغ كلغة وطنية،

#### الفرع السادس: إجراءات تشجيع الاستثمار

- تخفيض ثم إلغاء، الضريبة الخاصة الإضافية،
- إلغاء الدفع الجزائي،
- إلغاء القيمة المضبوطة إداريا للأملك غير المعنية بإنتاج وطني،
- تحويل المنح العائلية إلى صناديق الضمان الاجتماعي،
- تخفيض نسبة الجمركة،
- تخصيص مليارين من الدينارات (02) لتهيئة المناطق الصناعية ،
- وإنشاء صندوق لضمان القروض،

#### الفرع السابع: إجراءات لصالح مناطق الجنوب

- إعداد مخطط توجيه التنمية الدائمة لمناطق الجنوب ،
  - إطلاق برنامج استعجالي على الفور من أجل إنجاز مشاريع مهيكلية في مناطق الجنوب،
  - صندوق خاص بتنمية مناطق الجنوب ( 12 مليار من الدينارات)،
- وبالطبع رافق هذا البرنامج جملة من الإجراءات التشريعية مصاحبة بهدف تفعيل الإصلاحات الاقتصادية، وسد الثغرات الملاحظة في جملة القوانين الصادرة سابقا، ومن هذه التعديلات التي نراها جديدة بالذكر في هذا السياق بالإضافة إلى قوانين

المالية وقوانين المالية التكميلية التي دأب على إصدارها رئيس الجمهورية منذ سنة 2000<sup>1</sup>:

- الأمر رقم 03-01 المتعلق بتطوير الاستثمار .
- الأمر رقم 04-01 المتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها .
- نص القانون التوجيهي لترقية المؤسسات الصغيرة والمتوسطة .
- القانون المعدل والمتم للمرسوم التشريعي رقم 93-10 المتعلق ببورصة القيم المنقولة، المعدل والمتم.
- الأمر رقم 02-03 المؤرخ في 19 يوليو سنة 2003، المتعلق بالمناطق الحرة.
- الأمر رقم 03-03 المؤرخ في 19 يوليو سنة 2003، المتعلق بالمنافسة.
- الأمر رقم 03-11 المؤرخ في 26 أوت سنة 2003، المتعلق بالنقد والقرض.
- الأمر رقم 01-03 المعدل والمتم للأمر رقم 96-22، المتعلق بقمع مخالفة التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج.
- القانون المعدل والمتم للأمر رقم 75-59 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 المتضمن القانون التجاري.
- القانون المحدد للقواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

<sup>1</sup> الموقع الرسمي لمجلس الأمة 2014 /12/ 16 <http://www.majliselouma.dz/travaux/travaux.php?textes=a01>

و ملاحظتنا في هذا المقام هو مراجعة العديد من القوانين الصادرة في الجيلين السابقين من الإصلاحات، خاصة قانون الخوصصة الذي عرف تعديلات في فترة لاحقة، وكذلك قانون النقد والقرض، الذي روجع بفعل سلسلة الفضائح التي مست البنوك الخاصة، وكانت هذه المراجعة بهدف تعزيز أجهزة الرقابة، كما أن التعديلات التي مست المرسوم التشريعي المتعلق ببورصة القيم المنقولة جاءت بهدف تفعيلها وإعطاء حوافز تشريعية للمستثمرين، إلا أنه لا شيء من هذا حصل، أما قانون المنافسة الصادر بهدف تعزيز الشفافية في المعاملات، ودراكل السلوكيات الاحتكارية، إلا أنه الملاحظ حتى الوقت الحالي ( خريف سنة 2018) أن المراسيم التنظيمية لهذا القانون لم تصدر، وجملة القول وربط مع موضوع دراستنا (تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر) أن الإصلاح المحاسبي في هذه المرحلة كان في طور الإعداد وهذا ما سنتطرق إليه بالتفصيل في الفصل الأخير من هذه الدراسة، وبالتالي فإن عدم الإصلاح المحاسبي شكل عائقاً أمام المستثمرين الأجانب، سواء من أجل الشراكة أو الاستحواذ على مؤسسات عمومية عن طريق الخوصصة، باعتبار القوائم المالية وفق المعايير الدولية تعطي صورة صادقة عن وضعية هاته المؤسسات، لذا وتدارك لهذا الوضع كان في كل مرة أثناء مفاوضات لفتح رأس مال المؤسسات العمومية لرأس مال أجنبي أو خوصصة يلجأ لمكاتب محاسبة أجنبية بغرض تقييم هاته المؤسسات وفق المعايير المحاسبية الدولية .

## المطلب الثاني: البرنامج التكميلي لدعم النمو 2005-2009

قرر رئيس الجمهورية مواصلة برنامجها الخاص بدعم النمو الذي انطلق في مرحلته الأولى ببرنامج دعم الانتعاش الاقتصادي الذي أسفر عن نتائج جد إيجابية، إلا أنها تحتاج إلى تعزيز واستكمال، هكذا تم اعتماد برنامج خماسي تكميلي لدعم النمو يقدر ب 1216 مليار دينار<sup>1</sup> ( 60 مليار دولار أمريكي ) ويشمل خمسة محاور:

➤ تحسين ظروف المعيشة؛

➤ تطوير المنشآت القاعدية؛

➤ دعم النمو الاقتصادي؛

➤ تحديث الخدمة العمومية؛

➤ ترقية تكنولوجيات الاتصال الجديدة.

غير أن المحورين الأولين هما اللذين يشكلان الأولوية بالفعل، حيث خصص لهما على التوالي 45.4 و 40.5 بالمائة من الغلاف المالي الإجمالي، وذلك لضرورة الإسراع في تصحيح النقائص الملحوظة في عدد من الميادين.

و فضلا عن قطاع التربية، يشمل البرنامج على:

➤ السكن (مليون مسكن)

➤ الصحة (إنجاز 17 مستشفى و 55 مصحة على الخصوص)

➤ الماء ( إنجاز 1280 محطة للتزويد بالماء الشروب وتطهير 1150 بئر)

➤ توزيع الغاز (965000 منزل) والكهرباء (397700 منزل).

كما تم الشروع في مشاريع كبرى في مجال المنشآت القاعدية منها:

<sup>1</sup> مصالح الوزير الأول - بيان السياسة العامة للحكومة، ص 38 - أكتوبر 2010

## الفرع الأول: قطاع النقل

- تحديث السكة الحديدية للشمال 1220 كلم.
- كهربة السكك الموجودة 2000 كلم.
- تجهيز مترو العاصمة ودراسة إمكانية امتداده
- إنجاز سكك التراموي في المدن الكبيرة
- إنجاز ثلاثة مطارات

## الفرع الثاني: قطاع الأشغال العمومية

- إنجاز الطريق السريع شرق-غرب 1216 كلم.
- تحسين شبكة الطرق 6000 كلم.
- إنجاز ثلاثة طرق سريعة حول المدن
- تعزيز المنشآت الخاصة بالموانئ

## الفرع الثالث: قطاع المياه

- إنجاز ثمانية سدود
- إنجاز ثماني محطات لنقل المياه
- إنجاز وتجديد عشرين محطة لتطهير المياه
- إنجاز 350 حوض مائي.

وقد شهد برنامج دعم النمو منذ إنطلاقه من قبل رئيس الجمهورية في 8 أبريل 2005 إلى غاية اختتامه في 31 ديسمبر 2009 عمليات توسعة جوهريّة سمحت بها الإيرادات الجيدة للخرينة المتأتية من الجباية البترولية، وبالتالي زيادة مداخيل صندوق ضبط الإيرادات. فتضمنت عمليات التوسعة:

➤ برنامجا تكميليا خاصا لفائدة ولايات الجنوب، صودق عليه في مجلس الوزراء في شهر جانفي 2006 بمبلغ 377 مليار دينار.

➤ برنامج تكميلي لفائدة ولايات الهضاب العليا، صادق عليه مجلس الوزراء في شهر فبراير 2006 بمبلغ 693 مليار دينار.

➤ برنامج تكميلي ب 800 مليار دينار مخصص لإنجاز 270000 سكن موجهها لإمتصاص السكن الهش.

مع الملاحظة هنا أن العديد من مشاريع هذا البرنامج عرفت تأخر وعملية إعادة تقييم، نظرا للنقص في إنضاج الدراسات وكذا إرتفاع أسعار المواد الأولية وغيرها من المدخلات، والأدل على ذلك أن هذا البرنامج عرف عملية إعادة تقييم قدرت ب 815 مليار دينار ( 11 مليار دولار ) خلال سنة 2010 فقط بحسب الأرقام المقدمة من الحكومة في بيان سياستها العامة أمام البرلمان بغرفتيه.

وإساقا مع ما قدمناه في النقطة الأولى من هذا المبحث ألا وهو جملة القوانين والتشريعات التي سايرت برنامج دعم النمو 2005-2009 التي تعنى بالجانب الإقتصادي بجانب قوانين المالية وقوانين المالية التكميلية نذكر مايلي :

➤ القانون المتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته

➤ القانون المتضمن توريق القروض الرهنية.

➤ القانون المتضمن الموافقة على الاتفاق الأوروبي المتوسطي لتأسيس شراكة بين

الجمهورية الجزائرية من جهة، والجموعة الأوروبية والدول الأعضاء فيها من

جهة أخرى، الموقع بفالونسيا يوم 22 أفريل 2002، وكذا ملاحقه من 1 إلى

6 والبرتوكولات أرقام من 1 إلى 7 والوثيقة النهائية المرفقة به.

- القانون المتعلق بالمحروقات
- القانون المعدل والمتمم للأمر رقم 75-58 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون المدني، المعدل والمتمم.
- القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 06-08 المؤرخ في 19 جمادى الثانية عام 1427 الموافق 15 يوليو سنة 2006 الذي يعدل ويتمم القانون رقم 01-03 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتطوير الاستثمار.
- القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 06-10 المؤرخ في 3 رجب عام 1427 الموافق 29 يوليو سنة 2006 الذي يعدل ويتمم القانون رقم 05-07 المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق 28 أبريل سنة 2005 والمتعلق بالمحروقات.
- القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 06-11 المؤرخ في 6 شعبان عام 1427 الموافق 30 غشت سنة 2006 الذي يحدد شروط وكيفيات منح الامتياز والتنازل عن الأراضي التابعة للأملاك الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية.
- القانون المتعلق بتعاونيات الادخار والقرض.
- القانون المتعلق بشركة الرأسمال الاستثماري
- القانون الذي يلغي الأمر رقم 03-02 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو سنة 2003 والمتعلق بالمناطق الحرة.

➤ القانون المعدل والمتمم للأمر رقم 03-03 المؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1424 الموافق 19 يوليو 2003 والمتعلق بالمنافسة.

➤ القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 08-01 المؤرخ في 21 صفر عام 1429 الموافق 28 فبراير سنة 2008 الذي يتم الأمر رقم 01-04 المؤرخ في أول جمادى الثانية عام 1422 الموافق 20 غشت سنة 2001 والمتعلق بتنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وتسييرها وخصصتها.

➤ القانون يتضمن الموافقة على الأمر رقم 08-04 المؤرخ في أول رمضان عام 1429 الموافق أول سبتمبر سنة 2008 الذي يحدد شروط وكيفيات منح الامتياز على الأراضي التابعة للأموال الخاصة للدولة والموجهة لإنجاز مشاريع استثمارية.

➤ القانون المعدل والمتمم للقانون رقم 04-02 المؤرخ في 23 يونيو سنة 2004، الذي يحدد القواعد المطبقة على الممارسات التجارية.

➤ القانون المعدل والمتمم للقانون رقم 06-01 المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006، والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

➤ القانون 25/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المؤرخ في 25 نوفمبر 2007.

ملاحظتنا هنا وتعليقا على جملة القوانين والتشريعات الصادرة في هذه المرحلة، فقد عرف توقيع إتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، بالإضافة إلى تعديل قانون الإستثمار في ثالث مرة وكذا قانون الخوصصة وإلغاء قانون المناطق التجارية الحرة والتراجع عن إقامة منطقة بلارة الحرة، وإن دل هذا على شيء فإنه يدل على عدم

إستقرار البنية التشريعية في الجزائر، ضف إلى ذلك هو صدور بعض القوانين دون دراسة إنعكاساتها وخير مثال هو قانون المحروقات المعدل لسنة 2006 وتضمنه ضريبة إستثنائية على الأرباح حيث قامت الجزائر بتعويض شركة أناداركو الأمريكية بمبلغ 4.7 مليار دولار بواسطة شركة سوناطراك كإمدادات بترولية وهذا إنعكاسا لقانون المحروقات الصادر سنة 2006 وتطبيقه لضريبة إستثنائية على أرباح الشركات بأثر رجعي، وهذا يتنافى مع المواثيق الدولية، ومنه تبرز الطبيعة المتشابكة لتشريعات الوطنية والدولية وانعكاسات المترتبة عن عدم مراعاة هذا الجانب من الناحية المادية أو المعنوية.

كما نشير إلى التشريع الذي إرتأينا ذكره أخيرا ألا وهو القانون المتضمن النظام المحاسبي والمالي الصادر في 25 نوفمبر 2007، وهذا كلبنة أولى في مسار خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، ضمن خيارات أخرى كانت مطروحة من قبل مجموعة الخبراء الذين كانوا عاكفين على إنجاز مشروع إصلاح المخطط المحاسبي الوطني وهذا ما سنتناوله في الفصول اللاحقة من هذه الدراسة.

### المطلب الثالث : البرنامج الخماسي الجديد 2010-2014

والذي يمثل تصورا لنفقات عمومية بمبلغ 21214 مليار دينار أو ما يعادل 286 مليار دولار، ويشمل برنامجا جاريا إلى نهاية 2009، بمبلغ 9680 مليار دينار (يعادل 130 مليار دولار)، وبرنامجا جديدا بمبلغ 11534 مليار دينار (أي 155 مليار دولار).

وهنا وللوهلة الأولى يطرح سؤال حول أسباب المتبقى من البرنامج السابق أو البرنامج الجاري، والذي عرضته الحكومة في بيان سياستها العامة الذي ذكرناه أعلاه، فحصرته في أسباب موضوعية وهم ثلاث (03) دواعي ونقائص في التحكم (02) .  
أما الأسباب الموضوعية فتمثلت في:

➤ أن برنامج دعم النمو 2005-2009 كان في حد ذاته، يتضمن 1216 مليار دينار من البرنامج الجاري إلى نهاية سنة 2004 وهذا من أجل تفادي سنوات بيضاء التي تفصل البرامج ومن أجل الإستجابة لتطلعات السكان (مدارس، التزويد بالغاز والكهرباء...) وقد بقي على سبيل المثال في 31 ديسمبر 2009 أزيد من 500000 سكناً ممولاً من الدولة أو بمساعدتها قيد الدراسة أو على مستوى ورشات الإنجاز.

➤ أما السبب الموضوعي الثاني فتمثل في التوسعة في برنامج دعم النمو الذي تطرقنا له في حينه.

➤ السبب الموضوعي الثالث فتمثل في البرامج التي كان مقرراً تسليمها سنة في 2010، خاصة الطرق السريعة، وخطوط السكة الحديدية.

➤ أما فيما يخص الفجوى الأولى التي تبرر المتبقى من البرنامج تكمن في التأخر المسجل في المشاريع، لندرة العقار أو تشبع أداة الدراسة والإنجاز والعراقيل التي واجهت آجال الموافقة على المشاريع.

➤ الفجوة الثانية التي أثقلت العبء المالي للبرنامج فتمثلت في حجم عمليات إعادة التقييم الناجمة عن نقص إنضاج الدراسات، وكذا عن ارتفاع أسعار المواد والمدخلات كما سلف الذكر.

المحاور الكبرى التي انطوى عليها البرنامج الخماسي 2010-2014 تتمثل في

أربعة محاور وهي:

### الفرع الأول: تهيئة الإقليم وتنميته

واندرج تحت هذا المحور أربعة فصول

➤ منشآت النقل الأساسية.

➤ شبكة الطرق.

➤ وفرة الموارد المائية.

➤ تحسين ظروف العيش في العالم الريفي.

### الفرع الثاني: دعم التنمية البشرية في خدمة التنمية الاقتصادية

ويضم هذا المحور ثلاث فصول

➤ تحسين مؤشرات التنمية البشرية أكثر فأكثر.

➤ تعزيز تماسك الأمة حول هويتها وشخصيتها الوطنيتين.

➤ ترقية اقتصاد المعرفة.

### الفرع الثالث: تعزيز التنافسية الاقتصادية الوطنية

عن طريق الفصول التالية :

➤ تحسين إطار الإستثمار ومحيطه.

➤ تهمين الموارد الطاقوية والمنجمية.

➤ مواصلة التجديد الفلاحي وتحسين الأمن الغذائي للبلاد.

➤ تهمين القدرات السياحية والصناعة التقليدية.

➤ تطوير الترقية العقارية والأداة الوطنية في قطاع البناء والأشغال العمومية.

➤ من أجل إنعاش الصناعة الوطنية.

➤ ترقية الصادرات خارج المحروقات المساهمة في تراجع مستوى البطالة

➤ الحفاظ على السلم الاجتماعي في خدمة التنمية.

و دائما كما دأبنا عليه في نهاية تقديم كل برنامج بذكر التشريعات الصادرة خلاله فنذكر أنه خلال هذه المرحلة ومن نهاية البرنامج السابق تبنت الحكومة مقاربة جديدة، خاصة في ظل الأزمة المالية العالمية التي كان لها كبير الأثر على الإقتصاد العالمي، فتمثلت هذه المقاربة بالوطنية الاقتصادية، من خلال قانون المالية التكميلي لسنة 2009 الذي أجبر على المستثمرين الأجانب أن تكون لهم شراكة مع مستثمرين وطنيين بنسبة 51% على الأقل وهذا من أجل تأمين الإقتصاد الوطني ونقل الخبرة.

و التشريعات الصادرة حتى نهاية سنة 2014 هذا إضافة طبعا لقوانين المالية السنوية نذكر منها:

➤ القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-02، المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، الذي يُعدّل ويُتمّم الأمر رقم 95-20، المؤرخ في 19 صفر عام 1416 الموافق 17 يوليو سنة 1995 والمتعلق بمجلس المحاسبة.

➤ القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-03، المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، الذي يُعدّل ويُتمّم الأمر رقم 96-22، المؤرخ في 23 صفر عام 1417 الموافق 9 يوليو سنة 1996 والمتعلق بقمع مخالفات التشريع والتنظيم الخاصين بالصرف وحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج.

➤ القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-04، المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، الذي يُعدّل ويُتمّم الأمر رقم 03-11، المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1424 الموافق 26 غشت سنة 2003 والمتعلق بالنقد والقرض.

➤ القانون المتضمن الموافقة على الأمر رقم 10-05، المؤرخ في 16 رمضان عام 1431 الموافق 26 غشت سنة 2010، الذي يُتمّم القانون رقم 06-01، المؤرخ في 21 محرم عام 1427 الموافق 20 فبراير سنة 2006 والمتعلق بالوقاية من الفساد ومكافحته.

➤ القانون رقم 11-13، المؤرخ في 19 ربيع الثاني عام 1434 الموافق 20 فبراير سنة 2013، الذي يعدل ويُتمّم القانون رقم 05-07، المؤرخ في 19 ربيع الأول عام 1426 الموافق 28 أبريل سنة 2005 والمتعلق بالحروقات.

➤ قانون رقم 04-13 مؤرخ في 9 ربيع الثاني عام 1434 الموافق 20 فبراير سنة 2013، يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2010.

➤ قانون رقم 06-13 مؤرخ في 14 رمضان عام 1434 الموافق 23 يوليو سنة 2013، يعدل ويتم القانون رقم 04-08 المؤرخ في 27 جمادى الثانية عام 1425 الموافق 14 غشت سنة 2004 والمتعلق بشروط ممارسة الأنشطة التجارية.

➤ قانون رقم 14-02 مؤرخ في 4 ربيع الثاني عام 1435 الموافق 4 فبراير سنة 2014، يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2011.

➤ قانون رقم 14-05 مؤرخ في 24 ربيع الثاني عام 1435 الموافق 24 فبراير سنة 2014 يتضمن قانون المناجم.

➤ القانون المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد: القانون 10-01 المؤرخ في 16 رجب عام 1431 الموافق 29 يونيو سنة 2010

الملاحظ على التشريعات الصادرة في هذه المرحلة، أنها تصب في اتجاه تعزيز دور أجهزة الرقابة من مجلس المحاسبة، إلى مجلس النقد والقرض، فالمرصد الوطني لمكافحة الفساد الذي أنشأ سنة 2006.

أما ما هو متعلق مباشرة بموضوع دراستنا فالجديد في هذه الرحلة هو إصدار القانون الجديد المتعلق بمهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد مع نهاية السداسي الأول لسنة 2010 والذي ذكرناه في الأخير إذ سنعود له عند التطرق آثار الإصلاح الحاسبي على المهنة الحاسوبية، أما المراسيم التنظيمية لهذا القانون فصدرت في الجريدة الرسمية مع نهاية جانفي 2011، وهذا يجلبنا إلى الزمن المتباعد بين إصدار القانون المتعلق بالنظام الحاسبي والمالي والقوانين المصاحبة أو المنظمة له، رغم أن هذا القانون له إرتباط كبير بالتشريعات الصادرة، سواء لتنشيط الإستثمار، أو تعزيز دور أجهزة الرقابة ومكافحة الفساد، بالإضافة إلى إضفاء نوع من الشفافية للمعاملات الخاصة بالمؤسسات، المنخرطة في إنجاز برامج التنمية المتتالية، التي كلفت الخزينة العمومية مبالغ ضخمة وضخمة جدا، وفي الفصل التالي سنتطرق التفصيل للجديد الذي أتى به النظام الحاسبي المالي، والسياق الذي صاحبه والمراسيم التنظيمية المرافقة له.

## المطلب الرابع: البرنامج الخماسي 2015-2019

قد جاء هذا البرنامج مع العهدة الانتخابية الرابعة لرئيس الجمهورية عبد العزيز بوتفليقة، حيث تم عرضه مع مخطط عمل الحكومة في ماي 2014<sup>1</sup>، بعد الانتخابات الرئاسية التي جرت في 17 أفريل 2014، وهنا سنركز على المحاور الإقتصادية المالي الذي جاء به هذا المخطط، ومن ثمة نعرض أهم المؤشرات الإقتصادية المسجلة حتى منتصف سنة 2018 المتاحة ومن مصادر رسمية، إذ هدف هذا البرنامج لتحقيق نسبة نمو سنوية قدرها 7%، قصد الحد من البطالة وتحسين الظروف المعيشية للمواطنين، وهذا بمواصلة الجهود في مجال تطوير المنشآت الإجتماعية الإقتصادية، وذلك بإكمال المخططات السابقة للتنمية وضمان التحكم في الصيانة وتسيير المنشآت المستلمة.

من أهداف هذا البرنامج تنويع الإقتصاد بعصرنة المنظومة المصرفية والمالية وزيادة فعاليتها<sup>2</sup>، حيث تكون قادرة على تجنيد الموارد في السوق ووضعها في خدمة الإقتصاد الوطني وتحسين مناخ الأعمال، وتعزيز وتحديث وتحسين معدل التغطية الجغرافية للقطاع المالي عموماً، وشبكات المنظومة المصرفية والمالية بوجه خاص.

كما تحدث البرنامج عن وضع برنامج خاص للتنمية حيز التنفيذ لفائدة ولايات الجنوب والولايات الحدودية.

من أهم أهداف مخطط عمل الحكومة تعزيز النشاطات المالية وعصرتها وهذا من خلال عصرنة الإدارة ومراقبة استعمال الموارد العمومية قصد تحسين نوعية الخدمة

<sup>1</sup> مخطط عمل الحكومة ماي 2014، موقع الوزارة الأولى

<http://www.premier-ministre.gov.dz/ar/documents/textes-de-references/plans-d-actions>

2018/10/01

<sup>2</sup> المرجع السابق، ص 11

المقدمة للمواطنين والحفاظ على الأموال العامة، ولذا وضعت خطة تركز على عمليات تعين تجسيدها تتمثل في مايلي :

- تكيف الإطار التشريعي والتنظيمي الذي يحكم النشاط المالي .
- الإستمرار في تحديث منظومة الدفع على نحو يستهدف تطوير استعمال أدوات الدفع العصرية .
- تدعيم وتحديث المنظومة الإعلامية للبنوك .
- مواصلة جهود البنوك من أجل تقليص آجال معالجة ملفات القروض من خلال ضمان المزيد من اللامركزية في مجال اتخاذ القرار واللجوء أكثر فأكثر إلى معالجة العمليات بشكل آلي .
- تحسين حكمة البنوك العمومية من خلال اعتماد المزيد من الصرامة في التسيير .
- تفعيل سوق القرض من خلال تعزيز عرض منتجات متكيفة مع احتياجات الزبون .
- تطوير أسواق رؤوس الأموال وترقية بورصة الجزائر، بغرض التمكن من توفير بديل لمؤسسات (سوق، أسهم أو سندات) .
- إصلاح وعصرنة الإدارة الجبائية من خلال مواصلة إنجاز الهياكل (المراكز الجوارية للضرائب ومراكز الضرائب) وتدعيم تعداد المستخدمين .
- عصرنة إدارة الأملاك الوطنية وتخفيف الإجراءات لفائدة المواطنين وتحسين نوعية الخدمات، والسهر على مواصلة إنجاز المراكز العقارية ما بين البلديات التي لم تستكمل بعد، وإنجاز منشآت جديدة، وتنفيذ الشروط العملية للمفتشيات

الجديدة للأموال الوطنية والمحافظات العقارية المنشأة وتعميم استعمال الإعلام الآلي تدريجيا .

- تعزيز وعصرنة إدارة الجمارك وهذا بالتعجيل باستكمال قانون الجمارك الذي يسمح للجزائر بالتكيف مع الحقائق الاقتصادية والتجارية الدولية الحديثة التي تشهد تحولات عميقة وتحسين الخدمات الجمركية من خلال التسهيلات المنوحة للمتعاملين الإقتصاديين، ولاسيما المستثمرين، المنتجين والمصدرين، وتعزيز المراقبة وتبسيط الإجراءات في مجال المنازعات .

- تعزيز مكافحة الفساد وتبييض الأموال .

- تحسين مناخ الأعمال .

- إصلاح الإستثمار عن طريق تطوير الشراكة بين القطاع الإقتصادي الوطني العمومي والخاص والإنتقاح على الإستثمارات الأجنبية، لإستحداث مناصب عمل مستدامة وخلق الثروة .

- تأطير الأنشطة والممارسات التجارية وضبطها ومراقبتها .

- فيما يتعلق بالمحاسبة كان برنامج عمل الحكومة سنة 2014 يصبو لإستكمال

برامج المنشآت وتدعيم مصالح الخزينة غير المركزية بالوسائل، وتحسين المعايير المحاسبية الجزائرية بما يتماشى والمعايير المحاسبية الدولية، والقيام بإجراء تقييم للقانون المتعلق بالمهن المحاسبية، ونصوصه التنظيمية، ومواصلة عملية تطهير حسابات التخصيص الخاص بما يسمح آجلا بتقليص تدخل الدولة عبر حسابات التخصيص الخاص، من خلال موازنة كل العمليات الخاصة بالتزامات

الدولة<sup>1</sup>، هذه النقاط خاصة ما يتعلق بمحاسبة المؤسسة سنعود لها بالتفصيل في قادم الفصول من هاته الأطرحة.

- فيما يتعلق بالتوقع والإستشراف، فإن عمل الحكومة فضلا على تحسين قدرات توقع الإقتصاد الكلي ومحركاته وتحليله، سينصب أيضا على تقييم السياسات العمومية وبرامج التنمية على المدى الطويل ودراسة تناسقه الشامل .

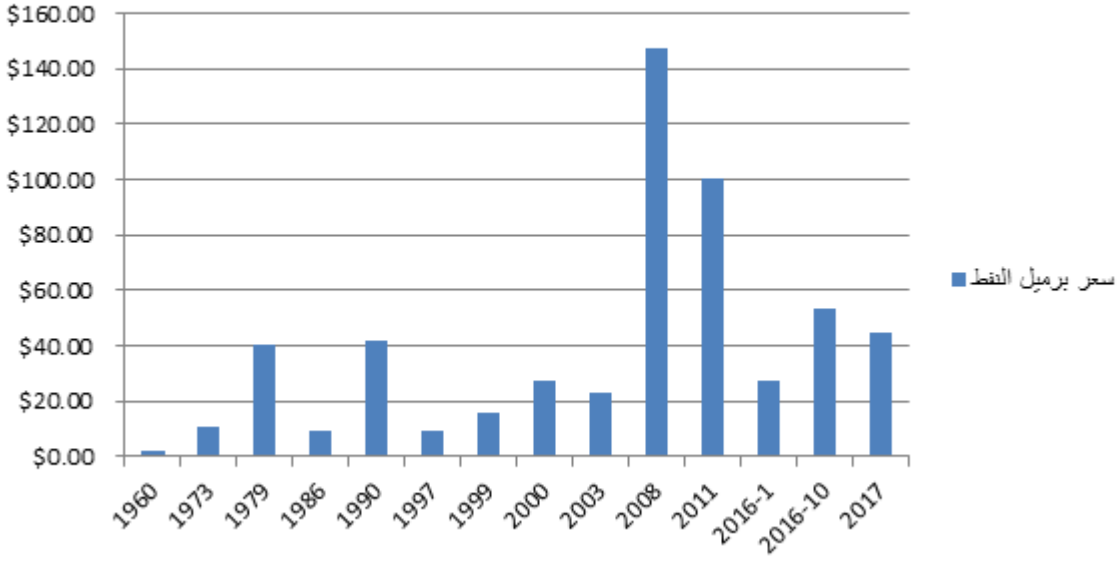
وما يجدر ذكره هنا في هذا المقام أن المبالغ المرصودة لهذا البرنامج(2015-2019) كانت 286 مليار دولار في ظل الوفرة المالية التي كانت متاحة في النصف الأول من سنة 2014، وارتفاع أسعار النفط (فوق 120 دولار للبرميل) واحتياطي من النقد الأجنبي ناهز 200 مليار دولار، إلا أن غير المتوقع حدث، ألا وهو انهيار أسعار البترول مع نهاية المنتصف الأول لسنة 2014 إلى ما يقرب من 30 دولار للبرميل<sup>2</sup>، وهذا ما جعل الحكومة تجمد العديد من المشاريع التي كانت مقررة تحت ما يسمى سياسة ترشيد النفقات، أما البرامج الجديدة فقد ألغيت تماما، وما حصل هو محاولة الإتهاء من المشاريع التي بقت عالقة من البرامج التنموية سابقة الذكر.

<sup>1</sup> المرجع السابق ص 14

<sup>2</sup> <http://documents.worldbank.org/curated/en/374421469703651142/pdf/107179-revised-ARABIC-MENA-QEB.pdf>

مخطط 4: تطور أسعار البترول 1960-2017

سعر برميل النفط



المصدر: مركز الدراسات والبحوث الإستراتيجية

<http://rawabetcenter.com/archives/48581>

وفي النقطة التالية سنذكر مجمل القوانين المتعلقة بالبيئة الاقتصادية المصادق عليها خلال الفترة 2014- منتصف سنة 2018<sup>1</sup>:

➤ قانون رقم 03-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق اول فبراير سنة 2015، يتعلق بعصرنة العدالة.

➤ قانون رقم 04-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق اول فبراير سنة 2015، يحدد القواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكترونيين.

➤ قانون رقم 05-15 مؤرخ في 11 ربيع الثاني عام 1436 الموافق اول فبراير سنة 2015، يعدل ويتمم القانون رقم 83-11 المؤرخ في 21 رمضان عام 1403 الموافق 2 يوليو سنة 1983 والمتعلق بالتأمينات الاجتماعية.

<sup>1</sup> موقع المجلس الشعبي الوطني <http://www.apn.dz/ar/textes-de-lois-ar/lois-adoptees-ar> تاريخ التحميل 2018/09/26

- قانون رقم 15-07 مؤرخ في 12 جمادى الثانية عام 1436 الموافق 2 افريل سنة 2015، يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2012.
- قانون رقم 15-15 مؤرخ في 15 يوليو 2015 يعدل ويتم الأمر 03-04 المؤرخ في 19 يوليو 2013 والمتعلق بالقواعد العامة المطبقة على عمليات استيراد البضائع وتصديرها.
- قانون رقم 15-20 مؤرخ في 18 ربيع الأول عام 1437 الموافق 30 ديسمبر سنة 2015 يعدل ويتم الأمر رقم 59-75 المؤرخ في 20 رمضان عام 1395 الموافق 26 سبتمبر سنة 1975 والمتضمن القانون التجاري.
- قانون رقم 16-04 مؤرخ في 14 رمضان عام 1437 الموافق 19 يونيو سنة 2016، يعدل ويتم القانون رقم 04-04 المؤرخ في 5 جمادى الأولى عام 1425 الموافق 23 يونيو سنة 2004 والمتعلق بالتقييس.
- قانون رقم 16-07 مؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق ل 3 غشت 2016 يتضمن تنظيم مهنة محافظ البيع بالمزايدة.
- قانون رقم 16-08 مؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق ل 3 غشت 2016 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2013.
- قانون رقم 16-09 مؤرخ في 29 شوال عام 1437 الموافق ل 3 غشت 2016 يتعلق بترقية الاستثمار.
- قانون رقم 17-04 مؤرخ في 19 جمادى الأولى عام 1438 الموافق 16 فبراير سنة 2017 يعدل ويتم القانون رقم 07-79 المؤرخ في 26 شعبان عام 1399 الموافق 21 يوليو سنة 1979 والمتضمن قانون الجمارك.

➤ قانون رقم 17-08 مؤرخ في 28 جمادى الثانية عام 1438 الموافق 27 مارس سنة 2017 يتضمن تسوية الميزانية لسنة 2014.

➤ قانون رقم 17-09 مؤرخ في جمادى الثانية عام 1438 الموافق 27 مارس سنة 2017 يتعلق بالنظام الوطني للقياس.

### خلاصة الفصل:

إستعرضنا في هذا الفصل جملة الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر منذ سنة 1988، تحت ما اصطلاحنا على تسميته بالجيل الأول من الإصلاحات الاقتصادية، التي كانت في بدايتها ذاتية، رغم الإتفاقيات المبرمة مع الهيئات المالية الدولية، فطرقنا إلى جملة من القوانين التي جاءت في إطار هذه الإصلاحات التي رأينا أنها تخدم موضوع دراستنا ونضعها في سياق تاريخ متسلسل، لنعطي نظرة لما جرى من تغيرات مست الساحة الاقتصادية الجزائرية مع نهاية العشرية الأخير من الألفية الماضية، طبعاً كانت هذه الإصلاحات متزامنة مع التغيرات السياسية التي شهدتها الجزائر، من تعددية سياسية ومن المعلوم أن هذه التعددية تكون بفتح المجال، أمام المبادرات الخاصة وافتتاح على اقتصاد السوق، إلا أن الظروف الغير ملائمة سواء على الصعيد الداخلي أو الخارجي، لم تجعل هذه الإصلاحات تعطي ثمار طيبة، بل وصلت الجزائر مع نهاية سنة 1993 إلى حد الإختناق المالي مما أجبرها على اللجوء إلى المؤسسات المالية الدولية من أجل إعادة جدولة ديونها الخارجية، فكانت في موقف تفاوضي لا تحسد عليه، فدخلت في سلسلة من الإصلاحات الهيكلية موصوفة من قبل خبراء الهيئات المالية الدولية، فكللت هذه الإصلاحات بشيء من الإستقرار على مستوى مؤشرات الإقتصاد الكلي، فكان هذا الجيل من الإصلاحات

كشّر لا بد منه، لأن فاتورته كانت جد باهضة خاصة على الصعيد الاجتماعي، ومع انتهاء فترة الإنفاق ودخول الجزائر مرحلة سياسية جديدة مع وصول السيد عبد العزيز بوتفليقة إلى الحكم، وبحكم الوضع الموروث عن العشرية المذكورة أعلاه، تبنت الحكومة الجزائرية مخططات إقتصادية ضخمة، فكان برنامج الإنعاش الإقتصادي (2001-2004)، ثم البرنامج التكميلي لدعم النمو (2005-2009)، ثم تلاه البرنامج الخماسي الجديد 2010-2014 للتنمية، لنصل للبرنامج التنموي (2015-2019) وهذه البرامج ممولّة من الخزينة العمومية، أي إنفاق حكومي، في برامج تجهيز ضخمة، لتجاوز التأخر المسجل في كافة القطاعات ومن أجل القيام بنهضة شاملة ومستدامة، فصاحبت هذه البرامج جملة من التعديلات التشريعية، سواء المنظمة للإستثمار أو المخصصة أو تتعلق بالسياسة النقدية أو المالية، وتعزيز أجهزة الضبط والرقابة، ومن جملة هذه التشريعات نجد النظام المالي والحاسبي، الذي نرى أنه له إرتباطات بكل ما ذكر لطبيعة الإصلاح الحاسبي وأهميته، وارتباطه بالمهن الحاسوبية ومن هنا نصل لخاتمة هذا الفصل والتي هي مقدمة للفصل اللاحق الذي سينتعرض فيه الإصلاحات الحاسوبية بشيء من التفصيل الضروري، وهذا طبعا بعد دراسة المخطط الحاسبي الوطني السابق وجملة النقائص والتحديات التي واجهها مما استلزم القيام بهاته الإصلاحات الحاسوبية.

# الفصل الثاني:

عناصر البيئة المحاسبية

في ظل الإصلاح المحاسبي الجزائري

## تمهيد

الفصل الثاني من هذه الدراسة سيتناول عناصر البيئة الحاسوبية في ظل الإصلاح الحاسبي في الجزائر، ولكن قبل الوصول لها، العناصر يكون من اللزام دراسة هاته الإصلاحات الحاسوبية في الجزائر، والجديد الذي أتت به والمتمثل في النظام الحاسبي والمالي والصادر في 25 نوفمبر 2007 وجملة التشريعات المصاحبة له والتي تتعلق بالمراسيم التنظيمية لهذا القانون، خاصة القانون الجديد الذي يتعلق بتنظيم المهن الحاسوبية في الجزائر، وقبل الوصول لذلك سنتطرق لجملة الخيارات التي كانت مطروحة أمام اللجنة المشرفة على الإصلاح الحاسبي.

والبداية التي كانت مطروحة أمامها، وهل النظام المالي الحاسبي الجديد يتماشى مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، وهذا من خلال مقارنة هذا النظام مع المعايير الدولية وهل التحيين الذي طرأ على المعايير الدولية بعد سنة 2007 (سنة صدور النظام الحاسبي المالي) كان له تأثير على هذا النظام، بالإضافة للتطرق إلى مدى مساهمة النظام الجديد في الإجابة عن الانشغالات المعبر عنها في متن الإصلاحات المختلفة التي خضنا فيها في الفصل الأول من هذه الدراسة، ولكن قبل الوصول لكل هذا، كان واجب علينا معرفة المخطط الحاسبي الوطني السابق وخصوصياته والنقائص التي عرفها بشيء من الاستفاضة ودور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع الحاسبي، لنصل في الجزء الأخير من هذا الفصل لتأثير الإصلاح الحاسبي المالي على عناصر البيئة الحاسوبية وخاصة المهن الحاسوبية ثم تأثيره على المؤسسات الاقتصادية وطريقة إفصاحها على القوائم المالية، وكذلك المؤسسات المالية والبنكية من خلال دراسة مخططها الحاسبي الجديد الصادر سنة 2011، ثم ندرس تأثير هذه الإصلاحات على النظام الجبائي.

## المبحث الأول: المخطط الحاسبي الوطني PCN خصوصيته و تقائمه

بعد الاستقلال استعانت الجزائر بالمخطط الحاسبي العام الفرنسي (PCG) لعام 1957، والذي بقي ساري المفعول حتى نهاية سنة 1975، رغم أنه كان مقررا الإنتهاء من العمل بالمخطط الحاسبي العام الفرنسي مع نهاية سنة 1970، حيث نصت المادة 19 من قانون المالية لسنة 1970 المؤرخ في 1969/12/31 على أنه سوف تخضع المؤسسات المؤسسات العمومية ذات الطابع التجاري والصناعي وكذا المؤسسات الوطنية إبتداء من الفاتح جانفي 1971 لمخطط محاسبة نموذجي يتخذ بموجب مرسوم بناء على اقتراح وزير الدولة المكلف بالمالية والتخطيط في أجل أقصاه 30 يونيو 1970.<sup>1</sup>

لكن نص هذه المادة لم يطبق من حيث الشكل، فأنيطت مهمة إصدار المخطط الحاسبي الوطني للمجلس المحدث بموجب الأمر رقم 71 - 82 المؤرخ في 1971/12/29 المتضمن مهنة الحاسب والخبير الحاسب الموضوع تحت سلطة وزير المالية والمكلف أساسا بمهمة إعداد مخطط محاسبي عام جديد حيث نصت المادة 38 من هذا القانون أن هذا المجلس يكلف بتحضير المخطط الجديد المذكور في نص المادة 19 أعلاه، ويساعد على التطبيق التدريجي له، ويهتم بتنظيم الحاسبات الخاصة بكل قطاع من النشاطات و يدي بآرائه حول جميع المخططات الحاسوبية الخاصة الموجهة من قبل المؤسسات العمومية لوزارة المالية.<sup>2</sup>

لقد تم في شهر نوفمبر من سنة 1973 تبني المخطط الجديد من طرف المجلس الأعلى للمحاسبة بعد فحص للمشروع تلاه صدور الأمر رقم 35 / 75 الصادر بتاريخ

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمن، العدد رقم 110، قانون المالية لسنة 1970 الصادرة بتاريخ 1969/12/31

<sup>2</sup> من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية المتضمن، العدد 107، الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة

1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط الحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكاليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الحاسبي، الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية<sup>1</sup>.

## المطلب الأول: خصوصياته

أول ما نشير إليه بهذا الصدد هو اعتماد معدي هذا المخطط عند تصميمه، على النموذج المبسط، أي اعتماد الحاسبة العامة دون الحاسبة التحليلية. مع العلم أن هذا المخطط موجه أساسا للمؤسسات التي تمارس أنشطة تجارية وصناعية، مع إهمال الأنشطة الاقتصادية الأخرى مثل نشاط البنوك، شركات التأمين والمستثمرات الفلاحية. لذلك فإن فكرة اللجوء إلى إعادة تكييف المخطط الحاسبي الوطني، مثلما نصت عليه المادة المحددة لإختصاصات المجلس الأعلى للمحاسبة المذكورة أعلاه و هذا استجابة لخصوصيات بعض الأنشطة، كانت حاضرة و هذا ما انتبه له المشرع من اللحظة الأولى، لكن ولأسباب مختلفة ترك العمل بها لاحقا ونذكر منها:<sup>2</sup>

الفرع الأول: المخططات الحاسوبية القطاعية (PCS) وهي بمثابة تكييف المخطط الحاسبي الوطني لمجموعة من المؤسسات يجمعها نفس النشاط، ويتم من خلالها مناقشة مشاكل التسيير المتعلقة بطبيعة النشاط الخاصة والتي تجمع مجموعة من المؤسسات وكذلك بنية الذمة، طبيعة ومدة دورة الاستغلال، ومعالجة العمليات الخاصة من وجهة نظر تقنية الحاسبة، إلا أن سيرورة إنجاز هذه المخططات القطاعية على مستوى المجلس الأعلى للمحاسبة وحتى سنة 1977 لم تعرف النور، عدا تلك المتعلقة بنشاط البنوك، بصدور المخطط الحاسبي للبنوك، في

<sup>1</sup> مدني بن بلغيث. أهمية إصلاح النظام الحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية: بالتطبيق على حالة الجزائر، دكتوراه علوم اقتصادية جامعة الجزائر: الجزائر (2004). ص 148

<sup>2</sup> - مرجع سابق ص 148

الوقت الذي شكلت عدة لجان لقطاعات مختلفة مثل البناء، الفلاحة، الأشغال العمومية، الصناعات الطاقوية، التأمين والخدمات الاجتماعية.

الفرع الثاني: المحاسبة التحليلية القطاعية (CAS) ترك في هذا الشأن الخيار للمؤسسات لتكييف التنظيم الحاسبي الذي تراه ملائما جدا لطبيعتها واحتياجاتها بصفة تسمح:

- بحساب التكاليف وأسعار التكلفة؛
- إنجاز الموازنات وممارسة الرقابة عليها.

يقع على عاتق المحاسبة التحليلية القطاعية، تحديد الخطوط العريضة لمحاسبة التكاليف، يقوم فيها المخطط الحاسبي القطاعي بالإجابة بالتفصيل وتماشيا مع خصوصيات كل قطاع على المصطلحات الخاصة وأسماء الحسابات بما يسمح بتوحيد استعمالها. وعلى الرغم من أن مشروع نظام للمحاسبة التحليلية تم ضبطه إلا أنه لم ينجز إلى غاية إنتهاء العمل بالمخطط الوطني للمحاسبة في نهاية سنة 2009.

وفي الوقت الذي كان فيه من المفروض أن تدرج المحاسبة التحليلية ضمن النموذج الحاسبي في الجزائر، على اعتبار ما تقدمه هذه الأخيرة من مساعدة في تسيير المؤسسات لأنها محاسبة للاستعمال الداخلي، أي لأغراض التسيير، أهمل المخطط الحاسبي الوطني هذه الأخيرة بحيث ترك الحرية للمؤسسات بتكييفها في إطار المخططات القطاعية حسب الاحتياجات على العكس من المحاسبة العامة التي أضفى عليها الصبغة الإجبارية.

استجابة للأهداف التي حكمت ووجهت أعمال إعداد المخطط الحاسبي، فإنه تم اعتماد تصنيف لحسابات الإيرادات والتكاليف حسب طبيعتها، حيث يؤدي إلى إظهار جدول حسابات نتائج بمؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف مصالح المؤسسة وأقسامها، عدا بعض ما تعلق بتسيير المؤسسة ككل.

على العكس من التصنيف الوظيفي أو التصنيف حسب الاتجاه والذي يجري العمل به في الدول الأنجلوسكسونية (أمريكا، بريطانيا، كندا)، والذي يسمح بالحصول مباشرة وبدون إعادة معالجة للمعلومات الأساسية التي تمكن من الوقوف على التسيير السليم للمؤسسة. مثل تكاليف الإنتاج، أسعار تكلفة المبيعات والتكاليف التي تقع على عاتق كل وظيفة (التجارية، المالية، الإدارية)، إن المخطط الحاسبي الوطني لم يولي أي اهتمام إلى هذه المؤشرات، التي تعتبر أساسية لنجاح التسيير الداخلي، بل على العكس من ذلك فإنه يمد بمؤشرات إجمالية لكافة نشاط المؤسسة مثل نتيجة الاستغلال، النتيجة خارج الاستغلال، الضرائب المستحقة والقيمة المضافة التي اعتمدها التصنيف حسب الطبيعة، إجابة عن احتياجات الحاسبة الوطنية، لأن القيمة المضافة على المستوى الكلي هي مجموع القيم المضافة لوحدات الاقتصاد العاملة. وعلى الرغم مما لهذا التصنيف من تأثير كبير على إمكانية الوقوف على سياسة تسيير ناجحة للمؤسسة، إلا أن السلطة الوصية في الجزائر، والهيئات المكلفة بالقيام بعمليات التوحيد أو تقديم الاستشارة، لم تقوم بأي جهد يذكر في هذا الاتجاه.

ك تقييم للمخطط الوطني للمحاسبة بعد تطبيقه، أنه جاء مساندة لمرحلة اقتصاد مخطط واشتراكي، يستجيب لمتطلبات الحاسبة الوطنية خاصة ما يتعلق بحساب القيمة المضافة فقد تم استعمال المخطط الحاسبي الوطني نسخة 1975 بداية من جانفي 1976 إجباريا، لم يطرأ عليه من التغيير إلا في مناحي جزئية فقط، رغم تبني الجزائر لمجموعة من الإصلاحات الاقتصادية خاصة مع بداية سنة 1988 بإصدار قوانين و تشريعات جديدة مساندة لمرحلة اقتصاد السوق. كما أشير لذلك في الفصل الأول ما هاته الأطروحة، ومن هذه الزاوية نشير إلى دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع الحاسبي.

## المطلب الثاني: نقائصه

سجلت العديد من النقائص على المخطط الحاسبي الوطني نسجل منها:

الفرع الأول: نقائص متعلقة بالجانب النظري للمخطط الحاسبي الوطني PCN

إن طريقة تقديم المخطط الحاسبي الوطني أظهرت العديد من التقصير على مستوى الجانب النظري من حيث الإطار المفاهيمي، المصطلحات المستعملة، والحسابات المركبة.

### ❖ نقائص على الصعيد المفاهيمي:

يتعلق الأمر بالإطار المفاهيمي، الأهداف، مستعملي المعلومة الحاسوبية والمبادئ الحاسوبية والتنسيق الحاسبي.

### أ. من حيث الإطار المفاهيمي:

يعمل الإطار المفاهيمي في مجال الحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها قواعد الحاسبة، وإعداد القوائم المالية، وكيفية إيجاد الحلول للمشاكل الحاسوبية المطروحة، وهو ما لم يشر له المخطط الوطني للحاسبة بوضوح، سواء في الأمر المتضمن المخطط الوطني للحاسبة أو في القرار المتعلق بكيفية تطبيقه<sup>1</sup>، وهو ما أدى إلى وجود جمود على العمل الحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد، يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية قد لا تكون مماثلة وهذه الصفة هي من أسس الحاسبة.

<sup>1</sup> Nassiba bouraoui p 97

## ب. من حيث الأهداف:

إن أهداف المخطط الحاسبي الوطني لم تعد تتجاوب مع الواقع الجديد للاقتصاد الوطني ولا مع احتياجاته خاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية المتبناة و الإفتاح على اقتصاد السوق، فقد كان المخطط يهدف إلى تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي، من خلال تقديم المعلومات إلى جهاز التخطيط المركزي، بالإضافة إلى تلبية احتياجات الحاسبة الوطنية من المعلومات، في حين يعتبر المخطط الحاسبي أداة موجهة لتلبية احتياجات المؤسسة من المعلومة الحاسوبية بالدرجة الأولى، ولا يمكن لمخطط محاسبي موجه نحو الحاسبة الوطنية ونحو تلبية احتياجات الاقتصاد الكلي أن يكون فعالا لتلبية احتياجات الواقع الاقتصادي الجديد.<sup>1</sup>

## ج. من حيث مستعملي المعلومة الحاسوبية:

ركز المخطط الحاسبي الوطني على الجانب التقني الحاسبي، وأهمل عدة نقاط مهمة منها الأطراف المستعملة للمعلومة الحاسوبية، كما لم يحدد درجة أولويتها والتي على الحاسبة الإجابة على احتياجاتها، فنطاق المخطط الحاسبي الوطني يعطي امتيازاً لمعلومات الاقتصاد الكلي والإحصاء، غير أنه على المستوى الدولي هدف الحاسبة هو تلبية احتياجات العديد من المستعملين للمعلومة الحاسوبية كالمستثمرين، المساهمين الحاليين والمستقبلين، الملاك، المقرضين، مصالح الضرائب وعليه فإن المخطط الحاسبي الوطني أهمل عدة مستعملين للمعلومة المالية، ومن بينهم المستثمرين والمساهمين خاصة في ظل اقتصاد السوق بزيادة دور القطاع الخاص في النشاط الاقتصادي، ولعب البورصات لدور كبير في تمويل الاقتصاد، ودور المساهمين داخل وخارج الوطن في تمويل المؤسسات مقابل الحصول على أرباح وفوائد،

<sup>1</sup> طارق حمزة، دراسة تحليلية انتقادية للمخطط الحاسبي الوطني، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير - فرع النقود والمالية -

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص138 - بتصرف-

ومعرفة هذه الأرباح ووضعيات المؤسسات المستثمر فيها تتطلب توفر معلومات للمستثمرين، تمكنهم من اتخاذ قراراتهم على أساسها والمعلومة التي يقدمها PCN لا تأخذ بعين الاعتبار هذه المتطلبات وهي متجاوزة بكل المعايير.

#### د. من حيث المبادئ الحاسوبية:

لم يحدد المخطط الحاسبي الوطني الفروض والمبادئ الحاسوبية العامة التي يقوم عليها بصفة صريحة، حتى وإن أشار ضمناً إلى بعض المبادئ في قواعد التقييم وسير الحسابات، إلا أن ذلك يعتبر غير كافياً إذ لا بد أن تحدد الفروض والمبادئ الحاسوبية بصفة صريحة وواضحة، وذلك من أجل تبيان وتوضيح الأسس والقواعد التي يقوم عليها المخطط حتى تصبح هذه الفروض والمبادئ مرجعاً رسمياً واجبة التطبيق بقوة القانون ولا تبقى مبادئ متعارف عليه يجذب تطبيقها<sup>1</sup>.

كمثال عن ذلك مبدأ الحيطة والحذر الذي يتطلبه التسيير الحاسبي، حيث لا تأخذ الإيرادات بعين الاعتبار إلا إذا تحققت فعلاً، بينما يتم تسجيل كل التكاليف سواء كانت قد حدثت فعلاً أو من المحتمل حدوثها، وهذا الأمر من شأنه أن يؤدي إلى سوء تقدير نتائج المؤسسة ونقص مصداقية المعلومات التي توفرها الحاسبة.

#### ❖ نقائص من حيث المصطلحات المستعملة:

يتمحور هذا التقصير أساساً في النقاط التالية:<sup>2</sup>

أ. وجود غموض في بعض المصطلحات المستعملة والتي لم يتم معدو المخطط بشرحها، وبالتالي فإن ذلك كان له أثر كبير على فهمها وحسن تطبيقها واستغلالها، وكمثال على

<sup>1</sup> طارق حمزة، مرجع سابق، ص 139

<sup>2</sup> جرد نور الدين، نحو إطار متكامل موحد للتطبيقات والممارسات الحاسوبية بين الدول حالة النظام الحاسبي الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2008-2009، ص 142 / 141

ذلك نذكر المصطلحات القاعدية للمحاسبة التي لم تعرف بدقة مثل: الصورة الصادقة،

الشفافية المالية، منفعة المعلومة، الأهمية النسبية، استمرارية الاستغلال.. الخ.

ب. ضعف الترجمة إلى اللغة العربية، حيث تم إعداد المخطط أساسا باللغة الفرنسية ثم

تمت ترجمته من طرف لجنة أنشئت خصيصا لذلك، فالتقص الفادح في الترجمة جعل

الصيغة العربية من المخطط تعاني أخطاء كثيرة نذكر منها الخلط بين الحقوق والديون

التي رمز إلى كل منها بنفس المصطلح وهو الديون.

ج- عدم توافق المصطلحات المستعملة مع الواقع الاقتصادي الجديد، فقد استعمل المخطط

عدة مصطلحات تتوافق مع الاقتصاد الموجه الذي كان سائدا في وقت إعدادها، والتي

أصبحت لا تتوافق مع الواقع الجديد للاقتصاد الجزائري.

لقد كان من المفروض أن يخصص جزء من المخطط لتعريف وشرح المصطلحات

المستعملة، سواء من حيث تسمية الحسابات والأصناف، أو من حيث قواعد سير

الحسابات، وبالتالي من الضروري مراجعة المصطلحات التي جاء بها المخطط الوطني

المحاسبي وتكييفه وتعديلها حسب المتطلبات والتوجه الاقتصادي السائد.

### ❖ نقائص من حيث الإفصاح المحاسبي:

إن المخطط المحاسبي الوطني لا يؤدي إلى توفير كل المعلومات المالية والمحاسبية التي يحتاجها

المستثمرون، ولا تملك القوائم المالية قيمة تجانسية، أي قابليتها للمقارنة الزمنية والمكانية

ولهذا نسجل عدة انتقادات أهمها:

أ. لا يوضح المخطط المحاسبي الوطني بشفافية الوضعية المالية للمؤسسة، وذلك بسبب

الغموض في مفهوم دورة الاستغلال من خلال التمييز بين عمليات الاستغلال والعمليات

خارج الاستغلال، فهذا المخطط أخذ بالمفهوم الضيق لدورة الاستغلال، والذي

يحصرها في العمليات المتعلقة بالإنتاج والبيع والشراء، في حين تبنت معايير المحاسبة الدولية لمفهوم أوسع لدورة الاستغلال.

ب. اعتماد تصنيف حسابات الأعباء والنواتج حسب طبيعتها، يؤدي إلى الحصول على مؤشرات غير صالحة للتسيير الداخلي لمختلف وظائف المؤسسة، في المقابل يسمح التصنيف الوظيفي بالحصول على تكلفة الإنتاج، ومختلف الأعباء التي تقع على عاتق الوظائف التجارية، المالية والإدارية دون إعادة معالجة المعلومات الحاسوبية.

ت. القوائم المالية لا تزود مستخدميها بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية، والتكاليف والإيرادات المتوقعة، كما أنها لا توفر المعطيات المتعلقة بالدورة السابقة، مما يصعب إجراء المقارنة بين الدورات المالية.

وبغرض سد النقائص الملاحظة على المخطط الحاسبي الوطني و مواكبة الإصلاحات الاقتصادية فقد أجريت بعض التعديلات على المخطط الحاسبي الوطني تم الإشارة لبعضها في متن الفصل الأول من هاته الأطروحة.

### المطلب الثالث: دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع الحاسبي

منذ منتصف الثمانينات بدأت بوادر الأزمة الاقتصادية تظهر من جراء انخفاض أسعار النفط، وباعتبار الجزائر إحدى الدول المصدرة لهذه المادة فكان لزاما عليها أن تتأثر بذلك، وبدأ الميزان التجاري وميزان المدفوعات يسجل نتائج سلبية، وتواصلت سلسلة هذه النتائج ليس على المستوى الاقتصادي، بل امتد إلى الجانب الاجتماعي من ندرة في المواد الأساسية.

فاضطرت السلطات إلى ضرورة إحداث إصلاحات وتغييرات على كافة الأصعدة وخاصة في المجال الاقتصادي، ومن أهم تلك القوانين المنظمة للنشاطات الاقتصادية وخاصة استقلالية المؤسسات، حيث تم تحويل ما كان يسمى بالمؤسسات الاقتصادية الاشتراكية التي انبثقت

من إعادة هيكلة المؤسسات إلى مؤسسات عمومية اقتصادية وهنا لا بد من التفرقة، ما بين هذا النوع ونوع آخر سمي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، الاختلاف أن النوع الأول يتسم بالاستقلالية، والثاني خاضع لوصاية وزارة ما، وفي كثير من الحالات تكون وزارة المالية عن طريق مديرية أملاك الدولة. هناك الكثير من النصوص التي صدرت خلال هذه الفترة خاصة ما يتعلق بتنظيم التجارة وتعديل القانون التجاري نفسه، وتنظيم علاقات العمل، وأهم من ذلك تنظيم مهنة الخبير الحاسب ومحافظ الحسابات) القانون 08/91 الصادر في 27 أبريل 1991.

ويمكن للمهنة الحاسوبية أن تستفيد من هذه الفترة الممنوحة لها للتأقلم، وتطور العمل الحاسبي ذاته بإدخال التكنولوجيا الحديثة للإعلام والاتصال فيها، والارتقاء بها من العمل المكتبي البسيط إلى العمل الإلكتروني أجهزة الإعلام الآلي والبرمجيات المختلفة.

والسؤال الذي طرحناه في أكثر من محطة في هذه الدراسة أو الإصلاح المغيب من ضمن الإصلاحات التي شرع فيها منذ سنة 1988، فالمخطط الحاسبي الوطني طالت مدة تطبيقه دون إحداث تعديلات جوهرية عليه، فأصبح غير قادر على مسايرة التطورات، والإصلاحات الاقتصادية فرضت نوعا من المرجعية الحاسوبية لا تتوفر خصائصها في هذا المخطط.

للتفصيل في هذه النقطة التي نرى أن لها من الأهمية بمكان فلا بد من التذكير بالإصلاحات أو التغييرات التي لها علاقة بالحاسبة والتي تطرقنا لها بشيء من الإيجاز عند عرضنا للأجيال المختلفة من الإصلاحات وحين عرض التشريعات المصاحبة لها، أو التي من المفروض واللازم أن تجد لها الحاسبة ترجمة و من أهم هذه القوانين التي هي أقرب للحاسبة نجد القانون التجاري، الذي طرأت عليه تعديلات عديدة وهذا مسايرة للإصلاحات المتبناة خاصة في الإطار التشريعي الذي يحكم المؤسسة بشكل عام، والمؤسسة الوطنية بشكل خاص، وقبل أن نتعرض في النقطة التالية لهذه التعديلات، فجدير بالذكر أن القانون التجاري والقانون المدني،

وقانون الضرائب المباشرة مع المخطط الحاسبي الوطني لسنة 1975 جاءت بشكل متناغم و في نفس السنة تقريبا حيث صدر القانون المدني و القانون التجاري وفقا الأمرين 58-59 /75 على التوالي المؤرخين في 26 سبتمبر 1975 المعدلين و المتمين، أما قانون الضرائب المباشرة فصدر وفق الأمر 76/101 الصادر في 06 ديسمبر 1976، علما أن المخطط الوطني للمحاسبة صدر وفق الأمر رقم 35/75 الصادر بتاريخ 1975/04/29 والقاضي بإجبارية تطبيق المخطط الحاسبي الوطني على الهيئات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري، شركات الاقتصاد المختلطة، الشركات التي تخضع لنظام التكليف بالضريبة على الأساس الحقيقي مهما كان شكلها، ثم صدور المرسوم الوزاري المتعلق بكيفية تطبيق المخطط الحاسبي، الصادر بتاريخ 1975/06/23 عن وزارة المالية كما ذكرنا في بداية هذا الفصل<sup>1</sup>.

بذكر هذه القوانين و الفترة الصادرة فيها تنبغي الإشارة إلى أنها جاءت متناغمة وفق توجهات تلك المرحلة.

### الفرع الأول: الإصلاحات الخاصة بالقانون التجاري وتنظيم الشركات<sup>2</sup>

يعتبر القانون التجاري الميدان الأقرب إلى المحاسبة، والجانب الأكثر توجيهها للعمل الحاسبي، لهذا فأبي تغيير في هذا القانون سيؤثر على المحاسبة، إذ يعتبر تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم 93/08 الصادر في 25 أفريل 1993، والأمر رقم 96/27 الصادر في 09 ديسمبر 1996، مؤشرا قويا على التوجه الجديد للسياسة الاقتصادية وخاصة تنظيم الشركات، حيث أضاف هذا النص ثلاثة محاور جديدة:

<sup>1</sup> الموقع الرسمي للجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية <http://www.joradp.dz> ليوم 2014/09/25

<sup>2</sup> مختار مسامح - النظام الحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير الحاسوبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل - مداخلة مقدمة

أمام ملتقى النظام الحاسبي النظام المالي والحاسبي الجديد في ظل المعايير الحاسوبية الدولية 17-18 / 2010/01/ جامعة الوادي

✓ أشكال جديدة للشركات .

✓ تصفية الشركات .

✓ التحكيم التجاري .

إن ما يهم المحاسبة هنا هو محور الشركات التجارية، حيث أدخلت مصطلحات جديدة وأصناف جديدة وأشكال تسيير وتمويل جديدة، هذه دون شك ستضطر المحاسبة إلى حسن تتبعه أو التعبير عنها بكل الدقة المطلوبة والتي تتميز به هذه الأخيرة، ومن بين العمليات الجديدة هذه، نذكر بعضا منها مع الإشارة إلى المادة المنظمة لها من القانون التجاري المعدل، ومنها إدخال شكل جديدة من الشركات هي:

➤ المؤسسة ذات الشخص الوحيد والمسؤولية المحدودة (EURL) (المادة 564)

➤ تشكيل شركات المساهمة بواسطة اللجوء للادخار العمومي (المادة 595)

➤ تسيير شركة المساهمة بواسطة مجلس الإدارة أو مجلس المديرين ( Directoire )  
(المادة 643)

➤ إحداث هيئة جديدة ما بين الجمعية العامة ومجلس المديرين هي: مجلس المراقبة (المادة 654)

➤ تعديلات في رأس المال عند الرفع بواسطة إصدار أسهم جديدة (المادة 687)

➤ استهلاك الأسهم و إيجاد أسهم الانتفاع (المادة 709) .

➤ بيع الشركات لأسهمها الخاصة قصد إلغائها (المادة 714 )

➤ تعديلات في مراقبة شركات المساهمة من طرف محافظ الحسابات (المادة 715  
مكرر 4)

➤ أشكال وطبيعة القيم المنقولة الصادرة عن شركات المساهمة (المواد من 715 مكرر  
30 إلى مكرر 60 )

- شهادات الاستثمار وشهادات حق التصويت(المواد 715 مكرر 61 إلى مكرر72 )
  - سندات المساهمة، السندات العادية، القيم المنقولة الأخرى (المواد 715 مكرر 73 إلى مكرر 113)
  - السندات القابلة للتحويل إلى أسهم والسندات المانحة لحق الحصول على الأسهم(المواد 715 مكرر 114 إلى 715 مكرر132 )
  - تكوين الشركات عن طريق الفروع، المساهمات، الشركات المراقبة(المواد 729 إلى 732)
  - الإندماج وتجزئة الشركات (المواد 744 إلى 764 )
  - تصفية الشركات (المواد 765 إلى 795 )
  - المجمعات (المواد 796 إلى 799 )
  - السندات، تحويل الحقوق على الفواتير(المادة 543 )
- بالإضافة إلى هذا العدد الهائل من المواضيع التي جاءت بها تعديلات القانون التجاري، فهناك قانونين آخرين ساهما في إيجاد حالات جديدة يتحتم على المحاسبة ومن ورائها المخطط المحاسبي الوطني الاستجابة لأعمالها،
- وخاصة الشركات القابضة التي جاء بها القانون رقم: 25/95 الصادر في 25 سبتمبر 1995 ، والمتعلق بتسيير رؤوس الأموال التجارية التابعة للدولة .
  - وشركات مساهمات الدولة التي جاء بها الأمر رقم 2004/01 الصادر في 20 أوت 2004، والمتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصصتها .
- كل ما تضمنته هذه الأعمال التجارية أو الأصناف الجديدة خلقت فراغات محاسبية في بعض الأحيان، وإن لم يكن الأمر كذلك في أحيان أخرى أوجدت تباينات كبيرة ما بين المحاسبين

للتعبير عن نفس العملية، وهذا ما يتنافى مع أهم ما تصبو إليها المحاسبة والإعلام الحاسبي المتمثل في الموثوقية والقابلية للمقارنة.

و حين ذكر هذه التفاصيل و مدى مواكبة المخطط الوطني للمحاسبة للتغيرات الحاصلة في البنية التشريعية، تطرح مسألة تنسيق الإصلاحات، هذه الأخيرة أنشأت لأجلها وزارة مكلفة بهذه المهمة\*، لكن أعمالها لاقت معارضة كبيرة، إلى حد اتهام بعض الوزارات لهذه الوزارة بالتدخل في اختصاصاتها.

## المطلب الرابع: محدودية المخطط الحاسبي الوطني وضرورة استجابته للتحويلات المحاسبية الدولية

نتيجة للتطورات الاقتصادية الحاصلة في البيئة المحلية والدولية، والتي انعكست على ميدان المحاسبة ظهرت العديد من النقائص على مستوى المخطط الحاسبي الوطني، والتي أصبحت بصورة واضحة بعد توجه الجزائر نحو اقتصاد السوق مثلما أشرنا لهذا في أكثر من محطة من هذه الدراسة، حيث لم يساير هذا المخطط التغيرات التي حدثت على المستوى الدولي بالإضافة إلى عدم مواكبة الإصلاحات الاقتصادية على الصعيد الوطني، وهذا ما أدى إلى عدم اعتماده من طرف المؤسسات المتعددة الجنسيات لوجود مشاكل في التسيير، وعدم تطابق قوائمه المالية مع معايير المحاسبة الدولية، و لجوء المؤسسات الوطنية إلى الخبرة الأجنبية لإعداد الحسابات و إعادة التقييم من قبل مكاتب أجنبية و هذا من أجل خصوصية هذه المؤسسات أو إعادة هيكلتها، لأن الأرصدة المسجلة في الدفاتر المحاسبية لا تعبر بحق عن الواقع الاقتصادي لها، و بالتالي لا تعطي صورة واضحة سواء للمسييرين أو المستثمرين أو الدولة، فهي لا تساعد على اتخاذ القرار من طرف المهتمين بهذه المؤسسات.

\* وزارة المساهمة و تنسيق الإصلاحات، أنشأت منذ نهاية سنة 1999، (الموقع الرسمي للوزارة الأولى)

## المطلب الخامس: محاولات إصلاح المخطط الحاسبي الوطني

نظرا للنقائص و التغيرات الاقتصادية و التشريعية على الصعيد الوطني و الدولي فقد بادرت السلطات العمومية ببعض المحاولات لإصلاح المخطط الحاسبي الوطني، و سد الثغرات الملاحظة عليه للإستجابة للتغيرات المشار إليها و هذا من خلال التعديلات التالية:<sup>1</sup>

✓ 1989 القرار رقم 185 /DC/DE/89/047 والصادر في 29 / 08 / 1989 والمتعلق

بالعمليات الحاسبية المتعلقة باستقلالية المؤسسات حيث تم إضافة الحسابات التالية:

- فيما يخص مساهمات الشركاء تم تقسيمها إلى مطلوبة وغير مطلوبة وإلى تقديرة وعينية.

- استحداث حساب الموثق.

- استحداث القروض السندية كحساب فرعي من ديون الاستثمار.

- تقسيم الحساب الخاص بالأرباح إلى حسابات خاصة كالحساب الخاص بالأرباح السهم بالأرباح الموزعة علي العمال.

✓ القرار رقم 046/F/ DC/DE 90635 والصادر في 11 / 03 / 1990 والمتعلق

بكيفية تسجيل ومعالجة حصص أرباح العمال من المؤسسة.

✓ الأمرية رقم 518 والصادرة في 02 أكتوبر 1995 والمتعلقة بالمعالجة الحاسبية لإشتركات

رأس المال الممنوحة من طرف الدولة لتسيير مساهمات رأس المال المؤسسات العمومية ( ح/41 قيم منقولة وح /قيم محجوزة ) .

✓ الأمرية رقم 518 والصادرة في 21 / 04 / 1997 والخاصة بالمعالجة الحاسبية وكيفية

إعادة دمج فرق إعادة التقييم.

<sup>1</sup> Samir Merouani, "Le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage", (mémoire de magistère , en management , E S C Alger Alger, 2007- 2008), p 60.

✓ النص الخاص بالحاسبة في القطاع الفلاحي 1987

✓ النص الخاص بالحاسبة في قطاع التأمينات 1987

✓ النص الخاص بالحاسبة في قطاع البناء والأشغال العمومية 1988

✓ النص الخاص بالحاسبة في قطاع السياحة 1989

✓ النص الخاص بالحاسبة في قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية 1992

✓ النص الخاص بالحاسبة في الشركات القابضة 1999

ومن هذا كله أي بعد العرض المقدم منذ الفصل الأول درسنا الإصلاحات الاقتصادية المتبناة في الجزائر و التحولات التي التشريعية التي رافقتها، من أجل الإنفتاح على اقتصاد السوق، وفتح المجال أمام المستثمرين سواء الوطنيين أو الأجانب و توقيع اتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي، و مباشرة مفاوضات الإنضمام لمنظمة التجارة العالمية، و محاولة تطوير السوق المالي في الجزائر، و بما أن الحاسبة هي أداة توجيه النشاط الإقتصادي في المجتمع<sup>1</sup> حيث يمثل النشاط الاستثماري في النظام الرأسمالي نقطة القوة و الضعف بأن واحد في هذا النظام، فحتى ينمو الاقتصاد و تدور عجلته و تؤمن العمالة الكاملة يجب تمويل و تنفيذ استثمارات متزايدة من سنة لأخرى، و إلا فإن الكساد و البطالة سيلازمان النظام الرأسمالي و يزيدان من حدة تناقضاته، بخاصة إذا تراجعت هذه الاستثمارات، و تلعب أسواق الأوراق المالية دورا بارزا في التأثير على النشاط الاستثماري، و لكن نمو دور هذه الأسواق نفسها يعتمد بالدرجة الأولى على البيانات التي يخزنها و يقدمها النظام الحاسبي و ذلك من خلال التسجيل و التحليل و التقييم و العرض على متخذي القرارات الاستثمارية في المجتمع، و لقد ظهرت مع منتصف العشرية الأخيرة من القرن السابق (أي بالتزامن مع الفترة التي تناولناها بالدراسة) أبحاث محاسبية مكثفة تحاول جعل الحاسبة أداة تقف في

<sup>1</sup> د. رضوان حلوة حنان - تطور الفكر الحاسبي - مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع - الطبعة الأولى 1998 - ص 198

خدمة السياسة الاقتصادية والاجتماعية العامة للدولة، وهذا ضمن ما يسمى بالمدخل

الاقتصادي و الآخر الاجتماعي لتكوين نظرية المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى نشوء فرع

حاسبي جديد هو " المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية " <sup>1</sup>

ولكل ما سبق اتضح أن المخطط الحاسبي الوطني لم يعد يساير ويتكفل بالأدوات الاقتصادية والمالية الجديدة ولا بعرض قوائم مالية مطابقة للمعايير المحاسبية الدولية، تسمح لمختلف المستعملين لاسيما المستثمرين والمسيرين من الحصول على معلومات مالية شفافة تستغل مباشرة.

وبغرض القضاء على هذه النقائص وتطوير هذه النصوص المحاسبية بما يساير التحولات الاقتصادية والقانونية الراهنة، شرعت وزارة المالية رسميا في 28 مارس 1998 م في عملية الإصلاح الحاسبي في الجزائر<sup>2</sup>، ليبدأ مسار جديد في عملية الإصلاح الحاسبي، وهذا ما سنعرضه في المبحث التالي.

<sup>1</sup> د . رضوان حلوة حنان - المرجع السابق ص 199

<sup>2</sup> بن صابر أسماء- أثر الإصلاحات الاقتصادية المتبنات في الجزائر في إعادة النظر في النظام الحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية- مجلة الابتكار والتسويق - العدد الثالث - ص 293

## المبحث الثاني: الأعمال المرتبطة مع خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات

### الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية

أولت مهمة الإصلاح الحاسبي في الجزائر إلى مجموعة من الخبراء الفرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة، فقد تم إحداث المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب المرسوم التشريعي رقم 96-318 المؤرخ في 25/09/1996م<sup>1</sup>، باعتباره الهيئة الوطنية المؤهلة للقيام بأعمال التوحيد الحاسبي وإعداد المعايير المحاسبية. فحسب المادة 02 من هذا المرسوم فإن هذا المجلس جهاز استشاري ذو طابع وزاري ومهني مشترك، يضطلع بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث والتوحيد الحاسبيين والتطبيقات المرتبطة بهما، إضافة لحجم وطبيعة الصلاحيات التي يضطلع بها المجلس والمتضمنة في المادة 3 من مرسوم الإحداث والمتمثلة في:

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتعليمها؛
- إنجاز الدراسات والتحليل المتعلقة بتنمية استخدام المحاسبة؛
- اقتراح التدابير في إطار مهام التوحيد الحاسبي؛
- فحص وإبداء الآراء والتوصيات حول النصوص التشريعية في ميدان المحاسبة؛
- المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين والتأهيل للمهنيين المحاسبية؛
- تنظيم التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني، التي تدخل في مجال اختصاصه
- متابعة تطور المناهج، النظم والأدوات المحاسبية، على الصعيد الدولي .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 56/1996، ليوم 29/09/1996

استنادا لواقع الحال فإن المهام الفعلية للمجلس تعدى ما تنص عليه المادة الثانية من المرسوم 96-318 لتشمل حسب إنجازات المجلس الناتجة عن أنشطته الفعلية نتائج أعماله المرتبطة أساسا:

- إصلاح النظام الحاسبي من خلال مشروع إصلاح المخطط الحاسبي.
- الإجابة على الاستشارات المقدمة له من خلال الآراء والتوصيات.
- تجديد المخطط الحاسبي الوطني عن طريق تكييفه مع الأنشطة الاقتصادية الجديدة، الناتجة عن التحول الذي يعرفه المحيط الاقتصادي<sup>1</sup>.

### المطلب الأول: أعمال لجنة تحديث وتعديل المخطط الحاسبي الوطني

تكفل المجلس الوطني للمحاسبة بمهمة تحديث وتعديل المخطط الحاسبي الوطني بما يتلاءم مع التحولات التي عرفها الاقتصاد الوطني، ومحاولة جعله (المخطط) أداة فعالة للتسيير في متناول المؤسسات وقد شكل المجلس في هذا الصدد لجنة مختصة أوكلت لها مهمة تحديث وتعديل المخطط الحاسبي الوطني، وقد تم توزيع أعمال هذه اللجنة على المراحل التالية:

- 1- تشخيص مجال تطبيق المخطط الحاسبي الوطني.
- 2- إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد.
- 3- صياغة نظام محاسبي جديد.

### الفرع الأول: استمارات تقييم المخطط الحاسبي الوطني

باشرت اللجنة عملها أولا بتقييم المخطط الحاسبي الوطني عن طريق إعداد استمارات استجواب احتوت على مجموعة أسئلة خاصة بمحاولة تقييم المخطط الحاسبي الوطني ويطلب الإجابة عليها، وقد أرسلت الاستمارة الأولى إلى ممارسي مهنة المحاسبة وكان ذلك في شهر

<sup>1</sup> مداني بن بلغيث - مرجع سابق - ص 169

جانفي من سنة 1999 م، وقد تزامن ذلك مع انشغال أصحاب المهنة (خبراء المحاسبة) بأعمال نهاية السنة المحاسبية وهو ما انعكس على عدد الردود المستلمة، الأمر الذي دفع باللجنة إلى إرسال استمارة ثانية في جويلية من سنة 2000<sup>1</sup>، وقد شملت هذه الأخيرة عددا أقل سواء من ناحية الأسئلة التي تضمنتها أو من ناحية عدد المستجوبين.

فاستمارة الاستبيان الأولى: اشتملت على جزأين، خصص الجزء الأول منها إلى الاعتبارات العامة على غرار المبادئ المحاسبية، المفاهيم والتعاريف، عرض القوائم المالية، الإطار المحاسبي وتعديل الحسابات، مستندات العمل المحاسبي، المهام المحاسبية و العمليات التي تحتاج إلى توحيد محاسبي وكذلك مؤشرات التسيير.

أما الجزء الثاني من الاستمارة فقد خصص إلى أحكام المخطط المحاسبي الوطني من حيث التنظيم ومسك الحسابات ومصطلحات وقواعد سير الحسابات، قواعد التقييم. أما فيما يخص استمارة الاستبيان الثانية، فكانت الأسئلة فيها مفتوحة ومتعلقة بالمصطلحات، الإطار المحاسبي، عرض الميزانية وجدول حسابات النتائج والملاحق وكذلك بطرق التقييم. وما تجدر الإشارة إليه هو أن كلا الاستمارتين أولتا اهتماما كبيرا بالإطار العام للمخطط وبالمشاكل التقنية التي اعترضت تطبيقه.

### الفرع الثاني: نتائج استمارات الاستبيان

على ضوء الردود المتحصل عليها تم جمعها وتلخيصها، وقامت اللجنة بإعداد تقريرها التقييمي حول المخطط المحاسبي الوطني، وقد خلصت اللجنة في هذه التقرير إلى النتائج التالية<sup>2</sup>:

<sup>1</sup> Conseil national de la comptabilité, **Questionnaire d'évaluation du plan comptable national**. Alger, Juillet 2000.

<sup>2</sup> Conseil national de la comptabilité, **Synthèse d'évaluation du plan comptable national**, Alger, 2000.

✓ ضرورة إعادة النظر في المبادئ المحاسبية التي تحكم العمل المحاسبي، قواعد التقييم والمصطلحات المحاسبية.

✓ إعادة النظر في عدد وشكل ومحتوى القوائم المالية الختامية.

✓ إعادة تنظيم مدونة الحسابات وإثرائها بما يسمح بالإجابة على احتياجات مستعملي المعلومات المحاسبية.

### الفرع الثالث: الخيار الذي تبنته لجنة المخطط المحاسبي الوطني

على ضوء الإجابات التي استلمتها لجنة المخطط المحاسبي الوطني، اختارت اللجنة مراجعة المخطط دون تغييره حتى لا يؤثر ذلك ويمس الممارسة المحاسبية من جهة، ولارتفاع تكاليف الإصلاح المحاسبي من جهة أخرى.

### الفرع الرابع: تقدم أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني

قامت لجنة المخطط المحاسبي الوطني في فيفري من سنة 2000 بإعداد تقرير أوضحت فيه مختلف الاقتراحات التي خلصت إليها لغرض أخذها بعين الاعتبار في مراجعة المخطط المحاسبي الوطني والتي تمحورت بالخصوص حول المبادئ المحاسبية، الإطار المحاسبي والقوائم المالية الختامية.<sup>1</sup>

### المطلب الثاني: أعمال مجموعة الخبراء الفرنسيين

توقفت أعمال لجنة المخطط المحاسبي الوطني في سنة 2001 ووضعت مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر محل مناقصة دولية اختير على إثرها مجموعة الخبراء الفرنسيين، للقيام بمهمة إصلاح المخطط المحاسبي الوطني، وقد مولت هذه العملية بهبة من البنك الدولي.

<sup>1</sup> Conseil national de la comptabilité, **Rapport des travaux de la commission PCN**, Alger, 2000

وقد باشرت المجموعة عملها في شهر أبريل من سنة 2001 على أن تنهي أشغالها بعد 12 شهرا حسب مدة الأشغال المحددة، لكن هاته المدة لم تحترم إذ لم تنته الأشغال في وقتها المحدد، وقد تم إعداد برنامج عمل للمجموعة على أربعة مراحل كما يلي:

✓ **المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط الحاسبي الوطني مع إجراء مقارنة بينه وبين المعايير الحاسوبية الدولية.**

✓ **المرحلة الثانية: إعداد مشروع نظام محاسبي جديد.**

✓ **المرحلة الثالثة: إجراء تكوين للمختصين على النظام الحاسبي الجديد وعلى المعايير الحاسوبية الدولية.**

✓ **المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين تنظيم وعمل المجلس الوطني للمحاسبة.**

بالنسبة إلى تقرير المجموعة عن المرحلة الأولى والمتمثلة في تشخيص حالة تطبيق المخطط الحاسبي الوطني فلقد تضمن أساسا:

✓ نقائص المخطط الحاسبي الوطني.

✓ أوجه الاختلاف مقارنة مع المعايير الحاسوبية الدولية.

✓ مجموعة من التوصيات.

كما تم وضع ثلاث خيارات ممكنة لتطوير المخطط الحاسبي الوطني وهي:

**الفرع الأول: الخيار الأول**

الإبقاء على التركيبة الحالية -آنذاك- المخطط الحاسبي الوطني مع إجراء بعض الإصلاحات التقنية حتى يتماشى مع تغيرات المحيط الاقتصادي والقانوني في الجزائر.

اتخذ هذا القرار حسب المرسوم الوزاري رقم 42 الصادر في شهر أكتوبر 1999 والمتمثل في

تكييف المخطط الحاسبي الوطني مع نشاط المؤسسات القابضة والحسابات الموحدة للمجمع،

وكانت النتيجة ظهور تسميات ومصطلحات جديدة لا تتماشى والإطار الحاسبي المعمول به.

أما بالنسبة للمهنيين والخبراء المحاسبين خاصة، فقد وجدوا صعوبة في التكيف مع هذا الإطار المفاهيمي المحاسبي المختلف والغريب عن المخطط المحاسبي الوطني.

### الفرع الثاني: الخيار الثاني

تمثل في المحافظة على المخطط القائم بنيته وهيكله، واعتماد بعض المعالجات والحلول التقنية التي أدخلتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

حيث يسمح هذا الخيار بقابلية فهم الحسابات التي تعرضها المؤسسات من طرف المستثمرين الأجانب كما يسمح بتحسين المعلومات المحاسبية المفصح عنها، إلا أنه مع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين. يشكلان نظام مختلطا ومعقدا، وبالتالي يمكن له أن يكون مصدرا للتناقض والاختلاف.

### الفرع الثالث: الخيار الثالث

يتمثل في إنجاز نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني بشكل حديث استنادا للتطبيقات والمفاهيم والقواعد والحلول التي أرستها لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB). أما بالنسبة للتقرير المتعلق بالمرحلة الثانية فلقد تضمن مشروعا لنظام محاسبي جديد، وقد تضمن هذا المشروع ما يلي:

- التعريف بالإطار التصوري.
- التعريف بقواعد تقييم الأصول، الخصوم، الأعباء والإرادات.
- مدونة الحسابات.
- قواعد سير الحسابات.
- نماذج القوائم المالية والمصطلحات التفسيرية.

وبغرض تقييم التقرير تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذين تباينت آراؤهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين، خاصة فيما يتعلق بالإطار الحاسبي المقترح الذي يعتبر نسخة عن الإطار الفرنسي حيث<sup>1</sup>:

• اعتبر الفريق الأول أنه في ظل غياب معيار دولي يحدد مدونة الحسابات فإنه من الأفضل الاحتفاظ بالمدونة التي يتضمنها المخطط الحاسبي الوطني، ويضاف إليها فقط بعض التعديلات الضرورية وذلك تجنباً لأي تأثير سلبي على الممارسة الحاسوبية الحالية والتعليم الحاسبي.

• أما الفريق الثاني، فقد طلب تأكيد واعتماد المدونة المقترحة من قبل الخبراء الفرنسيين والتي تعكس بشكل جيد الخيار الثالث، وتقترب من المدونة الفرنسية التي تلقى تبنياً واسعاً في العديد من الدول الأوروبية والإفريقية والمغاربية.

تم تحويل ملاحظات أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة إلى الخبراء الفرنسيين، ليتم أخذها بعين الاعتبار، بناء على توصيات الجمعية العامة المنعقدة بتاريخ 27 ماي 2002، والتي أكدت موافقتها على إجمالي نتائج التقييم حول مشروع النظام الحاسبي الجديد باستثناء ما تعلق بالإطار الحاسبي الجديد الذي تقرر تبنيه، على أن يتم إثراؤه وتعزيزه. وعلى هذا الأساس تقدمت مجموعة الخبراء الفرنسيين بمشروع ثان لنظام محاسبي مرفوقاً بالإجابات عن الأسئلة التي طرحت بمناسبة المشروع الأول.

كما كلف فوج العمل السابق بإعداد مقارنة بين المشروعين للتأكد من مدى أخذ الخبراء الفرنسيين فعلياً بملاحظات المجلس الوطني للمحاسبة، ومن ثم إعداد حوصلة يتم تبليغها للخبراء الفرنسيين من أجل أخذها بعين الاعتبار ليتسنى لهم تقديم النسخة النهائية لمشروع النظام الحاسبي الجديد.

<sup>1</sup> مداني بن بلغيث - مرجع سابق - ص 174

### الفرع الثالث: خيار المجلس الوطني للمحاسبة بشأن الإصلاح المحاسبي

بعد دراسة و فحص الخيارات السابقة من قبل هيئات المجلس، قام المجلس الوطني للمحاسبة بقبول وتبني الخيار الثالث، أي تبني إستراتيجية توحيد محاسبي تقضي بإحلال المخطط المحاسبي الوطني بنظام محاسبي جديد يتمثل في النظام المحاسبي المالي (SCF). المتوافق والمنسجم مع المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، في مختلف الجوانب لاسيما في الإطار التصوري، المصطلحات المبادئ المحاسبية، قواعد التسجيل والتقييم و القوائم المالية.

يعد هذا الخيار مختلفا تماما عن الخيار الذي اقترحه لجنة المخطط المحاسبي الوطني، وتجدر الإشارة إلى أن صندوق النقد الدولي والبنك الدولي يجبذان ويفضلان استعمال وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الدول.

كما أشرنا سابقا فإن عملية الإصلاح هاته تمت بتمويل من البنك الدولي والذي يكون ربما قد مارس ضغوطا حول خيار الجزائر بشأن إصلاح نظامها المحاسبي وهو ما قد يفسر التحول الجذري في منحى واتجاه الإصلاح.

هنا تطرح مسألة تمويل الدراسات الأولية لتنفيذ الإصلاحات، و التي تمول من قبل الهيئات المالية الدولية، من قبل خبراء أجانب، فمن الطبيعي أن كل طرف يتبنى الرؤى التي تخدم مصالحه.

لكن هل الخيار المتبنى متوافق مع المعايير المحاسبية الدولية ؟

هذا ما سنراه فيما سيأتي من هذه الدراسة، ولكن بعد تقديم النظام المحاسبي و المالي الجديد، و التشريعات المصاحبة له.

## المطلب الثالث: تقديم النظام الحاسبي المالي الجديد

توجت عملية الإصلاح الحاسبي والتي عكفت عليها وزارة المالية بإصدار القانون 07-11 في 25 نوفمبر 2007 م الذي تضمن النظام الحاسبي الجديد، والذي حل محل المخطط الحاسبي الوطني لسنة 1975 م، فقد صادق مجلس الوزراء بتاريخ 13 ماي 2007 على مشروع هذا القانون<sup>1</sup>، ليحال بعدها للمداوالات على مستوى المجلس الشعبي الوطني و بالضبط على مستوى لجنة المالية والميزانية مع نهاية جوان 2007، ليعرض للمناقشة والإثراء على مستوى هاته اللجنة حيث إستعانت بخبيرين محاسبين هما السادة **وندلوس محمد و جراد محمد**<sup>2</sup>، ثم يقدم من قبل وزير المالية السيد كريم جودي أمام أعضاء البرلمان في جلسة 03 سبتمبر 2007 و أعقبه مباشرة تدخلات أعضاء الغرفة للبرلمان من أجل إثراء هذا النص و إبداء الملاحظات و التحفظات حيث تدخل زهاء (19) عضو خلال مدة قاربت الساعة والنصف (1.5 س) و كانت معظم مداخلات الأعضاء شكلية فقد عدا ثلاث (03) مداخلات كانت جوهرية\*، ليقدم وزير المالية ردوده على جملة ملاحظات النواب في اليوم الموالي أي 04 سبتمبر 2007 في وقت قدره 10 دقائق (14:17 حتى 14:26)، ثم تحين بعدها جلسة التصويت على نص هذا القانون في جلسة 17 أكتوبر 2007، حيث لم ترد أي تعديلات كتابية من قبل النواب<sup>3</sup>، و لكن وردت بعض التعديلات من قبل لجنة المالية و الميزانية لبعض الإعتبارات الشكلية إذ صودق على هذه التعديلات بداية من قبل أغلبية النواب، ثم

<sup>1</sup> موقع رئاسة الجمهورية [www.el-mouradia.dz](http://www.el-mouradia.dz)

<sup>2</sup> المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداوالات، الفترة التشريعية السادسة الدورة العادية الأولى، السنة الأولى العدد 21 ليوم 2007/09/12 ص 14

\* هذه قراءة الباحث من خلال الجريدة الرسمية للمداوالات - مرجع سابق .

<sup>3</sup> المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداوالات، الفترة التشريعية السادسة الدورة العادية الأولى، السنة الأولى العدد 23 ليوم 2007/10/29 ص

صادق النواب على مشروع القانون ككل إذ حاز على ثقة أغلبية النواب الحاضرين (217 نائب حاضر من 360 نائب )، ثم أُحيل هذا النص على الغرفة العليا للبرلمان (مجلس الأمة) ليحوز على ثقة أغلبية أعضائها\*<sup>1</sup>، ثم ينشر في الجريدة الرسمية في يوم 25 نوفمبر 2007 ليصبح نافذ. لقد أحدث هذا المرجع المحاسبي الجديد تغييرات عديدة سواء على مستوى التعاريف والمفاهيم أو على مستوى قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية التي يجب إعدادها من قبل المؤسسات الخاضعة قانونا لإعداد القوائم المالية، هذه التغييرات الناجمة عن الدور المنوط للمحاسبة، والتي سترتبط من الآن فصاعدا بالواقع الاقتصادي للعمليات التي تقوم بها المؤسسة، تتطلب جهودا معتبرة في التأهيل وإعادة التأهيل قصد الإلمام والإحاطة بالتغيرات التي حصلت، ولو أن الأسس التقنية للمحاسبة لم تتغير. وعليه سنحاول من خلال هذه النقطة تناول النظام المحاسبي الجديد من خلال أبعاده النظرية والتطبيقية بدأ بإطاره القانوني والتنظيمي العام، ومرورا بقواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وانتهاء بالقوائم المالية ومدونة الحسابات وفقا للنظام المحاسبي المالي. قد عرف القانون 07-11 النظام المحاسبي في المادة 03 منه، وسمي في صلب هذا النص بالمحاسبة المالية:

"المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها، وتقييمه، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته، ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"<sup>2</sup>

\* لم تمكن من الحصول على الجريدة الرسمية لمداولات مجلس الأمة

الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، بتاريخ 25 نوفمبر 2007، القانون 07 - 11 المتعلق بالنظام المحاسبي المالي، المادة 03، ص 3

وحدد النظام المحاسبي المالي وفقا للمواد 02 ، 04 ، 05- من قانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 مجالات تطبيق هذا النظام كالتالي:

كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، مع مراعاة الأحكام الخاصة بها، والمعنيون بمسك المحاسبة هم:

✓ الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري؛

✓ التعاونيات؛

✓ الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون المنتجون للسلع أو الخدمات التجارية وغير التجارية،

إذا كانوا يمارسون نشاطات مبنية على عمليات متكررة؛

✓ كل الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني أو تنظيمي،

ويمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد

المعين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة.

وقد أقر مشروع النظام المحاسبي المالي الجديد مجموعة المبادئ المحاسبية المعروفة التي كان

يخضع لها المخطط المحاسبي الوطني (PCN)، مع التركيز على ضرورة توفر خصائص في القوائم

المالية تماشيا مع ما تقتضيه معايير المحاسبة والقوائم المالية الدولية، هذه المبادئ والخصائص

جاءت ضمن المرسوم التنفيذي رقم 08-165 الصادر بتاريخ 26 ماي 2008، المتضمن

كيفية تطبيق أحكام القانون السابق<sup>1</sup>.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008 المرسوم التنفيذي رقم 08-165 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي

المالي، المادة 04-19، ص 11.

وقد تم الموافقة على 13 مبدأ هي: استمرارية النشاط، سنوية الدورة، استقلالية الدورات، ارتباطات أعباء الدورة بإيراداتها، وحدة النقد، التكلفة التاريخية، الحيلة والحذر، استمرارية الطرق المحاسبية، الأهمية النسبية، عدم المقاصة بين حسابات الأصول والخصوم و بين الأعباء والإيرادات، المعلومة الجيدة، تغليب الواقع على الشكل وعدم المساس بالميزانية الافتتاحية. حيث أن مبادئ تغليب الوضع على الشكل والأهمية النسبية والمعلومة الجيدة تكون محل التفضيل. وكانت الخصائص التي وردت<sup>1</sup> كما يلي:

### الفرع الأول: خصائص النظام المحاسبي و المالي الجديد

تضمن النظام المحاسبي المالي الخصائص التالية:

أ- الملائمة: (pertinence) أي يجب أن تكون المعلومات المقدمة في القوائم المالية ملائمة لاحتياجات متخذي القرار، وأن تكون المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثيرات على القرارات الاقتصادية التي يتخذوها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية أو المستقبلية.

ب- المعلومات ذات المصدقية (la fiabilité): بمعنى أن تكون المعلومة صادقة وخالية من الأخطاء ويثق فيها مستخدموها، وتكون المعلومة صادقة إذا تم تحضيرها حسب المبادئ التالية:

✓ البحث عن الصورة الصادقة؛

✓ تغليب الحقيقة الاقتصادية عن الجانب القانوني؛

✓ الحياد؛

✓ الحيلة والحذر؛

<sup>1</sup> Conseil national de la comptabilité, projet de système comptable financier, Juillet 2006, p8.

✓ الشمولية.

ج- القابلية للمقارنة (**comparabilité**): فالمعلومات تعد، تنشر وتحضر احتراماً لاستمرارية الطرق، وتسمح المعلومة للمستخدمين القيام بمقارنات ذات معنى عبر الزمن وما بين المؤسسات.

د- المعلومة واضحة وسهلة الفهم (**intelligibilité**): المعلومات القابلة للفهم أو الواضحة هي معلومة سهلة الفهم من قبل المستخدمين الذين يملكون معارف أساسية في التسيير والمحاسبة والاقتصاد ولديهم الرغبة في دراسة المعلومات.

وقد شهد النظام المحاسبي المالي الجديد -كما أسلفنا- عدة تغييرات مقارنة بالمخطط المحاسبي الوطني المعتمد منذ سنة 1975 فهو يأخذ بعين الاعتبار مجمل المعايير الموجودة ضمن معايير التقارير المالية الدولية IFRS والذي يتمحور في معادلة مكونة من ثلاث نقاط أساسية:

➤ التعريف بالإطار المفاهيمي (مجال التطبيق، مستعملو القوائم المالية، طبيعة وأهداف القوائم المالية، القواعد الأساسية للمحاسبة والمبادئ الأساسية المحاسبية).

➤ القواعد العامة والخاصة بالتقييم والتسجيل المحاسبي (المبادئ العامة والقواعد الخاصة بالتسجيل والتقييم للعمليات العادية والخاصة)؛

➤ عرض القوائم المالية (الأصول، الخصوم، حساب النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغييرات رؤوس الأموال الخاصة والملاحق).

وقد حددت المواد من 10 إلى 24 من القانون 07 - 11 تنظيم المحاسبة، وأهم ما جاء فيها<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 74، مرجع سابق، ص 4-5

- ✓ يجب أن تستوفي المحاسبة التزامات الانتظام والمصدقية والشفافية المرتبطة بعملية مسك المعلومات التي تعالجها ورقابها وعرضها وتبليغها؛
- ✓ تمسك المحاسبة بالعملة الوطنية؛
- ✓ تكون أصول وخصوم الكيانات الخاضعة لهذا القانون محل جرد من حيث الكم والقيمة مرة واحدة في السنة على الأقل، على أساس فحص مادي وإحصاء للوثائق الثبوتية.
- ✓ تحجر الكتابات المحاسبية حسب القيد المزدوج؛
- ✓ تستند كل كتابة محاسبية على وثيقة ثبوتية مؤرخة ومثبتة على ورقة أو أي دعامة تضمن المصدقية والحفظ وإمكانية إعادة محتواها على الأوراق؛
- ✓ تمسك الكيانات الخاضعة لهذا القانون دفاتر محاسبية تشمل دفتر اليومية، دفتر الأستاذ ودفتر الجرد، مع مراعاة الأحكام الخاصة بالكيانات الصغيرة؛
- ✓ تحفظ الدفاتر المحاسبية أو الدعامات التي تقوم مقامها وكذا الوثائق الثبوتية لمدة 10 سنوات ابتداء من تاريخ إقفال كل سنة مالية محاسبية؛
- ✓ يرقم رئيس محكمة المنشأة ويؤشر على دفتر اليومية ودفتر الجرد؛
- ✓ تمسك المحاسبة يدويا أو عن طريق أنظمة الإعلام الآلي.

## الفرع الثاني: هيكل ومكونات النظام المحاسبي المالي

يتكون النظام المحاسبي المالي الذي ورد في المادة 06 من قانون رقم 07-11 من:

✓ الإطار التصوري للمحاسبة المالية.

✓ المعايير المحاسبية

✓ مدونة الحسابات.

تسمح هذه العناصر بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف

بها عامة ولا سيما:

✓ محاسبة التعهد، إستمرارية الإستغلال، قابلية الفهم، الدلالة

✓ المصدقية

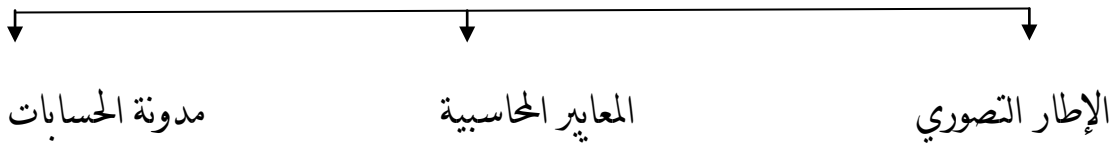
✓ القابلية للمقارنة

✓ التكلفة التاريخية

✓ أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني.

يمكن توضيحها في الشكل التالي:

الشكل رقم (04) هيكل النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب

وقد حددت قواعد التنظيم والتسجيل المحاسبي ضمن مبدأ القواعد العامة المتعلقة بالتسجيل المحاسبي وقياس عناصر القوائم المالية من جهة، ومن جهة أخرى أقر النظام قواعد خاصة بالتقييم والتسجيل<sup>1</sup>.

وحسب ما حدده ذات القانون المتعلق بالنظام المحاسبي المالي وكذا المرسوم التنفيذي رقم 08-156 الصادر في 26/05/2008 الذي يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية في المادة رقم 32<sup>2</sup> أنه على كل وحدة اقتصادية تدخل في مجال تطبيق هذا القانون ملزمة بإعداد قوائم مالية سنويا، وتتضمن هذه القوائم المالية:

الميزانية، جدول حسابات النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات رؤوس الأموال الخاصة، ملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويقدم معلومات مكملة للميزانية وحساب النتيجة.

### الفرع الثالث: أهداف النظام المحاسبي المالي

يهدف النظام المحاسبي المالي لوضع أداة تكيف مع البيئة المحاسبية الدولية، وتلبية حاجيات المستخدمين الجدد للمعلومات المحاسبية والمالية حول الاقتصاد الجزائري وذلك من خلال<sup>3</sup> أ. إعطاء صورة صادقة وحقيقية للوضع المالية، الأداء والتغيرات في الوضعية المالية للمؤسسات.

<sup>1</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19، بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، الملحق 1، ص 8-22.

<sup>2</sup> الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 27/2008، بتاريخ 28 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي والمالي والمتعلق بالإطار التصوري، ص 14

<sup>3</sup> Marouani,samir, op,cit, p92.

ب. جعل القوائم المالية للمؤسسات قابلة للمقارنة للمؤسسة نفسها عبر الزمن، أو بين عدة مؤسسات تمارس نفس النشاط أو في نفس القطاع داخل الوطن وخارجه، أي في الدول التي تطبق معايير المحاسبة الدولية.

ت. نشر معلومات وافية صحيحة وموثوق بها وتمتع بشفافية أكبر، تؤدي إلى زيادة ثقة المستثمرين فيها وتسمح لهم بمتابعة أموالهم في المؤسسات، وتساعد في فهم أفضل للمعلومات التي تشكل أساس لاتخاذ القرارات من طرف المستعملين.

وهذا فضلا عن الأهداف التالية:<sup>1</sup>

✓ تبسيط قراءة القوائم المالية بلغة محاسبية موحدة.

✓ فرض رقابة على المؤسسات التابعة والفروع للمؤسسة الأم.

✓ تقليص التكاليف الناتجة عن عملية ترجمة أو تحويل القوائم المالية من النظام المحاسبي للبلد

الذي تعمل به

✓ المؤسسات التابعة والفروع إلى النظام المحاسبي للمؤسسة الأم.

✓ توحيد الطرق المحاسبية المعتمدة في عملية التقييم الخاصة بالمخزونات، إعادة التقييم،

عناصر الميزانية،

✓ حساب الاهتلاكات، كيفية معالجة المؤونات توحيد الإجراءات المحاسبية دف الوصول

إلى قوائم مالية موحدة.

<sup>1</sup> ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني-دراسة مقارنة-الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية. 18 جانفي 2010، ص - 08 الدولية، تجارب، آفاق، تحديات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير - جامعة الوادي -الجزائر،

كما يهدف النظام الحاسبي المالي حسب ما جاء في العرض المقدم من طرف وزير المالية في معرض تقديمه لمشروع قانون النظام الحاسبي و المالي أمام نواب المجلس الشعبي الوطني إلى ما يلي<sup>1</sup>:

- إيجاد حلول للعمليات غير المعالجة بواسطة المخطط الحاسبي الوطني .
- أخذ في الحسبان تطوير المعايير والتقنيات الحاسوبية الدولية قصد تقريب ممارساتنا الحاسوبية من الممارسات الدولية.
- السماح للمؤسسات الجزائرية الاقتصادية بإنتاج معلومة مالية ذات نوعية كاملة أكثر شفافية وأكثر سهولة للتحقق منها بفعل توضيح أفضل للقواعد الحاسوبية
- الاستجابة لاحتياجات الإعلام المالي لمختلف المستعملين سواء كانوا مسيرين أو مستثمرين، مقترضين، دائنين، زبائن، جمهور، أو للدولة
- السماح بتقييم الممتلكات بشروط السوق.
- ضمان قراءة أفضل للحسابات بالنسبة للمستثمرين الأجانب بخصوص عمليات الشراكة.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية لمدالات المجلس الشعبي الوطني السنة الأولى رقم 21 ليوم 12 سبتمبر 2007 . متاح على الرابط

<http://www.apn-dz.org> الموقع الرسمي للمجلس الوطني الشعبي . التحمل تم يوم 2012/04/09 ص 12

## الفرع الرابع: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام الحاسبي المالي

يتكون الإطار التشريعي والتنظيمي المتضمن للنظام الحاسبي المالي:

أ. القانون المتضمن للنظام الحاسبي المالي القانون رقم 07-11 من ما يلي<sup>1</sup>:

يشتمل القانون على سبعة أبواب هي:

- التعريف و مجال التطبيق .
- الإطار التصوري و مبادئ الحاسبة و المعايير الحاسوبية.
- تنظيم الحاسبة.
- وضعية المالية.
- التوحيد و الحسابات المشتركة
- تغييرات التقييم و المناهج الحاسوبية.
- الأحكام النهائية.

إذ يتكون قانون النظام الحاسبي المالي من 43 مادة، حيث نجد أن 10 مواد من هذا النص أحالت تطبيقها إلى التنظيم لتوضيح كيفية تطبيقها، إذا كان من المفترض أن يدخل القانون الجديد المتعلق بالنظام الحاسبي و المالي بداية من الأول جانفي 2009، ولكنه لأسباب موضوعية و تقنية أجل تطبيق هذا القانون إلى الأول من جانفي من سنة 2010 و هذا بموجب المادة 62 من قانون المالية التكميلي لسنة 2008 المعدلة للمادة 41 من قانون 11/07<sup>2</sup>.

<sup>1</sup> نفس المرجع السابق.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 42 لسنة 2008، الصادرة في 27/07/2008 ص 19

من ضمن العراقيل التي وقفت حائلا أمام دخول هذا القانون حيز التنفيذ مع مطلع سنة 2009، تأخر صدور التشريعات و المراسيم التنظيمية و التعليمات المصاحبة له، التي سنتطرق إليها في النقطة التالية:

ب. صدور المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المتعلق بالإطار التصوري لهذا النظام، حيث أن هذا الأخير:

- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد و عرض الكشوف المالية، كالإتفاقيات و المبادئ المحاسبية التي تعين التقيد بها و الخصوصيات النوعية للمعلومة المالية
- يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.
- يسهل تفسير المعايير المحاسبية و فهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.

أما أهداف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إلى المساعدة على

- تطوير المعايير

- تحضير الكشوف المالية

- تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية مع المعايير.

ت. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة

و محتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سير الحسابات: الصادر

في العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2009

في يوم 25 مارس.

فأول ملاحظة على هذا القرار على تأخر صدوره بالمقارنة مع القانون المتضمن للنظام الحاسبي المالي نوفمبر 2007 وكذا الفترة الفاصلة بين توقيعه جويلية 2008 و فترة إصداره نهاية مارس 2009 .

تضمن هذا القرار على أربعة أبواب:

- الباب الأول: قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات، و تضمن هذا الباب ثلاث فصول
- الباب الثاني: عرض الكشوف المالية، كما تضمن ثمانية فصول .
- الباب الثالث: مدونة الحسابات و احتوى على فصلين، و الملاحظة التي نذكرها عند التطرق لهذا الباب هي محور النقاشات من مختلف الأطراف التي قابلناها حول مدونة الحسابات و كيفية سيرها، مما يطرح في اعتقادنا على مشكل الذهنية السائدة إلى الآن، أي التفكير بنفس منطق المخطط الحاسبي الوطني، و المهم هي من حساب كذا في المخطط الحاسبي الوطني إلى حساب كذا حسب النظام الحاسبي المالي، أما فلسفة هذا الأخير وإطاره التصوري، فهي مقتصرة على فئة محدودة جداً، و تكون في الغالب من الجانب الأكاديمي البحث، أما المهنيين سواء الحاسبين المعتمدين أو محافظي الحسابات أو الخبراء الحاسبين، إلى جانب مفتشي الإدارة الجبائية فنجد النقاش منصب حول التأثير على النتيجة الجبائية، و مدى الإستفادة إلى أقصى حد من النتيجة الحاسوبية من أجل الإستفادة من القروض، أو الحصول على مناقصات، للتضارب الذي خلقه هذا النظام بين النتيجتين، فمن جهة هو يتحدث عن أسبقية الواقع الإقتصادي على المظهر القانوني، و من جهة أخرى هناك قيود قانونية في تحديد النتيجة الجبائية .

و هذا موضوع له من الأهمية بمكان يستحق الدراسة، سواء من الجانب النظري أو العملي .

كما ألحق بهذا القرار ثلاث ملاحق:

- الملحق الأول: لهذا القرار حدد قواعد تقييم و محاسبة الأصول و الخصوم و الأعباء و المنتوجات و محتوى الكشوف المالية و طريقة عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها .

- الملحق الثاني: حدد نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة .

- الملحق الثالث: حدد معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية .

ث.القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد

المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة: الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية لسنة 2009 في يوم 25 مارس، حيث حدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين و النشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة .

-النشاط التجاري: فقد حدد رقم الأعمال ب10 ملايين دينار، و عدد المستخدمين

ب تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل

-النشاط الإنتاجي و الحرفي: رقم الأعمال 6 ملايين دينار، و عدد المستخدمين ب

تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل .

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسة و الثانوية .

و الملاحظة التي نوردها في هذا المقام هو أن هذا القرار لم يحدد هل أن الشرطين (رقم

الأعمال و عدد المستخدمين) يكونان بالتزامن أم أحدهما يكفي، علما أن المشرع على

الصعيد الجبائي رفع في قانون المالية لسنة 2012 الحد في رقم الأعمال إلى حدود 30 مليون دينار، و الكيانات التي تحقق أقل من هذا الحد تخضع لنظام محاسبة مبسطة. أما نظام التصريح المراقب الذي كان معمول به على مستوى الإدارة الجبائية، فلا محل له من الإعراب في النظام المحاسبي و المالي.\*

ج. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر في 07 أبريل سنة 2009 الذي يحدد

### شروط و كفاءات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي<sup>1</sup>:

فرغم أن أنظمة الإعلام الآلي كانت مستعمل قبل صدور النظام المحاسبي و المالي إلا أنه لم يوجد إطار قانون يُوكر استعمال هذه الأنظمة، فصدر هذا المرسوم التنفيذي رقم 09-110 تطبيقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون 07-11 المتضمن النظام المحاسبي و المالي بهدف تحديد شروط و كفاءات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي. إلا أن المشرع اشترط أن تسمح المحاسبة المسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات و الكشوف و المعلومات، على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أي نفس ما كان معمول به سابقاً، لأن ما يسمى الإدارة الإلكترونية مازال في مرحلة الدراسة بالإضافة لتأخر وسائل الدفع و التصديق الإلكتروني.

\* الملاحظات التي سقناها في متن مناقشة محتويات هذا القرار و القرار السابق من خلال عملنا على مستوى الإدارة الجبائية كفتش رئيسي

للضرائب سابقاً .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية - العدد 21/2009 - ص 4

## ح. التعليم رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة<sup>1</sup>:

بصدور هذه التعليم المتضمنة الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من اجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية - المجلس الوطني للمحاسبة - على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01.

تضمنت هذه التعليم توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد - المجلس الوطني للمحاسبة - على اعتبار النظام المحاسبي المالي بشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغيرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات.

كما تضمنت هذه التعليم المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حسابات استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:

- إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد؛
- إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد.
- الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة.

<sup>1</sup> صادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في نوفمبر 2009 و متاحة على الموقع الرسمي لهذه الهيئة [www.cnc.dz](http://www.cnc.dz)

-الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.

-استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي التالي بعدم قبول تسجيله.

-إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية؛

-إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009

-استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي.

-التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإنتاجية؛

أرقت هذه التعلية بجدول كملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد، وذلك يهدف تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي واختتمت التعلية بالتأكيد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعلية كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

❖ بالإضافة للتشريعات السابقة، نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم من حين لآخر

بإصدار مذكرات توضيحية لكيفيات تطبيق النظام المحاسبي والمالي، وهذا حسب

التساؤلات والمشاكل التي يطرحها المهنيون، وهذه المذكرات نعتقد أنها موازية لما هو

معروف على الصعيد العالمي بهيئة تفسير المعايير، والتي سنعود إليها بالتفصيل عند تقييم

مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجمل المؤسسات إستلزم تبني طريقة تمحور حول 1:

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم.
- إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي.
- تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي.
- إعداد جدول مطابقة (المخطط المحاسبي الوطني/النظام المحاسبي المالي )
- إعداد سجل تحويل أرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (اختياري).
- إنجاز تشخيص و دراسة للآثار.
- تنفيذ إعادة المعالجات التي أقرها النظام المحاسبي المالي هذه التعليمات.
- إعداد سجل لإعادة المعالجات.
- إعداد الميزان الافتتاحي للنظام المحاسبي المالي 2010 إعادة المعالجات و التعديلات.
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات و التعديلات.

### الشكل رقم 05: النصوص القانونية والتنظيمية للنظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الطالب

<sup>1</sup> مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي - الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة ص 5 - تاريخ النشر غير موضح في هذه المذكرة.

## المبحث الثالث: تأثير الإصلاحات الحاسوبية على المنظمات المهنية والحماية

لتشابك العلاقة بين النظام الحاسبي والمالي ومستعمليه و منفذيه فكان لابد من مباشرة إصلاحات تتعلق بهيكله جديدة للمنظمات المهنية، و توضيح العلاقة بين النظام الجديد و الحماية و هذا ما سنحاول توضيحه في هذا المبحث.

### المطلب الأول: تأثير الإصلاحات الحاسوبية على هيكله المنظمات المهنية

زيادة على جديد النصوص القانونية و التنظيمية للنظام الحاسبي و المالي، هناك تغييرات من جانب آخر مست هيكله المنظمات المهنية في الجزائر، بدأت بإصدار القانون رقم 10-01 بتاريخ 29 يونيو 2010 يتعلق بمهن الخبير الحاسب و محافظ الحسابات و الحاسب المعتمد، المعدل لقانون 91-08 الذي تحدثنا عنه خلال دراستنا للجيل الأول من الإصلاحات الإقتصادية و الذي صدر في 27 أبريل 1991.

إذ لم يقتصر تأثير الإصلاح الحاسبي في الجزائر على تبني النظام الحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام كما ذكرنا سابقا، وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات ( و هذا ما وعد به وزير المالية في تعقيبه عن أسئلة النواب عند عرض مشروع قانون النظام الحاسبي المالي أمام نواب المجلس الشعبي لوطني)<sup>1</sup>، حيث أفرزت هذه الأخيرة تغييرات في هيكله المنظمات المهنية والتي من بينها المجلس الوطني للحاسبة والمنظمة الوطنية لخبراء الحاسبة ومحافظي الحسابات والحاسبين المعتمدين. وذلك من خلال مجموعة من المراسيم التنفيذية، أهمها المتعلقة بإعادة تنظيم المنظمات المهنية،

<sup>1</sup> المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمدائلات، الفترة التشريعية السادسة الدورة العادية الأولى، السنة الأولى العدد 21 ليوم

من خلال نقل الصلاحيات من المصف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين إلى وزارة المالية، وكذلك تحديث الإطار العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ولعل أهم هذه المراسيم مايلي:

المرسوم التنفيذي رقم 02-10 المؤرخ في 26-8-2010 والمتعلق بمجلس المحاسبة، حيث يهدف هذا الأمر إلى تميم الأمر رقم 20-95 المؤرخ في 17-7-1995 المتعلق بالأمر بنفسه، وجاء فيه من مادته الثانية أنه يبقى كما هو عليه بدون حتى تغير للمرافق العمومية.<sup>1</sup>

❖ صدور المرسوم التنفيذي رقم 08-10 المؤرخ في 27-10-2010 المتضمن الموافقة على المرسوم التنفيذي السابق المتعلق بالمجلس الوطني للمحاسبة.<sup>2</sup>

❖ صدور مجموعة من المراسيم التنفيذية في 27-1-2011 والتي تصب في إطار التغير الجذري للسلطة التي تحكم هذه المهنة وإعادة توزيع الأدوار وتوضيح الصلاحيات، وأهمها باختصار القوانين الآتية:<sup>3</sup>

- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وتحديد قواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 يحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته وقواعد تسييره.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 50، المؤرخة بتاريخ 1-9-2010، ص 4.

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 66، المؤرخة بتاريخ 3-11-2010، ص 4.

<sup>3</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص 4-23.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-28 يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني لخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتهم.

- المرسوم التنفيذي رقم 11-29 يحدد ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية السابقة وصلاحياتهم.

فانجر على القانون الجديد المتعلق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد رقم 10-01 المذكور أعلاه و المراسيم التنفيذية و التنظيمية له عنها، إلى إحداث تغييرات جذرية على طبيعة المنظمات المهنية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة، حيث ظهرت هيكلية جديدة لها، وفيما يلي أهم هذه التغييرات:

### الفرع الأول: الهيكلية الجديدة للمجلس الوطني للمحاسبة

بموجب المرسوم التنفيذي 11-24 المؤرخ في 27-1-2011، الذي تم بموجبه تحديث القانون السابق المؤطر لعمل هذا المجلس، والذي يوضح إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة، حيث تم بناءً على هذا القانون الجديد تحديد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره، حيث تحدد المادة الثانية من هذا المرسوم سلطة الوزير المكلف بالمالية على المجلس، كما تحدد الأعضاء الذين يشكلونه، إضافة إلى تحديد المهام المنوط بها هذا المجلس.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص 4-7.

## الفرع الثاني: المصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

تضمنت التعديلات الجديدة في مهنة المحاسبة في إطار الإصلاح الحاسبي إحداث ثلاث مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة، وتحت رعاية وزارة المالية، وتُعنى هذه المجالس بتنظيم المهن المتعلقة بها من أجل التحكم فيها بشكل يتناسب مع التغيرات في مهنة المحاسبة والمراجعة التي تبنتها الجزائر، وتجاوز حالة الشلل التي أصابت عمل هذه المنظمات و ظهور إقتسامات عديدة، لتضارب المصالح بين أعضائها.

### أ. المجلس الوطني لمصنف الوطني للخبراء المحاسبين

بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ 27-1-2011 تتحدد تشكيلة المجلس الوطني لمصنف الخبراء المحاسبين وصلاحياته وقواعد تسييره، حيث يتم انتخاب تسعة أعضاء من بين الأعضاء المعتمدين والمسجلين في جدول المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، ثلاثة منهم يمثلون هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة.<sup>1</sup>

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة لمصنف الوطني لخبراء المحاسبة وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المصنف لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.

<sup>1</sup> المرجع نفسه، ص 8-15.

- إعداد النظام الداخلي لمصنف.

### ب. المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات

يتشكل المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات بموجب المادة الأولى في المرسوم التنفيذي 11-26 المؤرخ في 27-1-2011، وله نفس قواعد انتخاب الأعضاء والتمثيل لدى المجلس الوطني للمحاسبة.

وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات وتسييرها.
- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل الوطنية لمحافظي الحسابات لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.

### ت. المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين

يتشكل بموجب المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27-1-2011، حيث يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره، كما يحدد المهام المضطلع بها. وتتمثل مهامه في القيام بالأعمال الآتية:

- إدارة الأملاك المنقولة وغير المنقولة التابعة للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وتسييرها.

- تحصيل الاشتراكات المهنية المقررة من طرف الجمعية العامة لمصنف.
- ضمان تعميم الأشغال المتعلقة بالمجال الذي تغطيه المهنة، والعمل على نشرها وتوزيعها.
- تنظيم ملتقيات تكوين لها علاقة بمصالح المهنة.
- تمثيل المنظمة لدى الهيئات والسلطات العمومية وتجاه المنظمات الدولية.
- إعداد النظام الداخلي للمنظمة.

كما يجب الإشارة إلى أنه صدر المرسوم التنفيذي رقم 11-28 المتضمن تشكيل اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم انتخابات المجالس الوطنية لمصنف الوطني لخبراء الحاسبة والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين<sup>1</sup>. وتجدر الإشارة إلى أن الإصلاحات الحاسوبية الأخيرة قد أخذت من المنظمات المهنية السابقة كل الصلاحيات، وجعلتها تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية، الأمر الذي يجعلها لا تتمتع بالاستقلالية الكاملة، والذي يمكن القول أنه يتناقض وما تنادي به المعايير الدولية.

أما ما يجب التوقف عنده حين التطرق لطبيعة التغييرات بهيكلية المنظمات المهنية في إطار الإصلاح الحاسبي هو الانتقادات العديدة التي جوبهت بها، من قبل المهنيين وهذا بسبب المنطق الذي إعتدته السلطات العمومية في إعدادها للقانون رقم 10/01 المتعلق بمهنة الحاسبة، حيث يعبر المحاسبون عن حالة الإستياء هذه نظرا لعدم إشراكهم في إعداده، وقال الرئيس السابق لمجلس خبراء الحاسبة<sup>2</sup>، إن القانون الجديد ينطوي على تناقضات كبيرة، بينها التضييق على مهنة المحاسب، في وقت حرصت دول أخرى على مطابقة هذه المحنة مع المناخ الإقتصادي المتسم بالعمولة، مشيرا إلى أن هناك عددا كبيرا من خبراء الحاسبة توقفوا عن

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 7، المؤرخة بتاريخ 2-2-2011، ص 16.

<sup>2</sup> جريدة الخبر الجزائرية ص 11 ليوم 2011/09/6

النشاط نتيجة للرقابة المسلطة عليهم، لي طرح تساءل أوسع " هل الإصلاحات التي يزعم أنها متضمنة في القانون تستجيب للتطلعات الاقتصادية في الجزائر ؟ " إذ أشار المتحدث إلى أنه في كل مرة تتم فيها محاولات إصلاح المهنة، إلا ويتم فيها مراعاة قطاع واحد فقط في الجزائر، وهو القطاع العام، ما يعد بالتالي تناقضاً مع توجهات إقتصاد السوق ببلادنا، مع أن المهنة كان يفترض أن تكون مستقلة و فعّالة .

ليكون تساءلنا: هل إن كانت المهنة مستقلة عن وزارة المالية تكون فعّالة ولا يحصل الانسداد الذي كان حاصل ؟ و جملة هاته الأسئلة سنعود لها بالتفصيل في الفصلين الأخيرين من هاته الأطروحة عند تقييم هاته الإصلاحات الحاسوبية بجوانبها المختلفة .

لكن أوليا ما نستطيع تسجيله هو أن إتباع الجزائر خيار الإصلاح الحاسبي من خلال تبنيها المعايير الحاسوبية الدولية، أثر بشكل كبير على المنظمات المهنية المرتبطة بصفة مباشرة بمهنة المحاسبة، الأمر الذي أدى إلى ظهور منظمات جديدة تحت الوصاية المباشرة لوزارة المالية والتي سبق وأشرنا إليها، وعليه بالرغم من الانتقادات الموجهة إلى الهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية في إطار الإصلاح الحاسبي من خلال الوصاية الممارسة عليها من طرف وزارة المالية، إلا أنه يعول بشكل كبير عليها في الإشراف والمتابعة والرقابة على تنفيذ وتجسيد هذا الإصلاح الحاسبي، الأمر الذي يعطي لها ثقل وأهمية في ظل تبني الجزائر خيار الإصلاح .

## المطلب الثاني: تأثير الإصلاحات الحاسوبية على الجباية

لقد أكد قانون المالية التكميلي لسنة 2009 م على إجبارية تطبيق النظام الحاسبي المالي وكذا استقلالية القانون الحاسبي عن القانون الضريبي، حيث نصت المادة السادسة منه على إنشاء المادة 141 مكرر 2 التي تحرر كمايلي: " يجب على المؤسسات احترام التعريف المنصوص عليها النظام الحاسبي المالي شرطاً أن لا تكون متعارضة مع القواعد الجبائية المطبقة والمتبعة في تحديد الوعاء الضريبي " 1، كما أنه من الضروري أن يتم العمل على أخذ المتطلبات الجبائية والقانونية بعين الاعتبار ودراسة كل المشاكل التي قد تنجم عن تطبيق النظام الحاسبي المالي وإيجاد الحلول لها، وذلك بهدف تسهيل الاتصال بين الحاجيات الحاسوبية والجبائية والوصول إلى نتائج محاسبية تنتهي إلى نتائج جبائية، والسماح للمؤسسة الجزائرية بتلبية متطلبات المعايير الجبائية، و المادة المذكورة أعلاه نعتبرها محورية و تراجع على المبدأ الجديد الذي أتى به النظام الجديد أي أسبقية الواقع الإقتصادي على القانوني، لتأتي مواد لاحقة من قانون المالية لسنة 2009 لتجيب على إشكاليات أخرى طرح النظام الجديد و تأثيره على النتيجة الجبائية لا سيما المواد من 7 إلى 10 حيث وضعت ميكانزمات جبائية لمعالجة المصاريف الإعدادية، مصاريف البحث و التطوير و كذا إعادة تقييم الأصول.

كما وضع قانون المالية 2010 بعض الإجراءات لكيفية المقاربة بين الأعباء الجبائية و الأعباء الحاسوبية المتضمنة في النظام الحاسبي و المالي خاصة بما يتعلق بكيفية حساب الإهلاك على أصل مقتنى بموجب عقد قرض إيجاري<sup>2</sup>، كما وضحت المادة 09 من قانون المالية 2010 كيفية تسجيل فائض القيمة أو ناقص القيمة المتأتي من إعانات التجهيز.

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، العدد رقم 44، المؤرخة بتاريخ 26-07-2009، المادة 06، ص 05

<sup>2</sup> المرجع السابق المادة 08

إن التطور الاقتصادي والتحولات المختلفة التي تشهدها الجزائر تفرض على المؤسسات الوطنية إجراء تغييرات كثيرة، ومما لاشك فيه أن الإطار التنظيمي ورغم ثرائه لا بد أن يأخذ بعين الاعتبار إحداث تكامل بين القوانين الجبائية الصادرة و النظام المالي الحاسبي والمعايير الحاسوبية الدولية، و باعتبارنا كما عاملين في الإدارة الجبائية لمدة 03 سنوات ترافقت مع بداية تطبيق الإصلاحات الحاسوبية (2011-2013) فإننا لاحظنا أن الإدارة الجبائية مقيدة بالقوانين والإجراءات و المراسيم و التعليمات و خاصة هاته الأخيرة (أي التعليمات)، بعبارة أخرى أسبقية الواقع القانوني على الواقع الاقتصادي، وهذا ما يتعارض مع فلسفة النظام الحاسبي المالي وكذا المعايير الحاسوبية، كما أن النظام الحاسبي و المالي يعزز مكانة الإفصاح و يحسن جودة المعلومات الحاسبة، فإنه بالمقابل يوفر حلول كثيرة لمن هو متمكن من إستعمال كفاءات التسجيل لكي يتهرب من الضرائب، في حال لم تقم الإدارة الجبائية بإعادة رسكلة و تكوين مواردها البشرية، و بالتالي تتعرض الخزينة العمومية لخسارة كبيرة، و تزداد هذه الخسارة كلما كان المتعاملين أجنب أو معاملات خارجية أي خسارة في المداخيل و خسارة في العملة الصعبة، و هذا ما يلاحظ من خلال متابعتنا للمستجدات الإقتصادية على الصعيد الوطني، و الفضاخ المنشورة في الصحف الوطنية، و ما يعرف بالنزاع الذي حصل مع الجمع المصري أوراسكوم تليكوم، فهذا النزاع يعبر بحق عن الهواجس المعبر عنها في هذه الأطروحة و التحدي المطروح من أجل الإصلاح الحاسبي و علاقته بالإنفتاح الإقتصادي، فهو يطرح مشكل الإفصاح، النتيجة الجبائية، الإجراءات المتبعة لتحديدتها، كيفية التعامل مع فروع الشركات في حال تم الإستحواذ على الشركة الأم في بورصة أجنبية من قبل متعامل آخر و مشكل التقييم الذي يطرحه كل طرف، فبالطبع كل طرف يريد تعظيم أرباحه.

إذ يجب أن يأخذ التوحيد الحاسبي بعين الاعتبار الهدف المتمثل في تحقيق نظام مشترك وتسهيل التقارب بين الاحتياجات الحاسوبية والضرائب، وبنظرة شاملة في إطار شامل نقول تطبيق نظام محاسبي و مالي من أجل تطبيق مبادئ الحوكمة.

## المبحث الرابع: أهمية الإصلاح الحاسبي في الجزائر وفق المعايير المحاسبية

### الدولية:

إن الإصلاح الحاسبي في الجزائر يهدف إلى التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، بحيث يعبر هذا التوافق الحاسبي الدولي عن "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم و هذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال"<sup>1</sup>

وتكمن أهمية هذه الإصلاحات الحاسوبية المتعلقة بالتوافق والمعايير المحاسبية الدولية من خلال مساعدتها في ظل تعدد الارتباطات بين الأسواق المالية والأنشطة التجارية والمالية للمؤسسات، على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، للإجابة على احتياجات المستثمرين من المعلومات، خاصة في ظل التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية التي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية، كما يساعد التوافق الحاسبي الدولي على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات الحاسوبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن عليها صفة القبول.<sup>2</sup>

<sup>1</sup> ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2002، ص 170.

<sup>2</sup> مداني بن بلغيث، مرجع سابق، ص 117.

إن تطبيق النظام المحاسبي المالي سيؤثر بالدرجة الأولى على أنظمة المعلومات والاتصال المالي، بحيث يسمح النظام المحاسبي المالي للمؤسسات الجزائرية بإعادة النظر في تنظيم عملية إنتاجها للمعلومات المالية، وإيصالها للمستفيدين منها وذلك بالتركيز أساساً على المعلومة الموجهة للمستثمرين، بعدما كانت وجهتها تستجيب لمتطلبات الدولة بهيئاتها المختلفة بالدرجة الأولى، حيث تحتوي القوائم المالية على معلومات مفصلة وذات جودة وقابلة للمقارنة، مما سيؤدي إلى زيادة شفافية ومصداقية المعلومات المنشورة وزيادة الوثوق بها، وبالتالي التأثير على قرارات المستثمرين والمتعاملين معها.

### المطلب الأول: الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي

أعطى النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة للإفصاح المحاسبي، من خلال إعطاء الأولوية للمعايير المتعلقة بإعداد وعرض القوائم المالية، وهذا بغية اكتساب القوائم المالية المعدة وفقه المصدقية والشفافية، وتقليص الفروق والنقائص الموجودة بينها وبين القوائم المعروضة حسب معايير المحاسبة الدولية، ولذا فهو يتوافق مع هدف المرجع المحاسبي الدولي بالتركيز على تحسين نوعية المعلومة المحاسبية والمالية.

### الفرع الأول: تطبيق المعيار المحاسبي IAS 01 من خلال النظام المحاسبي المالي:

يعتبر المعيار المحاسبي الدولي IAS 01 من أهم المعايير المحاسبية، التي أولى لها النظام المحاسبي المالي أهمية كبيرة نتيجة دوره في تحسين نوعية المعلومة المعروضة في القوائم المالية، والتي تعتبر أداة مهمة توفر معلومات كافية وموثوقة وقابلة للمقارنة، ويمكن أن نستنتج هذه الأهمية انطلاقاً من مقارنة القوائم المالية ما بين النظام المحاسبي المالي SCF والمخطط المحاسبي الوطني PCN ومعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

الجدول رقم ( 01 ) :مقارنة القوائم المالية المعدة وفق IAS/IFRS ، SCF ، PCN

البيان	IAS/IFRS	SCF	PCN
شكل الميزانية.	تقدم في شكل قائمة أو في شكل جدول.	تقدم في شكل جدول.	تقدم في شكل جدول.
طريقة عرض الميزانية.	ترتب الأصول حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولة وغير المتداولة.	عرض الأصول يتم بنفس طريقة IAS/IFRS.	ترتب العناصر على أساس وظيفي مع إهمال التصنيف المالي.
تقييم عناصر الميزانية.	التكلفة التاريخية بالإضافة إلى: التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية، القيمة العادلة.	إضافة إلى التكلفة التاريخية بحد: القيمة العادلة، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحويل.	يتم التقييم على أساس التكلفة التاريخية فقط.
المحتوى المعلوماتي.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة N-1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال والدورة السابقة N-1.	تحتوي على معلومات متعلقة بدورة الاستغلال فقط.
التسجيل والقيود في الميزانية.	تغليب الجوهر على الشكل حيث من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكلها القانوني.	تقييد العمليات وتعرض ضمن كشف مالية طبقا لطبيعتها وواقعها الاقتصادي دون التمسك بمظهرها القانوني فقط.	تحتوي على الأصول المملوكة قانونيا من طرف المؤسسة فقط.
المصاريف الإعدادية.	لا تظهر في الميزانية.	تعتبر جزء من تكلفة الاستثمار أو تظهر ضمن مصاريف الدورة العادية.	تظهر في جانب الأصول.
عقود الإيجار.	يتم تسجيلها ضمن عناصر الأصول.	يدرج الأصل المستأجر ضمن أصول الميزانية والتزامات دفع الإيجارات التشغيلية ضمن خصوم الميزانية.	لا تسجل في عناصر الميزانية.
تكاليف البحث والتطوير.	تكاليف التطوير تسجل باعتبارها أصول معنوية أما مصاريف البحث فلا تسجل.	تسجل تكاليف التطوير ضمن عناصر الأصول، بينما تسجل تكاليف البحث ضمن الأعباء لأنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية.	تكاليف البحث والتطوير تسجل ضمن عناصر الأصول.

المصدر: من إعداد صبايحي نوال -الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة-

رسالة ماجستير غير منشورة -جامعة الجزائر 3 - 2011 ص 154

من خلال الجدول السابق فإن الميزانية تعد وفق الشكل المحدد في النظام المحاسبي المالي، بينما ترك المرجع المحاسبي الدولي الحرية للمؤسسات في إعدادها، بشكل جداول أو قوائم تحتوي على حد أدنى من العناصر الأساسية، ويشجع مجلس معايير المحاسبة الدولية على نشر أي معلومات تؤدي إلى إفصاح أكثر شفافية، يساهم في توضيح الرؤية وتسهيل قراءة القوائم المالية التي تساعد المستثمرين وغيرهم في اتخاذ القرارات الملائمة، وبهذا من حيث أغلب نقاط المقارنة في الجدول السابق نجد فيها توافق كبير بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي وكذلك الحال لجدول حساب النتائج.

الجدول رقم (02): جدول حسابات النتائج ما بين IAS/IFRS، SCF، PCN

البيان	IAS/IFRS	SCF	PCN
الشكل.	التفصيل له أهمية كبيرة	أكثر تفصيل مما هو عليه في PCN يتطرق إلى كل من إنتاج الدورة الفائض الإجمالي للاستغلال، النتيجة قبل الاهتلاك.	أقل تفصيل ويقدم في شكل جدول.
عرض العناصر.	حسب الطبيعة وحسب الوظائف وفي حال تقدم جدول حساب النتائج حسب التصنيف الوظيفي يتعين تقديم بيانات ملحقه توضح طبيعة الأعباء.	تصنيف الأعباء والإيرادات حسب الطبيعة وحسب الوظيفة والنتائج لا تمر على صنف محاسبي خاص بما بل توضع مباشرة ضمن حسابات الأموال الخاصة.	تصنف الإيرادات والأعباء حسب الطبيعة فقط وتسجل النتائج في الصنف 08.
المحتوى المعلوماتي.	يحتوي على معلومات متعلقة بالدورة الحالية والدورة السابقة N-1	يحتوي على معلومات متعلقة بالدورة الحالية والدورة السابقة N-1	يحتوي على معلومات خاصة بالدورة المعنية فقط.
القيود والتسجيل.	يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع سلع أو تقديم خدمة بعد التأكد من تحصيل القيمة ونقل المخاطر والمنافع من البائع إلى المشتري.	يسجل عندما تتحقق نفس الشروط والضوابط المحددة من طرف IAS/IFRS.	لا تأخذ الإيرادات بعين الاعتبار في الجانب المحاسبي إلا إذا تم تقديرها بطريقة عقلانية وبوجود وثيقة تثبت ذلك.
عناصر أخرى.	الضريبة تعتبر من التكاليف وتخصم من الربح.	يتم التفريق بين نتيجة العمليات ونتيجة السنة المالية والضريبة تحسب على أساس السنة المالية.	الضريبة لا تعتبر من التكاليف وتحتسب على مجموع نتيجتي الاستغلال وخارج الاستغلال. 889

المصدر: نفس المصدر السابق، ص 155

ما يميز جدول حساب النتائج حسب النظام المحاسبي المالي هو المنظور المزدوج للنتائج، الذي يمنح للمؤسسة نتيجة عامة ونتيجة تحليلية، إضافة إلى احتوائه على معطيات هامة للتحليل مثل النتيجة العملياتية والنتيجة المالية، إذ أن النتيجة العملياتية حسب SCF تختلف عن نتيجة الاستغلال حسب PCN لأنها لا تحتوي على الإيرادات المالية، والمصاريف المالية التي تستعمل في حساب النتيجة المالية<sup>1</sup>، فالتفريق بين نتيجة العمليات والنتيجة المالية يحدد بدقة نجاعة المؤسسة حيث كان مستخدم جدول حساب النتائج حسب PCN يضطرون إلى إعادة ترتيب الأعباء وإعداد، جدول تحليل الاستغلال الوظيفي من أجل الاستفادة من مزاياه، فالمواضيع التي تطرق لها النظام المحاسبي المالي من خلال جدول حساب النتائج تأتي مفصلة، على عكس المواضيع التي تطرق لها المخطط المحاسبي الوطني، وهو ما يؤثر على مدى عدالة جدول حساب النتائج واعتماده من طرف المستثمرين في الحصول على المعلومات التي يحتاجونها.

**قائمة تغير الأموال الخاصة:** كما فرض النظام المحاسبي المالي على المؤسسة قائمة، تقدم بصفة مستقلة ضمن قوائمها المالية، هي قائمة تغير الأموال الخاصة، والتي تعتبر ذات أهمية كبيرة في التسيير، وترجع الفائدة من المعلومات التي يجب عرضها في هذه القائمة إلى<sup>2</sup>:

➤ تبين التغيرات في رؤوس الأموال بين تاريخين للميزانية، وكذلك الزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المعينة التي تبنتها للإفصاح عنها في البيانات المالية.

<sup>1</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة

الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008، ص 218

<sup>2</sup> نفس المرجع ص 219

- تبين الأخطاء والتغيرات الرئيسية في السياسات المحاسبية، التي تتطلب إدراج كافة عناصر الدخل والمصروفات المعترف بها في فترة تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- تعطي أكثر دلالة للمعاملات الرأسمالية مع مالكي المؤسسة بما في ذلك توزيع الأرباح.
- تبرز إجمالي أرباح وخسائر المؤسسة بما في ذلك تلك المعترف بها بشكل مباشر في حقوق المساهمين.

إن تطبيق المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 من خلال النظام المحاسبي المالي عمل على تطوير كيفية إعداد وعرض القوائم المالية، مقارنة بما كانت عليه وفقا للمخطط المحاسبي الوطني PCN وإثرائها من حيث المحتوى المعلوماتي، وذلك بإضافة عناصر جديدة لم تكن تأخذ بعين الاعتبار سابقا، مما يؤدي إلى تحسين نوعية المعلومة المقدمة باعتبار القوائم المالية ملخصا للأحداث والعمليات المالية للمؤسسة.

### الفرع الثاني: تطبيق المعيار المحاسبي IAS 07 من خلال النظام المحاسبي المالي

جدول سيولة الخزينة: الهدف من هذا الجدول هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال ونظائرها وكذا المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة (أو التدفقات) المالية، فقد نص النظام المحاسبي والمالي على عرض هذا الجدول إما بطريقة المباشرة أو غير المباشرة، وهذا نفس ما ينص عليه المعيار المحاسبي رقم 7.

فقد تبنى النظام المحاسبي المالي الجزائري جدول التدفقات النقدية، كقائمة أساسية على غرار الميزانية وجدول حساب النتائج وجدول تغير رؤوس الأموال، لما له من أهمية بالغة في توفير معلومات هامة عن نشاط المؤسسة، وهي تتبع حركة التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة، إضافة إلى ذلك يستطيع الإجابة عن عديد من التساؤلات التي يطرحها المستثمرون، سواء المتعلقة بالفترات السابقة أو الفترات المستقبلية والتي من أهمها:

- ✓ هل حقق نشاط المؤسسة الاستغلالي مردود؟
- ✓ هل التطور الحاصل على مستوى أنشطة المؤسسة سببه التمويل الخارجي أو الداخلي؟
- ✓ هل المؤسسة اقترضت قدر معين من الأموال؟
- ✓ هل تحتل المؤسسة مكانة مقارنة بمنافسيها؟

## المطلب الثاني: الآثار المتوقعة للإصلاح المحاسبي علي البيئة الجزائرية

يهدف النظام المحاسبي المالي الجديد إلى تقريب القواعد المحاسبية المطبقة من طرف المؤسسات الجزائرية نحو معايير التقارير المالية الدولية IFRS، وهذا التقريب سيضمن للاقتصاد الجزائري عدة محاسن، كما انه لا يخلو من صعوبات يتوقع مواجهتها، حيث تكون هذه النقطة مخصصة للآثار الأولية لتطبيق النظام المحاسبي المالي، قبل التعمق في تقييم الإصلاح المحاسبي ككل في الفصلين القادمين من هاته الدراسة، إذ تتمثل في ما يلي:

أنشأ النظام المحاسبي المالي الجديد القواعد العامة (لمسك، تجميع، تحديد وتقديم القوائم المالية للمؤسسات الجزائرية و للهيئات الخاضعة لمسك الحاسبة)، من أجل تحقيق الأهداف التالية:

➤ إعطاء صورة صادقة للوضعية المالية، وأداء وتغيرات الوضعية المالية للمنشأة، بمراعاة الالتزامات القانونية التي يجب على الوحدات احترامها، دون استثناء تنظيمها، حجم و طبيعة نشاطها .

➤ السماح بمقارنة موثوق فيها في ظرف زمني محدد، داخل الوحدة وفي مكان محدد، على المستوى الوطني والدولي وبين الوحدات.

- المساهمة في نمو و مردودية الوحدات عن طريق أفضل معرفة للميكانيزمات الاقتصادية و الحاسبية التي تشترط نوعية و فعالية تسييرها .
- السماح بالتحكم في الحسابات معطية كل الضمانات للمسيرين المساهمين و الشركاء، إلى الدولة و المستعملين الآخرين المعنيين بالأمر كالمستخدمين و الدائنين، فيما يخص انتظامهم صدقهم و شفافتهم.
- نشر معلومة أكيدة، كاملة، عادلة، موثوق فيها، ذات شفافية لكي تساهم في تشجيع المستثمرين و الضمان لهم متابعة مرضية لأموالهم.
- المساهمة في إعداد الإحصائيات و الحسابات الاقتصادية للقطاع (المؤسسات) على المستوى الوطني انطلاقا من معلومات معنوية، مراقبة و مجمعة ضمن شروط الموثوقية و السرعة المرضية.
- تخدم ترقية و تعليم الحاسبة و التسيير يرتكز على أسس مشتركة و كذلك لتكوين المهنيين المختصين، الأحرار أو الأجراء تحت ضمان كبير لحركية الشغل في الوظائف الحاسبية.
- السماح بتسجيل بطريقة شاملة و موثوق فيها لكل المعاملات و العقود الاقتصادية للمؤسسة، حتى تسمح بإعداد تصريحات جبائية موثوق فيها، مضمونة، منتظمة (الرسم على القيمة المضافة، الضرائب على الأرباح)، حيث أن هذه النتيجة ستكون مقربة من القوائم المالية التي تم إعدادها حسب معايير التقرير المالية الدولية IFRS .
- تستفيد الشركات المتعددة الجنسيات من أحسن تناسق للتقارير الداخلية بفضل توحيد الإجراءات الحاسبية لمختلف الدول.
- يتأقلم النظام الجديد تماما مع أدوات الإعلام الآلي الموجودة التي تسمح بتسجيل المعطيات الحاسبية إعداد القوائم المالية و تقديم مستندات التسيير حسب النشاط بفضل نظام ترقيمي متعدد .

## المطلب الثالث: صعوبات تبني النظام الحاسبي المالي الجديد

إن اعتماد نظام الحاسبي المالي الجديد في الجزائر لا يمكن أن يتحقق دون مشاكل وصعوبات ينطلق معظمها من الواقع الجزائري غير المهيأ لهذا التغيير، يمكن إيجاز هذه الصعوبات فيما يلي:

➤ تطبيق النظام الحاسبي الجديد في المؤسسات الجزائرية احتاج إلى عمل كبير وذلك بسبب:

- ضرورة إجراء عدة تكوينات لصالح المؤسسات.
- ضرورة التوافق مع الأنظمة المعلوماتية.

➤ تعقد النظام المالي الجديد مقارنة بالمخطط الحاسبي الوطني PCN اعتبر مصدر خلاف بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين و فرض على المهنيين في الحاسبة ضرورة التقرب من الفنيين، التجار، التقنيين في الإعلام الآلي... وآخرين، من اجل تحليل معالجاتهم.

➤ تطبيق النظام المالي الجديد في المؤسسات أدى في بعض الأحيان إلى تحول كبير في النتيجة الحاسوبية مما سبب تأثيرات جوهرية، التوصل مع المعلومة المالية يكون معقد بسبب صعوبة شرح النتائج وأهمية تقديم نتيجة مفصلة.

➤ تطبيق مفهوم القيمة العادلة صعب التطبيق في غياب سوق مالي نشط، إذ مفهوم القيمة العادلة في معظم الحالات، يحدد بالرجوع على تقييم خارجي (الخبرة) بالنسبة للقيم الثابتة (المادية، غير المادية، الاهتلاك، ...) من جهة أخرى فإن تحديد القيمة العادلة انطلاقاً من المفهوم المالي (تدفقات الخزينة المستحقة) لا يخدم المؤسسات الجزائرية، لأن الحاسبين في الجزائر غير متكونين في استعمال هذه التقنيات من جهة، وكذلك لقلة

المتخصصين الجزائريين في التسيير المالي الحديث كما هو موجود في الدول المتطورة خاصة  
الانقلاو- سكسونية.

➤ أخذ بعين الاعتبار صعوبة تطبيق بعض المفاهيم و القواعد وهذا نظرا لغياب سوق  
مالية، مثلما هو الحال لعملية إيجاد القيم العادلة، قيم الاستغلال، مدة الاستعمال، معدل  
الاستحداث..... الخ.

➤ مستوى التكوين في الحاسبة في الجزائر لا يسمح بالقيام بتغيير معتبر بدون تحمل تكاليف  
جد معتبرة (التكوين، التوثيق، النظام، العلاقة مع جميع ذوي الحقوق)، الذين يكونون  
بالنسبة للمؤسسات تكاليف عامة، من جهة أخرى التكلفة المرتبطة بجمع ونشر  
المعلومات غير مرتبطة بالمؤسسات.

## خاتمة الفصل:

من هذه النقطة الأخيرة أي صعوبات تبني النظام المحاسبي و المالي، إرتأينا فيما تقدم من هذه الدراسة تذليل بعض هذه الصعوبات لإنارة الطريق أمام أي باحث في هذا المجال، بمعرفة السياق العام الذي جاءت فيه الإصلاحات المحاسبية في الجزائر، و مدى مواكبة هذه الإصلاحات لما هو جاري على الصعيد العالمي، وهل الجزائر خاضت تجربة توحيد أو تكيف، لنخلص في آخر هذه الدراسة إلى أن مسار الجزائر كان خيار لتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية، هذا طبعا كان سنة 2007، غير أن من خصائص معايير المحاسبة الدولية أنها في تحيين و تغيير مستمر، غير أن النظام المحاسبي المالي بقى دون تغيير و تحيين بعد عشر (10) سنوات من صدوره، لنصل لمحنة جديد في مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر أي "التقييم" بعد عشر سنوات من صدور قانون النظام المحاسبي المالي، هذا التقييم سنتطرق له في الفصل الثالث من هذه الدراسة بشكل مستفيض، من مختلف الجوانب و الأبعاد .

# الفصل الثالث:

تقييم الإصلاح المحاسبي

في الجزائر

## تمهيد

سنعتمد على تمهيد مستفيض بعض الشيء في هذا الفصل المحوري في الدراسة، إذ الإشكالية الرئيسة لها تدور في هذا الفصل، إذ تتفق أغلب الأدبيات ومنها المحاسبية، بأن الخطوة الأولى في وضع وتقييم أي نظام إداري أو محاسبي هي في صياغة أهداف ذلك النظام لما لذلك من أهمية في توفير معيار للحكم على كفاءة التطبيق من عدمه.

تعرف الأهداف بأنها النهايات التي تعمل أو توجه النشاطات باتجاهها أو هي النهايات التي تطمح النشاطات لتحقيقها، وفي مجال المحاسبة فإن أهمية صياغة الأهداف تنبع من تحقيقها ما يلي:

- أن تقييم التطبيقات المحاسبية يتطلب صياغة مجموعة محددة وواضحة من الأهداف وفي ظل غياب هذه الأهداف فإن المعنيين بتنظيم مهنة المحاسبة يمكن أن يستخدموا معايير غير كافية لتقييم تلك التطبيقات، ومثال ذلك تقييم تلك التطبيقات والحكم عليها من خلال المعايير المحاسبية الجارية، ومثل هذا التقييم يوضح فقط الكيفية التي تطبق بها تلك المعايير ولا يبين مدى إنسجام تلك المعايير مع أهداف المحاسبة أو مدى مساهمتها في تحقيق تلك الأهداف.
- أهمية وجود الأهداف المحاسبية لتقييم التغيرات المتوقعة في استخدام معايير بديلة في التطبيق العملي.

- إن أهمية تحديد أهداف واضحة للمحاسبة تنبع من الحاجة إلى تلك الأهداف في تحديد مقدار الإستجابة للظروف والعوامل الخارجية والتغيرات الحاصلة

فيها، بالإضافة إلى أنه وفي ظل غياب هذه الأهداف فإن المعايير الحاسوبية ستكون هي النهاية والهدف مجرد ذاتها في حين يفترض بها أن تكون وسائل للوصول إلى ذلك الهدف.

بهذه التوطئة البسيطة لهذا الفصل الثالث أردنا إيضاح الأساس الذي سيعتمد عليه لتقييم الإصلاح الحاسبي في الجزائر في ضوء تطبيق النظام الحاسبي المالي، إذ سيرتكز تقييم هذا الإصلاح من خلال مقارنة نتائجه مع أهدافه الأولية، وبغية تقييم الإصلاح الحاسبي في جزائر إعتد الباحث جملة من الأبعاد، و هذا إعتمادا على المراجع المتوفرة و حدود الدراسة الموضوعية (إمكانية بحث أبعاد التقييم)، لذا تفرع تقييم الإصلاح الحاسبي لثلاث مجموعات رئيسة متشكلة من سبعة أبعاد (من حيث الأهداف، الزمان و المكان، من حيث إستعداد البيئة الحاسوبية للإصلاح، و من حيث الهيئات التي أوكلت لها عملية الإصلاح، تقييم آليات تطبيق النظام الحاسبي المالي، تقييم إصلاحات التعليم و التكوين الحاسبي، تقييم إصلاح المهن الحاسوبية، تقييم مواكبة الجباية للإصلاح الحاسبي)، و قبل الوصول لهاته التقييمات و جب معرفة المتغيرات البيئية في صياغة المعايير الحاسوبية، لأن الدراسة إعتمدت هذا المدخل في صياغة أبعاد تقييم الإصلاح الحاسبي.

## المبحث الأول: تقييم مفاهيمي للإصلاح الحاسبي

يوجه تقييم الإصلاح الحاسبي في هذا المبحث من ثلاث نقاط مفاهيمية، وهي أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير الحاسوبية، و تقييم الإصلاح الحاسبي من حيث الأهداف الزمان و المكان، إضافة للتقييم من حيث إستعداد البيئة الحاسوبية.

### المطلب الأول: أثر المتغيرات البيئية في صياغة المعايير الحاسوبية

تمثل المعايير الحاسوبية نتاجا للتفاعل بين البيئة والحاسبة، ويسفر تطبيق تلك المعايير عن معلومات حاسوبية مفيدة لتلبية متطلبات معينة يمكن أن تتغير بتغير العديد من المتغيرات البيئية وفي هذا الإطار يذكر MEIGS & MRIGs، بأن المعايير الحاسوبية ليست كقوانين الفيزياء، فهي لا تستنج من الإكتشافات بل يتم تطويرها بواسطة المهتمين والمعنيين في هذا المجال، وفي مايلي يأتي وصفا مختصرا لأثر بعض المتغيرات البيئية في صياغة المعايير الحاسوبية:<sup>1</sup> كان للتباين الإقتصادي بين مختلف دول العالم الأثر الكبير في صياغة المعايير الحاسوبية، إذ تؤثر المتغيرات الإقتصادية في صياغة المعايير الحاسوبية من جوانب عدة، من بينها اختلاف طبيعة ملكية المشروع وأثره في كفاية الإفصاح الحاسبي، إذ يتوسع الإفصاح بشكل أكبر كلما كانت هذه الملكية واسعة كما هو الحال مع ملكية الأسهم مقارنة بالملكية العائلية حيث يكون الإفصاح الأخير إفصاحا محدودا.

<sup>1</sup> بشرى نجم عبد الله، أسماء سهيل نجم، مداخل معتمدة في صياغة المعايير الحاسوبية في العراق وأهمية تفعيلها / دراسة ميدانية، دون تاريخ

نشر، متاح على موقع الجلات الأكاديمية العلمية العراقية [www.iasj.net](http://www.iasj.net)، تاريخ التحميل 2016/04/16

ويظهر أثر المتغيرات الاقتصادية بشكل أكثر وضوحا في الدول التي تمتلك أسواق مالية نشطة وكهؤة كما في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا، حيث تختلف معايير الإفصاح عن المعلومات المحاسبية فيها وذلك نتيجة الدور الاقتصادي الكبير لأسواق المال فيها باعتبارها المصدر الرئيس للتمويل مما يتطلب التركيز على كل من معياري الإفصاح والشفافية، أما في الدول الأوروبية وبخاصة فرنسا نجد دور التشريعات القانونية واضح إذ تعد التقارير فيها لأغراض السلطة الضريبية أكثر من توفير بيانات للمستثمرين مما يجعل التركيز على معيار الإفصاح محدود أو أقل، وهذا الاتجاه الأخير هو المتبنى في الجزائر باعتبار من أشرف على إعداد النظام المحاسبي المالي هم خبراء فرنسيين منتمين المجلس الوطني المحاسبي الفرنسي.

وأهم ما يمكن الإشارة إليه هو أن النظام المحاسبي المالي لم يأتي بمعايير محددة ومرقمة مثل المرجع المحاسبي الدولي الموحد، لكن وضع هذه المعايير في شكل مواد تعكس المجموعة الأساسية للعمليات أو نوع النشاط ودون التعرض للتفاصيل في بعض الأحيان، وهناك معايير مدججة في أخرى وبالتالي عدم الاحتفاظ بترقيمها الدولي، لكن على العموم هناك توافق مقبول إلى حد كبير بين إعداد وعرض القوائم المالية في النظام المحاسبي المالي ومتطلبات إعدادها وعرضها وفق المعايير المحاسبية الدولية<sup>1</sup>، طبعا الصادرة قبل نهاية سنة 2005 تاريخ إعداد النسخة التمهيدية للنظام المحاسبي المالي، مع الإشارة أن قانون النظام المحاسبي المالي لم يعرف أي تحيين منذ صدوره، رغم تحيين

<sup>1</sup>، عيادي عبد القادر، مدى توافق النظام المحاسبي المالي scf مع المرجع المحاسبي الدولي في إعداد القوائم المالي،

من الموقع <http://www.asjp.cerist.dz/en/PresentationRevue/240>، Volume 10, Numéro 2, Pages 51-69

تحميل بتاريخ 2018/09/19

العديد من المعايير المحاسبية أو إلغائها تماما وصدور أخرى جديدة، لكن تأثيراته التغيرات كان محدود على التنظيم الحاسبي في الجزائر ، باعتبار ما قامت به الجزائر هو تكيف مع المعايير المحاسبية الدولية مثلما تمت الإشارة لهذا في الفصل الثاني وليس توحيد محاسبي مع المعايير الدولية.

### المطلب الثاني: تقييم عملية الإصلاح الحاسبي زمانيا ومكانيا

يفترض عادة ضرورة خضوع عمليات الإصلاح لبرنامج زمني محدد وأن تكون إجراءات الإصلاح متواصلة، فيجب أن تكون العملية وفق خطة مدروسة بكامل الخطوات اللازمة محددة بوضوح وبدقة وأيضاً يجب توفر المرونة اللازمة لسياسات الإصلاحات للاستجابة للمتغيرات والمستجدات، المتبع لعملية الإصلاح الحاسبي في الجزائر يجدها بدأت في سنة 1999 من خلال القيام بتقييم المخطط الحاسبي الوطني أما التجسيد الفعلي للإصلاح في الميدان فقد تم في سنة 2010 أي بعد أكثر من 10 سنوات وصاحبت العملية تأجيل بحيث كان من المفترض التطبيق سنة 2009 بحجة إعطاء وقت أكثر للتحضير لعملية الانتقال.

أيضاً عند مقارنة الإصلاح الحاسبي في الجزائر بالإصلاح الحاسبي في تونس من حيث تاريخ بداية الإصلاح، نجد أن الإصلاح الحاسبي التونسي والذي تبنى النموذج الدولي المتمثل في المعايير المحاسبية الدولية بدأ في سنة 1997 رغم الإمكانيات الاقتصادية التونسية الضعيفة مقارنة بكثير من الدول. أما في المغرب فتجربتها مع الترميط الحاسبي الدولي فهي عريقة نوعاً ما فنجد أن نظامه الحاسبي حافظ على إرتباطه مع النظام الفرنسي حتى بعد إستقلاله سنة 1956 وهذا حتى

سنة 1989<sup>1</sup>، أين بدأ سلسلة إصلاحاته الحاسوبية بغية الوصول إلى تنميط محاسبته مع الممارسات الحاسوبية الدولية، وهذا في ظل مفاوضاته للانضمام لمنظمة التجارة الدولية، حيث صدر القانون العام للمعايير الحاسوبية سنة 1989، أما المعايير الحاسوبية المغربية فصدرت سنة 1998، وما نستطيع ذكره حين التحدث عن التجربة المغربية أنها كانت شديدة الإرتباط بالنظام الفرنسي وهذا ما مكنها من سرعة الإنتقال لتطبيق المعايير الدولية خاصة على الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات، حيث أن بيئة الأعمال في المغرب معروفة بتنافسيتها وجاذبيتها فقد إستقطب المغرب العديد من الإستثمارات المباشرة من خلال إعادة توطين بعض الصناعات (صناعة السيارات كمثال ) بفضل تحسين بيئة الأعمال .

بذلك فالإصلاح الحاسبي في الجزائر متأخر عن نظيره التونسي بثلاثة عشر سنة كاملة، أما المغرب بعشرين سنة.

### المطلب الثالث :تقييم عملية الإصلاح الحاسبي من خلال مدى ملاءمة واستعداد

#### البيئة الحاسوبية الجزائرية للإصلاح

تم الإصلاح الحاسبي الجزائري بشكل مفاجئ وسريع أي بأسلوب الصدمة بإحلال نظام محل نظام آخر على العكس ما كان متوقع أي أن يتم بشكل تدريجي، ذلك أن عملية التغيير تحتاج وضع المؤسسات والترتيبات التشريعية الجديدة والضرورية قبل القيام بالتغيير، فقد تم إلغاء المخطط الحاسبي الوطني وحل محله

<sup>1</sup>، مختار مسامح، توحيد أنظمة مراقبة الحسابات التجارية في دول إتحاد المغرب العربي، دكتوراه علوم غير منشورة، جامعة باتنة

النظام المحاسبي المالي والبيئة المحاسبية لزالت تعاني من مشاكل عديدة معروفة للجميع خاصة في ما يتعلق منها بالجباية وعمل البنوك والسوق المالية هذه الأخيرة التي لزالت غير نشطة وغير فعالة فعدد المؤسسات المسجلة فيها لا تتعدى خمس (5) مؤسسات (م ت ف الأوراسي، أليانس للتأمينات أن سي أ الروبية، بيوفارم، صيدال) <sup>1</sup>، وهذا رقم منخفض جدا لعدد الشركات المدرجة في البورصة مقارنة بعدد الشركات الكبيرة الناشطة، وكذا مقارنة القيمة السوقية لهاته الشركات مع الناتج الداخلي الخام.

وما لاحظناه كذلك (في إنتظار الدراسة التطبيقية التي ستؤكد طرحنا أو تنفيه) أنه قد صاحبت عملية الإصلاح مشاكل عديدة لعل أهمها ما يتعلق بالتكوين والتعليم وفقا للنظام المحاسبي المالي:

➤ نقص فادح في أعداد المكونين وفقا للإجراءات الجديدة، وكذلك صاحبت العملية عدم كفاءة البرامج المعلوماتية الموجودة في السوق في تسيير عملية الانتقال محاسبيا فأضطر بعض المحاسبين في بعض المؤسسات بالقيام بالعمليات يدويا.

➤ انطلاق عملية الانتقال في ظل عدم وجود برنامج وزاري واضح لكيفية تدريس الإجراءات الجديدة في الجامعات والمعاهد المختصة بتدريس المحاسبة، فاختلفت بذلك التفسيرات والاجتهادات للعمليات المحاسبية وفق النظام الجديد (هاته النقطة سنعود إليها عند تقييم الإصلاح المحاسبي المالي في جانب التكوين والتعليم المحاسبي).

<sup>1</sup>،الموقع الإلكتروني لبورصة الجزائر <http://www.sgbv.dz/ar/index.php>، تاريخ التصفح 20/09/2018

➤ أدى القانون الجديد المنظم للمهنة المحاسبية الجزائرية إلى تجميد الاعتماد وتوقيف التبرصات التطبيقية للمهنيين وبالتالي خلق فراغ دون إيجاد الآلية المناسبة لملاؤه ومعالجته وفق أسس قانونية تكفل التراضي للجميع (هذا التجميد لازال ساري المفعول لغاية كتابة هاته الأسطر أكتوبر 2018).

## المبحث الثاني : تقييم الإصلاح المحاسبي من حيث الهيئات المشرفة على الإصلاح و آلياته القانونية

لإرتباط هاذين العنصرين قمنا بجمعهما في مبحث واحد ، فالهيئة المشرفة على الإصلاح المحاسبي متمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة، هي من تكفلت بإعداد التشريعات المنظمة لهذا الإصلاح .

### المطلب الأول:تقييم عملية الإصلاح المحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح

أهم الانتقادات التي وجهت لعملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر أنه تم دون مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية على رأسهم إدارة الضرائب ومهنة المحاسبة فكان من الأفضل حسب رأي المختصين في الشأن المحاسبي أن تتم بما يساعد على نجاح العملية.

أيضا كان يفترض توفر في المؤسسات التي يوكل لها الإشراف على الإصلاح وتنفيذ إجراءاته الفاعلية والديناميكية، وأن تعتمد الشفافية والوضوح في مختلف القرارات التي تتخذها، فقد كانت تتم القرارات الإصلاحية في الجزائر متأخرة بعض الشيء، فقد أوكلت مهمة الإصلاح المحاسبي للمجلس الوطني للمحاسبة المستحدث بمقتضى المرسوم التنفيذي رقم، 96-318 المؤرخ في 25 سبتمبر 1996<sup>1</sup>، وهو تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية بمقتضى المادة الأولى

<sup>1</sup>،الجريدة الرسمية الجزائرية، رقم 56 لسنة 1996 المؤرخة في 1996/09/29

من هذا المرسوم التنفيذي، حيث حددت المواد 2، 3، 4، 5 من هذا المرسوم مهام وصلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة حيث هو، جهاز استشاري ذو طابع وزاري مهني مشترك، يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس الحاسوبية والتطبيقات المرتبطة بها، وهو بهذه الصفة يمكن أن يطلع على كل المسائل المتعلقة بمجال إختصاصه، بمبادرة منه أو بطلب من الوزير المكلف بالمالية، ويمكن أن تستشير له لجان المجالس المنتخبة، والهيئات والشركات أو الأشخاص الذين تهمهم أشغاله مثلما ورد في المادة 2 من المرسوم 96-318.

أما أهم إختصاصاته فقد حددتها المادة 3 من هذا المرسوم وتتمثل في مايلي:

- يجمع ويستغل كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالحاسبة وتعليمها .
- ينجز أو يكلف من ينجز كل الدراسات والتحليل في مجال التنمية واستخدام الأدوات والطرق الحاسوبية .
- يقترح كل التدابير الرامية إلى ضبط المقاييس الحاسوبية واستغلالها العقلاني .
- يفحص ويبدى رأيه وتوصياته في كل مشاريع النصوص التشريعية التي لها علاقة بالحاسبة .
- يشارك في تطوير أنظمة التكوين وبرامجه وتحسين المستوى في مجال المهن الحاسوبية .
- يتابع تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالحاسبة على الصعيد الدولي .
- ينظم كل التظاهرات واللقاءات ذات الطابع التقني التي تدخل في مجال إختصاصه .

من هاته الصلاحيات نستنتج أن المجلس الوطني للمحاسبة هو الهيئة التي أوكلت لها مهمة الإصلاح المحاسبي في الجزائر وفق تطور المناهج والتنظيمات والأدوات المتعلقة بالمحاسبة على الصعيد الدولي، سواء كان إنجاز هذا الإصلاح من قبل خبراء هذا المجلس (كان بداية من قبلهم سنة 1998) أو من يكلفهم بهاته المهمة ( خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي بداية من سنة 2001).

أما تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة فقد حددتها المادة 6 من المرسوم التنفيذي 96-318 سالف الذكر، حيث يتكون من 21 عضواً، إذ تتكون تشكيلته من التالي:

- يرأس المجلس وزير المالية أو ممثله
- الرئيس المزاوول مهنته في المجلس الوطني لنقابة الخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين .
- ممثل الوزير المكلف بالمالية .
- ممثل الوزير المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .
- ممثل الوزير المكلف بالتكوين المهني .
- ممثل الوزير المكلف بالتجارة .
- ممثل الوزير المكلف بالإحصائيات .
- ممثل الوزير المكلف بالإصلاح الإداري والوظيف العمومي .
- ممثل عن المفتشية العامة للمالية .
- ممثل عن الغرفة الوطنية للزراعة .
- ممثل عن الغرفة الوطنية للتجارة والصناعة .
- ممثل بنك الجزائر .

➤ ممثل عن لجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها .

➤ ممثل عن الجمعية، المهنية للبنوك والمؤسسات المالية .

➤ ممثل عن جمعية شركات التأمين .

➤ ممثلين (02) عن الشركات القابضة العمومية .

➤ ستة (06) ممثلين للمهنة للمهنة يعينهم مجلس النقابة الوطنية من بين الخبراء

الحاسبين ومحافظي الحسابات والحاسبين المعتمدين .

➤ أستاذين (02) لهما رتبة أستاذ مساعد في مجال المحاسبة والمالية يعينهما الوزير

المكلف بالتعليم العالي والبحث العلمي .

ما يلاحظ على تشكيلة هذا المجلس أن الغالب عليها ولو نظريا هم المهنيين (14

عضو) والباقي (07) هم ممثلي الوزارات، أما النقطة الأخرى فهي جانب التفرغ للمهام

المنوطة بهذا المجلس فكل الأعضاء لهم مهام أخرى وعضويتهم في هذا المجلس لا

تجعلهم متفرغين لهاته المهام، وبالتالي مردودية عملهم ستقل بكل تأكيد. وهذا الذي

جعل الهيئة التنفيذية ( وزارة المالية) تكلف خبراء أجانب بمهمة الإصلاح الحاسبي،

نظرا لتعطل أعمال المجلس الوطني للمحاسبة والنزاعات الدائرة في المجلس الوطني لنقابة

الخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات والحاسبين المعتمدين، لذا نجد دورهم قد

همش في أعمال الإصلاح الحاسبي في الجزائر،

## المطلب الثاني: تقييم آليات تطبيق النظام الحاسبي المالي

لقد أعقب صدور النظام الحاسبي المالي رقم 11/07 صدور جملة من النصوص التنظيمية والقانونية لتوضيح آليات تطبيقه حيث ذكرنا بعضها في الفصل السابق من هذه الأطروحة، لكن دون تفصيل الذي سيكون في هذا العنصر مع إبداء بعض الآراء إزاء هذه الآليات، كما ذكرنا في الفصل الثاني عند التطرق لمسار المصادقة على قانون النظام الحاسبي المالي أنه ترك بعض الأحكام للتنظيم حيث نجد أن 10 مواد أحالت تطبيق مضمونها للتنظيم من ضمن مواد القانون 11/07 الثالث والأربعون ( مادة 43) وهذه المواد هي:

- المادة (05) يمكن للكيانات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها ونشاطها الحد المعين، أن تمسك محاسبة مالية مبسطة. تحدد شروط وكيفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم.

- المادة (07) يحدد الإطار التصوري للمحاسبة المالية عن طريق التنظيم.

- المادة (08) تحدد المعايير الحاسبية عن طريق التنظيم.

-المادة (09) مدونة ومضمون وقواعد سير الحسابات تحدد عن طريق التنظيم.

-المادة (22) تحدد كيفيات مسك الضبط اليومي لإيرادات ونفقات الكيانات عن طريق التنظيم.

-المادة (24) تحدد شروط وكيفيات مسك الحاسبة عن طريق أنظمة الإعلام الآلي عن طريق التنظيم.

- المادة (25) يحدد محتوى وطرق إعداد الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

المادة(30)مدة السنة المالية 12 شهر إلا في حالات إستثنائية تحدد عن طريق التنظيم.

المادة (36)تحدد شروط وكيفيات وطرق وإجراءات إعداد ونشر الحسابات المدجة والحسابات المركبة عن طريق التنظيم.

المادة (40) تحدد كيفيات أخذ تغير التقدير والطرق المحاسبية بعين الاعتبار ضمن الكشوف المالية عن طريق التنظيم.

وما يستطيع الباحث الإشارة إليه في هذا المقام أن قانون النظام المحاسبي المالي استلزم تطبيقه عدة مراسيم تنفيذية وتنظيمية استغرق صدورها بعض الوقت (ثلاث سنوات 2008-2009-2010)، وهناك بعض المراسيم لم تصدر بعد وهذا بعد مرور أكثر من عشر سنوات من صدور هذا القانون، ونقصد هنا المراسيم التنظيمية التي تخص المادتين 22 و30) عند البحث على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة والجريدة الرسمية وسؤال المهنيين، لم نجد ما يشير لصدور هاته المراسيم التنظيمية).

في النقطة التالية سنتطرق لمختلف المراسيم التنفيذية والتنظيمية المطبقة لقانون النظام المحاسبي المالي وهذا بتسلسل زمني، مع،قراءة في هذه المراسيم.

1. المرسوم التنفيذي رقم 156/08 المؤرخ في 26/05/2008 المتضمن تطبيق

أحكام القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي المتعلق بالإطار التصوري

لهذا النظام<sup>1</sup>، هذا المرسوم هو أول مرسوم تنفيذي صادر تطبيقا لقانون النظام

المحاسبي المالي 11/07 وقد تضمن 44 مادة، حيث نصت مادته الأولى أن هذا

المرسوم يهدف لتطبيق المواد 9،8،7،5،،22،30،36 و 40 من القانون 11/07

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 27 الصادرة في 28/05/2008، ص 11

- المتضمن النظام المحاسبي المالي، أما المادة الثانية(02) فقد وضحت الإطار التصوري للمحاسبة المالية المذكور في المادة 07 من القانون 11/07 والمذكورة أعلاه( ضمن المواد التي تحتاج لمراسيم تنظيمية)حيث أنه:
- يعرف المفاهيم التي تشكل أساس إعداد وعرض الكشوف المالية، كالإتفاقيات والمبادئ المحاسبية التي تعين التقيد بها والخصوصيات النوعية للمعلومة المالية.
  - يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة.
  - يسهل تفسير المعايير المحاسبية وفهم العمليات أو الأحداث غير المنصوص عليها صراحة في التنظيم المحاسبي.
- أما المادة الثالثة من هذا المرسوم التنفيذي أوضحت أهداف الإطار التصوري للمحاسبة المالية إذ يتبغي المساعدة على:
- تطوير المعايير
  - تحضير الكشوف المالية.
  - تفسير المستعملين للمعلومة المتضمنة في الكشوف المالية المعدة وفق المعايير المحاسبية.
  - إبداء الرأي حول مطابقة الكشوف المالية مع المعايير.
- أما المواد (06) فأوضحت أن محاسبة آثار المعاملات وغيرها من الأحداث تتم على أساس محاسبة الإلتزام، عند حدوث هذه المعاملات أو الأحداث وتعرض في الكشوف المالية للسنوات المالية التي ترتبط بها .
- المادة 07 من هذا المرسوم بينت أن الكشوف المالية تعد على أساس إستمرارية الإستهلال، بإفترض متابعة الكيان لنشاطاته في مستقبل متوقع، إلا إذا طرأت أحداث

أو قرارات قبل تاريخ نشر الحسابات والتي من الممكن أن تسبب التصفية أو التوقف عن النشاط في مستقبل قريب .

أما الخصائص النوعية للمعلومة الواردة في الكشوف المالية أوضحتها المادة (08) من هذا المرسوم التنفيذي وهي: **الملائمة، الدقة وقابلية المقارنة والوضوح.**

المادة 09 أوضحت مبدأ **الوحدة المحاسبية**، إذ يعتبر الكيان وحدة محاسبية مستقلة ومنفصلة على مالكيها، تقوم المحاسبة المالية على مبدأ الفصل بين أصول الكيان وخصومه، أعبائه ومنتجاته وأصول وخصوم وأعباء ومنتجات المشاركين في رؤوس أمواله الخاصة أو مساهميه، إذ يجب أن تأخذ الكشوف المالية للكيان في الحسبان إلا معاملات الكيان دون معاملات مالكيه .

مبدأ **الوحدة النقدية** تم الإشارة إليه بموجب المادة (10) حيث يلتزم الكيان بإحترام اتفاقية الوحدة النقدية، إذ يشكل الدينار الجزائري وحدة القياس الوحيدة لتسجيل معاملات الكيان، كما أنه يشكل وحدة قياس المعلومة التي تحملها الكشوف المالية، ولا تدرج في الحسابات إلا المعاملات والأحداث التي يمكن تقويمها نقداً، غير أنه يمكن أن تذكر في الملحق بالكشوف المالية المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي يمكن أن تكون ذات أثر مالي .

المادة (11) أوضحت مبدأ **الأهمية النسبية** حيث يجب أن تبرز الكشوف المالية كل معلومة مهمة يمكن أن تؤثر على حكم مستعملها تجاه الكيان، حيث أتاح هذا المبدأ إمكانية جمع المبالغ غير المتغيرة مع المبالغ الخاصة بعناصر مماثلة لها من حيث الطبيعة أو الوظيفة، إذ يجب أن تعكس الصورة الصادقة للكشوف المالية معرفة المسيرين

للمعلومة التي يحملونها عن الواقع والأهمية النسبية للأحداث المسجلة، كما إمكانية عدم تطبيق المعايير المحاسبية على العناصر قليلة الأهمية.

المادة (12) أوضحت مبدأ السنوية (أو إستقلالية الدورات) حيث تكون نتيجة كل سنة مالية مستقلة عن السنة التي تسبقها وعن السنة التي تليها، ومن أجل تحديدها يتعين أن تنسب إليها الأحداث والعمليات الخاصة بها فقط.

أما المادة (13) فقد بينت الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال حسابات السنة مالية ويكون معلوما بين هذا التاريخ وتاريخ الموافقة على حسابات هذه السنة المالية، إذ لا تتم أية تسوية إذا طرأ حدث بعد تاريخ إقفال السنة المالية وكان لا يؤثر على وضعية الأصول والخصوم الخاصة بالفترة السابقة للموافقة على الحسابات، ويجب أن يكون هذا الحدث موضوع إعلام في الملحق بالكشوف المالية إذا كان ذا أهمية تمكنه من التأثير على قرارات مستعملي الكشوف المالية.

المادة (14) تعرضت لمبدأ الحيطة والحذر، الذي يؤدي إلى تقدير معقول للوقائع في ظروف الشك قصد تفادي خطر تحول الشكوك الموجودة إلى حقيقة في المستقبل المنظور، التي من شأنها أن تثقل بالديون ممتلكات الكيان أو نتائجها، ومن شأن هذا المبدأ يؤدي لعدم المبالغة في تقدير قيمة الأصول والمنتجات، كما لا يجب أن يقلل من قيمة الخصوم والأعباء، مع إشارة هاته المادة إلى في فقرتها الأخيرة أن تطبيق مبدأ الحيطة والحذر لا يؤدي بالضرورة إلى تكوين احتياطات خفية أو مؤونات مبالغ فيها.

المادة (15) تطرقت لمبدأ ديمومة الطرق المحاسبية المتعلقة بتقييم العناصر وعرض المعلومات مما يقود إلى إنسجام المعلومات المحاسبية وقابلية مقارنتها خلال الفترات

المتعاقبة، و هذا المبدأ (ديمومة الطرق) يبقى مطبق في كل الحالات إلا بالبحث عن معلومة أفضل أو تغير في التنظيم.

المادة (16) كانت متعلقة بمبدأ **التكلفة التاريخية** حيث تقيّد عناصر الأصول والخصوم والمنتجات والأعباء وتعرض في الكشوف المالية بهاته التكلفة، على أساس تاريخ معاينتها دون الأخذ في الحسبان آثار تغيرات الأسعار أو تطور القدرة الشرائية للعملة، عدا الأصول والخصوم الخصوصية مثل الأصول البيولوجية، أو الأدوات المالية تقيم بقيمتها الحقيقية.

حيث تحدد كينيات تطبيق أحكام هاته المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ( هذا ما نجده في نقطة القرارات الصادرة من المجلس الوطني للمحاسبة المفسرة لكينيات تقييم بعض عناصر الأصول والخصوم والإيرادات والتكاليف الواردة في النظام المحاسبي المالي).

المادة (17) يجب أن تكون الميزانية الإفتاحية لسنة مالية مطابقة لميزانية إقفال السنة المالية السابقة.

المادة (18) خاصة بمبدأ **أسبقية الواقع المالي والإقتصادي على المظهر القانوني** حيث تقيّد العمليات في المحاسبة، وتعرض ضمن الكشوف المالية وفق هذا المبدأ ( هذا المبدأ جديد تماما في التشريع المحاسبي الجزائري وهو يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة) حيث تحدد كينيات تطبيق هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية.

المادة (19) تعرضت لمبدأ **الصورة الصادقة** للكشوف المالية بطبيعتها ونوعيتها وضمن احترام المبادئ والقواعد المحاسبية بمنح معلومات مناسبة عن الوضعية المالية

والنجاعة وتغير الوضعية المالية للكيان، وفي الحالة التي يتبين فيها أن تطبيق القاعدة المحاسبية غير ملائم لتقديم صورة صادقة عن الكيان من الضروري الإشارة لذلك ضمن ملحق الكشوف المالية، مع عدم إمكان تصحيح المعالجات المحاسبية غير الملائمة ببيان الطرق المحاسبية المستعملة أو بمعلومات ملحقة أو بكشوف توضيحية أخرى (نحن نعتقد أن هاته المادة تحتاج لتوضيح أكثر، لأنها بنصها غير مفهومة).

المواد من (20) إلى (28) تعلقت بمختلف المفاهيم الخاصة بالأصول غير الجارية (تثبيات المادية والمعنوية والمالية) والجارية (المخزونات من بضائع ومواد أولية والسيولات وشبه السيولات)، إضافة لتعريف الخصوم ذات المدى الطويل والخصوم الجارية، ورؤوس الأموال الخاصة، مع تعريف أعباء الكيان وإيراداته لتصل المادة (28) لتعريف نتيجة الكيان.

المادة (29) جاءت لتوضيح ماهية المعايير المحاسبية المنصوص عليها في المادة (8) من القانون 11/07 المذكورة أعلاه، فهي الوسائل التقنية الناتجة عن الإطار التصوري والتي تحدد طرق التقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية الموضحة في المادة 30 من هذا الإطار التصوري، حيث تمثل المعايير المتعلقة بالأصول أساسا فيمالي،

- التثبيات العينية والمعنوية.

- التثبيات المالية.

- المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ.

أما المعايير المتعلقة بالخصوم تتمثل أساسا فيمالي:

- رؤوس الأموال الخاصة

- الإعانات

- مؤونات المخاطر

- القروض والخصوم المالية الأخرى

تمثل المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والحاسبة فيمايلي:

- الأعباء

- المنتجات

تمثل المعايير ذات الصفة الخاصة أساسا فيماياتي:

- تقييم الأعباء والمنتجات المالية

- الأدوات المالية

- عقود التأمين

- العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

- العقود طويلة المدى.

- الضرائب المؤجلة.

- عقود إيجار-تمويل.

- إمتيازات المستخدمين.

- العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية.

حيث تحدد كفيات تطبيق المادة (30) بموجب قرار من الوزير المكلف

بالمالية.

ما نستطيع قوله على هاتين المادتين (29و30) أنهما أوضحتا مفهوم متمايز، للمعايير

الحاسبية الجزائرية عن المفاهيم الدولية، فالمعايير الجزائرية أدمجت مجموعات من العاير

مع بعضها البعض حسب طبيعتها، ولا تتكون من أرقام واضحة بل هي في مواد وعناصر قانونية.

المادة (31) تحدث عن مدونة الحسابات فهي مجموعة من الحسابات المجمعة في فئات متجانسة تسمى أصناف، تحدد مدونة الحسابات ومحتواها وقواعد سيرها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ( يتم التفصيل في هاته المدونة في النقطة التالية من هذا الجزء من الأطروحة) .

المادة (32) بينت الكشوف المالية المذكورة في المادة 25 من القانون 11/07 حيث تشمل: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، الملحق

المواد (33) حتى (37) أوضحت مكونات ومضامين كل كشف مالي المذكورين في المادة 33 من الإطار التصوري.

المادة 38 تحدث عن المادة 30 من القانون 07-11 التي تتعلق بإمكانية قفل السنة المالية بتاريخ آخر غير 31 ديسمبر، حيث تحددت كيفية تطبيق هذه المادة وشروطها بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية ( الذي لم يصدر إلى غاية كتابة هاته الأسطر أكتوبر 2018)

المادة (39)،(40)و(41) تحدث عن الحسابات المدججة وكيفية وشروط تطبيق هاته الحسابات، مع إحالة تفصيل هاته الحسابات للتنظيم كذلك.

المادة (42) جاءت تطبيقا المادة 40 من القانون 07-11 المذكورة أعلاه التي تتحدث عن تغيرات التقدير والطرق المحاسبية، حيث أحالها للتنظيم مرة أخرى.

المادة (43) تطرق للمحاسبة المبسطة للكيانات الصغيرة التي تستجيب لشروط النشاط ورقم الأعمال، وعدد المستخدمين حيث تعد هاته الكيانات محاسبة الخزينة التي تتكون من الكشوف المالية التالية: وضعية نهاية السنة المالية، حساب نتائج السنة المالية، جدول تغير الخزينة خلال السنة المالية.

حيث تحدد كيفيات تطبيق هذه المادة بموجب قرار من الوزير المكلف بالمالية. ما نستطيع ذكره كحوصلة عن الإطار التصوري للنظام الحاسبي المالي أنه يشكل قفلة نوعية في التشريع الحاسبي الجزائري، حيث جاء موكبا للممارسات الحاسبية على الصعيد الدولي، مع إحتفاظ النموذج الجزائري بخصوصيته، حيث تأخذ الممارسات الحاسبية طبيعة إلزامية نظرا لصدورها في شكل قوانين ومراسيم تنفيذية متبينة النموذج الوطني (approche-continentale) على عكس النموذج الأنجلوسكسوني (approche anglo-saxonne) الذي يترك تنظيم المهنة الحاسبية ومعاييرها للمهنيين والهيئات المستقلة، أما النقطة الأخرى التي يجب الإشارة إليها كذلك هو إحالة العديد من مواد المرسوم التنفيذي 08-156 إلى التنظيم، وخاصة ما يتعلق بالمعايير الحاسبية ومدونة الحسابات وشكل الكشوف المالية والحسابات المجمعة إضافة للمحاسبة المبسطة الخاصة بالكيانات الصغيرة، حيث نجد أغلب هاته النقاط فصلت في القرارين 71 و 72 المؤرخين في 26/07/2008 الموقع من قبل وزير المالية وهذا ما نجده في النقطة التالية.

2. القرار رقم 71 المؤرخ في 26 جويلية 2008 الذي يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سير الحسابات، الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية لسنة 2009 من يوم 25 مارس<sup>1</sup>:

وهو أول قرار صادر من قبل وزارة المالية يحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها، حيث تكون من (05) مواد فقط، لكن هذه المواد تحدثت عن (03) ملاحق، بما مجموعه أربعة أبواب وكل باب من فصول وأقسام (75 صفحة من الجريدة الرسمية)، فالمهنيين إنتظروا كثيرا صدور هذا القرار الذي يوضح الميكانيزمات الفعلية لسير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، وهذا ما حصل مع هذا القرار، وفيما يلي سنحاول إيجاز أهم محاوره، مع بعض التعليقات التي يراها الباحث مهمة،

المادة (01) من هذا القرار أشارت إلى أنه يهدف إلى تحديد كفاءات تطبيق أحكام المواد 4، 16، 18، 25، 26، 30، 31، 33، 34، 35، 36، 37، 41، 42 و 43 من المرسوم التنفيذي 08-156 المذكور أعلاه الخاص بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

المادة (02) يحدد الملحق الأول لهذا القرار قواعد تقييم ومحاسبة الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات ومحتوى الكشوف المالية وطريقة عرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

<sup>1</sup>، الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 19 الصادرة في 2009/03/25، ص. 3، 91

المادة (03) يحدد الملحق 02 لهذا القرار نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة.

المادة (04) يحدد الملحق (03) لهذا القرار معجما يتضمن تعاريف المصطلحات التقنية المحاسبية.

الملاحق:،وهنا سنضع فهرس هاته الملاحق:

الباب الأول:،قواعد تقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات

**الفصل الأول:** إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات

القسم الأول: إدراج الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات في الحسابات

القسم الثاني: قواعد عامة للتقييم

**الفصل الثاني:** قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات

القسم،الأول: التثبيتات العينية والمعنوية

الحالات الخاصة بالعقارات الموظفة.

الحالات الخاصة بالأصل البيولوجي.

تقييم التثبيتات: معالجات أخرى مرخص بها

القسم الثاني:،أصول مالية غير جارية (تثبيتات مالية) سندات وحسابات دائنة

القسم الثالث: المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الحالات الخاصة بالمنتجات الزراعية

القسم الرابع: الإعانات.

القسم الخامس:،مؤونات المخاطر والأعباء

القسم السادس: القروض والخصوم المالية الأخرى

القسم السابع:، تقييم الأعباء والمنتجات المالية

**الفصل الثالث: كفاءات خاصة للتقييم والمحاسبة**

القسم الأول:، عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير

شركات المساهمة

إمميزات المرفق العمومي

العمليات المنجزة لحساب الغير

القسم الثاني:، الإدماج - تجميع الكيانات

الحسابات المدجة

إدماج الفروع

إدماج الكيانات المشاركة

فارق الإدماج الأول

الحسابات المركبة

القسم الثالث:، العقود طويلة الأجل

القسم الرابع: الضرائب المؤجلة

القسم الخامس:، عقود الإيجار-التمويل

القسم السادس:، الإمتيازات الممنوحة للمستخدمين

القسم السابع:، العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية

القسم الثامن تغير التقديرات أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء أو

النسيان

القسم التاسع:،الحالات الخاصة بالكيانات الصغيرة

الباب الثاني:،عرض الكشوف المالية

،الفصل الأول: تعريف الكشوف المالية،

،الفصل الثاني:،الميزانية

،الفصل الثالث:حساب النتائج

الفصل الرابع: جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة وغير المباشرة)

الفصل الخامس:،جدول تغير الأموال الخاصة

الفصل السادس:،ملحق الكشوف المالية

الفصل السابع:،نماذج الكشوف المالية

الفصل الثامن: محتوى ملحق الكشوف المالية

- القواعد والطرق المحاسبية المعتمدة لمسك المحاسبة وإعداد الكشوف المالية

- مكملات إعلام ضرورية لفهم أفضل للميزانية وحساب النتائج وجدول سيولة

الخزينة، و جدول غير الأموال الخاصة

- المعلومات التي تخص الكيانات المشاركة والمعاملات التي تمت مع هذه

الكيانات أو مسيرتها

-المعلومات ذات الطابع العام أو التي تعني بعض العمليات الخاصة

- نماذج لجدول يمكن إيرادها في الملحق.

الباب الثالث:مدونة الحسابات وسيرها

الفصل الأول: مدونة الحسابات

القسم،الأول:،مبادئ مخطط الحسابات

القسم الثاني: الإطار المحاسبي الإجباري

الفصل الثاني: سير الحسابات

الصنف 1: حسابات رؤوس الأموال

الصنف 2: حساب التثبيتات

الصنف 3: حسابات المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ

الصنف 4: حسابات الغير

الصنف 5: الحسابات المالية

الصنف 6: حسابات الأعباء

الصنف 7: حسابات المنتجات

الباب الرابع: المحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة

متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية

مبادئ تصحيحات آخر السنة المالية

الكشوف المالية السنوية

الملحق (03): معجم المصطلحات،

خصص هذا الملحق للمصطلحات الواردة في النظام المحاسبي المالي وإطاره التصوي

ومعايره، وهذا لجعل المصطلحات واضحة للمستخدمين وذات إستعمال واحد، كي

لا تعدد القراءات والتفسيرات لكل مصطلح، حيث عرف 99 مصطلح في هذا

الملحق في 11 صفحة (من الصفحة 81 حتى الصفحة 91).

ما نستطيع ذكره في آخر هاته النقطة أن هذا القرار مهم جدا في الممارسة العملية

للمحاسبة في الجزائر، إذ إحتوى على قواعد تقييم مختلف عناصر الكشوف المالية،

وبعبارة أخرى هذا القرار بمثابة معايير مدمجة في قرار واحد مثلما نص عليه الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، حيث مس هذا قرار مختلف الحسابات وقواعد سيرها ومحتوى الكشوف المالية، لكن تبنى طريقة المواد وليس فصل كل معيار على حدى مثلما هو حاصل على الصعيد الدولي، حيث نجد كل باب أو فصل أو قسم خصص لحسابات ذات طبيعة واحد، مع إيلاء كبير الأهمية لطريقة عرض الكشوف المالية، حيث خصصت 17 صفحة للباب الأول الخاص بتقييم الأصول والخصوم والأعباء والمنتجات وإدراجها في الحسابات (من الصفحة 6 إلى الصفحة 22)، بينما الباب الثاني الخاص بعرض الكشوف المالية خصصت له 22 صفحة (من الصفحة 22 إلى الصفحة 43)، غير أنه خصص للباب الثالث الخاص بمدونة الحسابات جانب كبير أيضا من هذا القرار (من الصفحة 44 إلى الصفحة 76) وهي 33 صفحة (إذ المهنيين والدارسين المبتدئين عندما تحدثهم عن النظام المحاسبي المالي أو الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر تبدأ مناقشاتهم أولا بمدونة الحسابات رغم أنها جزء فقط من هذا النظام)، أما الباب الثالث (الملحق الثاني) تطرق للمحاسبة المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة، في 3 صفحات فقط مع بقاء التفاصيل الخاصة بهاته المحاسبة في القرار الآخر الصادر في نفس الجريدة الرسمية، الذي سنتناوله بالدراسة في النقطة التالية.

أما الملاحظة الأخرى التي رأيناها جديرة بالذكر فيما يخص القرار 71 هو تأخر صدوره كثيرا، حيث وقع في 26 جويلية 2008 بنما صدر في الجريدة الرسمية في 25 مارس 2009 أي بعد حوالي 8 أشهر من التوقيع وسنة ونصف من صدور القانون 11/07 الخاص بقانون النظام المحاسبي المالي، رغم أن السيد وزير المالية عند مناقشة مشروع

القانون على مستوى المجلس الشعبي الوطني أو على مستوى لجنة المالية والميزانية وإجابة على إستفسارات النواب الخاصة بإحالة العديد من مواده على التنظيم أجب أن المراسيم التنفيذية والتنظيمية والقرارات جاهزة للصدور بمجرد صدور هذا القانون، لذا كان من الأجدر صدور القانون مع ملاحقه وهذا كسبا للوقت، وهذا مايفسر كذلك تأجيل بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي من 2009/01/01 إلى 2010/01/01.

3. القرار رقم 72 المؤرخ في 26 جويلية 2008 المحدد لأسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والأنشطة المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة:<sup>1</sup>

الصادر في العدد 19 من الجريدة الرسمية لسنة 2009 في يوم 25 مارس، حيث حدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة، وهذا القرار يحدد خصائص الكيانات الصغيرة المذكورة في القرار (71) سالف الذكر، حيث سمح المشرع لهاته الكيانات بمسك نظام محاسبي مبسط الذي يقوم على أساس تحصيلها وصرفها ويدعى "محاسبة الخزينة"<sup>2</sup>، إذا بين القرار (71) في بابه (4) شكل محاسبة الخزينة وكيفية متابعة العمليات الجارية خلال السنة المالية ومبادئ تصحيحات آخر السنة المالية، مع تبيان شكل الكشوف المالية الخاصة بالكيانات الصغيرة وكيفية عرضها .

<sup>1</sup> الجريدة الرسمية الجزائرية رقم 19 / 2009، ص 91

<sup>2</sup> مرجع سابق ص 77

نجد المادة الأولى من القرار (72) تنص على أن هذا القرار جاء تطبيقاً لأحكام المادة (43) من المرسوم التنفيذي 08-156 المؤرخ في 26/05/2008 المذكور أعلاه والخاص بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، حيث يحدد هذا القرار أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط، المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.

أما المادة (02) فحددت أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين خلال سنتين متتاليتين لمسك محاسبة مالية مبسطة:

#### - النشاط التجاري:

رقم الأعمال: بـ10 ملايين دينار، وعدد المستخدمين بـ تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

#### - النشاط الإنتاجي والحرفي:

رقم الأعمال 6 ملايين دينار، وعدد المستخدمين بـ تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

#### - نشاط الخدمات ونشاطات أخرى:

رقم الأعمال: بـ03 ملايين دينار، وعدد المستخدمين بـ تسعة (09) أجراء يعملون ضمن الوقت الكامل.

يشمل رقم الأعمال مجموع النشاطات الرئيسة والثانوية.

والملاحظة التي نوردتها في هذا المقام هو أن هذا القرار يحدد أن الشرطين (رقم الأعمال وعدد المستخدمين) يكونان بالتزامن باستخدام واو العطف (رقم الأعمال وعدد مستخدمي) لكن إن تخطى أحد الشرطين (سواء رقم أعمال أو عدد

مستخدمين) بقليل هذا السقف هل يطبق محاسبة عادية ؟، علما أن المشرع على الصعيد الجبائي رفع في قوانين المالية لسنوات متتالية سقف رقم الأعمال المحدد للخضوع لنظام الضريبة الجزافية الوحيدة، حيث نجد هذا القرار (72) متوافق مع النظام الجبائي في سنة 2008 تاريخ توقيعه، لكن التغيرات على الصعيد الجبائي لم تصاحبها تغيرات على الصعيد المحاسبي بصدور قرار معدل لهذا القرار وهذا أمر بسيط لا يتطلب كثير من الجهد باعتبار الجانب التنظيمي أوكل للوزير المكلف بالمالية، حيث نجد أن سقف رقم الأعمال المحدد للخضوع لنظام الضريبة الجزافية كان 3 مليون دينار سنة 2008 ليصبح 5 مليون دينار سنة 2010 ليقفز لعتبة 10 مليون دينار سنة 2011 ليرتفع إلى حدود 30 مليون دينار مع قانون المالية لسنة، 2015<sup>1</sup>، والكيانات التي تحقق أقل من هذا الحد تخضع لنظام محاسبة مبسطة.

أما النظام المبسط ونظام التصريح المراقب ونظام التقدير الإداري الذي كان معمول به على مستوى الإدارة الجبائية، فلا نجد في النظام المحاسبي والمالي الذي ناقش فيه إشارة واضحة، إلى أن ألغيت هاتاه الأنظمة (مبسطة، مراقب وتقدير إداري) بموجب قانون المالية لسنة 2015<sup>2</sup>، بينما نجد القانون التجاري لم يعرف تغيرات تذكر في هذا الجانب (محاسبة الكيانات الصغيرة)، فالمواد 9 و 10 من القانون التجاري الموضحة للدفاتر المحاسبية القانونية لم تميز بين المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والكبيرة.

<sup>1</sup>، المادة 282 مكرر 1 من قانون الضرائب المباشرة والرسوم المماثلة ص 132 حسب قانون المالية 2015

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية 78 لسنة 2014 الصادرة في 2014/12/31

4. المرسوم التنفيذي رقم 09-110 الصادر في 07 أبريل سنة 2009 الذي يحدد، شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي<sup>1</sup>، رغم أن أنظمة الإعلام الآلي كانت مستعملة قبل صدور النظام الحاسبي والمالي إلا أنه لم يوجد إطار قانوني يوطر استعمال هذه الأنظمة، فصدر هذا المرسوم التنفيذي تطبيقاً للأحكام المنصوص عليها في المادة 24 من القانون 07-11 المتضمن النظام الحاسبي والمالي بهدف تحديد شروط وكيفيات مسك المحاسبة المالية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي، حيث تضمن هذا المرسوم التنفيذي 26 مادة، فالمشروع اشترط أن تسمح المحاسبة المسوكة عن طريق نظام الإعلام الآلي بإعادة تكوين عناصر الحسابات والكشوف والمعلومات، على أساس الوثائق الثبوتية التي تدعم المعطيات المدخلة، أي نفس ما كان معمول به سابقاً، لأن ما يسمى الإدارة الإلكترونية مازال في مرحلة الدراسة بالإضافة لتأخر وسائل الدفع والتصديق الإلكتروني إلى غاية كتابة هاته السطور، فالإطار القانوني للتصديق القانوني صدر سنة 2015 بموجب القانون 15-04 المؤرخ في 01/02/2015 المحدد للقواعد العامة المتعلقة بالتوقيع والتصديق الإلكتروني<sup>2</sup>، أي بعد 6 سنوات من المرسوم التنفيذي 09-110، أما ما يسمى مشروع الإدارة الإلكترونية فهو سير بخطى بطيئة مقارنة بدول عربية وإفريقية تماثل الجزائر في الدخل والموارد والسكان، بعدما كانت الحكومة تصبو لتحقيق هذا المشروع في أفق 2013، ونحن مع نهاية سنة 2018 ولم يتحقق بعد، فعلى الصعيد الحاسبي ما تحقق هو دفع التصريحات الجبائية إلكترونياً على مستوى مديرية كبرى

<sup>1</sup>، الجريدة الرسمية، رقم 21 لسنة 2009، الصادرة في 08/04/2009

<sup>2</sup>، الجريدة الرسمية، رقم 06 لسنة 2015، الصادرة في 10/02/2015

المؤسسات لإدارة الجبائية، وإمكانيا دفع المستحقات الجبائية على مستوى هذه المديرية كذلك إلكترونية بواسطة البطاقة ما بين البنوك (CIB)، وكذلك تقديم التصريحات الخاصة بإشتراقات الضمان الإجتماعي ودفعها إلكترونيا خلال سنة 2018<sup>1</sup>، أما القانون، المنظم للتجارة الإلكترونية فقد صدر بتاريخ 2018/05/16 تحت رقم 05/18<sup>2</sup>، وبهذا نجد أن النص الخاص بمسك الحاسبة عن طريق الدعامات الإلكترونية جاء لتغطية فجوة حاصلة بين الممارسة (إستخدام البرمجيات الإلكترونية في الحاسبة) والقانون الذي كان ساري المفعول أما القطاعات الإقتصادية الأخرى وخاصة القطاع التجاري فنجد فجوة كبيرة بين الممارسة والنصوص القانونية، إذ المواقع الخاصة بالتجارة الإلكترونية ما فتت تطور عام بعد آخر، غير أن النص المنظم لهذا المجال صدر مع منتصف سنة 2018 ووسائل تنفيذ هذا القانون غير متوفرة حسب تقديرنا .

5. التعليمتين رقم 1 و2 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة:

بصدور هاتين التعليمتين المتضمنتين الطرق الواجب إتباعها والإجراءات الواجب اتخاذها من أجل الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي الجديد، يكون قد تأكد عزم وزارة المالية - المجلس الوطني للحاسبة - على بدأ تطبيق النظام المحاسبي المالي بتاريخ 2010/01/01، فتضمنت هذه التعليمات

<sup>1</sup> مشروع الجزائر الإلكترونية موقع وزارة البريد والمواصلات السلكية واللاسلكية والرقمنة <https://www.mpttn.gov.dz> تاريخ

الإطلاع 2013/09/20 مع حذف محتوى هذا المشروع عند الإطلاع على موقع الوزارة بعد سنة 2014

<sup>2</sup> الجريدة الرسمية، رقم 28 لسنة 2018، الصادرة في 2018/05/16

توضيح بعض الخيارات التي تبنتها هيئة التوحيد - المجلس الوطني للمحاسبة- على اعتبار النظام المحاسبي المالي يشكل تحولا عميقا لما أدخله من تغييرات مهمة جدا على مستوى التعاريف، المفاهيم، قواعد التقييم والتسجيل المحاسبي وكذا طبيعة ومحتوى القوائم المالية الواجب إعدادها من قبل المؤسسات، كما تضمنت هذه التعليمات المبادئ العامة حول الانتقال بحيث يجب أن يتم إعداد وعرض القوائم المالية لسنة 2010 وكأن الكيانات أوقفت حساباتها استنادا للنظام المحاسبي المالي، وبالنتيجة يطبق هذا النظام بأثر رجعي بحيث يجب:

-،إعداد ميزانية افتتاحية بتاريخ 01 جانفي 2010 متوافقة مع قواعد التنظيم الجديد .

-إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009 لضمان عملية المقارنة بين المعلومات المالية لسنة 2009 مع تلك المتعلقة بسنة 2010 والمعدة وفقا لقواعد التنظيم الجديد .

-الإدراج في الملحق لشروحات مفصلة حول أثر الانتقال إلى التنظيم الجديد على الوضعية المالية، الأداء المالي وعرض نفقات الخزينة .

-الأخذ بالاعتبار الأصول والخصوم غير المسجلة في السابق والتي ينبغي إعادة تسجيلها حسب قواعد النظام المحاسبي المالي.

-استبعاد بعض الأصول والخصوم المسجلة في السابق والتي يقضي النظام المحاسبي المالي بعدم قبول تسجيله.

-إعادة ترتيب بعض عناصر الأصول والخصوم إلى مجموعات جارية وغير جارية.

-إعادة معالجة بيانات المقارنة لسنة 2009

-استثناء تطبيق قواعد التنظيم الجديد بأثر رجعي .

-التسجيل المحاسبي للفروقات الناتجة عن إعادة المعالجة في الميزانية الإفتتاحية.

أرقت هذه التعلية بجدول ملحق يتضمن حسابات المخطط المحاسبي الوطني من جهة والحسابات التي تقابلها في النظام المحاسبي المالي الجديد من جهة أخرى، وذلك يهدف الى تسهيل عملية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني نحو النظام المحاسبي المالي واختتمت التعلية بالتأكد على أن الاحترام الصارم للأحكام والإجراءات التي تضمنتها هذه التعلية كفيل بضمان الانتقال نحو النظام المحاسبي الجديد؛ مع الإشارة إلى ضرورة إعلام المجلس الوطني للمحاسبة بكل الصعوبات والمشاكل المرتبطة والناجمة عن الانتقال إلى النظام الجديد، حتى تكون موضوع معالجة وإبداء آراء من قبل هذا المجلس.

بالإضافة للتشريعات السابقة، نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم من حين لآخر بإصدار مذكرات توضيحية لكيفيات تطبيق النظام المحاسبي والمالي، وهذا حسب التساؤلات والمشاكل التي يطرحها المهنيون، وهذه المذكرات نعتقد أنها موازية لما هو معروف على الصعيد العالمي بهيئة تفسير المعايير.

وفي النقطة التالية سنستعرض هذه الآراء والتفسيرات حتى 2018/10/03 بجانبها الإحصائي مثلما وردت في موقع المجلس الوطني للمحاسبة ومرتبة حسب تاريخ صدورها بموقع المجلس الوطني للمحاسبة<sup>1</sup>:

<sup>1</sup> موقع المجلس الوطني للمحاسبة، <http://www.cnc.dz/reglement.asp> 2018/10/15

أ- القوانين: نجد ثلاث قوانين رئيسة:

- القانون 11-03 المتعلق بالنقد والقرض الصادر في 26/08/2003

- القانون 11-07 المتعلق بالنظام الحاسبي المالي الصادر في 25/11/2007

- قانون 10-01 المتعلق بالخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين

المعتمدين الصادر، في 29/06/2010 هذا القانون سنعود له بالتفصيل حين

التطرق لتقييم إصلاح المهن الحاسبية مع مراسيمه التنظيمية الواردة أدناه.

ب- مراسيم تنفيذية: نجد هاته المراسيم في معظمها متعلقة بتطبيق مواد النظام

الحاسبي المالي أصدرتها الهيئة التنفيذية (الحكومة):

- المرسوم التنفيذي رقم 318-96 المتعلق بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه

الصادر في 25/09/1996 حيث أوكلت لهذا المجلس مهمة الإصلاح الحاسبي في

الجزائر.

- المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المتعلق بتطبيق أحكام القانون 11-07 المتعلق

بالنظام الحاسبي المالي الصادر في 26/05/2008 حيث ورد في هذا المرسوم

الإطار التصوري لهذا القانون، المفصلة حيثياته أعلاه.

- المرسوم التنفيذي رقم 110/09 المتعلق بمسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام

الألي الصادر في 07/04/2009، المذكور في الفقرة السابقة.

ت- قرارات وزارية: نجد وزارة المالية أصدرت عدة مقررات توضح كيفية

تطبيق النظام الحاسبي المالي ومن أهم هاته المقررات نجد إضافة للقرارين 71

و72 المذكورين سابقا مع سياق صدورهما:

- قرار رقم 74 المؤرخ في 2011/10/06 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة بهيكلته الجديدة.

- قرار رقم 127 يتضمن المصادقة على النظام الداخلي للجنة الإنضباط والتحكيم للمجلس الوطني للمحاسبة المؤرخ، 2013/07/03.

- قرار رقم 30 المؤرخ في 2013/06/24 الذي يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات حيث انقسم إلى جزئين، جزء أول الذي اهتم بالتقرير العام للعبير عن الرأي وجزء ثاني اهتم بالمراجعات والمعلومات الخاصة، وما نلاحظه في هذا القرار هو استباقه لصدور المعايير الجزائرية للتدقيق بسنتين (2)

د- التعليمات: نلاحظ صدور تعليمتين من قبل المجلس الوطني للمحاسبة

- التعليم رقم 01 المؤرخة في 2009/10/29 المتعلقة بجدول الانتقال بين PCN/SCF

- التعليم رقم 02 المؤرخة في 2009/10/29 المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، حيث نجد المختصين إنتظروا هاتين التعليمتين كثيرا لأنهما توفران وسائل تقنية واضحة للإنتقال من المخطط السابق للنظام الجديد، وكيفية إعداد الميزانيات الإفتاحية للنظام الجديد، حيث ما لحظناه على مستوى مكاتب المحاسبين بشكل عام هو التركيز على الجانب التقني دون الغوص في الإطار المفاهيمي للنظام المحاسبي المالي.

ه-القرارات:، نجد وزارة المالية أصدرت ثلاث (4) قرارات متعلقة المعايير الجزائرية للتدقيق

- قرار رقم 02 المؤرخ في 2016/02/04 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق ( NAA 580-560-505-210، )

- قرار رقم 150 المؤرخ في 2016/11/02 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق ( NAA 300-510-500-700 )

- قرار رقم 23 المؤرخ في 2017/03/26 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق ( NAA 300-510-500-700 )

- قرار رقم 77 المؤرخ في 2018/09/24 المتعلق المعايير الجزائرية للتدقيق ( NAA 230-501-530-540 )

ما نلاحظه على هاته المعايير أنها كانت مطابقة للمعايير الدولية في مجملها (المعايير الدولية للتدقيق)، حيث اعتبرت نسخة منقحة منها .

و-، آراء: نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة أصدر حتى تاريخ 2017/06/14 ثلاثة عشر (13) رأي فيما يخص تطبيق النظام المحاسبي المالي أو تنظيم المهن المحاسبية خاصة ما يتعلق ب<sup>1</sup>:

- 2011/03/10 كيفية سير الحسابات المكونة للقوائم المالية للكيانات الناشطة في قطاع التأمين وإعادة التأمين .

<sup>1</sup>، موقع المجلس الوطني للمحاسبة، <http://www.cnc.dz/reglement.asp>، 2018/10/15

- 2012/11/21 آراء أخرى متعلقة بسير حسابات الإعانات من قبل الدولة، سير حساب التسيقات على الأرباح المقبوضة، ثم سير حسابات التطهير المالي للشركات، فسير حساب شركة أم فرعها خضع لعملية تطهير مالي، رأي حول المعالجة الحاسبية لإستثمار أقل من 30000 دج قبل 2010 وهذه الآراء كانت من قبل لجنة التوحيد الحاسبي على مستوى SNC، إضافة لآراء أخرى تخص إستفسارات وإشكالات وقع فيها المهنيون، وهذا العمل الذي تقوم به هذه اللجنة بمثابة تفسير لتطبيق SCF، وهو ما تقوم به هيئات التفسير على مستوى المجالس الدولية.

- 2013/03/11 رأي يتعلق بمساهمة العمال في النتيجة وكيفية سير هذا الحساب

- 2013/04/17 راي يتعلق بحساب الضريبة على النتيجة الجبائية في الحسابات  
المجمعة

- 2013/04/23 رأي يتعلق بالإمتيازات الممنوحة للعاملين مع مثال مرافق

- 2013/07/30 مكرر وردت عدة آراء في هذا التاريخ، فالرأي الراي الأول كان حول سير حساب البيع بالإيجار، أما الرأي الثاني فيتعلق بالتسجيل الحاسبي لعملية خصصة، اما الرأي الثالث كان يخص حسابي 67 و 77 وكيفية سيرهما، أما الرأي الرابع فيتعلق بالمؤونات التقنية من أجل تغطية منحة الذهاب للتقاعد، أما الرأي الذي تلاه فهو يخص إعادة المعالجة الحاسبية لفارق إعادة التقييم.

- 2013/07/30 فوجد في هذا المنشور 5 آراء تخص سير الحسابات التالية:، واجبات الشركات التي لديها دورة إستغلال مندجمة، كيفية سير حساب 115 مرحل من جديد وحساب الضرائب المؤجلة التي تخصه، حساب العقود

طويلة الأجل، سير حساب القيم المنقولة المسيرة للحساب، سير حساب الرسم على القيمة المضافة للدفع.

- 2013/12/05 نجد 5 آراء من قبل لجنة التوحيد المحاسبي:، رأي يتعلق بسير حساب السكنات التجارية لحساب دوواين الترقية والتسيير العقاري، تقييم وتسجيل شهرة المحل، حساب الضريبة على العطل الغير المستهلكة المتعلقة بالإطارات المسيرة وأخيرا رأي حول سير حساب قروض التذكرة (crédits mémos)

- 2014/06/10 رأي حول الضرائب المؤجلة

- 2015/08/19 نجد 8 آراء من قبل لجنة التوحيد المحاسبي:، حساب تعويضات نقل غير مستغلة، سير حساب تصحيح، في حساب معدل الإهلاك، رأي حول تجميع الحسابات، رأي حول سير حساب سندات مساهمة لشركة أم في أحد الفروع، رأي يخص تطهير حساب الضرائب مؤجلة، ثم رأي حول سير حساب منافع مستخدمين لدى شركة أم كانوا ملحقين عند فرع، رأي حول تمويل أصول من قبل الدولة في إطار صندوق خاص، وأخيرا رأي يخص إعادة تقييم ممتلكات.

- 2017/01/04 خصص الرأي، في هذا التاريخ للعقود طويلة الأجل بشكل من التفصيل وبمثال مرفق.

- 2017/03/13 بهذا التاريخ وردت 8 آراء:

- كان الرأي الأول يخص إعانات الإستغلال، فرأي يتعلق بالضريبة بنسبة 5 بالمائة على مستوردي الأدوية على حالها، أما الرأي الثالث فخص التثبيتات المهلكة تماما لكنها لازالت تقدم منافع إقتصادية، الرأي الآخر خص المصاريف الجارية قبل بداية

المشروع، أما الرأي الخامس فخص التثبيتات المقتناة في إطار الإمتياز مع عدم التمتع بحق إنتقال الملكية، الرأي السادس خصه التأشير على الحسابات من قبل محافظ الحسابات لنشاط قبل بداية عهده، الرأي التالي فمس تعويضات محافظ الحسابات للتقارير الخاصة أو النوعية أما الرأي الأخير بهذا التاريخ فخص التثبيتات المتحصل عليها كهيبات (دون مقابل) .

- 2017/06/14 كان رأي لجنة توحيد الممارسات المحاسبية حول طريقة عرض القوائم بشيء من التفصيل وما يلاحظ على هذا الرأي الأخير هو تأخر صدوره كثيرا أي بعد 07 سنوات من بداية تطبيق SCF،

و- **نصوص تنظيمية:**، ورد نص تنظيمي واحد يتعلق بكيفية الإفصاح وشكل القوائم المالية المتعلقة بالمؤسسات المالية والبنكية مؤرخ في 2009/11/18 حيث وقع هذا النص التنظيمي محافظ بنك الجزائر<sup>1</sup>.

ي- **تعليمات تنظيمية:**، وردت ثمانية (08) تعليمات تنظيمية (منهجية) حول تطبيق النظام المحاسبي المالي

- 2010/10/09 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بالفرنسية .

- 2010/12/23 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي بالعربية .،

- 2010/12/28 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:

المخزونات

<sup>1</sup>، مرجع سابق

- 20/03/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: التثبيتات  
المادية،

- 26/03/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: مزايا  
المستخدمين .

- 05/05/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي:  
المصاريف والإيرادات خارج الإستغلال وحسابات التحويل من PCN،

- 07/06/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: الأصول  
والخصوم المالية،

- 28/12/2011 تعليمة تنظيمية حول أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي: التثبيتات  
المعنوية،

ز - البيانات:، وردت عدة بيانات من المجلس الوطني للمحاسبة تذكر المهنيين العاملين  
أو المتربصين وفق القانون السابق ببعض الترتيبات الإجرائية والتنظيمية التي تخص  
المهنة، إضافة لتاريخ إجراء الإمتحانات وكيفية سيرها الخاصة بتسيير المرحلة  
الإنتقالية والمتعلقة بالمحافظي الحسابات (دفعه 2008/2009) والخبراء المحاسبين

فباختلاف مصطلحاته سواءاً، الإنتقال أو التحويل، التحول، أو التنفيذ، فإن التطبيق  
الأول للنظام المحاسبي المالي طرح بسبب خصوصيته بعض القضايا والتساؤلات لدى  
معدّي الكشوف المالية .

فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي على مجمل المؤسسات إستلزم تبني طريقة تمحور  
حول:

- تنفيذ برنامج تكوين ملائم .
- إعداد مخطط داخلي للحسابات في النظام المحاسبي المالي .
- تعريف نماذج الكشوف المالية في النظام المحاسبي المالي .
- إعداد جدول مطابقة (المخطط المحاسبي الوطني/النظام المحاسبي المالي ) .
- إعداد سجل تحويل أرصدة المخطط المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي المالي (اختياري) .
- إنجاز تشخيص ودراسة للآثار .
- تنفيذ إعادة المعالجات التي أقرها النظام المحاسبي المالي من خلال هذه التعلّمة .
- إعداد سجل لإعادة المعالجات .
- إعداد الميزانية الافتتاحية للنظام المحاسبي المالي 2010 بعد إعادة المعالجات والتعديلات .
- تنصيب لجنة متابعة تنفيذ تطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2009/01/01، على مستوى وزارة المالية والإشراف الشخصي للوزير، متكونة من مدير المحاسبة على مستوى وزارة المالية، و الأمين العام للمجلس الوطني للمحاسبة، ممثل وزارة الدفاع الوطني وممثل عن بنك الجزائر بالإضافة إلى (3) ممثلين عن المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين (بصيغته القديمة)، زائد ممثلين عن المديرية العامة للمحاسبة والمديرية العامة للضرائب وأخيرا ممثل عن وزارة التعليم العالي والبحث العلمي، بمعنى تكونت هذه اللجنة من (11) عضو شكل المهنيين المستقلين (3) أعضاء فقط .

## المبحث الثالث: تقييم الإصلاح المحاسبي أكاديميا و مهنيا

يشمل التقييم في هذا المبحث الأخير من الفصل الثالث تقييم إصلاح التعليم و التكوين المحاسبي، إضافة لتقييم إصلاح المهن المحاسبية في ضوء قانون 10-01 مراسيمه التنظيمية

### المطلب الأول: تقييم إصلاحات التعليم المحاسبي

مع دخول الإصلاحات المحاسبية في الجزائر مرحلة التطبيق، كان لابد على وزارة التعليم العالي والبحث العلمي تعاليل برامج التدريس المحاسبي، حيث أرسلت هذه الأخيرة تاريخ 17 نوفمبر 2009 مراسلة بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي، مرفقة بتعليمات المجلس الوطني للمحاسبة، رقم 02 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 والمتضمنة كيفية الانتقال من المخطط المحاسبي الوطني إلى حسابات النظام المحاسبي المالي<sup>1</sup>، والتي اعتبرت حسب هذه المراسلة وثيقة عمل بيداغوجي أساسية ينبغي الإسترشاد بها من قبل الأساتذة، كما أوصت المراسلة بأن يولي مسؤولي الكلية المعنية إهتمام كبير أثناء تقديم وتقييم عروض التكوين أن تتضمن هذه الأخيرة، المستجدات التي طرأت على النظام المحاسبي، ومع هذا لم تتضمن هذه المراسلة أية إشارة لمحت إلى برامج التدريس الجديدة أو أية دعوة لتقديم مقترحات بخصوص هذه البرامج، كما لم يسبقها أية دعوة لعقد لقاءات أو دورات تكوينية لضمان تحديد هذه البرامج وتجانس طرق التدريس في مختلف الجامعات، واستعراض ومناقشة المشاكل التي قد تواجه العملية التعليمية خلال هذه المرحلة الانتقالية.

<sup>1</sup> بن فرج زونية، واقع التعليم المحاسبي في الجامعة الجزائرية، مجلة الباحث الاقتصادي العدد رقم 04، جوان 2017

إلا أنه ما يجب ذكره في هذا المقام هو أن الإصلاح المحاسبي ترافق مع إحلال نظام LMD، مكان النظام الكلاسيكي وبالتالي كانت ورشة إصلاح برامج كل المقاييس والتخصصات مفتوحة، ومن ضمنها برنامج المحاسبة وما تبعها من مقاييس، ليأتي الحل مع اللجنة البيداغوجية الوطنية لتخصص علوم الإقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية حيث حدد برامج مقاييس المحاسبة العامة (سنة أولى جامعي) ثم مقياس المحاسبة المعمقة (سنة ثالثة جامعي)<sup>1</sup>، لكن التوحيد كان بعد ست سنوات من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي 2010-2015، رغم أن توحيد البرامج لم يأخذ بعين الاعتبار استخدام أنظمة الإعلام الألي في الجانب المحاسبي وكذلك الحجم الساعي القليل في تخصصات المالية والمحاسبة وكذا التدقيق والمحاسبة، حيث خصصت محاضرة واحدة وتطبيق واحد أسبوعيا بما مجموعه ثلاث ساعات أسبوعيا وهذا في إعتقادنا حجم ساعي ضعيف بالمقارنة مع البرنامج المقرر، رغم عدم شمول هذه البرنامج على الإطار التصوري لنظام المحاسبي المالي، إذ هذا الإطار يعالج في طور الماستر في مقياس نظرية المحاسبة خلال سداسي واحد فقط وهذا كذلك يشكل عجز في هذا المجال، فالمتخرج بليسانس محاسبة يكون غير ملم بالإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي.

<sup>1</sup>اللجنة البيداغوجية الوطنية لميدان التكوين في العلوم الاقتصادية والتسيير والعلوم التجارية،

<http://cpndsegc.e-ptaalim.info/pvs.html>، الحضر رقم 08 لإجتماعات 12/11 جافني 2015

## المطلب الثاني: تقييم إصلاحات المهن المحاسبية

لم يقتصر تأثير الإصلاح المحاسبي في الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي من قبل المؤسسات الجزائرية والعمل وفق إطاره العام فحسب، وإنما تعداه إلى التأثير على المنظمات المهنية التي رافقت هذه الإصلاحات، بحيث أفرزت هذه الأخيرة تغييرات في الهيكل المشرف على المنظمات المهنية وذلك بصدور القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد والصادر في الجريدة الرسمية لتاريخ 11/07/2010 العدد 42، حيث نصت المادة الأولى من هذا القانون أنه يهدف إلى تحديد شروط وكيفيات ممارسة مهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، إذ تضمن هذا القانون 84 مادة في إثني عشر (12) فصل حيث سنفصل فيها في مايلي:

- الفصل الأول:، تضمن أحكام عامة ضمن ست (06) مواد، أهم ما تضمنته هاته المواد هو إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة في المادة (04) وتحديد اللجان المتساوية الأعضاء الخمس (05) مع ترك تفاصيل تشكيلة المجلس وأعضاء اللجان للتنظيم الذي سنتطرق إليه لاحقا .
- الفصل الثاني:، تضمن أحكام مشتركة لمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد في سبع (07) مواد (06-13)، هنا ورد جديد في الهيكل المنظم للمهن المحاسبية حيث تطرقت المادة (07) من هذا القانون للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين بعدما كان مصنف واحد

يضم كل أعضاء المهن الحاسوبية في القانون 91-08، مع إشارة المشرع أنه لا يمكن التسجيل في جدول أحد هاته المنظمات ما لم يعتمد مسبقا من الوزير المكلف بالمالية وهاته نقطة جديدة كذلك حيث نلاحظ تداخل وسيطرة السلطة التنفيذية(وزارة المالية) على تنظيم المهن الحاسوبية، حيث فسر مساندي هذا الطرح بالمشاكل التي وقعت في الهيكل القديم والنزاعات الحاصلة بين أعضائه مما أدى إلى تجميد الإعتمادات الخاصة بالخبراء الحاسبين منذ سنة 2001، مع ترك شروط وكيفيات الإعتماد عن طريق التنظيم، كما حددت المادة (08) الشروط العامة (06) للإعتماد وهي:، أن يكون جزائري الجنسية، أن يحوز شهادة لممارسة المهنة، أن يتمتع بجميع الحقوق المدنية والسياسية، أن لا يكون قد صدر في حقه حكم بإرتكاب جناية أو جنحة مخلة بشرف المهنة، أن يكون معتمدا من الوزير المكلف بالمالية ومسجلا في أحد المنظمات المهنية، أن يؤدي اليمين القانونية المنصوص عليها في المادة (06) ونستطيع تسجيله في هذا المقام هو إشتراط الجنسية الجزائرية في الإعتماد كان بعد أخذ ورد بين الوزارة الوصية والمهنيين إذ أن النص التمهيدي لهذا القانون لم يرد فيه هذا الشرط مما يفتح المجال للشركات الحاسوبية متعددة الجنسيات وهذا ما أثار هواجس لدى المهنيين، كما أن من شروط الإعتماد للخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات هو حيازة شهادة جامعية في الإختصاص أما الحاسبين هو حيازة شهادة من مؤسسات التكوين المهني أو المؤسسات المعتمدة من طرف التكوين المهني أو من طرف مؤسسات التعليم العالي،

وهذا جديد كذلك فيما يخص الإعتماد (الشهادة الجامعية) مع فتح المجال  
لمؤسسات التكوين والتعليم الخاصة.

- الفصل الثالث:، المصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة الوطنية لمحافظي  
الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين تطرق هذا الفصل لهاته  
الأجهزة المهنية ومهامها في أربع (04) مواد (14-17) إذ نصت المادة 15  
من القانون 10-01 أن من محام هاته الأجهزة المهنية:

✓ السهر على تنظيم المهن المحاسبية وحسن ممارستها .

✓ الدفاع عن كرامة أعضائها واستقلاليتهم .

✓ السهر على احترام قواعد المهن وأعرافها .

✓ إعداد أنظمة داخلية خاصة بها يوافق عليها الوزير المكلف بالمالية

وينشرها في أجل شهرين (02) من تاريخ إيداعها .

✓ إعداد مدونة لأخلاقيات المهنة .

✓ إبداء الرأي في كل المسائل المرتبطة بهذه المهن وحسن سيرها .

كما نجد المادة (17) نصت على إمكانية تمثيل هاته المجالس لمصالح المهنة إتجاه الغير  
والمنظمات الأجنبية المماثلة .

- الفصل الرابع:، خصص لممارسة مهنة الخبير المحاسب في أربع (04)

مواد (18-21)، إذ تطرقت المادة (18) لمفهوم الخبير، أما

المادتين (19، 20) لمهامه، بينما المادة (21) لآتعا به .

- الفصل الخامس: ممارسة مهنة محافظ الحسابات في 19 مادة (22-40)

وهنا نلاحظ أن المشرع أعطى كبير الأهمية لهاته المهنة، لأنها مهمة جدا

ودور محافظ الحسابات محوري في العمل المحاسبي، إذ يصادق على صحة حسابات الشركات والهيئات وانتظامها ومطابقتها لأحكام التشريع المعمول به مثلما ورد في المادة 22، كما أن المادة 23 حددت المهام التي يضطلع بها محافظ الحسابات (05 بنود)، أما المواد الأخرى فحددت كفاءات إعداد تقارير محافظ الحسابات وعهده وكفاءات تعيينه مع التزاماته المختلفة.

- الفصل السادس: ممارسة مهنة المحاسب المعتمد، ضم هذا الفصل (05) مواد (41-45) إذ يعد محاسب معتمد بمفهوم هذا القانون المهني الذي يمارس بصفة عادية بإسمه الخاص وتحت مسؤوليته، مهمة مسك وفتح وضبط محاسبات وحسابات التجار والشركات أو الهيئات التي تطلب خدماته، حيث تعرضت مواد هذا الفصل لمهام المحاسب المعتمد ومجال تدخله والأعمال التي يستطيع مساعدة التاجر أو الشركة أو الهيئة مع كفاءة تحديد أتعابه، مع الإشارة أن هاته الأتعاب لا تكون مرتبطة في كل الأحوال بالنتائج المالية المحققة من طرف التاجر أو الشركة أو الهيئة المعنية، مع الإشارة أن هذه الجزئية تطرق لها المشرع كذلك حين تحديد أتعاب الخبير المحاسبي ومحافظ الحسابات وهذا بغرض المحافظة على حيادية وصدقية تقاريرها.

- الفصل السابع: شركات الخبرة المحاسبية ومحافظة الحسابات والمحاسبة وهاته النقطة جديدة في هذا القانون، حيث لم يكن منصوص عليها في القانون السابق 91-08، إذ تضمن هذا الفصل (13) مادة قانونية، حيث حددت هاته المواد شروط تأسيس هذه الشركات ومساهمة المهنيين

المعتمدين فيها ورأس مالهم مع حيازتهم للجنسية الجزائرية، وكيفية تسييرها، مع تحديد إلتزاماتها المختلفة.

- الفصل الثامن:،مسؤوليات الخبراء الحاسبين ومحافظي الحسابات والحاسبين المعتمدين وقد بينت هاته المسؤوليات والعقوبات التي قد تنجر على أي تقصير أو مخالفة للإلتزامات القانونية في (05) مواد (59-63).

- الفصل التاسع:،حالات التنافي والموانع وقد تضمن هذا الفصل (11) مادة (64-74) محددة لحالات التنافي والموانع، وقد حددتها المادة (64)،حالات التنافي بست (06) حالات :

✓ كل نشاط تجاري، لاسيما في شكل وسيط أو وكيل مكلف بالمعاملات التجارية و المهنية.

✓ كل عمل مأجور يقتضي قيام صلة خضوع قانوني، و هاته النقطة نجدها وضعت كل موظفي الوظيف العمومي وخاصة أساتذة الجامعة في حالة تنافي مع ممارسة المهن الحاسبية مما أفقد المهنة كفاءات ذات رصيد نظري و عملي،

✓ كل عهدة إدارية أو العضوية في مجلس مراقبة المؤسسات التجارية المنصوص عليها في القانون التجاري، غير تلك المنصوص عليها في المادة (46) أعلاه، وهذا ما يفقد مجالس مراقبة المؤسسات محنكين في الجانب الحاسبي،

✓ الجمع بين ممارسة مهنة الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد لدى نفس الشركة أو الهيئة،

✓ كل عهدة برلمانية

✓ كل عهدة انتخابية في الهيئة التنفيذية للمجالس المحلية المنتخبة،

إلا أن المشرع إستثنى من حالات التنافي مهام التعليم و البحث في

مجال المحاسبة بصفة تعاقدية أو تكملية، مما يتيح إمكانية تعاقد

المهنيين المحاسبين مع الجامعات و مراكز التكوين المهني للإستفادة

من خبراتهم،

أما حالات المحدد لموانع، محافظ الحسابات فقد حددتها المادة (65) بست (06)

كذلك و هي :

✓ القيام مهنيا بمراقبة حسابات الشركات التي يمتلك فيها مساهمات

بصفة مباشرة أو غير مباشرة،

✓ القيام بأعمال تسيير سواء بصفة مباشرة أو بالمساهمة أو الإناابة عن

المسيرين،

✓ قبول و لو بصفة مؤقتة، مهام المراقبة القبلية على أعمال التسيير،

✓ قبول مهام التنظيم في محاسبة المؤسسة أو الهيئة المراقبة أو الإشراف

عليها،

✓ ممارسة وظيفة مستشار جبائي أو مهمة خبير قضائي لدى شركة أو

هيئة يراقب حساباتها

✓ شغل منصب مأجور في الشركة أو الهيئة التي راقبها بعد أقل من

(03) سنوات من إنتهاء عهده .

نجد هاته الموانع إضافة للموانع المحددة بموجب القانون التجاري<sup>1</sup>، كما ألحقت موانع و حالات تنافي أخرى في المواد الاحقة من هذا الفصل(09) .

- الفصل العاشر: أحكام مختلفة تضمن هذا الفصل خمس مواد (75-79)، و المتمثلة في التأمين على المسؤولية المدنية (المادة75)، حالات الوفاة أو الشطب أو الإيقاف (المادة76)، و حالات التبرص (المادة 77)، أما (78) فقد بينت كيفية تأطير المتربصين من قبل الخبراء و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين، العقوبات المنجزة عن رفض تأطير المتربصين، بعدما كان فراغ قانوني في هذا الجانب، رغم أن كفيات تطبيق هذه المادة على أرض الواقع صعبة، أما المادة (79) فقد خصصت للتنظيم بصفة إنتقالية لإمتحانات الخبراء المحاسبين المتربصين الذين استكملوا تربصهم و الحاصلين على شهادة نهاية التربص في فترة أقصاها سنتان(02) على أن تحدد شروط و كفيات تطبيق هذه المادة عن طريق التنظيم، إلا أن هاته الإمتحانات الإنتقالية بقت لمدة ثمان(08) سنوات و لم تكتمل (عند مطالعة موقع المجلس الوطني للمحاسبة نجد الإعلانات الخاصة بتنظيم الإمتحانات الإنتقالية مازالت قيد التنظيم حتى أكتوبر2018) .

- الفصل الحادي عشر: في مادتين (80-81) مخصص للأحكام الإنتقالية، حيث نصت هاته المواد على تسيير المرحلة الإنتقالية بين القانون الجديد و نصوصه التطبيقية و القانون السابق، مع كيفية تنصيب اللجنة المتساوية الأعضاء التي تحل

<sup>1</sup> المادة 715 مكرر 6 من القانون التجاري ص 197

محل مجلس المصنف الوطني للخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين عند تاريخ نشر هذا القانون(10-01) في الجريدة الرسمية، لتحضير انتخابات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين و المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين، في أجل أقصاه ثلاثة (03) أشهر، حيث لا يقل تمثيل أية مهنة في اللجنة الخاصة عن عضوين (02)، حيث تحدد تشكيلة هذه اللجنة عن طريق التنظيم، التي سنعود لتشكيلتها في النقطة التالية عند دراسة المراسيم التنظيمية للقانون 01-10، و نجد الأحكام الإنتقالية نصت أن أحكام القانون رقم 91-08 و النصوص اللاحقة به و المتعلقة بشروط الإلتحاق بمهن الخبير المحاسب و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد تبقى سارية المفعول إلى غاية نشر النصوص التطبيقية لهذا القانون، في أجل لا يتعدى ستة(06) أشهر.

إلا أن الملاحظة التي نوردتها في هذا المقام هو أن النصوص التطبيقية لهذا القانون صدرت في مجملها بعد قرابة سبعة (07) أشهر أي بتاريخ 27 جانفي 2011، لكن ببعض التفاصيل الناقصة خاصة الشهادات المتحصل عليها و نوع التكوين و تنظيم المعهد الوطني للمحاسبة، مما حالة دون منح إعتمادات جديدة للمهنيين في ظل القانون الجديد إلى حد كتابة هاته الأسطر (نهاية أكتوبر 2018) و الحاصل هو تصفية الملفات الخاضعة للأحكام الإنتقالية !!

الفصل الثاني عشر و الأخير خصص للأحكام النهائية للقانون 01-10 في ثلاث (03) مواد (82-84) حيث نصت هاته الأحكام النهائية أن المهنيين المعتمدين في

ظل القانون السابق هم تلقائيا معتمدين وفق القانون الجديد، أما المادة (83) فنصت على إلغاء جميع الأحكام المخالفة لهذا القانون، لاسيما القانون 91-08 السابق.

في الفقرة التالية سنعرض بالدراسة والتحليل والنقاش والتقييم لمجمل الأحكام التطبيقية للقانون 10-01، لما لها كبر أهمية في تنظيم المهن المحاسبية في ظل الإصلاح المحاسبي المالي في الجزائر، حيث كان من المقرر صدور هذه الأحكام في ظرف (06) أشهر من صدور القانون 10-01، كما سلف الذكر، وتنصيب اللجنة المكلفة بالإشراف على إنتخابات المجلس الوطني للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والمجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمجلس الوطنية للمنظمة الوطنية للخبراء المحاسبين في ظرف (03) أشهر من صدور القانون 10-01، إلا أن المرسوم المحدد لتشكيلة هاته اللجنة تأخر إلى غاية 2011/01/27 أي صدر مع بقية المراسيم التنظيمية الخاصة بمختلف المجالس الوطنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين ) مع تسجيل بعض الملاحظات نوردها بعد ذكر، هاته المراسيم التنظيمية في النقطة التالية:

المرسوم التنفيذي رقم 24-11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره المؤرخ في 2011/01/27، إذ ضمت تشكيلة هذا المجلس 25 عضوا، الرئيس معين من قبل وزير المالية و (12) عضوا ممثلي الوزارات، و تسع (09) أعضاء ممثلي المجالس الوطنية للمهن المحاسبية بواقع (03) أعضاء لكل مجلس، وثلاث (03) أعضاء من المهنيين والكفاءات في مجال المحاسبة يعينهم الوزير المكلف بالمالية، على أن تستمر عهدة المجلس ست (06) سنوات و يحدد ثلثه (3/1) كل

سنتان(02) للحفاظ على ديمومة عمله، و نجد هذا المرسوم التنفيذي تضمن (25) مادة مقسمة على أربع (04) أبواب، توزعت بين المجلس(التشكيلة،التنظيم و السير)،اللجان المتساوية الأعضاء،أحكام مالية،أحكام ختامية.

الملاحظة الأولية التي نوردتها في هذه النقطة هو هيمنة الجهاز التنفيذي(الإداري) على تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة،(13) عضو من (25)، ضف لذلك أن (03) مهنيين من (12) معينين، و التسع (09) الباقين غير موجودين في بداية تنصيب المجلس لعدم إجراء إنتخابات المجالس الوطنية (المجلس الوطني للمحاسبة، المصف الوطني للخبراء المحاسبين،الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات و المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين )، إذا ممثلي هاته المجالس يعينهم رؤسائها بعد إنتخابها .

المرسوم التنفيذي رقم 11-25 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمصف الوطني للخبراء المحاسبين وصلاحياته،وقواعد سيره المؤرخ في 2011/01/27، إذ حدد هذا المرسوم أعضاء هذا المصف المنتخبين بتسع (09) أعضاء و عضو معين من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب المرسوم التنفيذي 11-29، على أن يعين ثلاث (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة كما سلف الذكر في الفقرة السابقة،حيث تضمن هذا المرسوم (23) مادة مقسمة لثلاث (03) أبواب، خصص الباب الأول لتشكيلة هذا المجلس، أما الباب الثاني لصلاحياته، في حين خصص الباب الثالث لقواعد سيره .

المرسوم التنفيذي رقم 11-26 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للغرفة،الوطنية لمحافظي الحسابات وصلاحياته،وقواعد سيره المؤرخ في 2011/01/27، إذ

حدد هذا المرسوم أعضاء هذه الغرفة المنتخبين بتسع (09) أعضاء و عضو معين من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب المرسوم التنفيذي 29-11، على أن يعين ثلاث (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة كما ذكرنا آنفا، حيث تضمن هذا المرسوم (23) مادة مقسمة لثلاث (03) أبواب، خصص الباب الأول لتشكيلة هذا المجلس، أما الباب الثاني لصلاحياته، في حين خصص الباب الثالث لقواعد سيره.

المرسوم التنفيذي رقم 27-11 الذي يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمنظمة، الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته، وقواعد سيره المؤرخ في 27/01/2011، إذ حدد هذا المرسوم أعضاء المنظمة المنتخبين بتسع (09) أعضاء و عضو معين من قبل الوزير المكلف بالمالية حسب المرسوم التنفيذي 29-11، على أن يعين ثلاث (03) أعضاء من هذا المجلس في المجلس الوطني للمحاسبة كما ذكرنا أعلاه، حيث تضمن هذا المرسوم (23) مادة مقسمة لثلاث (03) أبواب، خصص الباب الأول لتشكيلة هذا المجلس، أما الباب الثاني لصلاحياته، في حين خصص الباب الثالث لقواعد سيره.

المرسوم التنفيذي رقم 28-11 الذي يحدد تشكيلة اللجنة الخاصة المكلفة بتنظيم إنتخابات المجالس الوطنية للمصنف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة، الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة، الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياتها الصادر في 27/01/2011، إذ تتكون هذه اللجنة من (19) عضو، عشر (10) ممثلي الوزارات و (09) أعضاء من المهنيين حيث (03) أعضاء من كل صنف من المهنيين حيث يتم تعيينهم من قبل المجلس الوطني للمحاسبة.

وما يلاحظ على المراسيم التنفيذية السابقة هو هيمنة ممثلي وزارة المالية على تشكيلة أعضاء الهيئات المشرفة على عمل المحاسبين (خبراء، محافظي حسابات، محاسبين معتمدين) وهذا الذي لم يكن موجود في القانون السابق 91-08 ربما لحل إشكال الإنسداد الذي حدث بين المهنيين، ونلاحظ كذلك أن كل فئة من المحاسبين إستقلت بمنظمة أو غرفة أو مصف يُوَطرها، وهذا ليكون التخصص للإستجابات لإنشغالات كل فئة.

- المرسوم التنفيذي رقم 29-11 الذي يحدد رتبة ممثلي الوزير المكلف بالمالية لدى المجالس الوطنية للمصف الوطني للخبراء المحاسبين والغرفة، الوطنية لحافظي الحسابات والمنظمة، الوطنية للمحاسبين المعتمدين، وصلاحياتهم، المؤرخ في 27/01/2011،

- المرسوم التنفيذي رقم 30-11 الذي يحدد شروط وكيفيات الإعتماد لممارسة مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد، المؤرخ في 27/01/2011، جدير بالذكر أنه حتى كتابة هاته الأسطر لم يتم إعتماد أي من مهنيي المحاسبة وفق القانون الجديد وبعد ثمانية سنوات من صدوره 2010-2018 نظر لتعطل صدور المراسيم التنظيمية له، والذي تحصل على إعتماد فهو طبقاً لأحكام المرحلة الإنتقالية.

- المرسوم التنفيذي رقم 31-11 الذي يتعلق بالشروط والمعايير الخاصة بمكاتب الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد المؤرخ في 27/01/2011،

- المرسوم التنفيذي رقم 32-11 الذي يتعلق بتعيين محافظي الحسابات، المؤرخ في 27/01/2011،

- المرسوم التنفيذي رقم 11-72 الذي يحدد الشهادات الجامعية التي تمنح الحق المشاركة في مسابقة الدخول للمعهد المتخصص بمهن المحاسبة المؤرخ في 2011/02/16، وما يلاحظ على هذا المرسوم أنه ترك تحديد هاته الشهادات للتنظيم بمقتضى منشور وزاري مشترك بين وزير التعليم العالي ووزير المالية إلا أن صدور هذا المنشور كان في نهاية جويلية 2017 أي بعد 7 سنوات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-73 الذي يحدد، معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال وأجال تسليمه المؤرخ في 2011/05/26.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-74 الذي يحدد شروط وكيفيات تنظيم الإمتحان النهائي، بصفة إنتقالية للحصول على شهادة خبير محاسب المؤرخ في 2011/02/16.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-202 الذي يحدد معايير تقارير محافظ الحسابات وأشكال و آجال إرساله المؤرخ في 2011/05/26.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-393 الذي يحدد شروط وكيفيات سير التبرص المهني واستقبال و دفع أجر الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين المؤرخ في 2011/11/24، ما يسجل في هذا المرسوم التنفيذي هو توضيح كيفيات إجراء التبرصات و مددها لمختلف المهنيين و المتربصين و كذا المهنيين المتربصين التابعين للمرحلة الإنتقالية، إلا أن كيفيات دفع أجور المتربصين و العقود المبرمة بين هاته الأطراف تركها هذا المرسوم لقرار صادر عن وزير المالية لم تيسنى الحصول عليه حتى فترة دباجة هاته الأطروحة)

- المرسوم التنفيذي رقم 12-288 يتضمن إنشاء المعهد المتخصص لمهنة المحاسب و تنظيمه و سيره المؤرخ في 2012، و الملاحظة التي نضعها هنا أن هذا المعهد لم يبدأ عمله الفعلي (إستقبال المهنيين المستقبليين) حتى كتابة هاته الأسطر (نهاية أكتوبر 2018)
- المرسوم التنفيذي رقم 10-13 الذي يحدد درجة الأخطاء التأديبية من طرف الخبير المحاسبي و محافظ الحسابات و المحاسب المعتمد خلال ممارسة وظيفتهم و كذا العقوبات التي تقابلها المؤرخ في 2013/01/13، حيث صنفت هاته الأخطاء إلى أربع (04) درجات.
- قرار مؤرخ في 2013/06/24 يحدد محتوى معايير تقارير محافظ الحسابات، حيث نشر هذا القرار في الجريدة الرسمية رقم 24 لسنة 2014 ليوم 30 أفريل، أي بعد 10 أشهر من توقيعه.
- قرار مؤرخ في 2014/01/12 يحدد كفاءات تسليم تقارير محافظ الحسابات الصادر في الجريدة الرسمية رقم 24/ 2014 سالفه الذكر.
- ما نسجله في آخر هاته المراسيم أنها أعطت كبير الأهمية لتقارير محافظي الحسابات، لما لها من كبير أهمية قانونية في حياة المؤسسة، حيث المؤسسات ذات الشخصية المعنوية ملزمة بتعيين محافظ أو محافظي الحسابات حسب القانون التجاري<sup>1</sup>، مع الإشارة أن القانون التجاري استخدم مصطلح "مندوب الحسابات" و ليس محافظ للحسابات.

<sup>1</sup>، المادة 715 مكرر 4 من القانون التجاري ص 196

أما آخر ما نكمله به من تقييم لإصلاح المهن الحاسوبية هو القرارات الوزارية المشتركة بين وزيرى المالية و وزير التعليم العالى و البحث العلمى :

- قرار وزارى مشترك المؤرخ فى 07مارس 2017 يحدد قائمة الشهادات الجامعية التى تمنح حق المشاركة فى مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، حيث تضمن هذا المرسوم الصادر بتاريخ 2017/07/30 أربع (04) مواد حددت قائمة الشهادات الجامعية المانحة لحق المشاركة فى مسابقة الإلتحاق بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسبة، حيث يلاحظ على هاته الشهادات أنها شملت النظامين الكلاسيكى و نظام (ل م د)، إلا أن معدي المرسوم أغفلوا جانب مهم فى نظام (ل م د) ألا وهو إستحداث قسم المالية و المحاسبة منذ سنة 2015 بموجب مقررات اللجنة البيداغوجية الوطنية لتخصص علوم إقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية، حيث الشهادات الصادرة عن هذا القسم (مالية و محاسبة، و محاسبة و تدقيق) غير مذكورتين فى هذا المرسوم، لذا فخريجى هذا القسم سيجدون مشاكل للمشاركة فى مسابقات اللحاق بهذا المعهد إن لم يحل هذا الإشكال.

- قرار وزارى مشترك المؤرخ فى 07مارس 2017 يحدد عدد و طبيعة و معامل و برنامج الإختبارات و كذا تشكيل لجنة الإختبارات و القبول بمعهد التعليم المتخصص لمهنة المحاسب، حيث تضمن هذا المرسوم الصادر بتاريخ 2017/07/30 ست (06) مواد، حيث تضم المسابقة إمتحان كتابى فيه ست (06) مواد [مالية و

محاسبة(معامل03)، تدقيق(معامل03)،، قانون و جباية(معامل02)،  
اقتصاد عام(معامل02)، تكنولوجيا الإعلام و إحصاء(معامل01)،  
لغات(معامل01)] أي مجموع المعاملات 12 بمجموع 240 نقطة (كل مادة  
على 20، حيث يتم قبول الطلبة المتحصلين على معدل عام يفوق 20/10  
لإجتياز الإختبار الشفوي حيث يكون معامله 4 أي 80 نقطة، على أن  
يحدد الوزير المكلف بالمالية كل سنة عدد المقاعد البيداغوجية المفتوحة  
للحاق بالمعهد، حيث ألحق بهذا القرار ملحق محدد لبرنامج إختبارات  
المسابقة بالتفصيل.

- قرار وزاري مشترك المؤرخ في 07مارس 2017 يحدد كيفية سير التكوين  
و كذا برامج التكوين المتخصص قصد الحصول على شهادة الخبير المحاسب  
و شهادة محافظ الحسابات، حيث تضمن هذا المرسوم الصادر بتاريخ  
2017/07/30 ثلاث (03) مواد فقط، على أن ألحق به ملحق تفصيلي  
للبرنامج البيداغوجي و الحجم الساعي للتكوين و المعاملات بغرض الحصول  
على شهادة الخبير المحاسب و شهادة محافظ الحسابات، إذا بلغ الحجم  
الساعي للسنة التكوينية الأولى 850 ساعة (615 ساعة محاضرات، 235  
ساعة أعمال موجهة)، أما السنة الثانية 810 ساعة(600 ساعة  
محاضرات، 210 ساعة أعمال موجهة) في حين السنة الثالثة 730 ساعة  
(540 ساعة محاضرات، 190 ساعة أعمال موجهة)، إضافة لتربص  
ميداني لمدة أربع (04) أسابيع سنويا في شركة أو مكتب الخبرة الحاسوبية  
أو محافظة الحسابات، المصالح الحاسوبية و المالية لكيان اقتصادي عمومي

أو خاص ينشط في القطاع الإقتصادي حيث يتم إعداد تقرير التبرص، فنجد التكوين الحاسبي أنه نوعي ويشمل جميع المقاييس التي لها علاقة بالعمل الحاسبي (34 مقياس) النظري والتقني والقانوني، وبالتالي نعتبر هذا البرنامج إضافة نوعية لتكوين المهنيين المستقبليين في حال تم تطبيق هذا البرنامج على أحسن الحال، وتم مد معهد التكوين الحاسبي بالوسائل البشرية والمادية الضرورية، وتم إجراء مسابقة الدخول إليه في كنف الشفافية التامة وفق مبدأ تكافؤ الفرص.

مع الإشارة كذلك أن هذا المعهد يضمن التكوين المتواصل للمهني الحاسبة وفق مرسوم إنشائه رقم 12-288 المذكور أعلاه في مادته الخامسة (05) إضافة للمساهمة في تطوير البحث في مجال الحاسبة والحماية والمالية والتدقيق والإعلام الألي للتسيير، مع إنجاز دراسات ومنشورات تتعلق بمهامه، والمشاركة في تعميم التقنيات العصرية لهندسة التكوين في الحاسبة والتدقيق والمالية، مع إقامة علاقات تبادل وتعاون مع الهيئات الوطنية أو الدولية التي تنشط في نفس مجال النشاط، كما يمكنه أيضا ضمان دورات تكوين متواصل تدخل في إطار مهامه لفائدة المستخدمين القادمين من قطاعات إدارية أو هيئات عمومية أو خاصة وذلك حسب الكيفيات المحددة ضمن اتفاقيات.

بهذا نجد أن معهد التعليم المتخصص لمهنة الحاسب جاء بإضافة كبيرة للمهنة الحاسوبية والقطاعات المرتبطة بها والمؤسسات الإقتصادية والهيئات الرقابية التابعة للدولة لأنه يساهم في رسكلة مستخدميها في المجال

المحاسبي، مما يتيح له تحيين معلوماتهم و الإطلاع على المستجدات في الساحة المحاسبية، هذا طبعا في حال تفعيل دوره على أرض الواقع، حيث نجد أن هيكله الإداري نصب، لكن دون مباشرة أعماله الفعلية المنصوص عليها في مرسوم الإنشاء .

## خاتمة الفصل

في هذا الفصل تم تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر في جانبه التحليلي الصرف، أي التطرق لمختلف أبعاد هذا الإصلاح من حيث الأهداف، الزمان، المكان، إستعداد البيئة المحاسبية، والهيئات التي أوكل لها هذا الإصلاح ومدى استقلاليتها عن السلطة التنفيذية، ثم فصلنا في الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي مع تبويب هاته التشريعات و القرارات، وإعطاء آراء كلما تطلب الأمر ذلك حيث كان الجانب التشريعي طاغيا في هذا الفصل لما له من كبر أهمية من وجهة نظرنا في فرض التطبيق الأمثل للإصلاحات المحاسبية، ثم تناولنا في نقطة أخرى بعد آخر من أبعاد تقييم الإصلاح المحاسبي ألا وهي إصلاحات التكوين و التعليم المحاسبي و مختلف الجوانب التي مست هذا الإطار، لنصل بعدها لتقييم إصلاح المهن المحاسبية من خلال القانون 10-01 و مراسيمه التنظيمية و مختلف التعيرات التي مست المهن المحاسبية، و المنظمات المشرفة على هذه المهن، لنختم بنقطة مواكبة الجباية للإصلاحات المحاسبية، طبعاً كان هذا تقييم من جانب تحليلي مستند على قوانين و تشريعات، أما التقييم من وجهة نظر الفاعلين في البيئة المحاسبية بمختلف تشعباتها فتكون في الفصل اللاحق من خلال الدراسة التطبيقية لهاته الأطروحة، بإستخدام مختلف الأدوات الإحصائية.

# الفصل الرابع:

## الدراسة الميدانية

### تمهيد:

بغية الإلمام بموضع الدراسة وتكملة الجوانب النظرية التي تم التطرق إليها في الفصول السابقة والاجابة عن الإشكالية الأساسية، نحاول من خلال هذا الفصل إعداد دراسة ميدانية، نسعى من خلالها الى اختبار تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر، ومدى مساهمته في تفعيل الممارسة المحاسبية.

وقد اخترنا لهذا الغرض إعداد استمارة استبيان، تحتوي على مجموعة أسئلة مرتبطة بإشكالية البحث، تم توزيعها على مجموعة من الأكاديميين والمهنيين المهتمين بالمجال المحاسبي في الجزائر.

حيث يتم مناقشة وتحليل وتفسير البيانات المتحصل عليها، وذلك تبعاً لمراحل المنهج المقارن الذي استخدم في الجزء التطبيقي من الدراسة.

كما يتم التعليق على البيانات ومقارنة إجابات أفراد الدراسة في المؤسسات الثلاث محل المقارنة على أسئلة الاستبانة لمعرفة أوجه التشابه والاختلاف، وذلك بغرض الإجابة على أسئلة الدراسة المتعلقة بتقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى استخدام واستعاب مختلف الفاعلين الإقتصاديين للمفاهيم والمصطلحات الجديدة الذي أتى بها النظام المحاسبي المالي ونصوصه التطبيقية، بغية تقييم الإصلاح المحاسبي من حيث الأهداف المكان والزمان ومن حيث استعداد البيئة المحاسبية، ومن خلال استعداد البيئة المحاسبية، ويشمل التقييم كذلك الآليات القانونية للإصلاح المحاسبية وكذا التعليم والتكوين المحاسبي، ليتوسع مجال التقييم لإصلاح المهن المحاسبية دون إغفال تقييم مواكبة الجباية للإصلاحات المحاسبية، بعبارة أخرى ستترق

الدراسة التطبيقية من خلال هذا الإستبيان لتقييم الإصلاح الحاسبي من خلال آراء مختلف الفاعلين في البيئة الحاسوبية، بعدما تم إستعراضه من وجهة نظر الباحث في الفصول الثلاث الأولى من هاته الأطروحة من خلال المنهج التاريخي التحليلي، وهذا بغية إضفاء نوع من المصدقية على هذه الدراسة، بحيث شملت هاته الإستبانة الأبعاد السبعة التي اتجهها الباحث في الفصل الثالث لتقييم الإصلاح الحاسبي، مع التسليم أن هناك أبعاد أخرى لتقييم الإصلاح الحاسبي لم يتسع المجال للخوض فيها لقيود ذاتية وموضوعية، ويأتي هذا الفصل التطبيقي من أجل التوصل إلى نتائج وتعميمات حول موضوع الدراسة واختبار فرضياتها وللإجابة عن إشكالياتها الرئيسة، وبناء عليه قسم هذا الفصل إلى الآتي:

#### المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية:

#### المبحث الثاني: عرض أساليب الدراسة

#### المبحث الثالث: بيان وتحليل نتائج الإستبيان

الفرع الأول: تحليل الخصائص الديمغرافية للعينة

الفرع الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

الفرع الثالث: تحليل الفروقات

## المبحث الأول: منهجية الدراسة الميدانية.

تماشياً مع طبيعة الموضوع والمتعلق بتقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وفي ضوء التغيرات التي تشهدها الممارسة المحاسبية في الجزائر، وما لها من تأثير على المؤسسات الجزائرية وما يَصْحَبُ هذا التطور من تشريعات وقوانين، وذلك سعياً لإعادة ترتيب وتنظيم المهنة المحاسبية في الجزائر بما يتلاءم مع التوجهات العالمية، ارتأينا تقسيم هذا المبحث إلى ثلاثة مطالب.

### المطلب الأول: أدوات الدراسة

سنستعرض من خلال هذا المطلب تفاصيل الأدوات المستعملة وكذا الكيفية التي تمت بها.

### الفرع الأول: جمع الوثائق والمعلومات

في هذا الصدد حاولنا جمع أكبر عدد ممكن من الوثائق والمعلومات المتعلقة بموضوع الدراسة، وكل ما يتعلق بالإصلاح المحاسبي في الجزائر، وباعتبار هذه الخطوة رئيسية بدأت قبل وأثناء البحث، حيث تعددت هذه الوثائق لتشمل كل من:

- الجريدة الرسمية (المراسيم التنفيذية، القواعد القانونية).....،
- النشرات والتفسيرات التي يصدرها المجلس الوطني للمحاسبة ووزارة المالية أومديرية الضرائب،

➤ ملتقيات وأبحاث علمية أو أيام دراسية أنجزت في الجزائر أو خارجها،

➤ مقالات منشورة على الانترنت قام بها باحثون،

➤ المجالات والدوريات،

➤ مختلف الإستبيانات المتعلقة بدراسات تتعلق سواء الإصلاحات الاقتصادية،

المالية أو المحاسبية وكذا المهن المحاسبية،

### الفرع الثاني: المقابلات الشخصية

تستعمل المقابلات الشخصية من اجل مساءلة الأفراد بكيفية منفردة، تسمح بأخذ معلومات كيفية بهدف التعرف العميق على الأشخاص المستجوبين، وهي أفضل التقنيات من اجل اكتشاف الحوافز العميقة للأفراد واكتشاف الأسباب المشتركة لسلوكهم من خلال خصوصية كل حالة.

وانطلاقا من أهمية المقابلة الشخصية كمصدر من المصادر الرئيسية للمعلومات التي تتطلبها الدراسة الميدانية، قمنا باستخدامها من أجل تقصي معلومات حول مدى تكيف الممارسة المحاسبية في الجزائر مع المعايير المحاسبية الدولية بتطبيقها للنظام المحاسبي المالي، وقد دار الحوار مع المستجوبين حول قابلية تطبيق النظام المحاسبي المالي ومدى علاقته بالتشريعات القانونية كل حسب مجاله وحسب نطاق تأثيره وتأثره بالنظام الجديد، وهل كان هذا التطبيق مفيد وذا جدوى ويتمثل المستجوبون في إطار المقابلة الشخصية في خمس (05) فئات أساسية تمثل في:

1. الفئة الأولى: أصحاب المهن الحرة (خبراء محاسبين، محافضي حسابات

والمحاسبين المعتمدين)،

2. الفئة الثانية: موظفي وإطارات في الحاسبة والمالية بالمؤسسات،

3. الفئة الثالثة: إطارات محاسبية في مؤسسات مالية وبنكية ( قطاع تأمينات

وبنوك)

4. الفئة الرابعة: إطارات لدى المصلحة الجبائية.

5. الفئة الخامسة: أساتذة جامعيين مختصين في الحاسبة

### المطلب الثاني: إطار الدراسة

بعدما قمنا في المطلب السابق بتحديد أدوات الدراسة الميدانية، نقوم الآن بالتقرب أكثر من الواقع، وذلك بالتعرف على مجتمع الدراسة المتعلق بتقنية الاستبيان، عينتها وحدودها.

### الفرع الأول: مجتمع الدراسة وعينتها

يضم مجتمع الدراسة الأطراف الفاعلة في مجال الحاسبة (المنتمون إلى الفئات المحددة سابقاً)، أما بخصوص عينة الدراسة فلم يتم تحديد حجمها بشكل مسبق قبل توزيع استمارة الاستبيان، حيث قمنا بتوزيع 132 استمارة عن طريق التسليم والاستلام المباشر أي استمارة الملاءم الذاتي، و18 استمارة تم ملاءمها بطريقة مباشرة، حيث تمكنا من الحضور لحظة ملاءم الاستمارة من طرف المستجوبين ومقابلتهم، وهو ما يعرف بالاستمارة بالمقابلة، وفي هذه الحالة تمكنا من الحصول على معلومات أكثر تتعلق بإجابات المستجوبين في حالة وجود أي غموض قد يكتنف إجاباتهم.

وبعد عملية الفرز والتبويب والتنظيم، تقرر الإبقاء على جميع الاستثمارات التي تم ملأها بطريقة الاستثمار بالمقابلة، أما إستثمارات الملأ الذاتي فقد احتفظنا من أصل 132 استثماراً بـ 90 استثماراً فقط، حيث استبعدت الاستثمارات المتبقية نتيجة للتضارب والغموض الموجودين في الإجابات التي تحويها، ضف إلى ذلك الاستثمارات المفقودة لعدم إرجاعها أظروف أخرى، والجدول التالي يوضح مجموع استثمارات الاستبيان.

جدول رقم(03) :مجموع استثمارات الاستبيان .الوحدة: %

النسبة المئوية %	العدد	البيان
100	150	إجمالي إستثمارات موزعة
16.67	25	عدد الإستثمارات المفقودة
11.33	17	عدد الإستثمارات الملغاة
72	108	إجمالي الإستثمارات الصالحة للتحليل

المصدر: من إعداد الباحث

## الفرع الثاني: حدود الدراسة

لقد تم إجراء هذه الدراسة ضمن حدود مكانية، زمنية، بشرية وأخرى موضوعية.

### ➤ الحدود المكانية:

تسلط هذه الدراسة الضوء على تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر ومدى قابلية تطبيق النظام المحاسبي المالي على مستوى المؤسسات الاقتصادية والأكاديمية، والمصالح الجبائية إضافة للمهنيين المختصين في المحاسبة ( خبراء محاسبين، محافظي حسابات والمحاسبين المعتمدين)، إذ شملت هذه الدراسة التطبيقية المؤسسات فقط تلك التي خصها قرار تطبيق النظام المحاسبي المالي، حيث تستثنى بعض المؤسسات التي لا تتوفر فيها بعض شروط رقم الأعمال وعدد العمال (المستخدمين)، وطبيعة النشاط من تطبيقه، وتلزم بتطبيق محاسبة مبسطة تُعرف بمحاسبة الخزينة، وتمثل عموماً في بعض المؤسسات التي تمارس نشاط معين بحيث لا يتعدى رقم أعمالها وعدد عمالها حد معين والتي أوضحنا ماهيتها في الفصل الثاني من هذه الأطروحة.

### ➤ الحدود الزمنية:

ارتبطت الدراسة الميدانية بمجال زمني، حيث امتدت ست أشهر ( في الفترة الواقعة ما بين بداية شهر ماي إلى غاية نهاية شهر أكتوبر من سنة 2018 وقد أختيرت هذه الفترة لتقادي وقت إعداد الحصيلة الجبائية، حيث يكون معظم المهنيين غير متفرغين ( 30 أبريل)

### ➤ الحدود البشرية:

تستند هذه الدراسة إلى إجابات الأفراد العاملين في مجال المحاسبة والمالية في المؤسسات المكوّنة للعينة ومصالح الضرائب، والشاغلين لمناصب مختلفة (محاسبين، رؤساء مصالح... إلخ)، وكذا الأساتذة الجامعيين المختصين في المحاسبة.

### ➤ الحدود الموضوعية:

اهتمت هذه الدراسة بالمحاور والمواضيع المرتبطة أساساً بموضوع البحث محل الدراسة، تتوقف جودتها على نوعية الإجابات المحصل عليها.

### المطلب الثالث: مشاكل الدراسة

لم تخلو الدراسة الميدانية من بعض المشاكل والقيود الشكلية والموضوعية، إلا أنها لم تؤثر على قابلية استخدام المعطيات الواردة ضمن الاستمارات في التحليل والمعالجة وفق بعض الأساليب الإحصائية الملائمة، وتمثل أهم هذه المشاكل والقيود في النقاط التالية:

➤ التجاوب السلبي لبعض أفراد العينة سواء من خلال الرفض النهائي

لملأ الاستمارة، أو من خلال تقديم إجابات مضللة،

➤ تماطل بعض أفراد العينة في إرجاع الإستمارات، وذلك ما أجبرنا على العودة

إلى مقر المؤسسات والإدارات، والمكاتب عدة مرات من اجل استرجاع الاستمارة، إلا

أن هناك بعض الأفراد في مختلف المواقع قاموا بمساعدتنا وتفهم هاته الدراسة خاصة في

الإدارة الجبائية (زملاء سابقين) وأساتذة جامعيين، وبعض المهنيين .

➤ نقص الخبرة وأحياناً المعرفة التي يجوزها المستجوب والتي تمكنه من التعامل مع الاستمارة بشكل مفيد، ذلك ما استدعى المرور بأكثر من فرد من المؤسسة الواحدة،

➤ الغياب والانشغال المتكرر للمسؤولين ( رؤساء المصالح،

المدراء...إلخ) أثناء بعض الزيارات التي قمنا بها بسبب إلتزاماتهم المهنية،

➤ هاجس السرية والتكتم الذي طَبَعَ سلوك بعض الإطارات والموظفين،

وطلبهم موافقة مسؤوليهم أولاً قبل الإجابة عن هذا الإستبيان

➤ انتشار أفراد العينة في مناطق جغرافية بعيدة عن موقع تواجدنا، الأمر

الذي حال دون قيامهم بتقديم التوضيحات اللازمة في حالة اللبس أو الغموض الذي

يكتنف إجاباتهم، رغم تضمن إستمارة الإستبيان رقم هاتفنا وبريدنا الإلكتروني.

## المبحث الثاني: عرض أساليب وأدوات الدراسة

خصص هذا المبحث لعرض أساليب الدراسة و بيان أدواتها مع الإطار المفاهيمي لهذه الأدوات

### المطلب الأول: أسلوب الدراسة

بغرض إتمام عمليات البحث تم الاستعانة بمجموعة من الأساليب اللازمة والمناسبة لكل مرحلة من مراحل البحث أهم هذه الوسائل ما يلي:

#### أولاً: الاستبيان.

يعتبر الاستبيان ثاني التقنيات المستخدمة في إطار هذه الدراسة الميدانية، وقد تم إعداد استمارة الاستبيان التي تمثل قاعدة الدراسة الإحصائية وأداة جمع البيانات المرتبطة بتقنية الاستبيان، بشكل مخطط ومهيكل من أجل تفادي الأخطاء الناجمة عن الصياغة أو عن محتوى الإجابات المقترحة، مع الأخذ بعين الاعتبار الترتيب العام للأسئلة ضمن الاستمارة وتداخلها وكذا طريقة عرضها من أجل ضمان صلاحيتها.

من جهة أخرى راعينا في إعداد استمارة الاستبيان تقديمها ضمن هيكل يضمن تناسق وضع الأسئلة من أجل تسهيل عملية تحليل ومعالجة البيانات في وقت لاحق، حيث تم إدراج الأسئلة المرتبطة ببعضها البعض بكيفية متتالية وفي نفس الوقت تمكن المستجوب من الإجابة بسهولة.

وعلى هذا الأساس تم تقسيم الأسئلة الواردة في الاستبيان إلى قسمين رئيسيين، يتضمن القسم الأول أسئلة خاصة بمعلومات عامة حول المستجوبين أما القسم الثاني فخصص لقياس أبعاد تقييم الإصلاح المحاسبي السبع ومدى تحقق أهدافه. إذ تم إعداد استمارة الاستبيان حسب مراحل متتالية ساعدنا إحترام ترتيبها على تسهيل بنائها، وسوف نستعرض من خلال هذه النقطة المراحل والإجراءات التي اتخذناها في كل واحدة منها.

تمثل أول خطوة في مرحلة تحضير استمارة الاستبيان تحديد الاحتياجات من البيانات، أي تحديد نوع البيانات الواجب تجميعها والملائمة لمتطلبات البحث، وعلى هذا الأساس رجعنا إلى تساؤلات الدراسة وأهدافها من أجل إستخراج المعطيات المطلوب تجميعها والتي ستساعدنا في الإجابة على التساؤلات المطروحة في إشكالية البحث، إضافةً إلى تحديد المستهدفين من الدراسة والمتمثلين في المؤسسات المطبقة والمعدة لقوائمها المالية وفق النظام المحاسبي المالي، وكذا الإدارة الضريبية وأصحاب المهن المحاسبية الحرة ( خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين).

بعدما حددنا ما نحتاجه من معطيات، حاولنا في هذه المرحلة تحديد هيكل قائمة الأسئلة الموجهة للمستجوبين، والتي تحتوي على إجابات محددة مسبقاً من خلال احترام جملة من المبادئ هي:

- تصميم الأسئلة بأسلوب بسيط وواضح، بحيث تكون قابلة للفهم من قبل المستجوبين، ولا يمكن إعطاءها تفسيرات أخرى متعددة،
- شمولية الخيارات لكل الأجوبة الممكنة،
- الدقة في توزيع الخيارات الإجابات لضمان ملائمتها لعملية المعالجة الإحصائية،
- ربط الأسئلة بالأهداف المراد الوصول إليها مع مراعاة تدرجها وتسلسلها.
- أما نماذج الأسئلة المستخدمة فقد كانت أسئلة مغلقة ( ذات بدائل محددة)، إذ يفرض هذا النوع من الأسئلة على المستجوب أن يقوم باختيار جواب من بين عدد معين من الإجابات المقترحة، دون الخروج عنها.
- إن جودة نتائج الدراسة الميدانية تعتمد على الإعداد الجيد للتقنيات المستخدمة في إنجازها، وتعتبر عملية تصميم وصياغة الأسئلة من أهم خطوات إعداد استمارة الاستبيان، وتجدر الإشارة إلى أنه تم تحميل استمارة الاستبيان على ورق عادي (A4) .
- بعد الانتهاء من صياغة الأسئلة، خضع الاستبيان لعملية التحكيم من طرف أساتذة متخصصين، وذلك بغية التأكد من سلامة بناء الاستمارة وصياغة الأسئلة، وكذلك لتفادي الأخطاء التقنية والمنهجية التي قد تحول دون الوصول إلى الأهداف المنشودة.

بناءً على الملاحظات والتوصيات المقدمة من قبل الأساتذة المحكمين، قمنا بالتعديل وتصحيح الأسئلة على ضوء الملاحظات الواردة، وذلك تمهيداً لصياغة استمارة الاستبيان بالشكل النهائي.

وما يجب الإشارة إليه عند التطرق لإستمارة الإستبيان، إذ هي من بين أدوات جمع المعلومات، وقد تم إعداد هذه الاستمارة بعدما تم تحديد أبعاد الموضوع ومكوناته، وإدراك أهمية المعلومات المطلوبة وعلاقتها بالموضوع، والتعرف على مجتمع الدراسة. وهي من النوع المركب المكشوف الهدف، حيث ظهر ذلك واضحاً من خلال طبيعة الأسئلة والتي قسمت إلى قسمين: القسم الأول خاص بالأسئلة المتعلقة بالبيانات الشخصية كالعمر، والخبرة والمؤهل العلمي، بينما تناول القسم الثاني أبعاد التقييم الحاسبي السبعة والمعتمدة في الفصل الثالث من هاته الأطروحة كأساس لهذا التقييم، محاور الإستمارة مقسمة كما يلي:

وكان مجموع العبارات المكونة للاستمارة 46 عبارة، تم إفراغها وفق مقياس ليكارت الخماسي المعتمد إحصائياً، والذي يأخذ الدرجات: موافق جداً ( 5 درجات)، موافق لحد ما(4 درجات)، محايد (3 درجات)، غير موافق ( 2 درجة)، غير موافق بشدة( درجة واحدة). أوبالعكس حسب خيارات الرأي التي يحددها الباحث للمستجيب (الذي يملأ الاستمارة).

لتحديد طول خلايا مقياس ليكارت الخماسي (الحدود الدنيا والعليا)، تم حساب المدى (4=1-5)، ومن ثم تقسيمه على أكبر قيمة في المقياس للحصول على طول الخلية أي (0.80=5÷4)، وبعد ذلك تم إضافة هذه القيمة إلى أقل قيمة في المقياس (بداية المقياس،

وهي واحد صحيح)، وذلك لتحديد الحد الأعلى لهذه الخلية، وهكذا أصبح طول الفئة كما يلي:

- الفئة الأولى: من 1 إلى أقل من 1.80 .

- الفئة الثانية: من 1.80 إلى أقل من 2.60 .

- الفئة الثالثة: من 2.60 إلى أقل من 3.40 .

- الفئة الرابعة: من 3.40 إلى أقل من 4.20 .

- الفئة الخامسة: من 4.20 إلى 5 .

وقد تم وضع معيار الحكم على النتائج وفق مقياس ليكارت الخماسي كآتي<sup>1</sup>:

- من 1 إلى أقل من 1.80: غير موافق بشدة؛ ويعني أنه إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة

بين القيمتين السابقتين فإن النتيجة تعني أنها غير متوفرة على الإطلاق .

- من 1.80 إلى أقل من 2.60: غير موافق؛ ويعني أنه إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة

بين القيمتين السابقتين فمستوى التوفر ضعيف .

- من 2.60 إلى أقل من 3.40: محايد؛ ويعني أنه إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة بين

القيمتين السابقتين فمستوى التوفر متوسط .

- من 3.40 إلى أقل من 4.20: موافق؛ ويعني أنه إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة بين

القيمتين السابقتين فمستوى التوفر كبير .

<sup>1</sup> بدران العمر، تحليل بيانات البحث العلمي من خلال برنامج SPSS، (الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2004)، ص. 126 .

- من 4.20 إلى أقل من 5: موافق بشدة، ويعني أنه إذا كان المتوسط الحسابي للعبارة بين القيمتين السابقتين فمستوى التوفر بصفة كبير جدا .  
وتم تحديد مستوى الدلالة الحرج بـ 0.05 الذي عنده تقبل أو ترفض فرضيات العدم.\*  
حيث تقبل فرضية العدم إذا كان مستوى الدلالة المحسوب في البرنامج أكبر من مستوى الدلالة الحرج، ولكن إذا كانت قيمة مستوى الدلالة المحسوب أقل من مستوى الدلالة الحرج ترفض فرضية العدم وتقبل الفرضية البديلة.<sup>2</sup>

### ثانيا: المقابلة

استخدمت المقابلة تدعيما للاستمارة في جمع البيانات والمعلومات اللازمة لموضوع الدراسة، مثلما تم الإشارة في بداية هذا الفصل التطبيقي، وذلك لتفسير بعض العبارات لتسهيل فهمها من طرف أفراد العينة المستجوبة.

### ثالثا: الملاحظة

\* مستوى الدلالة هو عبارة عن احتمال رفض فرضية العدم وهي صحيحة وفي هذه الحالة تقع في خطأ من الدرجة الأولى ويرمز له بالرمز  $\alpha$  ومن الناحية العملية فإننا نستخدم عادة نسبة الثقة المقبولة علميا وهي 95% فأعلى ونسبة الخطأ 5% فأقل. ويندر في العلوم الاجتماعية أن تكون نسبة الثقة 100% ولكن كلما قلت نسبة الخطأ المحتمل من الباحث كلما كانت الدراسة اقوي. فمثلا لو أراد باحث أن تكون نسبة الخطأ المحتمل 1% فهناك شروط كثيرة يجب الأخذ بها قبل تحقق هذا ومنها أن تكون العينة كبيرة ومختلفة وان يكون المقياس صادق. إذا فهناك شروط كثيرة يجب توفرها قبل أن يمكن القول بان نسبة الخطأ بسيطة جدا. ولكن هذا في الواقع ليس عمليا إذ أن نسبة 1% عند توزيعها طبيعيا فإنها تكون على الأطراف تماما وهذا يضيق والى حد كبير الاحتمالات الأخرى التي توجد عادة في الدراسات الاجتماعية والتي قد يغفل عنها الباحث وهذا يعني قبول الفرضية الصفرية. وهنا الباحث تقع بين خيارين فإذا قلل نسبة الخطأ بشكل كبير فان ذلك يعني قبول النظرية الصفرية وفي المقابل كلما كبر احتمالية نسبة الخطأ كانت دراسته ضعيفة فيجب هنا الموازنة بين الخيارين.  
<sup>2</sup> عند استخدام الباحث لبرنامج SPSS فلا حاجة للمقارنة بالقيم الجدولية، يكفي فقط مقارنة مستوى الدلالة المحسوب في البرنامج مع مستوى الدلالة الحرج للحكم بقبول أو رفض الفرضية العدمية.

ساعدت الملاحظة في البحث على تكوين تصور حول الوقائع والظروف المحيطة بالعاملين في المركب، وذلك بملاحظة سلوك الأفراد وردود أفعالهم ومدى تجاوبهم مع أسئلة البحث في فترة العمل الميداني وتوزيع الاستمارة عليهم، حيث أثارت فيهم الأسئلة عدة مشاعر مختلفة تتراوح بين الاستحسان والاستياء أحيانا والتحفظ أحيانا أخرى.

#### ربعا: الأساليب الإحصائية المستخدمة في الدراسة

من أجل تحليل استبانة الدراسة، والوصول إلى نتائج من شأنها أن تفسر الظاهرة المدروسة، تم الاستعانة ببرنامج الحزم الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences –SPSS-)، إذ تم ترميز معطيات الاستبيان وإدخالها للبرنامج ومن ثم القيام بالعمليات الآتية:

- حساب التكرارات والنسب المئوية للتعرف على الخصائص الشخصية للعينة المبحوثة.

- تطبيق التحليل العاملي لدراسة مدى كفاية العينة.

- تطبيق اختبار تحليل التباين الأحادي واختبار  $t$  لدراسة الفروقات بين المتغيرات الديموغرافية ومحور الاستمارة.

#### خامسا: صدق وثبات أداة الدراسة (الاستبيان):

قبل الشروع في عملية تحليل واستخلاص النتائج، يجب التأكد من مدى صدق وثبات العبارات التي تضمنتها الاستبانة، حتى تكون النتائج ذات مصداقية وأكثر واقعية؛ فصدق أداة الدراسة يعني أن تكون الاستبانة شاملة لكل البيانات التي تدخل في عملية التحليل، وأن تقيس

ما صممت لقياسه، وتكون كل مفرداتها واضحة وسلسلة يمكن للمبحوث أن يجيب عليها دون عناء يذكر.

1-الصدق الظاهري: ويقصد به صدق التحكيم؛ أي بعد بناء الاستبانة تم عرضها على مجموعة من المتخصصين والأساتذة الذين لهم خبرة في مجال بناء الاستبانة البحثية، وذلك لتحديد مدى وضوح العبارات ومدى قدرتها على تحقيق أهداف الدراسة، وبناء على ذلك تم تعديل بعض العبارات لتخرج في صورتها النهائية.

2-صدق المحتوى: للوقوف على صدق المحتوى عرض على (06) محكمين من أعضاء هيئة التدريس في عدة جامعات، فارجع (05) فقط الرد واعتذر أحدهم لظروفه الخاصة، وطلب إليهم تحديد مدى ملائمة الفقرات لموضوع الدراسة، وكذلك مدى وضوح الأسئلة وسلامتها لغويا، وإبداء رأيهم وملاحظاتهم وتعديلاتهم، ولهذا الغرض فقد تم استخدام معادلة "لاوشي" (Lawshe) لحساب معامل الاتفاق بين المحكمين على مدى تمثيل الفقرة للأهداف التي اندرجت تحتها وهي<sup>3</sup>:

$$CVR = \frac{n - N/2}{N/2}$$

حيث CVR يمثل نسبة صدق المحتوى،  $N$  يمثل العدد الكلي للمحكمين،  $n$  يمثل عدد المحكمين الذين اتفقوا على أن الفقرة تخدم الهدف الذي ادرجة له، وقد وجد أن معامل الاتفاق هو 0.6 لكامل الاستمارة.

<sup>3</sup> علي مقبل العليمات، وآخرون، تطوير مقياس لمهارات التفكير العلمي لطلبة المرحلة الثانوية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 24، العدد الثاني،

2008. ص 249. متاح على الرابط (تم الاطلاع عليه بتاريخ 2018/02/10)

<http://www.damascusuniversity.edu.sy/mag/edu/images/stories/235000.pdf>

### 3- قياس ثبات أداة الدراسة: يمكن تلخيص أنواع معاملات ثبات درجات الاختبارات،

وطرق قياسها فيما يلي:

(أ) معامل الاستقرار Stability-Coefficient يتم الحصول عليه عن طريق إعادة تطبيق الاختبار.

(ب) معامل التكافؤ Equivalent - Coefficient يتم الحصول عليه عن طريق الاختبارات المتكافئة.

(ج) معامل الاتساق الداخلي Internal Consistency يتم الحصول عليه عن طريق التجزئة النصفية Split-half .

(د) معامل تجانس المفردات Coefficient Homogeneity لعينة الاختبار ويتم الحصول عليه باستخدام:

-معادلة كيودر ريدشارسون KR20 ، KR21

-معادلة ألفا ل كرونباخ Alpha-Cronbach

### 4- ثبات الدراسة باستخدام ألفا كرونباخ (Alpha Cronbach): يعد أحد أهم

الاختبارات الإحصائية لتحليل بيانات الاستبانة، لإضفاء الشرعية عليها . وعلى ضوء نتائج هذا الاختبار يتم تعديل الاستبانة أو قبولها . ويستخدم هذا الاختبار فيما إذا كانت أسئلة الاستبانة متناسقة فيما بينها<sup>4</sup> .

<sup>4</sup> -محمود مهدي البياتي، تحليل البيانات الإحصائية باستخدام برنامج SPSS، عمان، دار حامد للنشر، 2005 .

$$\alpha = \frac{k}{k-1} \left[ 1 - \frac{\sum s_i^2}{s_i^2} \right] \text{ يحسب من المعادلة:}$$

K: عدد مفردات الاختبار؛  $(\sum s_i^2)$ : تباين درجات كل مفردة من مفردات الاختبار؛

$(s_i^2)$  : التباين الكلي لمجموع مفردات الاختبار .

الجدول التالي يبين قيمة ألفا كرونباخ المحسوبة باستخدام مقياس ألفا كرونباخ.

الجدول رقم 04: معامل كرونباخ ألفا لقياس ثبات الاستثمار

عدد العبارات	قيمة ألفا كرونباخ	معامل الصدق
46	0.803	0.896

المصدر: مخرجات برمجية (SPSS. VER. 25)

قبل تحليل نتائج قيمة ألفا كرونباخ يجب أن ننوه إلى أن القيم المقبولة لألفا كرونباخ لثبات

المقياس يتم تحديدها على أساس عدد العبارات للاستثمار كالتالي:

أ- قبول قيمة ألفا كرونباخ يتوقف على عدد عبارات المقياس فإذا كان 3 عبارات فقط

فيمكن قبول القيمة 0.5 .

ب- يمكن قبول قيمة ألفا كرونباخ تتراوح بين 0.5- 0.7 في حالة تراوح عدد

عبارات المقياس بين 3-10 عبارات .

ت- إذا كان المقياس مكون من 10 عبارات فأكثر فهنا يجب على القيمة ألا تقل عن

0.7 .

ث- قيمة 0.6 يمكن اعتبارها قيمة مقبولة ألفا كرونباخ بغض النظر عن عدد عبارات المقياس.

ج- للإشارة قيمة ألفا التي تفوق القيمة 0.9 تعتبر مؤشر سلبى للثبات، وتعني أن هناك عبارات مكررة Redundant، ومن ثم إذا حصلنا على هذه القيمة فيجب حذف العبارات المكررة واختصار المقياس.

يتضح من نتائج الجدول أعلاه أن قيمة ألفا كرونباخ لكامل الاستمارة تساوي 0.803، وهذا يدل على أن الاستبانة تتمتع بدرجة عالية من الثبات؛ أي أنه في حالة إعادة نفس الاستبيان للاستطلاع مرة أخرى، فإن الاستجابة ستكون ثابتة بنسبة 80.3%، وهذه النسبة مقبولة جدا في الدراسة.

أما بالنسبة لمعامل الصدق (Validity Coefficient) والذي يمثل الجذر التربيعي لمعامل الثبات، فإن قيمته تساوي 0.883؛ وهذا يعني أنه عند استخدام نفس الاستبانة للاستطلاع الآراء مرة أخرى، فإن هذه الاستبانة سيكون لها القدرة على القياس بنسبة بين 89.6%.

بعد حساب معامل الثبات ومعامل الصدق لكافة عبارات الإستبيان، في الجدول التالي سنقوم بحساب هاته المعاملات لكل بعد على حدى:

جدول رقم 05: يوضح معامل الثبات ومعامل الصدق لكل بعد

معامل الصدق	معامل الثبات ألف كرومباخ	عدد العبارات	البعد
0.907	0.822	16	1
0.875	0.735	5	2
0.755	0.570	4	3
0.809	0.655	5	4
0.727	0.529	6	5
0.753	0.567	6	6
0.756	0.572	4	7
0.896	0.803	46	كامل المحور

المصدر: من إعداد الباحث اعتماد على مخرجات برمجية (SPSS. VER. 25)

من خلال الجدول نجد أن معاملات الثبات لجميع للأبعاد السبعة للتقييم المحاسبي المعتمدة مقبولة جدا من الناحية الاحصائية، في ضوء التقديم المذكور أعلاه وحسب عدد عبارات كل بعد، ونفس الشيء يقال على معامل الصدق.

-التجزئة النصفية: هناك طريقتان معتمدتان في التجزئة النصفية هما: التجزئة باستخدام معادلة سبيرمان براون والتجزئة باستخدام ثبات قوتمان، لكن الاختبار الأول (سبيرمان براون) يشترط تساوي قيمة الفا كرومباخ وتساوي التباين، اما اختبار قوتمان لا يشترط ذلك؛ أي انه سوف يتم اختيار الاختبار المستخدم على أساس نتائج الدراسة.

تعتمد طريقة التجزئة النصفية على تجزئة الاستبيان إلى نصفين، ومن ثم إيجاد معامل الارتباط بين نصفي الاختيار بطريقة بيرسون  $r_{12}$ ، وبعد ذلك يتم تصحيح معامل الارتباط بواسطة معادلة (سبيرمان براون).

$$\text{spearman Brown coefficient} = \frac{2r_{12}}{1 + r_{12}}$$

وبالنسبة لمعامل ثبات جتمان للتجزئة النصفية، فهولا يتطلب أن يكون التباين فيها متساوي لكلا المجموعتين كما لا يتطلب أن يكون معامل الفا كرومباخ متساوي للنصفين، وبحسب من خلال القانون التالي:

$$\text{Guttman formula} = 2 \left( 1 - \frac{\sigma_1^2 + \sigma_2^2}{\sigma_{\text{total}}^2} \right)$$

وباستخدام برمجية SPSS وتجزئة العبارات الخاصة بالدراسة إلى قسمين القسم الزوجي والقسم الفردي تم الحصول على النتائج المبينة في الجدول التالي:

الجدول رقم 06: نتائج اختبار التجزئة النصفية لمعامل قوتمان ومعامل سيرمان براون

0.777	معامل ألفا كرونباخ للقسم الأول	القسم الأول للعبارات	معامل ألفا كرونباخ	
23	عدد العبارات			
0.671	معامل ألفا كرونباخ للقسم الثاني	القسم الثاني للعبارات		
23	عدد العبارات			
46	العدد الإجمالي للعبارات			
0.763	الارتباط بين القسم الأول والثاني			
0.633	القسم الأول		معامل سيرمان براون	
0.633	القسم الثاني			
0.630	معامل قوتمان			
عدد العبارات	الانحراف المعياري	التباين	المتوسط	
23	8.41834	70.868	88.1389	القسم الأول
23	9.55433	91.285	85.7963	القسم الثاني
46	15.38495	236.697	173.9352	العدد الإجمالي
القسم الأول خاص بالعبارات التالية (الفردية): 1-3-5-7-9-11-.....-43-45،				
القسم الثاني خاص بالعبارات التالية (الزوجية): 2-4-6-8-10-12-.....-44-46،				

المصدر: من إعداد الباحث اعتماداً على مخرجات برمجية (SPSS. VER. 25)

من خلال النتائج المبينة في الجدول رقم 06 يتبين أن قيمة التباين وقيمة الفا كرومباخ ليست متساوية للقسمين، وبالتالي سيتم اعتماد قيمة غوتمان، والتي وجد أنها 0.63؛ أي أن قيمة الثبات حسب اختبار غوتمان بالغة 63 % وهي مقبولة جدا.

### سادسا - صدق الاتساق الداخلي:

لمعرفة مدى اتساق عبارات الاستبانة وصدقها (اتساق عبارات الاستبانة وصدقها يقصد به مدى انسجام عبارات الاستبانة وملائمتها لتفسير وقياس ما أعدت لقياسه، ومدى ملائمة كل عبارة للمحور الذي تنتمي إليه) تم حساب معامل ارتباط بيرسون (يستخدم معامل الارتباط لبيرسون Pearson Corrélation لإيجاد العلاقة بين متغيرين أو أكثر، ويكون الارتباط كبير (كبير مرتبط بقيمة  $r$ ، إذا كانت قيمة  $r$  تقترب للواحد نقول ارتباط كبير جدا) إذا كان مستوى المعنوية أقل من 0.01 أو 0.05). بين درجة كل عبارة بالدرجة الكلية للمحور الذي تنتمي إليه، وبالدرجة الكلية للاستبانة وكانت النتائج كالتالي:

تم حساب معامل ارتباط بيرسون لعبارات المحور الأول بالدرجة الكلية للمحور، والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

الجدول رقم (07): معاملات ارتباط بيرسون لعبارات المحور بالدرجة الكلية للمحور

معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة	معامل الارتباط	العبرة
.452**	33	.516**	17	.349**	1
.525**	34	.414**	18	.387**	2
.451**	35	.404**	19	.311**	3
.387**	36	.346**	20	.378**	4
.382**	37	.396**	21	.332**	5
.537**	38	.255**	22	.305**	6
.195*	39	.452**	23	.402**	7
.396**	40	.525**	24	.503**	8
.328**	41	.451**	25	.491**	9
.420**	42	.413**	26	.516**	10
.455**	43	.362**	27	.414**	11
.410**	44	.521**	28	.404**	12
.349**	45	.548**	29	.346**	13
.421**	46	.556**	30	.396**	14
		.496**	31	.255**	15
		.261**	32	.371**	16

المصدر: مخرجات برمجية (SPSS. VER. 25)

من الجدول رقم (07) يتضح أن قيم معامل ارتباط بيرسون لكل عبارة من العبارات مع المحور دالة إحصائياً عند مستوى الدلالة 0.01 فأقل، مما يبين أن جميعها تتمتع بدرجة صدق مرتفعة، ويؤكد قوة الارتباط الداخلي بين جميع عبارات المحور. وهذا بدوره دليل على صدق هذه العبارات وقدرتها على قياس ما أعدت لقياسه. وما يجدر الإشارة إليه هو أنه ليس من المهم أن يكون الارتباط قويا، بل الأساس هو أن يكون ذو دلالة إحصائية، وذلك لأن صغر وكبر قيمة الارتباط لا يعني السببية.

### سابعاً - عينة الدراسة:

قبل البدء في الدراسة الميدانية لابد من تسليط الضوء على عينة الدراسة من حيث الكفاية، حيث يتكون مجتمع من المهتمين بالحقل المحاسبي (مهنيين، أكاديميين، إطارات جباية) مثلما ذكرنا في بداية الفصل، وقد تم استخدام العلاقات الشخصية للوصول إلى هذه العينة، الذين بلغ عددها 150 فرد، وزعت عليهم الاستبانة وقد استرجعت 125 قبل منها 108 للتحليل، وحتى يتم تحديد مدى كفاية العينة فقد تم استخدام اختبار  $kmo$ .

الجدول 08: اختبار KMO لكفاية العينة

#### KMO and Bartlett's Test

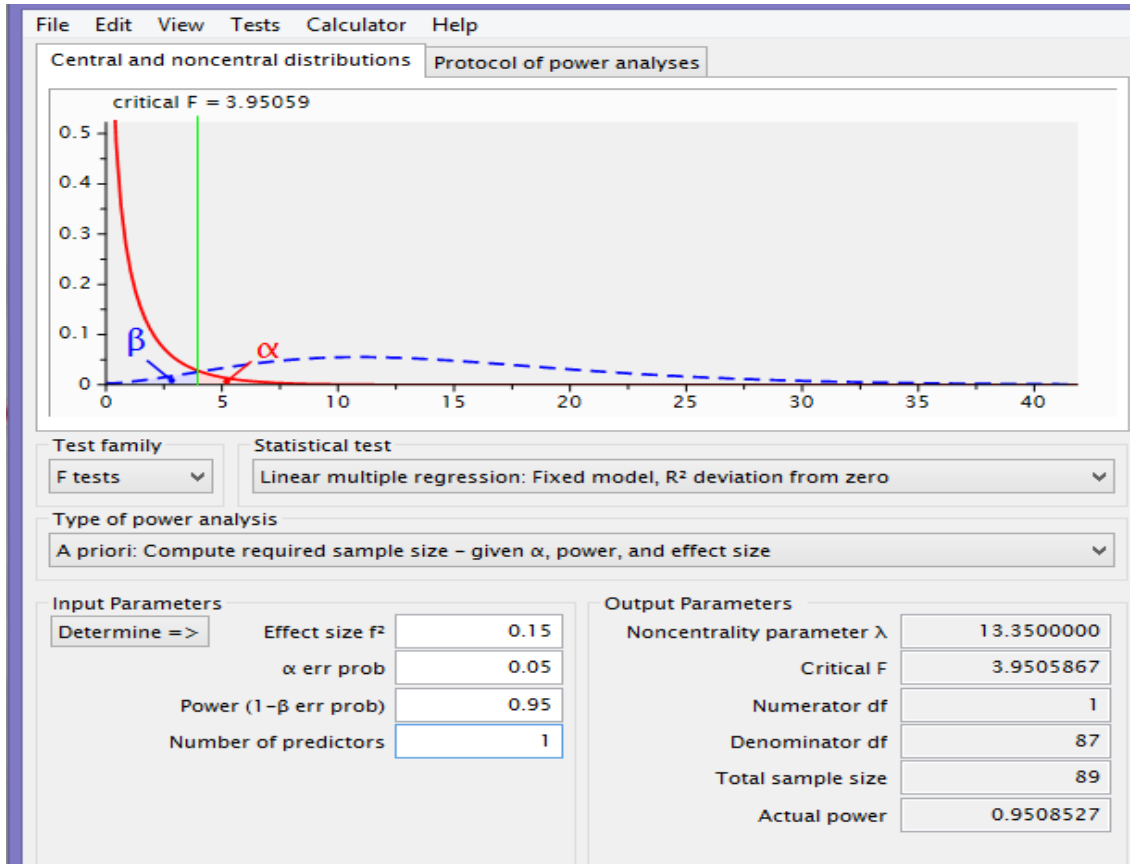
Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.		.652
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square	2254.749
	df	1035
	Sig.	.000

المصدر: مخرجات برمجية SPSS V25

يتبين من الجدول أعلاه أن قيمة اختبار KMO تساوي 0.652، أي أكبر من الحد الأدنى المقبول لهذا الاختبار، وبالتالي يكون حجم العينة مناسب في التحليل الحالي. ويتضح من هذا الاختبار أنه معنوي عند كل المستويات الاحتمالية (عند مستوى 0.01 فأقل). ولتحديد

الحد الأدنى للعينة تم الاستعانة برمجية G\*POWER

### الشكل رقم 06: تحديد الحد الأدنى للعينة للعبة G\*POWER



### المصدر: مخرجات برمجية G\*POWER

يظهر من مخرجات برنامج G\*POWER أن الحجم الأدنى للعينة اللازم لإجراء الاختبار يساوي 89 مفردة، (total sample size=89)، عند درجة ثقة قوة تأثير كبيرة، تساوي 95 بالمائة. وقد كان حجم عينة الدراسة يساوي 108 وهذا العدد كافي حسب إختبار G\*POWER.

## المطلب الثاني: توزيع وهيكل الاستبيان.

لقد خصصنا هذا المطلب للتعرف على نشر وتوزيع استمارة الاستبيان، كما سنتطرق بعدها إلى هيكل استمارة الاستبيان.

### أولاً: توزيع الاستبيان.

بعد أن تم إعداد استمارة الاستبيان، جاءت بعدها مرحلة توزيعها على العينة المقصودة من مهنيين وممارسين، وهذه العملية تمت بالاعتماد على عدة قنوات قصد الوصول إلى العينة المقصودة، وضمان الحصول على أكبر عدد من الإستمارات التي تمت الإجابة عليها.

وبصفة عامة اعتمدنا على الطرق التالية في توزيع الإستمارات:

- الاتصال المباشر بأفراد العينة وتسليمهم استمارة الاستبيان باليد،
  - زيارة الممارسين المهنيين في مكاتبهم،
  - الاستعانة ببعض الزملاء في توزيع الإستمارات.
  - إرسال الإستبيان بواسطة البريد الإلكتروني، أونشره في مجموعات مخصصة على شبكات التواصل الإجتماعي خاصة الفيسبوك وLinkedIn.
- وتعدد القنوات المعتمد عليها في استسقاء الإجابات، تنوعت كذلك أساليب وطرق الردود وحتى الوقت، إذ تراوحت مدة الحصول على الإجابة ما بين أيام، ساعات إلى دقائق في بعض الأحيان، حيث تم الحصول على الإجابة عن طريق:

- الحصول على الإجابة بشكل مباشر من الفرد المستجوب،
- الاتصال بالزملاء الذين استعنا بهم سابقاً لاستلام الإستمارات،
- الاتصال بالمكاتب والمؤسسات التي تم زيارتها واسترداد الاستمارات.

➤ عن طريق البريد الإلكتروني أو شبكات التواصل الإجتماعي.

**ثانياً: هيكل الاستبيان.**

تضمنت الاستمارة إثنان وخمسون (46) سؤال، توزعت على قسمين رئيسيين، تم إعداد الأسئلة على أساس النوع المغلق الذي يتحمل إجابة واحدة، حتى يتسنى لنا تحديد إجابات المستجوبين في نقاط محددة، كما هو موضح في الملحق رقم ( 01).

## المبحث الثالث: بيان وتحليل نتائج البحث

يتم من خلال هذا المبحث تحليل البيانات المتحصل عليها واستخلاص النتائج النهائية وذلك باستعمال أدوات التحليل الإحصاء الوصفي والاستدلالي

### المطلب الأول: تحليل الخصائص الديموغرافية للعينة.

في هذا الجزء سوف نقوم بدراسة وتحليل المحور التمهيدي للاستبيان، والذي يرتبط بمجموعة الأسئلة الممتدة من السؤال الأول إلى غاية السؤال الخامس، وهي الأسئلة المتعلقة بالخصائص الديموغرافية للعينة (الجنس، العمر، المؤهل العلمي، الوظيفة، والخبرة المهنية)

#### أولاً: الجنس

يمكن توضيح نسبة مشاركة أفراد العينة في الاستبيان من خلال الجدول

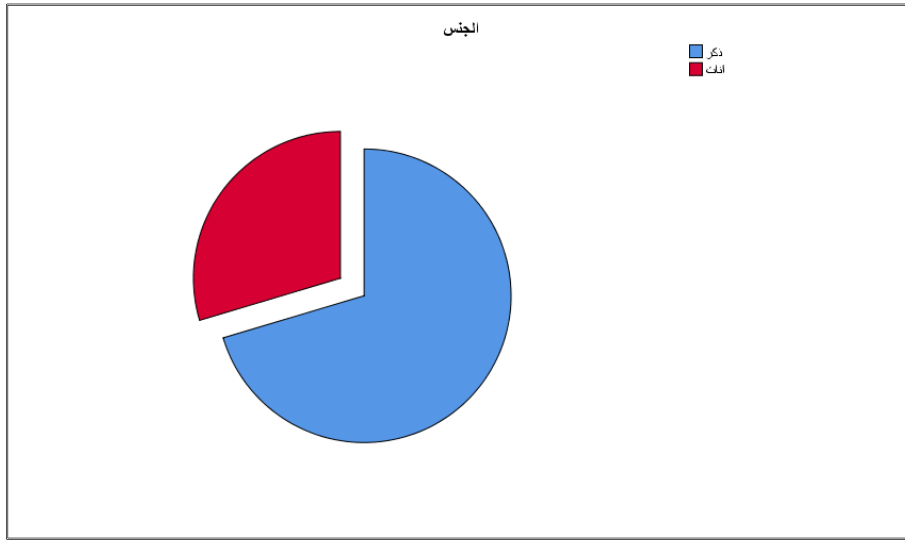
التالي:

جدول رقم (09): توزيع أفراد العينة حسب الجنس الوحدة: %

الصفة	التكرار	التكرار النسبي
الذكور	76	70.4
الإناث	32	29.6
المجموع	108	100

المصدر: من إعداد الباحث

الشكل رقم (07): نسبة أفراد العينة تبعاً للجنس.



المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول رقم 08: نلاحظ أن نسبة مشاركة الذكور في الاستبيان بلغت % 70.40 في حين بلغت نسبة مشاركة الإناث نسبة % 29.60، ويرجع هذا الأمر إلى هيمنة عنصر الذكور على مهنة المحاسبة مقابل عزوف العنصر النسوي عن الاهتمام بامتهان المحاسبة سواء كمهنة حرة أو كوظيفة وهذا على الأقل الواقع الذي وجد أثناء توزيع إستمارات الاستبيان على العينة المستهدفة، إلا أن الملاحظ أن العنصر النسوي في زيادة مضطردة في هذا المجال مع زيادة عدد الإناث الملحقين بالتكوين بالميدان المحاسبي.

### ثانياً: العمر.

الجدول التالي يوضح نسبة توزيع أفراد العينة حسب السن "العمر".

جدول رقم (10): توزيع أفراد العينة حسب العمر . الوحدة: %

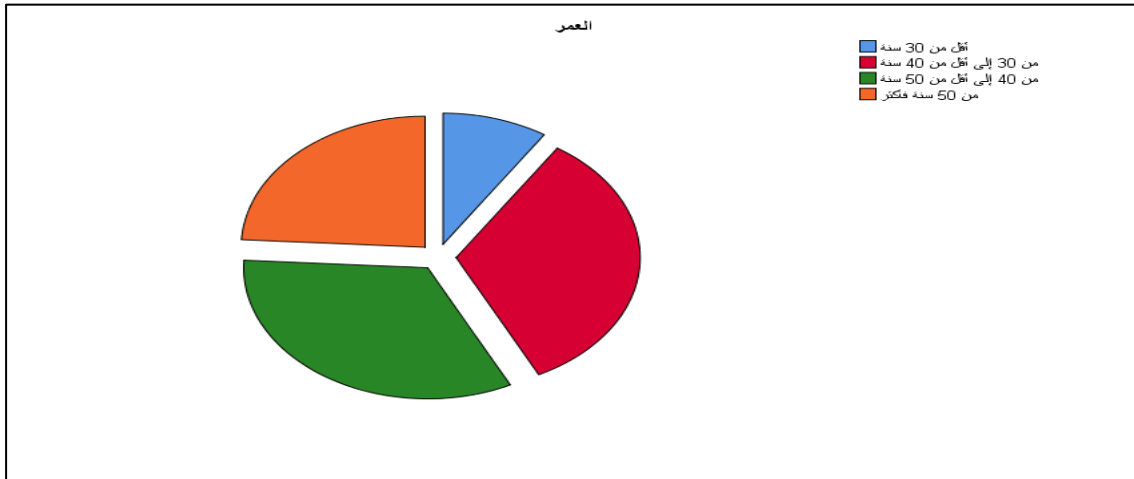
البيان	العدد	النسبة المئوية
أقل من 30	10	9.3
من 30 إلى 40 سنة	36	33.3
من 40 إلى 50 سنة	36	33.3
أكثر من 50 سنة	26	24.1
المجموع	108	100.0

المصدر: من إعداد الباحث

تباينت أعمار أفراد العينة المستجوبة وتراوحت عموماً بين 25 إلى أكثر من 70 سنة، وقد قمنا بتشكيل أربع فئات عمرية، خصصت الفئة الأولى لمن هم دون 30 سنة، فيما حددت الفئة الثانية بين 30 و40 سنة، أمل الفئة الثالثة لما بين 40 و50 سنة أما الفئة الرابعة فقد صصت لمن تجاوز الخمسين سنة، وقد كانت النسبة الكبيرة من المشاركين عند الفئة الثانية والثالثة بنسبة % 33.3 لكل فئة ثم الفئة الرابعة بنسبة % 24.1، أما الفئة ما دون 30 سنة بنسبة 9.3% ويمكن تفسير هذا التوزيع بين الفئات العمرية لأفراد العينة بسبب تركيزنا وميلنا للأفراد ذوي الأعمار المتقدمة نسبياً لإفترضنا أنها تحوز على خبرة ميدانية تساعد على التعامل الجيد مع الاستمارة، وافترضنا أنها على دراية بمسار الإصلاح

المحاسبي في الجزائر، وعايشت المخطط المحاسبي الوطني السابق، وهذا ما وضحنه في الشكل رقم ( 07 ) .

الشكل البياني رقم 08: نسبة أفراد العينة تبعاً للعمر



المصدر: من إعداد الباحث

### ثالثاً: المؤهل العلمي.

يمكن توضيح نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب المؤهل العلمي من خلال

الجدول التالي: جدول رقم (11): توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي . الوحدة: %

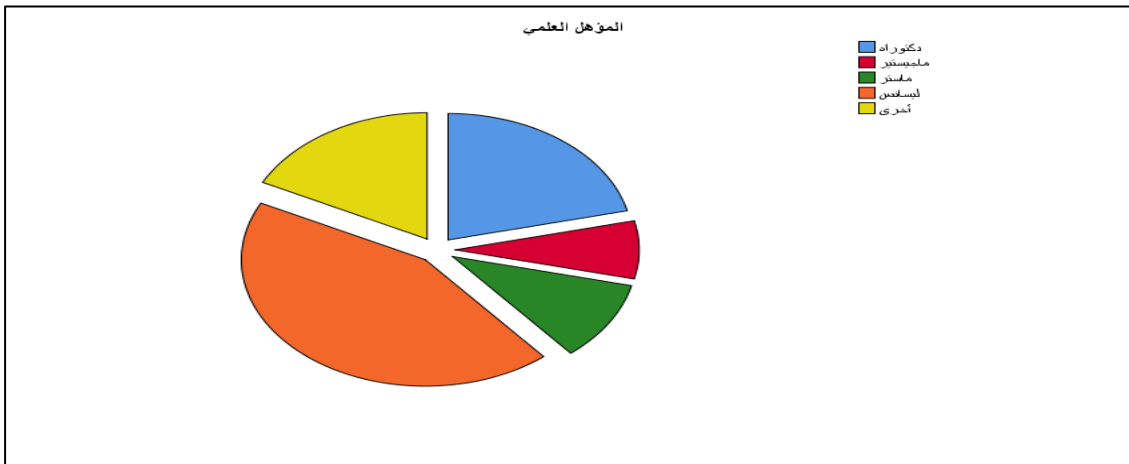
البيان	العدد	النسبة المئوية
دكتوراه	23	21.3
ماجستير	8	7.4
ماستر	11	10.2
ليسانس	47	43.5
أخرى	19	17.6
المجموع	108	100.0

المصدر: من إعداد الباحث

نلاحظ أن أكبر نسبة من أفراد العينة هي نسبة % 43.50 للأفراد حائزين على شهادة ليسانس، تليها في المرتبة الثانية نسبة % 18.18 للأفراد الذين لديهم شهادة الدكتوراه، ثم للأفراد مؤهلهم أقل من شهادة الليسانس % 17.6، ثم الفئة التي لها شهادة الماستر بنسبة % 10.2، وأخيرا الماجستير % 7.4.

يفسر التركيز الكبير للفئة الأولى (الحائزين على شهادة الليسانس) لاعتمادنا في الدراسة على مجموعة كبيرة من الإطارات في المؤسسات (الحاسبة والمالية)، محاسبين معتمدين، محافظي حسابات وخبراء محاسبين ومفتشي الإدارة الجبائية، وهذه الرتب المهنية تشترط شهادة ليسانس في الحاسبة للحصول عليها، ثم تليها فئة الأكاديميين في الجامعات، أما الفئة الأخير تمثل في الأفراد الذين يجوزون على شهادة الكفاءة المهنية في الحاسبة المتحصل عليها من معاهد التكوين المهني.

الشكل رقم ( 09) . توزيع أفراد العينة حسب المؤهل العلمي



المصدر: من إعداد الباحث

## رابعا سنوات العمل

يمكن توضيح توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الخبرة المهنية من خلال الجدول التالي:

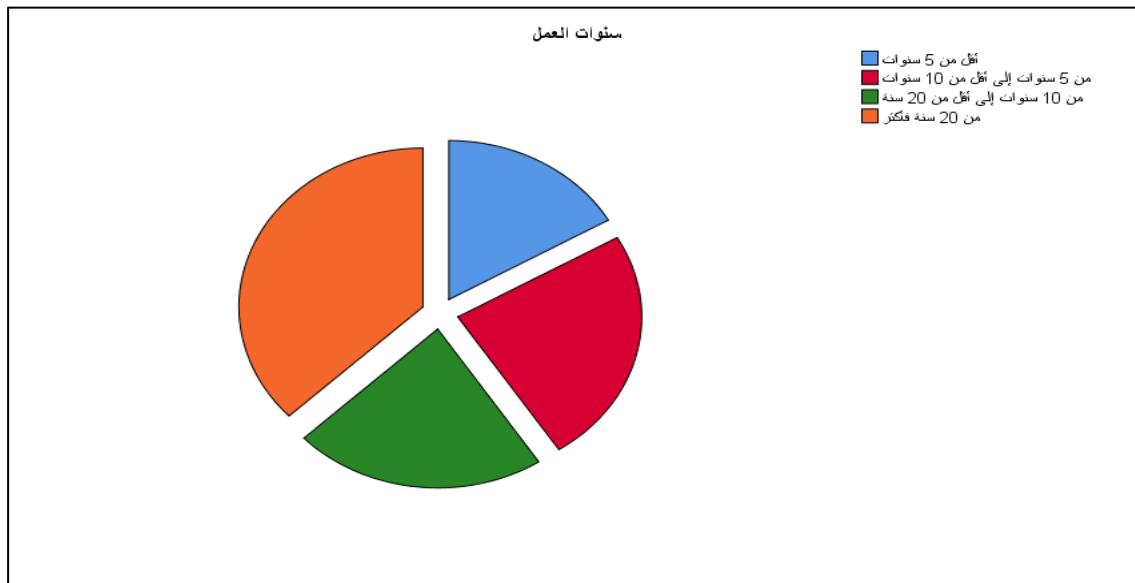
جدول رقم (12): توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية. الوحدة: %

النسبة المئوية	العدد	البيان
16.7	18	من 5 وأقل
24.1	26	من 5 إلى 10 سنوات
22.2	24	من 10 إلى 20 سنوات
37.0	40	20 سنة وأكثر
100.0	108	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

على أساس الخبرة المهنية، وجدنا أكبر فئة هي التي فوق 20 سنة خبرة بنسبة % 37 وهم في معظمهم مهنيين في المحاسبة والجباية، أما الفئة الثانية فهم يملكون خبرة بين 5 و10 سنوات بنسبة % 24.1 وهم في معظمهم أكاديميين، أما الفئة الثالثة لمن يملكون خبرة بين 10 و20 سنة بنسبة % 22.2 أما الفئة الأخيرة فهم من الذين لديهم خبرة أقل من 5 سنوات ويتشككون من الأساتذة الجامعيين ومفتشي الإدارة الجبائية حديثي التوظيف، وهذا التقسيم راجع لإستهدافنا لفئة المهنيين والممارسين ذوي الخبرة .

الشكل رقم ( 10) . توزيع أفراد العينة حسب الخبرة المهنية



المصدر: من إعداد الباحث

خامسا: الوظيفة.

يمكن توضيح نسبة توزيع أفراد عينة الدراسة حسب الوظيفة من خلال الجدول

التالي: جدول رقم(13): توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة . الوحدة: %

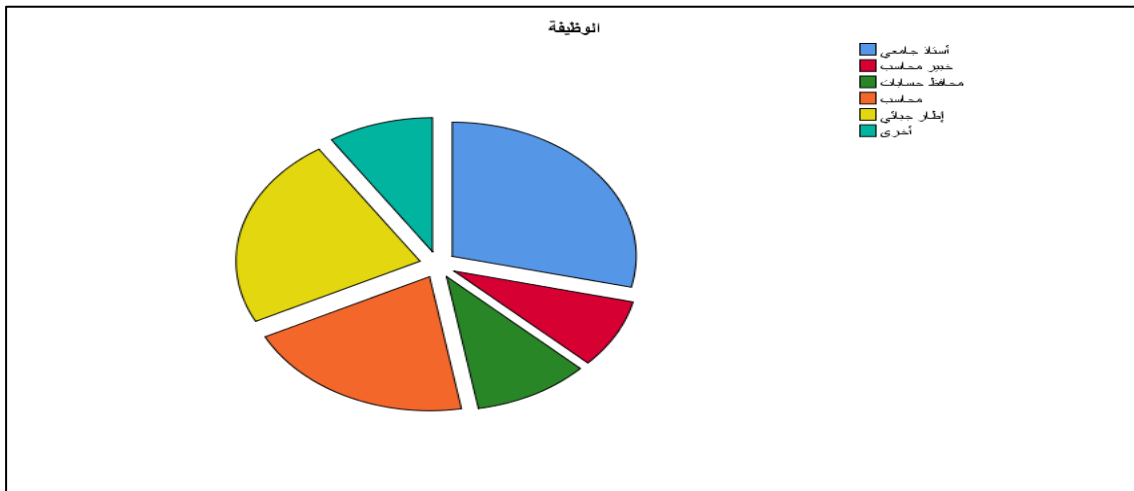
النسبة المئوية	العدد	البيان
28.7	31	أستاذ جامعي
8.3	9	خبير محاسب
10.2	11	محافظ حسابات
20.4	22	محاسب معتمد
23.1	25	إطار في الجبابة
9.3	10	أخرى
100.0	108	المجموع

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الإستمارات وتبويبها حسب الوظيفة، وجدنا أن نسبة المستجوبين الذين يمارسون وظيفة أستاذ جامعي تمثل أعلى نسبة 28.7%، ثم تليها إطارات الجباية 23.1%، في حين الذين يمارسون وظيفة محاسب معتمد قتمثل % 20.4، أما محافظي الحسابات 10.2% وهي تقريبا مهنة أخرى (خصصنها للمتربصين في الحاسبة والمحاسبين على مستوى المؤسسات الإقتصادية) بنسبة 9.3%، أما نسبة المستجوبين الذين يمارسون مهنة خبراء محاسبين فكانت % 8.3 بالنسبة للخبراء المحاسبين.

ويفسر هاته النسب هو محاولتنا أخذ آراء مختلف الفاعلين في البيئة الحاسوبية بقدر منصف، وتدني نسبة الخبراء المحاسبين يرجع لقلتهم وكذلك عدم توزيع إعمادات جديدة منذ سنة 2001 إلى غاية كتابة هاته الأسطر .

الشكل رقم ( 11 ) . توزيع أفراد العينة حسب الوظيفة



المصدر: من إعداد الباحث

### سادسا: الدورات التدريبية في المحاسبة

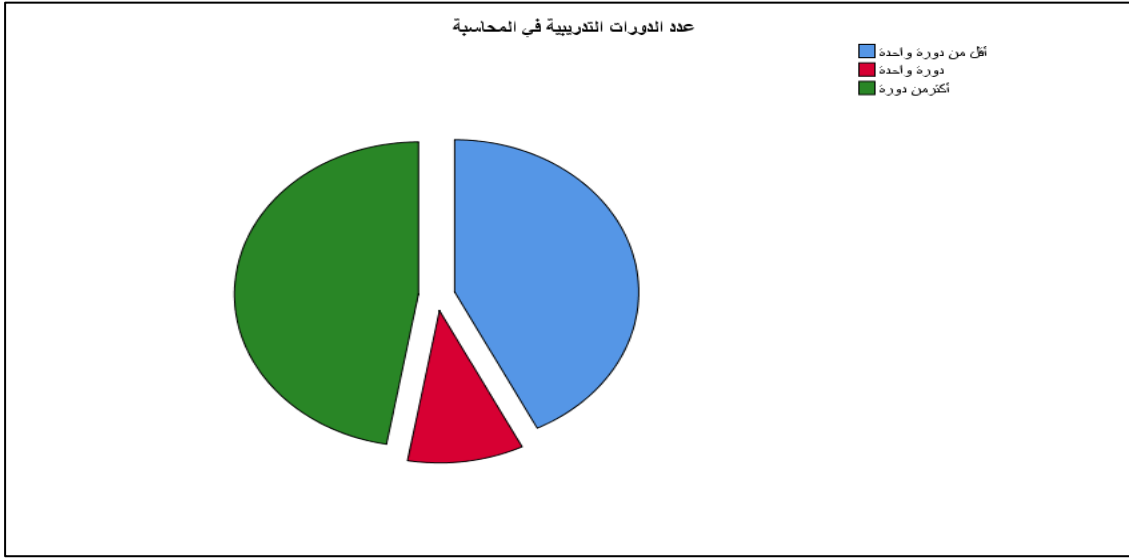
جدول رقم(14) :توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في المحاسبة. الوحدة: %

البيان	العدد	النسبة المئوية
أقل من دورة	46	42.6
دورة واحدة	11	10.2
أكثر من دورة	51	47.2
المجموع	108	100.0

المصدر: من إعداد الباحث

من خلال الجدول نجد أكبر فئة من أفراد العينة إستفادوا أكثر من دورة واحدة في مجال المحاسبة بنسبة 47.2 % وتمثل المهنيين خاصة (خبراء، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين وبعض إطارات الإدارة الجبائية رؤساء المصالح)، أما الفئة الثانية التي لم تستفد من دورات تدريبية في مجال المحاسبة وتمثل نسبة 42.6 % وتشكل من الأساتذة ومفتشي الجبائية حديثي التوظيف، أما نسبة الفئة التي استفادت من دورة واحدة تدريبية فتمثل 10.2 % وتشكل خاصة من مفتشي الضرائب وبعض الأساتذة ممن زاول مهنة المحاسبة أو الجبائية قبل التوظيف كأستاذ، هذا التعليق جاء من خلال مقابلة أفراد العينة والملاحظة أثناء معالجة الإستمارات.

### الشكل رقم ( 12 ) . توزيع أفراد العينة حسب الدورات التدريبية في المحاسبة



المصدر : من إعداد الباحث

### المطلب الثاني: تحليل النتائج واختبار الفرضيات

تهدف الدراسة إلى معرفة تقييم مختلف الفاعلين في البيئة المحاسبية لعملية الإصلاح المحاسبي، وهذا من خلال المحاور السبع لعملية التقييم الواردة في إستمارة الإستبيان، ألا وهي:

1. تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأهداف، المكان والزمان،
2. تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس إستعداد البيئة المحاسبية للإصلاح،
3. تقييم عملية الإصلاح المحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت إليها

عملية الإصلاح،

4. تقييم الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي،
5. تقييم إصلاحات التعليم والتكوين المحاسبي،

6. تقييم إصلاحات المهن الحاسوبية،

7. تقييم مواكبة الجباية لإصلاحات الحاسوبية،

بهدف قياس تباين آراء أفراد عينة الدراسة إتجاه هاته التقييمات السبعة،

تباين خصائصهم الديموغرافية، وفيما يلي عرض تفصيلي لنتائج الدراسة التي تم

التوصل إليها في ضوء الأسئلة المطروحة وفرضياتها مع تفسير النتائج.

**الفرضية الفرعية الأولى: الإصلاح الحاسبي في الجزائر جاء مواكبة واستجابة**

**للإصلاحات الإقتصادية على المستوى المحلي، الإقليمي والدولي**

H0: لم يتم تقييم الإصلاح الحاسبي على أساس الأهداف، المكان والزمان

H1: تم تقييم الإصلاح الحاسبي على أساس الأهداف، المكان والزمان

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف

المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد الأول لتقييم الإصلاح الحاسبي على

أساس الأهداف، المكان والزمان. كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي

لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (15): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح المحاسبي على

أساس الأهداف، المكان والزمان

الترتيب	اتجاه الاجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
6	موافق	0.28953	3.8519	0	6	28	50	24	ت	1
				0	5.6	25.9	46.3	22.2	%	
2	موافق	0.82593	3.9907	2	3	16	60	27	ت	2
				1.9	2.8	14.8	55.6	25.0	%	
10	موافق	0.91031	3.7778	1	8	29	46	24	ت	3
				0.9	7.4	26.9	42.6	22.2	%	
4	موافق	0.92258	3.9074	1	12	9	60	26	ت	4
				0.9	11.1	8.3	55.6	24.1	%	
7	موافق	1.09800	3.8333	5	11	12	49	31	ت	5
				4.6	10.2	11.1	45.4	28.7	%	
1	موافق بشدة	0.82451	4.2593	2	3	5	53	45	ت	6
				1.9	2.8	4.6	49.1	41.7	%	
13	موافق	0.91765	3.7130	2	9	25	55	16	ت	7
				1.9	8.3	23.1	50.9	14.8	%	
14	موافق	0.93113	3.5463	1	15	30	49	12	ت	8
				0.9	13.9	27.8	45.4	11.1	%	
15	موافق	0.85603	3.5741	2	9	33	53	11	ت	9

				1.9	8.3	30.6	49.1	10.2	%	
9	موافق	0.99022	3.8056	2	11	20	48	27	ت	10
				1.9	10.2	18.5	44.4	25.0	%	
16	محايد	0.88603	3.3333	2	16	42	40	8	ت	11
				1.9	14.8	38.9	37.0	7.4	%	
5	موافق	0.83536	3.8889	2	5	17	63	21	ت	12
				1.9	4.6	15.7	58.3	19.4	%	
11	موافق	0.88466	3.7593	1	11	19	59	18	ت	13
				0.9	10.2	17.6	54.6	16.7	%	
12	موافق	0.97989	3.7407	1	12	27	42	26	ت	14
				0.9	11.1	25.0	38.9	24.1	%	
8	موافق	0.77518	3.8148	0	6	26	58	18	ت	15
				0	5.6	24.1	53.7	16.7	%	
3	موافق	0.84703	3.9537	0	9	14	58	27	ت	16
				0	8.3	13.0	53.7	25.0	%	
		0.385	3.54	المتوسط الكلي لتقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأهداف ، المكان و الزمن						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (15) يتضح لنا من وجهة نظر عينة الدراسة التي اتجهت الى الاتجاه الموافق للفرضية القائمة وهي أن الإصلاح المحاسبي جاء إستكمالاً لسلسلة الإصلاحات الإقتصادية التي تبنتها الجزائر، وهذا من خلال العبارة رقم (01)، وجاء هذا الإصلاح إستجابة لمتطلبات المناخ الدولي (شراكة، عمولة، منظمة التجارة

العالمية... ) بدرجة موافقة كبيرة لأفراد عينة الدراسة (متوسط حسابي 3.99) في العبارة رقم (02)، أما العبارة (03) فقد كان رأي أفراد العينة موافق لإعتبار أن الإصلاحات المحاسبية جاءت بضغط وتأثير الهيئات المالية الدولية لكن هاته الموافقة محتشمة تميل للحيادية (متوسط حسابي 3.77)، أما العبارات (4،6،5) والمتعلقة بدرجة الموافقة على إحلال المخطط المحاسبي الوطني واستبداله بالنظام المحاسبي المالي فقد كانت آراء أفراد العينة تميل للموافقة بشدة بمتوسطات حسابية (3.90، 3.83، 4.25) على التوالي مما يعني درجة موافقة كبيرة، أما العبارة (07) فقد عبر أفراد العينة عن تأييدهم للإصلاح المحاسبي في الجزائر بدرجة مقبولة (متوسط حسابي 3.71) حتى الآن (2018)، فيما يخص العبارة (08) فقد عبر أفراد عن موافقتهم أن الإصلاح المحاسبي غطى النقائص الموجودة في PCN لكن بدرجة تميل للحيادية (متوسط حسابي 3.54)، أما العبارة (09) فقد وافق أفراد العينة على أن الإصلاح المحاسبي جاء في إطار الشراكة الجزائرية الأوروبية بدرجة تميل للحيادية كذلك (متوسط حسابي 3.57) وهذا نظرا لعدم إطلاع معظم أفراد العينة (حسب المقابلة) على إتفاق الشراكة الجزائرية الأوروبية، لكن في العبارة (10) وافق أفراد العينة بدرجة كبيرة على اعتبار الإصلاح المحاسبي جاء لجذب الإستثمار الأجنبي المباشر (متوسط حسابي 3.80)، العبارة الوحيدة التي وجدنا فيها آراء أفراد العينة في البعد الأول للدراسة متعلقة بالعبارة (11) والتي تنص أن الإصلاح المحاسبي جاء لتفعيل البورصة بزيادة جودة المعلومة المحاسبية (متوسط حسابي 3.33) وهذا الدور

الهامشي لبورصة الجزائر (5 مؤسسات مدرجة فقط) بقيمة سوقية هامشية مقارنة بالنتائج الداخلي الخام، أما العبارات (12،13،14،15) ككت درجة موافقة أفراد العينة لها مقارنة جدا بمتوسطات (3.88، 3.75، 3.74، 3.81) والخاصة بزمن الإصلاح الحاسبي ومدته، أما العبارة الأخيرة من البعد الأول لتقييم الإصلاح الحاسبي (العبارة 16) فقد عبر أفراد العينة عن موافقتهم الكبيرة على إعتبار الإصلاح الحاسبي في الجزائر أنه متأخر عن نظيره في تونس والمغرب (متوسط حسابي 3.95) وهذا ما أكده الباحث في الفصل الثاني من هاته الأطروحة حيث بين أن الإصلاح في الجزائر هو متأخر عن تونس وبالمغرب ب 13 و 12 سنة تواليا، وما تجب الإشارة إليه أن الآراء المعبر عنها من أفراد العينة كانت مقارنة لحد كبير مع آراء الباحث في الفصول الثلاث الأولى من هاته الدراسة، إذ نجد المتوسطات الحسابية تراوحت بين (3.33 و 4.25) بمتوسط عام 3.54 أما الانحرافات المعيارية تراوحت بين (0.77 و 1.09) وانحراف معياري عام (0.385).

ولاختبار الفرضية تم استخدام اختبار (One Sample T test) T-test، وكون هذه الفرضية تقوم في الأساس على مقارنة متوسط المحور مع المتوسط المعياري لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري بشكل دال إحصائيا أم لا، ونظرا لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي فيكون المتوسط المعياري هو 3، ناتج من  $3=5/5+4+3+2+1$  والنتائج موضحة كما يلي:

الجدول رقم 16: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	17.671	تقييم الإصلاح أساس الأهداف، المكان والزمان

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول 16 إلى أن قيمة T المحسوبة تساوي 17.671 وهي أكبر من قيمتها الجدولية عند درجة حرية 107، وهو ما تثبت مستوى المعنوية الذي كان 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح المحاسبي يقيم على أساس الأهداف، المكان والزمان.

من خلال نتائج اختبار one sample test للبعد الأول نجد أن غالبية المستجوبين يرون أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر جاء مواكبة واستجابة للإصلاحات الاقتصادية على المستوى المحلي، الإقليمي والدولي وهذا ما يؤكد الفرضية الأولى

### الفرضية الفرعية الثانية: حول مدى إستعداد البيئة المحاسبية للإصلاح المحاسبي

Ho: لا يقيم الإصلاح المحاسبي على أساس إستعداد البيئة المحاسبية.

H1: يقيم الإصلاح المحاسبي على أساس إستعداد البيئة المحاسبية.

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد الثاني لتقييم الإصلاح المحاسبي على

أساس إعداد البيئة الحاسوبية، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (17): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح الحاسبي على أساس إعداد البيئة

الحاسوبية للإصلاح

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة	ت	%
1	موافق	0.748	4.04	0	4	16	60	28	ت	17
				0	3.7	14.8	55.6	25.9	%	
5	موافق	0.954	3.879	2	6	26	43	31	ت	18
				1.9	5.6	24.1	39.8	28.7	%	
3	موافق	0.884	3.944	1	8	15	56	28	ت	19
				0.9	7.4	13.9	51.9	25.9	%	
4	موافق	0.965	3.898	0	4	28	51	25	ت	20
				0	3.7	25.9	47.2	23.1	%	
2	موافق	0.748	4.018	1	1	20	59	27	ت	21
				0.9	0.9	18.5	54.6	25.0	%	
	موافق	0.578	3.956	المتوسط الكلي لتقييم الإصلاح الحاسبي على أساس إعداد البيئة الحاسوبية للإصلاح						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (17) يتضح لنا من وجهة نظر عينة الدراسة أنها اتجهت الى

الاتجاه الموافق للفرضية القائمة وهي أن الإصلاح الحاسبي جاء بشكل مفاجئ للبيئة

لحاسبية، إذ كانت آراء عينة الدراسة متوافقة مع آراء الباحث إلى حد كبير، إذ وضعت في هذا البعد إتجاهات تميل لعدم إستعداد البيئة الحاسوبية لعملية الإصلاح الحاسبي وهذه من فرضيات الدراسة، وفعلا كان آراء عينة الدراسة تميل لهذه الفرضية بدرجة موافق إلى موافق جدا، إذ كانت إجابات درجة الموافقة في السؤال (17) بنسبة (81.5%) والمتعلق بنقص أعداد المكونين وانتشارهم على الصعيد الوطني، إذ كان المهنيين يتنقلون للمدن الكبيرة من أجل متابعة دورات تكوينية، أما السؤال (18) كانت درجة الموافقة بمتوسط (3.87) أي بنسبة (58.5%) والمتعلق بعدم تأهيل الموارد البشرية، إذ كان هذا السؤال محل فروقات مسجلة حسب وظيفة أفراد العينة وهذا ما سنراه في النقطة التالية من التحليل الإحصائي للدراسة، فيما يخص السؤال (19) نجد متوسطها الحسابي (3.94) أي آراء أفراد العينة تميل لدرجة الموافقة بنسبة كبيرة (77.8%) لهذا السؤال والخاص بتوافق الإصلاح الحاسبي مع نقص البرامج المعلوماتية المناسبة وهونفس رأي الباحث في تحليله من خلال الفصل الثاني والثالث من الأطروحة، أما السؤال (20) والخاص بغياب الوعي الحاسبي في المؤسسات كانت درجة الموافقة كبيرة كذلك بمتوسط حسابي (3.90)، أما السؤال (21) كان متوسط الإجابات (4.01) أي بدرجة موافقة كبيرة أكثر من (80%) وهو السؤال المحوري في هذا البعد والذي يخص تأخر الكثير من المؤسسات والهيئات في التحضير المسبق من أجل إستعاب الإصلاح الحاسبي وهذا من فرضيات الدراسة كذلك، ومنه كخلاصة نجد أن الفرضية الثانية محققة كذلك وهي أن البيئة الحاسوبية لم تحضر بالشكل الكافي لإستيعاب وتنفيذ الإصلاح الحاسبي (تكوين، تأهيل، برامج معلوماتية، الوعي الحاسبي، تحضير مسبق).

### الجدول رقم 18: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	17.171	تقييم الإصلاح على أساس إستعداد البيئة الحاسوبية

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول 18 إلى أن قيمة T تساوي 17.171 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح الحاسبي يقيم على أساس إستعداد البيئة الحاسوبية وفق الآراء الواردة في البعد الثاني من الدراسة التطبيقية .

الفرضية الفرعية الثالثة: يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال الهيئات التي أوكل لها

### الإصلاح الحاسبي

H0: لا يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال الهيئات التي أوكل إليها الإصلاح

H1: يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال الهيئات التي أوكل إليها الإصلاح.

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد الثالث لتقييم الإصلاح الحاسبي من خلال الهيئات التي أوكل إليها الإصلاح، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (19): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال

الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
2	موافق	0.997	3.815	2	11	20	47	28	ت	22
				1.9	10.2	18.5	43.5	25.9	%	
3	موافق	0.915	3.796	3	6	22	56	21	ت	23
				2.6	5.6	20.4	51.9	19.4	%	
1	موافق	0.954	3.926	2	7	20	47	32	ت	24
				1.9	6.5	18.5	43.5	29.6	%	
4	محايد	1.026	2.953 7	3	42	28	27	8	ت	25
				2.8	38.9	25.9	25.0	7.4	%	
	موافق	0.644	3.623	المتوسط الكلي لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت لها عملية الإصلاح						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (19) يتضح لنا من وجهة نظر عينة الدراسة أنها اتجهت الى الاتجاه الموافق للإتجاه الذي تبناه الإستبيان وهذا بمتوسط حسابي (3.62) أي بدرجة تميل للحيادية أكثر، حيث كانت درجة الموافقة كبيرة في السؤال (22) بمتوسط (3.81) والمتعلق بعدم مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية (إدارة الضرائب، خبراء محاسبين، أكاديمين) وهذا

نفس رأي البحث من خلال الفصل الثالث من الدراسة حين التطرق لتقييم مسار الإصلاح المحاسبي والهيئات التي أوكلت له، أما السؤال (23) فقد تبنت أغلبية أفراد العينة صيغته مع تسجيل بعض أفراد العينة أن هذا ليس بسؤال إنما معلومة، لكن بالرجوع للفصل الثاني والثالث نجد أن المجلس الوطني للمحاسبة كان أداة من أدوات وزارة المالية لتنفيذ الإصلاح المحاسبي، لكن فعليا الخبراء الفرنسيين هم من أشرف على هذا الإصلاح وفق دراسة ممولة من قبل البنك الدولي، إذ السؤال طرح بصيغة "مفخخة" وهذا للتأكد من أن مجتمع الدراسة على دراية بميكانيزمات الإصلاح المحاسبي والهيئات التي أشرفت عليه، أما السؤال (24) فقد أيد أفراد العينة صيغته وهذا رأي الباحث كذلك بمتوسط حسابي (3.92) المتعلق بضمان المجلس الوطني للمحاسبة للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي، أما السؤال الأخير من هذا البعد الثاني (25) فقد مالت آراء أفراد العينة للحيادية أكثر بمتوسط 2.92 لكن بأغلبية عدم موافقة بنسبة 38.9% على اعتبار المجلس الوطني للمحاسبة أنه أدى دوره بكل كفاءة، وهذا لعدم دراية الكثير من المستجوبين بدور هذا المجلس وأعمالها لمسها الباحث من خلال مقابلة معظم أفراد العينة، رغم احتوائها على إجابتين لموظفين من هذا المجلس (في فئة وظائف أخرى)، إذ حاولنا الحصول على أكبر عدد من الإجابات من موظفي هذا المجلس لتضمنهم في فئات الدراسة لكن تعذر هذا بحجة انشغالهم الشديد، وما يلاحظ على هذا البعد كذلك هو كبر مقدار الانحراف المعياري في سؤاله الأخير نظر لتشتت إجابات أفراد العينة، عكس الأسئلة السابقة في البعدين الأول والثاني.

**الجدول رقم 20: نتائج اختبار T-Test**

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	10.056	تقييم الإصلاح أساس من خلال الهيئات التي أوكل إليها الإصلاح

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول (20) إلى أن قيمة T تساوي 10.056 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح المحاسبي يقيم من خلال الهيئات التي أوكل إليها الإصلاح.

**الفرضية الفرعية الرابعة: تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر من خلال آلياته القانونية**

Ho: لا يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال آلياته القانونية

H1: يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال آلياته القانونية

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد الرابع لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال آلياته القانونية، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (21): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
5	محايد	0.924	3.379	1	21	31	46	9	ت	26
				0.9	19.4	28.7	42.6	8.3	%	
4	موافق	0.813	3.546	2	7	38	52	9	ت	27
				1.9	6.5	35.2	48.1	8.3	%	
3	موافق	0.803	3.638	1	8	31	57	11	ت	28
				0.9	7.4	28.7	52.8	10.2	%	
2	موافق	0.781	3.685	1	7	28	61	11	ت	29
				0.9	6.5	25.9	56.5	10.2	%	
1	موافق	0.915	3.796	1	9	25	49	24	ت	30
				0.9	8.3	23.1	45.4	22.2	%	
	موافق	0.550	3.609	المتوسط الكلي لتقييم الإصلاح المحاسبي على أساس تقييم الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (21) يتضح لنا من وجهة نظر عينة الدراسة أنها اتجهت الى الاتجاه الموافق للإتجاه الذي تبناه الإستبيان، عدا السؤال الأول من هذا البعد (السؤال 26) حيث كانت درجة الآراء تميل للحيداد بمتوسط حسابي (3.38) والخاص بمدى كفاية النصوص القانونية الصادرة في توضيح مدى

تطبيق النظام المحاسبي المالي ما رجح هذا الرأي هم الأكاديميين وإطارات الجباية على اعتبار عدم درايتهم بجميع النصوص التطبيقية للنظام المحاسبي المالي من (من خلال المقابلة) أما المهنيين فاعتبر أن النصوص التنظيمية كافية ماعدا بعض الإشكالات التي تحتاج توضيح من قبل الهيئة المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر والمتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة أو بإجراء دورات تدريبية بإشراف خبراء هذا المجلس، أما السؤال (27) فقد اعتبر أفراد الدراسة أن الفترة بين صدور النظام المحاسبي المالي كانت طويلة بمتوسط حسابي (3.54) أي بدرجة تميل للحياد إذ كانت نسبة (42.6%) موافقة على هذا الرأي (وهو رأي الباحث في الفصل الثالث) بينما كانت نسبة (28.7%) محايدة بينما كانت نسبة عدم الموافقة (19.4%)، ومنه نجد الآراء متركزة حول حيادية الرأي، في حين نجد أسئلة هذا البعد الأخرى (28،29،30) تأخذ نفس الأوزان النسبية تقريبا بمتوسط يتجاوز قليلا (3.60) أي بدرجة موافقة محتشمة، حيث كانت إجابات أغلب أفراد العين تتأرجح بين الموافقة وحيادية على هاته الأسئلة والمتعلقة بتوافق الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مع المعايير المحاسبية الدولية، وكذا قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها ومدونة الحسابات وقواعد سير الحسابات هل متوافقة كذلك مع هذه المعايير، إضافة لإعتبار الآليات القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي أعطته الطابع الإلزامي لتفادي تعدد القراءات تواليا، مع ملاحظة تشتت الإجابات كانت مقبولة جدا

(أقل من الواحد الصحيح) ومقدار إنحراف معياري لجمل إجابات البعد لجمل المحور بمقدار صغير (0.55).

الجدول رقم 22: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	11.501	تقييم الإصلاح أساس من خلال آلياته القانونية

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول (22) إلى أن قيمة T تساوي 11.501 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح المحاسبي يقيم من خلال آلياته القانونية.

الفرضية الفرعية الخامسة: يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاحات

### التعليم المحاسبي

H0: لا يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاحات التعليم المحاسبي

H1: يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاحات التعليم المحاسبي

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد الرابع لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال آلياته

القانونية، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (23): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم إصلاحات التعليم الحاسبي

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
5	موافق	0.994	3.824	3	8	22	47	28	ت	31
				2.6	7.4	20.4	43.5	25.9	%	
1	موافق	0.802	4.139	1	13	17	57	20	ت	32
				0.9	12.0	15.7	52.8	18.5	%	
4	موافق	0.902	3.907	1	3	13	54	37	ت	33
				0.9	2.8	12.0	50.0	34.3	%	
2	موافق	0.902	3.907	1	7	22	49	29	ت	34
				0.9	6.5	20.4	45.4	26.9	%	
2	موافق	0.766	4.046	0	3	20	54	31	ت	35
				0	2.6	18.5	50	28.7	%	
3	موافق	0.941	4.046	3	3	18	46	38	ت	36
				2.8	2.8	16.7	42.6	35.2	%	
	موافق	0.867	4.020	المتوسط الكلي لتقييم إصلاحات التعليم الحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (23) ما يلاحظ من أول وهلة هودرجة الموافقة التي لقيتها آراء هذا البعد (البعد 5) بمتوسط حسابي لمجمل البعد (4.02) وبمجموع متوسطات كل سؤال أكثر من (3.80) ومنه تتضح درجة الموافقة العالية، والتي نعزوها للإمام أفراد العينة بمجمل الأسئلة الواردة في هذا البعد ونظرا لتأهيلهم العلمي، إذ تقاطعت معظم إجابات أفراد العينة في هذا البعد مع آراء الباحث بدرجة كبيرة في الأسئلة الست من هذا البعد (من 31 حتى 36) والتي تحورت حول النقاط التالية تاليا: إنطلاق الإصلاح الحاسبي دون وجود برامج تعليمية مكيفة وفق الإصلاح الحاسبي في الجزائر، ضعف البرامج التكوينية وعدم مواكبتها لمعايير المحاسبة الدولية، التعليم الحاسبي في الجزائر مازال يدرس بالطرق التقليدية ( غياب تدريس المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي)، عدم خضوع أساتذة المحاسبة لدورات تكوينية وتدريبية وفق الإصلاحات الحاسوبية الجديدة، الإصلاحات التي شهدتها التعليم الحاسبي غير كافية، إنشاء المعهد الوطني للمحاسبة يطور التعليم الحاسبي ويرتقي بمستوى التكوين للمهنيين، والنقطة التي نستطيع إضافتها هو أن معظم الأساتذة الجامعيين لم يتابعوا دورات تدريبية في مجال المحاسبة وطرق تدريسهم هي إجهادات فردية وتتبع بعض المراجع المتداولة، أما التكوين باستخدام أنظمة الإعلام الآلي فهو مغيب تماما في أغلب الجامعات، لذا كان معظم أفراد العينة موافقون على اعتبار الإصلاحات التي شهدتها الإصلاح الحاسبي غير كافية في السؤال ما قبل

الأخير من هذا البعد الخامس من التقييم، في انتظار دخول المعهد الوطني للمحاسبة حيز النشاط الفعلي بعد استكمال الإطار القانوني المنظم له والذي خص بالدراسة في الفصل الثالث من هذه الأطروحة.

الجدول رقم 24: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	12.219	تقييم الإصلاح أساس من خلال إصلاح التعليم والتكوين المحاسبي

\* دال إحصائياً عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول (24) إلى أن قيمة T تساوي 11.501 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح المحاسبي يقيم من خلال إصلاح التعليم والتكوين المحاسبي .

الفرضية الفرعية السادسة: يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال

إصلاح المهن الحاسوبية

- H<sub>0</sub>: لا يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاح المهن الحاسوبية

- H<sub>1</sub>: يقيم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاح المهن الحاسوبية

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد السادس لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال إصلاح المهن المحاسبية، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

دول رقم (25): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم إصلاحات المهن المحاسبية

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
2	موافق	0.903	3.731	4	4	26	57	17	ت	37
				3.7	3.7	24.1	52.8	15.7	%	
4	موافق	0.919	3.657	2	6	40	39	21	ت	38
				1.9	5.6	37.0	36.1	19.4	%	
3	موافق	0.838	3.685	1	9	27	57	14	ت	39
				0.9	8.3	25.0	52.8	13.0	%	
5	موافق	0.889	3.648	0	12	32	46	18	ت	40
				1	11.1	29.6	42.6	16.7	%	
6	محايد	0.959	3.425	5	10	38	44	11	ت	41
				4.6	9.3	35.2	40.7	10.2	%	
1	موافق	0.844	3.917	1	4	25	51	27	ت	42
				0.9	3.7	23.1	47.2	25.0	%	
	موافق	0.466	3.677	المتوسط الكلي لتقييم إصلاحات المهن المحاسبية						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (25) نلاحظ درجة تأرجح آراء أفراد العينة بين الموافقة والحياد في هذا البعد السادس (06) من تقييم الإصلاح المحاسبي والخاص بتقييم إصلاحات المهن المحاسبية والذي خص حصرا القانون 01-10 ومراسيمه التنظيمية والذي ترافق بهيكله جديدة للمهن المحاسبية، إذا وافق 52.8 % من مجتمع الدراسة على إعتبار أن القانون 01-10 جاء لضبط وتنظيم وتطوير المهنة وإنهاء النزاعات الحاصلة في مصف المحاسبين السابق فما كان رأي 24.1 من المجتمع الإحصائي الحياد إذ نجد المتوسط الحسابي للإجابات (3.73) أي بدرجة موافقة أقل من المتوسط (3.80 المتوسط)، في حين وافق أفراد عينة الدراسة على إعتبار القانون 01-10 ومراسيمه التنظيمية يحد من إستقلالية المهنة (السؤال 38) بمتوسط حسابي (3.65) أي أقل من المتوسط كذلك (وهو رأي الباحث كذلك الوارد في الفصل الثالث بالتعليقات)، والشئ الذي كتب عن السؤال (38) ينطبق على الأسئلة (39،40،42) والمتعلقة بالتالي: إعادة هيكله المهن المحاسبية تم دون إستشارة المهنيين، إعادة تنظيم المهن المحاسبية يساهم بشكل فعال في تطوير هاته المهن، بطئ إعادة تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر وفق الإصلاحات الجديدة، وهذا ما يتقاطع مع آراء الباحث الواردة في الفصل الخاص بتقييم الإصلاحات المحاسبية والخاصة بالمهن المحاسبية، بينما كانت كانت آراء أفراد العينة محايدة في السؤال (41) والمتعلق بطرق منح الإعتماد الواردة في القانون 01-10 يضمن مستوى أعلى لمزاولة المهنة ويضمن تكافئ الفرص بمتوسط حسابي (3.42) وهذا نظر لعدم إعتماد أي مهني في ظل

القانون الجديد حتي كتابة هاته الأسطر والحاصل هو تصفية ملفات الإعتماد وفق المرحلة الإنتقالية.

الجدول رقم 26: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	15.000	تقييم الإصلاح أساس من خلال إصلاح المهن الحاسوبية

\* دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول (26) إلى أن قيمة T تساوي 15.000 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح الحاسبي يقيم من خلال إصلاح المهن الحاسوبية.

الفرضية الفرعية السابعة: يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال مواكبة الجباية للإصلاحات الحاسوبية

- H0: لا يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال مواكبة الجباية للإصلاحات الحاسوبية  
 - H1: يقيم الإصلاح الحاسبي من خلال مواكبة الجباية للإصلاحات الحاسوبية

الحاسوبية

تم حساب التكرارات والنسب المئوية والمتوسطات الحسابية والانحراف المعياري لإجابات مفردات الدراسة على البعد السابع لتقييم الإصلاح المحاسبي من خلال مواكبة الجباية للإصلاحات المحاسبية، كما تم ترتيب العبارات وفق المتوسط الحسابي لكل عنصر من عناصر التقييم والنتائج موضحة في الجدول الموالي:

جدول رقم (27): المتوسطات الحسابية والانحرافات المعيارية لتقييم مواكبة الجباية للإصلاح المحاسبي

الترتيب	اتجاه الإجابة	الانحراف المعياري	المتوسط الحسابي	الإجابات					رقم العبارة	
				غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة		
5	محايد	0.931	3.361	4	15	34	48	7	ت	43
				3.7	13.9	31.5	44.4	6.5	%	
1	موافق	0.777	3.777	2	1	32	57	16	ت	44
				1.9	0.9	29.6	52.8	14.8	%	
4	موافق	0.683	3.981	0	2	20	64	22	ت	45
				0	1.9	18.5	59.3	20.4	%	
2	موافق	0.885	3.564	3	5	38	52	10	ت	46
				2.8	4.6	35.2	48.1	9.3	%	
	موافق	0.478	3.671	المتوسط الكلي لتقييم مواكبة الجباية للإصلاح المحاسبي						

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 02)

من خلال الجدول رقم (27) نلاحظ درجة موافقة آراء أفراد العينة في هذا البعد السابع (07) من تقييم الإصلاح المحاسبي والخاص بتقييم مواكبة الجباية للإصلاح المحاسبي والذي تضمن أربع أسئلة، حيث إنقسم أفراد العينة لرأين بين موافق وغير موافق ليكون المتوسط 3.36 أي محايد على إعتبار النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات الإدارة الجبائية (السؤال 43) حيث تباينت آراء مجتمع الدراسة حسب وظيفة المستجوب وهوما سنعود إليه في النقطة التالية من هذا التحليل الإحصائي عند التطرق لفروقات الوظيفة، في حين كانت آراء أفراد العينة موافقة بنسبة متوسطة في الأسئلة (44،45) والمتعلقة بالنقاط التالية تواليا: هناك إختلافات جوهرية بين النظام الجبائي والنظام المحاسبي المالي ( هيمنة النظرة القانونية للأول)، هناك تمايز واضح بين المعالجة الجبائية والمعالجة الحاسوبية لبعض بنود الأصول(قرض إيجار التمويل مثلا)، إلا أنه في السؤال الأخير (46) وهو هل هناك فارق كبير بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، فقد سجل متوسط حسابي (3.56) أي موافقة بدرجة ضعيفة جدا أقرب للحيادية، وما يشد الإلتباه في هذا البعد هو كبر قيمة الإنحراف المعياري في السؤالين 43 و46، مقارنة بالسؤالين 44 و45، يا ترى لما يرجع ذلك ؟

هذا ما سنحاول الإجابة عنه في النقطة اللاحقة من هذه الدراسة التطبيقية .

الجدول رقم 28: نتائج اختبار T-Test

قيمة المعيار=3			
مستوى الدلالة	درجات الحرية	قيمة T	
* 0.000	107	14.592	تقييم الإصلاح أساس من خلال مواكبة لجباية للإصلاحات المحاسبية

\* دال إحصائيا عند مستوى معنوية 0.05 فأقل .

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 01)

تشير نتائج الجدول (28) إلى أن قيمة T تساوي 14.592 عند درجات حرية 107 ومستوى دلالة يساوي 0.000، ولأن الفرضية في اتجاه واحد يقسم مستوى الدلالة على 2 ليصبح 0.000 وهو أقل من مستوى الدلالة الحرج، لذلك ترفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة أي أن الإصلاح الحاسبي يقيم من خلال مواكبة الجباية للإصلاحات الحاسوبية .

### المطلب الثالث: اختبار الفروقات

الهدف من اختبار الفروقات هو تحديد هل هناك اختلاف بين الإجابات حسب المتغيرات الديموغرافية أم لا، ومن المعروف أنه في حالة وجود حالتين يتم استخدام اختبار T، والحالة التي فيها حالتين هي الجنس، أما المتغيرات الديموغرافية الأخرى فهي تحتوي على أكثر من حالتين وبالتالي يتم استخدام تحليل التباين الأحادي (One-Way Anova).

#### أولاً. اختبار الفروق حسب متغير الجنس:

H0: لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور

الدارسة تعزى إلى متغير الجنس.

H1: توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدارسة

تعزى إلى متغير الجنس.

الجدول (29): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير الجنس.

Independent Samples Test						
		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means		
		F	Sig.	t	df	Sig. (2-tailed)
t1	Equal variances assumed	.047	.829	1.672	106	.097
	Equal variances not assumed			1.637	55.684	.107
t2	Equal variances assumed	.117	.733	-1.399-	106	.165
	Equal variances not assumed			-1.404-	58.831	.165
t3	Equal variances assumed	1.226	.271	1.373	106	.173
	Equal variances not assumed			1.465	67.890	.147
t4	Equal variances assumed	1.324	.253	1.579	106	.117
	Equal variances not assumed			1.771	76.868	.080
t5	Equal variances assumed	.204	.652	1.252	106	.213
	Equal variances not assumed			1.521	92.995	.132
t6	Equal variances assumed	3.873	.052	-.520-	106	.604
	Equal variances not assumed			-.629-	92.465	.531
t7	Equal variances assumed	.115	.735	.651	106	.516
	Equal variances not assumed			.623	53.113	.536

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 02)

نلاحظ أن قيمة المعنوية لاختبار ليفين هي أكبر من 0.05 أي أن العينتين متجانستين (التباين متساوي)، وهذا ما نلاحظه في كل الأبعاد كما أن قيمة المعنوية هي أكبر من 0.05 بالنسبة لاختبار t-test مما يبين عدم وجود فروقات تعزى للجنس

ثانياً. اختبار الفروق حسب متغير العمر:

H0: لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير العمر.

H1: توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير العمر.

الجدول (30): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير العمر.

مستوى المعنوية sig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية ddl	مجموع المربعات		
.051	2.680	.562	3	1.686	بين المجموعات	البعد الأول
		.210	104	21.815	داخل المجموعات	
			107	23.501	الإجمالي	
.208	1.542	.508	3	1.524	بين المجموعات	البعد الثاني
		.329	104	34.262	داخل المجموعات	
			107	35.787	الإجمالي	
.208	1.540	.628	3	1.885	بين المجموعات	البعد الثالث
		.408	104	42.427	داخل المجموعات	
			107	44.312	الإجمالي	
.055	2.610	.757	3	2.271	بين المجموعات	البعد الرابع
		.290	104	30.160	داخل المجموعات	
			107	32.431	الإجمالي	
.725	.439	.336	3	1.008	بين المجموعات	البعد الخامس
		.765	104	79.532	داخل المجموعات	
			107	80.540	الإجمالي	
.784	.358	.079	3	.238	بين المجموعات	البعد السادس
		.222	104	23.055	داخل المجموعات	
			107	23.293	الإجمالي	
.067	2.455	.539	3	1.617	بين المجموعات	البعد السابع
		.220	104	22.839	داخل المجموعات	
			107	24.456	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 02)

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول يتبين أن مستوى المعنوية بالنسبة لجميع المحاور بلغت (0,051، 0,208، 0,208، 0,055، 0,067، 0,784، 0,725) على الترتيب وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (0.05)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية العدمية ( $H_0$ )، أي أنه لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير العمر.

### ثالثاً . اختبار الفروق حسب متغير المؤهل العلمي:

$H_0$ : لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

$H_1$ : توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

الجدول (31): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير المؤهل العلمي.

مستوى المعنوية sig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية ddl	مجموع المربعات		
.078	2.166	.456	4	1.823	بين المجموعات	البعد الأول
		.210	103	21.678	داخل المجموعات	
			107	23.501	الإجمالي	
.753	.477	.163	4	.651	بين المجموعات	البعد الثاني
		.341	103	35.136	داخل المجموعات	
			107	35.787	الإجمالي	
.478	.881	.366	4	1.466	بين المجموعات	البعد الثالث
		.416	103	42.846	داخل المجموعات	
			107	44.312	الإجمالي	
.275	1.300	.390	4	1.559	بين المجموعات	البعد الرابع
		.300	103	30.872	داخل المجموعات	
			107	32.431	الإجمالي	
.517	.817	.619	4	2.477	بين المجموعات	البعد الخامس
		.758	103	78.063	داخل المجموعات	
			107	80.540	الإجمالي	
.715	.528	.117	4	.468	بين المجموعات	البعد السادس
		.222	103	22.825	داخل المجموعات	
			107	23.293	الإجمالي	
.311	1.210	.274	4	1.097	بين المجموعات	البعد السابع
		.227	103	23.359	داخل المجموعات	
			107	24.456	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 02)

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول يتبين أن مستوى المعنوية بالنسبة لجميع الأبعاد بلغت (0,078،0,753،0,478،0,275،0,517،0,311،0,715) على الترتيب وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (0.05)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية العدمية (H0)، أي أنه لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير المؤهل العلمي.

رابعا. اختبار الفروق حسب متغير سنوات العمل(الخبرة):

H0: لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور

الدارسة تعزى إلى متغير سنوات العمل(الخبرة) .

H1: توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدارسة

تعزى إلى متغير سنوات العمل(الخبرة) .

الجدول (32): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير سنوات العمل(الخبرة) .

مستوى المنوية sig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية ddl	مجموع المربعات		
.285	1.281	.279	3	.838	بين المجموعات	البعد الأول
		.218	104	22.663	داخل المجموعات	
			107	23.501	الإجمالي	
.398	.995	.333	3	.998	بين المجموعات	البعد الثاني
		.335	104	34.789	داخل المجموعات	
			107	35.787	الإجمالي	
.136	1.887	.763	3	2.288	بين المجموعات	البعد الثالث
		.404	104	42.024	داخل المجموعات	
			107	44.312	الإجمالي	
.218	1.504	.450	3	1.349	بين المجموعات	البعد الرابع
		.299	104	31.082	داخل المجموعات	
			107	32.431	الإجمالي	
.087	2.252	1.637	3	4.912	بين المجموعات	البعد الخامس
		.727	104	75.628	داخل المجموعات	
			107	80.540	الإجمالي	
.831	.292	.065	3	.195	بين المجموعات	البعد السادس
		.222	104	23.098	داخل المجموعات	
			107	23.293	الإجمالي	
.027	3.170	.683	3	2.049	بين المجموعات	البعد السابع
		.215	104	22.407	داخل المجموعات	
			107	24.456	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version25 (الملحق رقم 01)

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول يتبين أن مستوى المنوية بالنسبة لجميع المحاور

بلغت (0,398، 0,136، 0,218، 0,087، 0,831، 0,027) على الترتيب وهي أكبر من

مستوى المنوية المعتمد في الدراسة (0.05)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية العديمة (H0)،

أي أنه لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير العمر، عدا البعد السابع حيث نجد مستوى المعنوية 0.027 أي أقل من 0.05 وهو مستوى معنوي، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة H1، أي توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير سنوات العمل (الخبرة).

إذ كان تقييم أفراد عينة الدراسة للبعد السابع منها والمتمثل في مواكبة الجباية للإصلاح المحاسبي مختلف حسب خبرتهم المهنية (سنوات العمل) وهذا مفسر بكون الممارسين ذوي الخبرة يرون هاته المواكبة بطريقة مختلفة عن الممارسين الجدد.

وعلى ذلك تم حساب اختبار شيفيه البعدي لتحديد صالح الفروق وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 33: نتائج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق

أكثر من 20 سنة	من 10 وأقل من 20 سنة	من 5 وأقل من 10 سنوات	أقل من 5	سنوات العمل	البعد
*	*			أقل من 5	تقييم الممارسين ذوي الخبرة للمواكبة للإصلاح المحاسبي
				من 5 وأقل من 10 سنوات	
			*	من 10 وأقل من 20 سنة	
			*	أكثر من 20 سنة	

\* دال إحصائياً عند 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول رقم 33 إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، بين من خبرة أقل من 5 سنوات ومن لهم خبرة أكثر من 10 سنوات، مما يوضح أن من لهم خبرة أكثر من 10 سنوات يرون أن مواكبة الجباية للإصلاح المحاسبي بطريقة مختلفة عن من هم لهم خبرة أقل من خمس سنوات. وتعزى هذه النتيجة إلى كون من لهم خبرة أكثر من 10 سنوات عايشوا المخطط المحاسبي السابق والنظام الجباي الذي كان في ظله، أما الذين لهم خبرة أقل من خمس سنوات فلم يعاصرو هذا الوضع، في حين لم تكن هاته الفروقات مسجلة مع من لهم خبرة بين 5 و 10 سنوات.

#### خامسا. اختبار الفروق حسب متغير المركز الوظيفي:

H0: لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير المركز الوظيفي.

H1: توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير المركز الوظيفي.

الجدول (34): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير المركز الوظيفي.

مستوى المعنوية sig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية ddl	مجموع المربعات		
.000	10.683	1.615	5	8.077	بين المجموعات	البعد الأول
		.151	102	15.424	داخل المجموعات	
			107	23.501	الإجمالي	
.036	2.497	.780	5	3.902	بين المجموعات	البعد الثاني
		.313	102	31.885	داخل المجموعات	
			107	35.787	الإجمالي	
.001	4.832	1.697	5	8.486	بين المجموعات	البعد الثالث
		.351	102	35.826	داخل المجموعات	
			107	44.312	الإجمالي	
.000	9.607	2.077	5	10.383	بين المجموعات	البعد الرابع
		.216	102	22.048	داخل المجموعات	
			107	32.431	الإجمالي	
.734	.556	.427	5	2.135	بين المجموعات	البعد الخامس
		.769	102	78.404	داخل المجموعات	
			107	80.540	الإجمالي	
.096	1.931	.403	5	2.015	بين المجموعات	البعد السادس
		.209	102	21.278	داخل المجموعات	
			107	23.293	الإجمالي	
.151	1.660	.368	5	1.840	بين المجموعات	البعد السابع
		.222	102	22.616	داخل المجموعات	
			107	24.456	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول يتبين أن مستوى المعنوية بالنسبة لجميع المحاور بلغت (0.000، 0.036، 0.001، 0.000، 0.734، 0.096، 0.151) على الترتيب وهي أكبر من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (0.05) في أبعاد تقييم الإصلاح المحاسبي (5، 6 و 7)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية العدمية (H0)، أي أنه لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير الوظيفة، بينما الأبعاد الأخرى (1، 2، 3 و 4) حيث نجد مستوى المعنوية أقل من 0.05 وهو مستوى معنوي، وبذلك نرفض الفرضية العدمية ونقبل الفرضية البديلة H1، أي توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05 في

إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير الوظيفة، وهذه النقطة وضعت كفرض رئيس للدراسة في إشكاليته الإفتاحية.

وعلى ذلك تم حساب اختبار شيفيه البعدي (LSD) لتحديد صالح الفروق وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 35: نتائج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق

البعد	الوظيفة	اساذ جامعي	خير محاسب	مخافظ حسابات	محاسب معتمد	إطار جباني	أخرى
البعد الأول: تقييم الإصالح المحاسبي على أساس الأعداد المتكافئة والوزن	اساذ جامعي				*	*	*
	خير محاسب					*	*
	مخافظ حسابات					*	*
	محاسب معتمد	*				*	*
	إطار جباني	*	*	*	*		
	أخرى	*	*	*	*		
البعد الثاني: تقييم الإصالح المحاسبي على أساس استعداد البنية المحاسبية	اساذ جامعي						*
	خير محاسب						
	مخافظ حسابات						
	محاسب معتمد					*	*
	إطار جباني				*		
	أخرى				*		
تقييم على الإصالح المحاسبي من خلال الهيئات التي ركزت على تطوير الإصالح	اساذ جامعي			*		*	
	خير محاسب					*	
	مخافظ حسابات	*				*	
	محاسب معتمد					*	
	إطار جباني	*	*	*	*	*	*
	أخرى					*	
تقييم الآليات الثانوية للإصالح المحاسبي	اساذ جامعي			*		*	*
	خير محاسب					*	*
	مخافظ حسابات	*				*	*
	محاسب معتمد					*	*
	إطار جباني	*	*	*	*	*	*
	أخرى	*	*	*	*	*	*

\* دال إحصائيا عند 0.05 فأقل.

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول رقم (35) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، بين العديد من الأصناف المهنية في الأبعاد الأربع للتقييم المحاسبي المذكورة في الجدول أعلاه، والتي نستطيع حصرها في ثلاث وظائف أكاديمية، مهنية محاسبية (بجمع الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، المحاسبين المعتمدين لعدم وجود أي فارق بين هاتاه المهن في الجدول)، جبائية، بطريقة مختلفة وتعزى هذه النتيجة إلى كون كل فئة مهنية لها نظرتها لتقييم الإصلاح المحاسبي خاصة في الأبعاد الأولى وهي الأبعاد النظرية العامة، أما الأبعاد الأخرى (التطبيقية) نجد فيها الفروقات غير ذات دلالة مثلما لوحظ في الجدول رقم (35).

#### سادسا: اختبار الفروق حسب متغير الدورات التدريبية في المحاسبة

H0: لا توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير الدورات التدريبية في المحاسبة.

H1: توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير الدورات التدريبية في المحاسبة.

الجدول (36): تحليل التباين لاتجاهات أفراد العينة حسب متغير الدورات التدريبية في المحاسبة.

مستوى المعنوية sig	قيمة F المحسوبة	متوسط المربعات	درجة الحرية ddl	مجموع المربعات		
.000	9.255	1.761	2	3.522	بين المجموعات	البعد الأول
		.190	105	19.97 9	داخل المجموعات	
			107	23.50 1	الإجمالي	
.206	1.604	.530	2	1.061	بين المجموعات	البعد الثاني
		.331	105	34.72 6	داخل المجموعات	
			107	35.78 7	الإجمالي	
.000	10.834	3.790	2	7.580	بين المجموعات	البعد الثالث
		.350	105	36.73 2	داخل المجموعات	
			107	44.31 2	الإجمالي	
.000	10.156	2.628	2	5.257	بين المجموعات	البعد الرابع
		.259	105	27.17 4	داخل المجموعات	
			107	32.43 1	الإجمالي	
.312	1.179	.884	2	1.768	بين المجموعات	البعد الخامس
		.750	105	78.77 2	داخل المجموعات	
			107	80.54 0	الإجمالي	
.270	1.325	.287	2	.574	بين المجموعات	البعد السادس
		.216	105	22.71 9	داخل المجموعات	
			107	23.29 3	الإجمالي	
.008	5.088	1.080	2	2.161	بين المجموعات	البعد السابع
		.212	105	22.29 5	داخل المجموعات	
			107	24.45 6	الإجمالي	

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

من خلال النتائج الملاحظة في الجدول أعلاه يتبين أن مستوى المعنوية بالنسبة لجميع الأبعاد بلغت

(0.000، 0.206، 0.000، 0.000، 0.000، 0.270، 0.312، 0.008) على الترتيب وهي أكبر

من مستوى المعنوية المعتمد في الدراسة (0.05) في الأبعاد (2، 5، 6)، مما يدعونا إلى قبول الفرضية العدمية

(H0)، في هاته الأبعاد لتقييم الإصلاح المحاسبي أي أنه لا توجد فروق في إجابات أفراد العينة حول محاور الدراسة تعزى إلى متغير الدورات التدريبية في المحاسبة.

بينما الأبعاد الأخرى (1،3،4،7) نجد مستوى المعنوية أقل من 0.05 وهو مستوى معنوي، وبذلك نرفض الفرضية العدمية وتقبل الفرضية البديلة H1، أي توجد فروق عند مستوى دلالة 0.05، في إجابات أفراد العينة حول أبعاد الدراسة (3،1،7،4) تعزى إلى متغير الدورات التدريبية في المحاسبة، لذلك تم حساب اختبار شيفيه البعدي (LSD) لتحديد صالح الفروق وجاءت النتائج كالتالي:

الجدول رقم 37: نتائج اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق

البعدي	الدورات التدريبية	صفر دورة	دورة واحدة	أكثر من دورة
البعدي الأول: تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأعداد الكائنة والزمان	صفر دورة			*
	دورة واحدة			
	أكثر من دورة	*		
البعدي الثالث	صفر دورة			*
	دورة واحدة			
	أكثر من دورة	*		
البعدي الرابع	صفر دورة			*
	دورة واحدة			
	أكثر من دورة	*		
البعدي السابع	صفر دورة			*
	دورة واحدة			
	أكثر من دورة	*		

المصدر: من إعداد الطالب بالاعتماد على مخرجات برنامج SPSS version 25 (الملحق رقم 02)

تشير نتائج الجدول رقم (37) إلى وجود فروق ذات دلالة إحصائية عند مستوى المعنوية 0.05، بين أفراد عينة الدراسة الذين لم يتبعوا أي دورة تدريبية والذين تابعوا أكثر من دورة في الأبعاد الأربع للتقييم المحاسبي المذكورة في الجدول أعلاه (01، 03، 04، 07)، وهذه النتيجة هي إمتداد للفروق المسجلة سابقا بسبب الوظيفة خاصة، حيث نجد المهنيين (خبراء محاسبين، محافظي الحسابات، محاسبين معتمدين) قد تابعوا أكثر من دورة تدريبية، بينما الأكاديميين في معظمهم لم يتبعوا أي دورة تدريبية في مجال المحاسبة، غير أن إطارات الجباية في أغليبيتهم تابعوا على الأقل دورة تدريبية واحدة، وبالتالي الفروقات المسجلة على صعيد الدورات التدريبية هي تأكيد للفروق المسجلة في المجال الوظيفي . وتعزى هذه النتيجة إلى كون كل فئة مهنية لها نظرتها لتقييم الإصلاح المحاسبي في الأبعاد النظرية العامة، أو الأبعاد التقنية التطبيقية وما يزيد هذه الفروقات هو الدورات التدريبية .

## خلاصة الفصل التطبيقي

من أجل تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر قمنا بإجراء دراسة ميدانية على عينة من الفاعلين في مجال البيئة المحاسبية مكونة من ست فئات: أكاديميين (أساتذة جامعيين)، مهنيين (خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين) وإطارات في المصالح الجبائية، وفئات أخرى (محاسبين لدى المؤسسات إقتصادية، خبيرين في المجلس الوطني للمحاسبة)، بعد التعريف بأدوات الدراسة وإطارها والمشاكل التي واجهتها، تم التطرق لأساليبها والمتمثلة في الإستبيان، المقابلة، الملاحظة لتصل لحظة الأساليب الإحصائية المستخدمة في تحليل الإستبيان، حيث تم إختبار مدى صدق وثبات أداة الدراسة حيث كان معامل ألفا كرومباخ جد مقبول 0.803 هذا في ما يخص مجمل الأسئلة، وهونفس ما ينطبق على كل بعد من أبعاد الدراسة، لنعرج لإختبار مدى إتساق الدراسة داخليا حيث كانت النتيجة مقبولة جدا، ثم إختبرنا مدى كفاية حجم العينة فكان حجم العينة المقبول وفق إختبار KMO وحجم العينة الأمثل وفق طريقة G\*POWER هو 89 إستمارة إستبيان، غير أن الدراسة تضمنت 108 إستمارة إستبيان أي أكثر من الحجم الأمثل .

إذ تضمن الإستبيان محور: خاص بالبيانات الشخصية ومحور خاص بتقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر متضمن سبعة أبعاد، التي إعتدتها الباحث في الفصل الثالث من هذه الأطروحة لتقييم هذا الإصلاح في جانبه التحليلي، بهدف إعطاء أكثر مصداقية وموضوعية لهذه الدراسة، بحث تكون نتائج لا تخص رأي الباحث فقط ولكن آراء جانب كبير من المختصين في الجانب المحاسبي سواء الأكاديمي أو المهني، إذ خلصت نتائج تحليل النتائج بإستخدام المتوسطات

الحسابية والتباين المعياري، ولاختبار الفرضيات تم استخدام اختبار (One )T-test (Sample T test، كون هذه الفرضيات تقوم في الأساس على مقارنة متوسط المحور مع المتوسط المعياري لتحديد إذا كان المتوسط المحسوب أعلى من المتوسط المعياري بشكل دال إحصائياً أم لا، ونظراً لكون فقرات الدراسة قد تم قياسها على مقياس ليكارت الخماسي فيكون المتوسط المعياري هو 3، ناتج من  $3=5/5+4+3+2+1$ ، وجدنا جميع الفرضيات محققة مثلما توقعه الباحث في فرضياته في أبعاد التقييم السبع .

مع تسجيل بعض الفروقات في هذا التقييم حسب الخصائص الديمغرافية للعينة تم اختبارها باختبار T (حالة الجنس) وباستخدام تحليل التباين الأحادي ( One-Way Anova) في حالة الخصائص الديمغرافية الأخرى، حيث لم تكن هناك فروق حسب الجنس أو العمر أو المؤهل العلمي نظراً لتقارب أفراد العينة في هاته الجوانب، غير أن الفوارق وجدت حسب الخبرة أو الوظيفة إضافة للدورات التدريبية، إذ حدد مكن هاته الفوارق حسب اختبار شيفيه (LSD) لتحديد اتجاه صالح الفروق، هذه الفوارق تعتبر تأكيداً للفرضية الثالثة من الدراسة التي تعتبر أن تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر يختلف باختلاف عناصر البيئة المحاسبية .

# الخاتمة

من خلال هذه الدراسة تم تقييم الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وقد هدفت إلى معرفة الأسباب التي تقف وراء استبدال المخطط الوطني للمحاسبة السابق بالنظام المحاسبي المالي، فبدأت أولاً بدراسة السياق العام الذي أتى فيه الإصلاح المحاسبي، ألا وهو الإصلاحات الاقتصادية التي طبقتها الجزائر منذ سنة 1988، فاصطلحنا على تحقيب كل فترة من هاته الإصلاحات تحت مسمى جيل، فكان الجيل الأول ثم الثاني فالثالث، وفي كل جيل من هاته الأجيال حاولنا قدر الإمكان وحسب ما هو متوفر من مراجع طرح التغييرات على الصعيد المحاسبي التي رافقت هذه الإصلاحات وعرفنا مدى محدوديتها، وهذا ما طرح مشكل تنسيق الإصلاحات وغياب إطار مرجعي تستند إليه، هذا المشكل مازلنا نعتبر أنه مازال مطروح إلى الوقت الحالي، وباعتبارنا باحثين تبذل الدولة الجزائرية مجهودات معتبرة من أجل تكوينهم لخدمة الدولة والمجتمع نرى أنه من الواجب علينا لرد جميل هذا الوطن الغالي، إيجاد حل للمشكل الذي طرحناه (مشكل تنسيق الإصلاحات) من خلال تعميق البحوث حوله، كل في مجال اختصاصه، كما كان هدف الدراسة أيضاً معرفة مسار الإصلاح المحاسبي ومدى مساهمته للإصلاحات الاقتصادية، وكذلك معرفة الآثار الناتجة عن أعمال التوافق المحاسبي الدولي وانعكاساتها على مسار الترميم المحاسبي الجزائري، وعرض الإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الجزائر والتغييرات التي طرأت على البيانات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية نتيجة لتطبيق النظام المحاسبي المالي، ومقارنة هذه البيانات مع البيانات التي كان ينتجها المخطط الوطني للمحاسبة السابق وكذلك مع المعايير المحاسبية الدولية، كما لم نهمل في هذه الدراسة أثر التغييرات المحاسبية على المنظمات المهنية حيث تعرضنا للهيكلة الجديدة للمنظمات المهنية والإطار التشريعي المنظم لهاته المهن، كما لم نغفل الجباية من الدراسة في هذه الأطروحة من خلال بحث مدى مواكبتها للإصلاحات المحاسبية وخاصة مع بداية تطبيق النظام المحاسبي

المالي، لتقوم في الفصل الثالث بتقييم مسار الإصلاح المحاسبي حتى سنة 2018، من خلال تقييم المدة التي استغرقها، ومدى إستعداد البيئة المحاسبية والهيئات التي اوكلت لها مهمة الإصلاح خاصة المجلس الوطني للمحاسبة، بالتطرق لأهم أعماله المنجزة طيلة هاته الفترة، ثم تقييم الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي، ثم تقييم إصلاحات التعليم والتكوين المحاسبي، كما شمل التقييم المنظمات المهنية بالتطرق خاصة لهيئة هاته المنظمات ومدة الهيكلة وتقييم مدى استقلالية هاته المنظمات عن الهيئات التنفيذية وكيفية الإنتساب لكل مهنة، وأخير التقييم شمل الإصلاح المحاسبي وتأثيره على المصالح الجبائية ومدى مواكبتها لهاته الإصلاحات.

لتصل في الفصل الرابع والأخير من الدراسة والمتمثل في الدراسة التطبيقية منها، باستخدام استبيان إحصائي يشمل مختلف المتدخلين أو المشمولين بعملية تقييم الإصلاح المحاسبي ومدى رضاهم عن هذا الإصلاح ومختلف انشغالاتهم وتطلعاتهم على ما يمكن أن يصل إليه، بإعتبار عملية الإصلاح هي عملية مستمرة ودائمة وكدليل عن هذا هو التغيير والتحسين المستمر للمعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، حيث ركزت أسئلة الإستبانة على الآراء التي تبناها الباحث في الفصول السابقة وهل أفراد البيئة المحاسبية يوافقون الباحث في هاته الآراء، هذا لكي يكون للدراسة نظرة موضوعية وشاملة إتجاه الإصلاح المحاسبي من أبعاده المذكورة طبعاً في هذه الدراسة وليس رأي الباحث فقط، إذ ما نستطيع ذكره في هذا المقام أنه توجد أبعاد أخرى لتقييم الإصلاح المحاسبي لم يتسع المجال للتطرق لها لأسباب موضوعية، حيث سنتعرض لهاته الأبعاد في آفاق الدراسة.

## أولاً: نتائج اختبار الفرضيات

نلخص نتائج اختبار الفرضيات المتوصل إليها في النقاط التالية مع مقابلتها مع الفرضيات التي انطلقنا منها في بداية البحث:

**الفرضية الأولى:** الإصلاح المحاسبي في الجزائر جاء استكمالاً لسلسلة الإصلاحات الاقتصادية؛ وهي فرضية محققة لأقصى الحدود وهذا من خلال ما تم تناوله بالدراسة في الفصل الأول منها، وسلسلة الإصلاحات الاقتصادية منذ بداية ثمانينات القرن الماضي والانفتاح على اقتصاد السوق، حيث طرأت عدة تغيرات على البنية التشريعية الاقتصادية، خاصة مع قانون 88-02 المتعلق باستقلالية المؤسسات الاقتصادية، وكذلك القوانين الأخرى المؤطرة لعمل المؤسسات الاقتصادية، إلا أنه على الصعيد المحاسبي لم يعرف المخطط المحاسبي الوطني تغيرات كبيرة تواكب الإصلاحات الاقتصادية، فالمخطط المحاسبي الوطني جاء في مرحلة تتميز بالاقتصاد الموجه، والحاسبة تخدم أهداف التخطيط على الصعيد الكلي ولما تغيرت الظروف والقيام بإصلاحات اقتصادية عميقة من أجل الانفتاح على اقتصاد السوق، وتوقيع إتفاق الشراكة مع الإتحاد الأوروبي ومفاوضات الانضمام لمنظمة التجارة العالمية، بالإضافة إلى محاولة التأسيس لسوق مالي في الجزائر ذا كفاءة، وبالمقارنة مع الإطار المفاهيمي للإفصاح المحاسبي نجد أن المخطط السابق لم يعد مسائراً لكل هذه المستجدات، لنخلص أن الفرضية الأولى لهاته الأطروحة جد محققة، أي أن الإصلاح المحاسبي في الجزائر جاء استكمالاً لسلسلة الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر.

## الفرضية الثانية: أثر الإصلاح المحاسبي في الجزائر على مختلف أطراف البيئة المحاسبية ؛

وجدنا هذه الفرضية محققة لأقصى الحدود، حيث كان إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسة مترافق مع إصلاحات أخرى مست أطراف البيئة المحاسبية، إذ تضمن قانون النظام المحاسبي المالي الجديد (كان جديد سنة 2007) ومراسيمه التنظيمية ومذكراته التوجيهية تغيرات هامة على القوائم المالية للمؤسسات الاقتصادية وخاصة فيما يتعلق بالإطار التصوري لهذا النظام، حيث كان مستمد من معايير المحاسبة الدولية وقت اعداده، إضافة لإعادة هيكلة تنظيم المهن المحاسبية بصدور القانون 10-01 ومراسمه التنظيمية، وأكبر تغيير (مس الإطار التشريعي وليس الممارسة) ، إذ مس التغيير تقارير مراجع الحسابات (محافظ الحسابات حسب القانون 10-01 ومندوب الحسابات حسب القانون التجاري)، حيث صدرت معايير لتقارير مراجعة الحسابات متوافقة مع معايير المراجعة الدولية في أربع قرارات، كما شمل التغيير طرق منح الإعتمادات للمهنيين، كما شمل التغيير المجلس الوطني للمحاسبة بتوسيع صلاحياتها إذ أصبح هو الهيئة المشرفة على التنظيم المحاسبي في الجزائر كما تم توسيع تشكيلته، ومس التغيير أيضا منظومة التكوين والتعليم المحاسبي بإنشاء المعهد الوطني للمحاسبة (مازال لم يدخل حيز الخدمة حتى كتابة هاته الأسطر نهاية 2018)، و عرفت منظومة التعليم والتكوين المحاسبي تغيرات تماشيا مع النظام المحاسبي المالي ولو بشكل محتشم وبإجتهدات فردية من قبل المكونين في غالب الأحيان، حيث الحجم الساعي المخصص لمقاييس المحاسبة والمحاسبة العميقة وكذلك التدقيق المالي غير كافي لتشمل برامج هاته المقاييس ما تضمنه التشريع المحاسبي الجديد، كما ترافق الإصلاح المحاسبي ببعض التغيرات في الجانب الجبائي خاصة ما يتعلق بالمقررة الجبائية أو الإقرار الجبائي (la liasse fiscale) متوافقة مع النظام المحاسبي المالي، مع تضمن قانون المالية التكميلي لسنة 2009 للمادة 6 تنص على أن المؤسسات ملزمة بتطبيق التعاريف الواردة في النظام

المحاسبي المالي مع مراعاة عدم تعارضها مع القواعد الجبائية المطبقة بالنسبة لوعاء الضريبة، إذ هذه المادة ميزت النتيجة الجبائية على النتيجة المحاسبية بشكل واضح مما يبقى التمايز بين النظام المحاسبي والنظام الجبائي.

القوائم المالية للمؤسسة الجزائرية في ظل المخطط السابق لا تلي احتياجات أغلب مستخدميها وخاصة المستثمرين ورسمي السياسات، وهذا ما تم التأكيد منه من خلال معرفة خصائص المخطط السابق وتفاصيله والمحاسبة التحليلية التي كانت مغيبة في ظله، وما كان موجود فهي عبارة عن اجتهادات قامت بها بعض المؤسسات، أما رسمي السياسات خاصة الخوصصة أو الشراكة مع الأجانب فنجد القوائم المالية وفق المخطط السابق عاجزة تماما على توضيح الوضع الاقتصادي الحقيقي لهذه المؤسسات، مما اضطرها إلى خبرات أجنبية للقيام بعملية التقييم والتدقيق لها قبل خوصصتها أو الشراكة مع متعاملين أجانب، ما انجر عنه خسارة كبيرة للخزينة العمومية وللمجموعة الوطنية لأن معظم عمليات الخوصصة أو الشراكة كانت في ظل تخفيض لقيمتها الحقيقية، فالأصول كانت مقيمة بالقيمة التاريخية، أما الخصوم وخاصة الديون فبالقيمة الحقيقية، وأصول معينة لم تقيم أصلا لتغليب الواقع القانوني على الاقتصادي، ونحن في اعتقادنا أن القوائم المالية المشار إليها في هذه النقطة هي السبب، بالطبع مع أسباب أخرى لا يتسع المجال لتوضيحها.

### الفرضية الثالثة: لعناصر البيئة المحاسبية تقييمات مختلفة إتجاه الإصلاح المحاسبي؛

أخبرت هذه الفرضية في الفصل الرابع من الدراسة من خلال الإستبيان، إذ كانت نتيجة الإختبار متباية من فئة لأخرى، وداخل الفئة ذاتها حسب خبرتها وهذا من خلال الفروق المحسوبة في آخر الفصل الرابع، وما استطعنا استنتاجه في هذا الإطار أن تقييمات عناصر

البيئة المحاسبية المشمولين بالدراسة كانت متميزة في بعض أبعاد التقييم ومتوافقة في الأبعاد الأخرى وهذا الجانب فصل فيه في الفصل التطبيقي للأطروحة .

**الفرضية الرابعة:** تتطلب عملية الإصلاح المحاسبي في الجزائر المزيد من الجهود لأجل نجاحها؛ هذه الفرضية مستنتجة من خلال فصول الدراسة، حيث أن الإصلاح الاقتصادي بشكل عام والإصلاح المحاسبي بشكل خاص هو مسار متواصل، إذ نجد أن التحيين والتغيير يمس المعايير المحاسبية الدولية وكذا معايير التقارير المالية إضافة لمعايير المراجعة الدولية بينما نجد النظام المحاسبي المالي لم يطرأ عليه أي تغيير أو تحيين وفق المعايير الدولية، إضافة لبعض المشاكل التي يواجهها المهنيون عند إعداد القوائم المالية وفق النظام المحاسبي المالي والقيود الموجودة في النظام الجبائي والقيود القانونية الموجودة في القانون التجاري، وهذا ما يفرض المزيد من الجهود لإنجاح الإصلاح المحاسبي بشكل خاص والإصلاح الاقتصادي بشكل عام.

## ثانيا: نتائج الدراسة

من خلال هذه الدراسة تم التوصل إلى مجموعة من النتائج والمتمثلة في الآتي:

1. مسار الإصلاحات الاقتصادية مازال لم يكتمل بعد، خاصة الإصلاحات من الجيل الثالث التي تمس النظام المالي والمصرفي من خلال عصرته وشفافيته .
2. غياب رؤية متناسقة للإصلاحات الاقتصادية بين الأجهزة الحكومية، لأن منظومة اتخاذ القرار الاقتصادي مشتتة بين عدة وزارات، كان من المفروض توحيد هاته الوزارات تحت مسمى وزارة الإقتصاد والمالية تجمع الدوائر الوزارية التي تعنى بالإقتصاد .
3. غياب إطار مرجعي للإصلاحات الاقتصادية يجمع بين حقول الفكر الإقتصادي، الإقتصاد السياسي والسياسة الإقتصادية، إذ معظم النقاشات تدور حول حقل السياسة الاقتصادية فقط .
4. حوكمة المنظومة الاقتصادية تشهد عجز ملحوظ، إذ نجد تسيير المؤسسات الاقتصادية العمومية يعرف ضبابية كبيرة، حيث من المفروض تكون الجمعيات العمومية لملاك الأسهم ممثلة في مجالس مساهمات الدولة هي السيدة في إدارة هاته المؤسسات، مع الإفصاح على نتائج أعمالها السنوية في وسائل الإعلام، لكن نجد المعلومات المحاسبية المفصح عنها مقتصرة على ملخص لميزانية الأصول والخصوم إضافة لجدول حسابات النتائج بطريقة لا تمنح لقارئ هاته القوائم أي فكرة على مردودية هاته المؤسسات ونجاعتها، إذ كانت الإشكالية الأولية لهاته الأطروحة تدور حول جودة المعلومة المحاسبية في ظل النظام المحاسبي المالي ومدى مساهمتها في اتخاذ القرار، لكن الباحث اصطدم بغياب هاته المعلومات أصلا، ولو خاض في بعض المتاح منها لوجد نفسه أمام إشكالات لا حصر لها .

5. وجدت الدراسة أن مسار الإصلاح المحاسبي في الجزائر أخذ وقت طويل لتنفيذه، إذ بدأ هذا المسار مع الثلاثي الأول لسنة 2008 ودخل حيز التنفيذ مع بداية العمل بالنظام المحاسبي المالي بداية سنة 2010، ونجد الجزائر متأخرة في هذا المضمار على الدول المجاورة في الفضاء المغربي بأكثر من 12 سنة.
6. عملية الإصلاح المحاسبي كان بمبادرة من السلطات العمومية ممثلة في وزارة المالية، والمهنيين كان دورهم هامشي خاصة في ظل الصراعات التي عرفها المصنف الوطني للخبراء المحاسبين ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين السابق، إذ إستعانت وزارة المالية بخبراء فرنسيين في إطار دراسة ممولة من قبل البنك الدولي لمباشرة الإصلاح المحاسبي.
7. ترافق الإصلاح المحاسبي بإصلاح وإعادة هيكلة الإطار المشرف على المهن المحاسبية بإنشاء المصنف الوطني للخبراء المحاسبين، والغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات والمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين أي كل مهنة بإطارها المشرف، مع توسيع صلاحيات المجلس الوطني للمحاسبة وزيادة أعضائه، إذ استحوذ على مهام الإشراف والمتابعة لكل ما يتعلق بالتنظيم المحاسبي وحتى منح الإعتمادات للمهنيين، بعدما كان المصنف السابق هو صاحب هاته الصلاحية.
8. منظومة التكوين والتعليم المحاسبي سايرت الإصلاحات المحاسبية بصفة محتشمة بداية، والآن هي متماشية مع ما هو حاصل في الميدان أي كل الجامعات ومراكز التكوين التي لديها مسارات تكوين في الميدان المحاسبي تدرس وتكون وفق النظام المحاسبي المالي.
9. على الصعيد الجبائي نجد أن الإدارة الجبائية أصدرت مطبوعة إقرار جبائي جديدة مع نهاية سنة 2010 تتماشى لحد بعيد مع النظام المحاسبي المالي، لكن هاته المقررة ميزت بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية، وهذا تتماشى مع المادة 06 من قانون المالية التكميلي

- لسنة 2009 التي نصت على أن التسجيلات الحاسوبية تكون وفق النظام المحاسبي المالي على أن لا تمس بالوعاء الجبائي.
10. عرف صدور المراسيم المنظمة للتطبيق النظام المحاسبي المالي بعض التأخر، رغم أن وزير المالية قال خلال جلسة التصويت على قانون النظام المحاسبي المالي أن المراسيم التنظيمية جاهزة للصدور بمجرد صدور هذا القانون.
11. مسار إعادة رسكلة المهنيين على تطبيق النظام المحاسبي المالي عرف بعض البطء لغياب المكونين المؤهلين بالشكل الكافي، وأحيانا كانت إعادة الرسكلة مكلفة ومقتصرة في المدن الكبرى.
12. المرحلة الإنتقالية بين المهنيين المتربصين وفق القانون 91-08 والقانون الجديد 10-01 طالت كثيرا، إذ ونحن في الدباجة النهائية لهاته الأطروحة (نهاية 2018) نطالع بيان صادر عن المجلس الوطني للمحاسبي بتنظيم إمتحان نهائي للمتربصين وفق أحكام المرحلة الإنتقالية، أي بعبارة أخرى المتخرجين من الجامعة في الميدان المحاسبي منذ سنة 2009 لم تتح لهم الفرص لإمكانية الحصول على الإعتماد للأحد المهن الحاسوبية.
13. المعهد الوطني للمحاسبة رغم صدور الإطار التشريعي المنظم لمهامه الإدارية والبيداغوجية إلا أنه لم يدخل حيز الخدمة بعد (نهاية 2018).
14. رغم تضمن قانون النظام المحاسبي المالي على مادة تنص على إصدار المعايير المحاسبية إلا أنه لم تصدر بعد هاته المعايير، رغم تضمن مدونة سير الحسابات ما يشبه هاته المعايير لكن في شكل مواد تتضمن عناصر الحسابات.
15. تتميز معايير المحاسبة الدولية بالمرونة والقدرة على التأقلم مع التغيرات والتطورات الاقتصادية التي تحدث، هذا لإقامة نظام محاسبي موحد بين دول العالم، وباعتبار النظام

المحاسبي المالي جاء متكيف مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في نسختها لسنة 2004 ورغم حدوث بعض التغييرات والتحسينات على هاته المعايير إلا أن النظام المحاسبي المالي ومدونة سير الحسابات لم تعرف أي تغيير حتى كتابة هاته الأسطر.

### ثالثا: التوصيات

- في ضوء ما تم دراسته في هاته الأطروحة من تقييم لتجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر، وما تم التوصل إليه من نتائج تقدم جملة من التوصيات نوردتها في النقاط التالية:
1. تعميق الإصلاحات الاقتصادية أكثر، وخاصة الإصلاحات من الجيل الثالث وفق ما هو متعارف عليه دوليا طبعاً مع أخذ الخصوصيات المحلية.
  2. تقديم تشخيص محاسبي مالي موضوعي لمجمل المؤسسات بحيث تكون القوائم المالية لهاته الأخيرة عاكسة لصورته الحقيقية في الواقع .
  3. النهوض بمجال المعلومات المحاسبية عن طريق تحين القانون التجاري بإجبار المؤسسات على الإفصاح عن حصائلها المالية في الموقع الإلكتروني لهاته المؤسسات وتكون بصفة مhinة، والتكن البداية من المؤسسات الكبيرة التابعة لمديرية كبرى المؤسسات لمديرية الضرائب .
  4. إنشاء نظام معلوماتي مابين مختلف الإدارات التي لديها تداخل في المهام والصلاحيات (المركز الوطني للسجل التجاري، الغرف الحرفية، مديرية الضرائب، مديرية الجمارك، مديريات التجارة، مفتشيات العمل)
  5. تكوين المكونين في المجال المحاسبي بصفة مستمرة ومتواصلة ولما لا الإستعانة بخبراء أجانب أو جزائريين متواجدين بالخارج وإرسال بعثات للإطلاع على

- المستجدات على الصعيد العالمي، مع المتابعة الصارمة لهاته التبرصات بتقديم  
حصيلة كل متربص أمام لجان مختصة.
6. رسكلة جميع العمال في مجال الحاسبة بمختلف مستوياتهم ومسؤولياتهم، كما  
يجب التركيز قدر الإمكان على النوعية، مع اعتماد إستراتيجية التكوين  
المواصل لترسيخ الثقافة والممارسات الحاسوبية الجديدة المسندة على الممارسات  
الحاسوبية الدولية.
7. تطوير مناهج كليات العلوم الاقتصادية، العلوم التجارية وعلوم التسيير والعلوم  
المالية والحاسوبية في الجامعات والمعاهد ومراكز التكوين المهني لكي تتضمن  
تدريس مقاييس الحاسبة بجميع شعباتها (عامة، تحليلية، معمقة، نظرية مالية  
ومحاسبية، تدقيق محاسبي و جبائي) بحجم ساعي مقبول وباستخدام وسائل  
بيداغوجية مقبولة أيضا، خاصة إطلاع الطلبة على كفايات معالجة المعلومات  
الحاسوبية عن طريق أنظمة الإعلام الآلي).
8. الإلتساب إلى المنظمات والهيئات الدولية التي تجمع الممارسين لمهنة الحاسبة  
عبر العالم للاستفادة من مختلف التجارب والمساعدات التقنية التي تقدمها مثل  
هاته الهيئات لأعضائها وخاصة من الدول النامية؛
9. إنفتاح المجلس الوطني للمحاسبة على جميع الكفاءات التي لها علاقة بالمجال المحاسبي،  
بغرض تطوير المهنة بشكل دائم، مع تهيئة الإطار القانوني والتشريعي للنظام المحاسبي المالي  
مع المستجدات التي تطرأ على الحاسبة سواء بالملاحظات المسجلة عليه على الصعيد  
الوطني أو المتغيرات على الصعيد الدولي، لكي لا يقع هذا النظام ما وقع فيه المخطط  
المحاسبي الوطني من 34 سنة من الجمود، فالثابت الوحيد هو المتغير .

10. للإعلام الإقتصادي دور هام في النهوض بالوعي الإقتصادي بشكل عام والوعي المحاسبي بشكل خاص، إذ نوصي بإنشاء قناة عمومية موضوعاتية مختصة في الشأن الإقتصادي تكون معززة بكفاءات إقتصادية متمكنة من التواصل الإعلامي بشكل مقبول، وتكون هاته الوسيلة مدعمة بموقع إلكتروني ذا قابلية محين وتفاعلي للمختصين ومواقع للتواصل الإجتماعي إنفتاحا على الجمهور العريض .
11. ضرورة تعزيز وتفعيل دور السوق المالي(بورصة الجزائر) من خلال منح مزايا إضافية للمؤسسات المدرجة في هاته السوق وتبسيط عملية الإدراج فيه، حيث لا نستطيع التحدث عن الإصلاح المحاسبي و جودة المعلومات المحاسبية في ظل غياب سوق مالي ذا كفاءة، حيث هو المكان الأمثل للإلتقاء الطالبين للمعلومات المحاسبية والعارضين لها، في ظل رقابة مقبولة على هذه المعلومات من الهيئات المشرفة على هذه السوق ومن قبل الخبراء المشتغلين فيها، إذ نجد جميع مستخدمي المعلومات المحاسبية موجودين في هاته السوق المالية .

## رابعاً: آفاق الدراسة

كل دراسة أكاديمية لها حدود وآفاق، حيث كانت هاته الأطروحة إضافة ولو بسيطة لحقل البحث الأكاديمي المحاسبي، في ضوء ما تم التطرق له بالدراسة والتقييم لتجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر نضع بعض الآفاق أو الدراسات المستقبلية لهاته الدراسة:

➤ النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الدولية أوجه التقارب والاختلاف -إطار مقترح لتحسين النظام المحاسبي المالي-

➤ تقييم تجربة إصلاح المهن المحاسبية في الجزائر في ضوء قانون 10-01

➤ التعليم والتكوين المحاسبي في الجزائر في ضوء المعايير الدولية للتعليم المحاسبي IES

قبل أن ننهي عملنا أود لفت عناية كل قارئ لهذه الدراسة لجزئية مهمة ألا وهي ان الكتابة الأكاديمية في المجال المحاسبي ليس لها منهج خاص نظراً لاتساع موضوعاتها من جهة، وتشابكها مع الفروع المحاسبية الاقتصادية الإجتماعية من جهة أخرى، واختلاف مداخل تناول فيها من جهة ثالثة، لذلك كانت المهمة صعبة لإيجاد التوازن المطلوب في هذا الموضوع المطروح متبعاً في ذلك نصيحة لوقا باسيليو إن صحت الترجمة طبعاً "الذي لا يعمل شيء لا يخطأ، والذي لا يخطأ لا يتعلم شيء"

فأرجو أن أكون قد وفقت في الإلمام بالإطار العام لتقييم تجربة الإصلاح المحاسبي في الجزائر بين الواقع والآفاق.

" تم بحمد الله "



## I. المصادر

آية رقم 105 سورة التوبة

## II. المراجع باللغة العربية

### أولاً: الكتب

1. أحمد بوراس - أسواق رؤوس الأموال - مطبوعات جامعة منتوري قسنطينة - من دون سنة نشر
2. أمين السيد احمد لطفي: نظرية المحاسبة، الدار الجامعية للنشر والتوزيع (2006)، الإسكندرية.
3. بدران العمر، تحليل بيانات البحث العلمي من خلال برنامج SPSS، (الرياض، مكتبة الملك فهد الوطنية، 2004).
4. ثناء قباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية. 2002.
5. جمال جويدان الجمل، الاسواق المالية والنقدية، دار صفاء للطباعة والنشر والتوزيع، عمان-الاردن-2002.
6. حسين القاضي وتوفيق مأمون حمدان : نظرية المحاسبة، دار الثقافة، عمان-الأردن، ط(1)، (2006)
7. الدون. س. هندريكسون، ترجمة كمال خليفة ابوزيد، النظرية المحاسبية، المكتب الجامعي الحديث، الاسكندرية-مصر، ط(4)، 2005
8. دونالد كيبزو، المحاسبة المتوسطة، دار المريخ، الرياض-السعودية، 2005
9. رضوان حلوة حنان - تطور الفكر المحاسبي - مكتبة دار الثقافة للنشر و التوزيع - الطبعة الأولى 1998
10. رضوان حلوة حنان، تطور الفكر المحاسبي -مدخل نظرية المحاسبة، مكتبة دار الثقافة، الأردن، 1998.
11. رضوان حلوة حنان: النموذج المحاسبي المعاصر، دار وائل للنشر والتوزيع، عمان-الأردن، (2006)

## قائمة المصادر والمراجع

12. طارق عبد العال حماد، موسوعة المعايير المحاسبية، الجزء الاول: عرض القوائم المالية، الدار الجامعية، الاسكندرية-مصر.
13. الطاهر لطرش - تقنيات البنوك - ديوان المطبوعات الجامعية - الجزائر 2001 - ص 196-197
14. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1991
15. علي مقبل العليمات، وآخرون، تطوير مقياس لمهارات التفكير العلمي لطلبة المرحلة الثانوية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 24، العدد الثاني، 2008.
16. عوض الله وآخرون، تحليل وتقد القوائم المالية، جامعة القاهرة- مصر، 1993
17. غازي حيدوسي - وزير الإقتصاد الجزائري 89-91 حوار أجريه في قناة France 24 12 ديسمبر 2011 .
18. غسان الفلاح المطارنة، تدقيق الحسابات المعاصرة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان-الأردن، ط(1)، 2006
19. فايز عبد الهادي أحمد، سياسات الإصلاح الاقتصادي وأثرها على اقتصاديات صناعة الخوف والصيني في مصر، جامعة عين شمي، القاهرة، مصر، 2000 .
20. فايز عبد الهادي أحمد، سياسات الإصلاح الاقتصادي وأثرها على اقتصاديات صناعة الخوف الصيني في مصر، جامعة عين شمي، القاهرة، مصر، 2000 .
21. قدي عبد المجيد، المدخل إلى السياسات الاقتصادية الكلية، ديوان المطبوعات الجامعية ، الجزائر، 2003
22. كريم النشاشيبي وآخرون، " الجزائر: تحقيق الاستقرار والتحول الى اقتصاد السوق "، (واشنطن، صندوق النقد الدولي، 1998)،
23. كمال الدين الدهراوي ومحمد السيد السرايا ، دراسات مقدمة فى المحاسبة والمراجعة، الدار الجامعية، الإسكندرية-مصر، 2001

## قائمة المصادر والمراجع

24. كمال الدين الدهراوى، مدخل معاصر في المحاسبة المتوسطة، الدار الجامعية للطباعة والنشر، الإسكندرية-مصر، 2001.
25. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، ترجمة الجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، معايير المحاسبة الدولية، عمان-الأردن، 2000.
26. الجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، المحاسبة الأساسية واعداد البيانات المالية، عمان-الأردن، 2001.
27. محمد بلقاسم حسن بهلول، الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993.
28. محمد بلقاسم حسن بهلول، الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993، ص: 166.
29. محمد بلقاسم حسن بهلول، الجزائر بين الأزمة السياسية والأزمة الاقتصادية، مطبعة دحلب، الجزائر، 1993.
30. محمد سيد طه بدوى ، بورصة الأوراق المالية الفورية والاجلة من الوجهة القانونية، دار النهضة العربية، القاهرة-مصر. 2001
31. محمد مطر وموسى السويطى ، التأصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ط(2)، 2008.
32. محمد مطر، التأصيل النظرى للممارسات المهنية المحاسبية، دار وائل للنشر، عمان-الأردن، ط(1)، 2004.
33. ناصر مراد ، الإصلاح الضريبي في الفترة (1992-2003)، منشورات بغدادى، الجزائر 2004.
34. وليد ناجى الحياىلى (1996) : المحاسبة المتوسطة-مشاكل القياس والإفصاح المحاسبى، دار حنين، عمان-الأردن،

ثانيا . وأطروحات ورسائل جامعية:

1. آيت محمد مراد ، ضرورة تكيف البيئة الحاسوبية في الجزائر مع النظام المحاسبي المالي، دكتوراه علوم جامعة الجزائر 2014
2. بطاهر علي-إصلاح النظام المصرفي الجزائري وآثاره على تعبئة المدخرات - اطروحة دكتوراه الدولة غير منشورة جامعة الجزائر 2005-2006 .
3. بوزيدة حميد ، النظام الضريبي الجزائري وتحديات الإصلاح الاقتصادي في الفترة (1992-2004) ، -أطروحة لنيل شهادة الدكتوراه غير منشورة ، جامعة الجزائر
4. جرد نور الدين، نحو إطار متكامل موحد للتطبيقات والممارسات الحاسوبية بين الدول حالة النظام الحاسبي الجزائري، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير تخصص محاسبة وتدقيق، قسم العلوم التجارية، جامعة الجزائر 2008-2009
5. حمزة العرابي، المعايير الحاسوبية الدولية والبيئة الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق - أطروحة دكتوراه علوم مقدمة بكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة بومرداس سنة 2013م
6. راتول محمد، سياسات التعديل الهيكلي ومدى معالجتها للاختلال الخارجي، التجربة الجزائرية، رسالة دكتوراه دولة غير منشورة، جامعة الجزائر 1999/2000،
7. شعيب شنوف ، الممارسة الحاسوبية في الشركات المتعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة دكتوراه مقدمة لكلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير بجامعة الجزائر سنة 2007م
8. صالح مفتاح، النقود والسياسة النقدية مع الإشارة الى حالة الجزائر في الفترة 1990 - 2000، أطروحة دكتوراه الدولة في العلوم الاقتصادية ، جامعة الجزائر،، دون سنة نشر
9. صلاح حواس ، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية وأثره على مهنة المدقق، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2008 .

10. طارق حمزة، دراسة تحليلية انتقادية للمخطط المحاسبي الوطني، مذكرة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير - فرع النقود و المالية - كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004 ،
11. عبد الله بلوناس، الإقتصاد الجزائري (الانتقال من الخطة إلى السوق ومدى إنجاز أهداف السياسة الإقتصادية-)، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة، جامعة الجزائر، 2004-2005
12. قدي عبدالمجيد ، التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية- دراسة حالة النظام الضريبي الجزائري في الفترة 1988- 1995 جامعة الجزائر ، اطروحة دكتوراه الدولة غير منشورة
13. مدني بن بلغيث. أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية : بالتطبيق على حالة الجزائر ،دكتوراه علوم اقتصادية جامعة الجزائر: الجزائر (2004) .
14. نبيل خليل طه سمور، سوق الاوراق المالية الإسلامية بين النظرية و التطبيق-دراسة حالة سوق رأس المال الإسلامي في ماليزيا-، مذكرة ماجستير منشورة، كلية التجارة، الجامعة الإسلامية، غزة، فلسطين، 2007.

### ثالثا . دوريات و مجالات:

1. راتول محمد , توجهات الاقتصاد الجزائري نحو العولمة من برامج التعديل الى الشراكة والتكامل الاقليمي، مداخلة مقدمة الى المؤتمر السنوي السادس ، في 26 و 27 مارس - 2002 مجلة بحوث اقتصادية عربية العدد 23.
2. علي مقبل العليمات، وآخرون، تطوير مقياس لمهارات التفكير العلمي لطلبة المرحلة الثانوية، مجلة جامعة دمشق، المجلد 24، العدد الثاني، 2008 .
3. عماري عمار، أثر الإصلاحات الاقتصادية على قطاع التربية الوطنية في الجزائر، مجلة بحوث اقتصادية عربية، عدد 25، مصر، 2001 .
4. قدي عبد المجيد، الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر محاولة تقييمية .

## رابعا . ملتقيات و مؤتمرات:

1. عبد الله مولة، إشكالية الإطار المرجعي للإصلاحات الاقتصادية، الملتقى الوطني الأول حول الإصلاحات الاقتصادية الممارسة التسويقية 21/20 أبريل 2004 المركز الجامعي بشار.
2. بن صابر أسماء- أثر الإصلاحات الاقتصادية المتبنات في الجزائر في إعادة النظر في النظام المحاسبي للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية-مجلة الابتكار والتسويق - العدد الثالث -
3. ناصر مراد، النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني-دراسة مقارنة -الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، 17-18 جانفي 2010، تجارب، آفاق، تحديات، معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير -جامعة الوادي -الجزائر،
4. خليل عبد القادر، بوفاسة سليمان، الإصلاحات الاقتصادية في الجزائر ضمن إطار العولمة المواصفات والتقييم - الملتقى الدولي الأول حول: أبعاد الجيل الثاني من الإصلاحات الاقتصادية في الدول النامية بجامعة احمد بوقرة، بومرداس ليومي 8-9 ديسمبر، 2006،
5. مختار مسامح - النظام المحاسبي المالي الجزائري الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل - مداخلة مقدمة أمام ملتقى النظام المحاسبي النظام المالي و المحاسبي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية 17-18/01/2010 جامعة الوادي.
6. محمد عبد الله المهدي، ووليد زكرياء صيام (2007): أثر الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية السنوية المنشورة على أسعار الأسهم، مجلة دراسات العلوم الإدارية، عمادة البحث العلمي، الجامعة الأردنية، المجلد (34)، العدد (02)،

## رابعا: مراسيم وقوانين و جرائد رسمية

1. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد رقم 110 المتضمن قانون المالية لسنة 1970 الصادرة بتاريخ 1969/12/31
2. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية العدد 107 المتضمن الأمر 71-82 الصادر بتاريخ 1971/12/29 المتعلق بتنظيم مهنة المحاسب والخبير المحاسب .

## قائمة المصادر والمراجع

3. قانون (01-88) القانون التوجيهي للمؤسسات العمومية الاقتصادية و القانون (88-88-04) مؤرخ في 12/01/88 المعدل و المتمم للأمر رقم (75-59) مؤرخ في 26/09/75 المتعلق بالقانون التجاري و المحدد للقواعد الخاصة المطبقة على المؤسسات العمومية الاقتصادية.
4. أمر 95-22 بتاريخ 26 أوت 1995، يتعلق بخصوصة المؤسسات، جريدة رسمية رقم، 48 لسنة 95،
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 27، بتاريخ 28 مايو 2008 يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي و المالي.
6. الجريدة الرسمية الجزائرية العدد 42 لسنة 2008 الصادرة في 27/07/2008
7. الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد 27، بتاريخ 28 ماي 2008 المرسوم التنفيذي رقم 08-165 المتضمن تطبيق أحكام النظام المحاسبي المالي، المادة 04-19،
8. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، الجريدة الرسمية، العدد 19 ، بتاريخ 25 مارس 2009 المتضمن قواعد التقييم و المحاسبة و محتوى الكشوف المالية و عرضها و كذا مدونة الحسابات و قواعد سيرها
9. مذكرة منهجية للتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي - الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة ص 5 تاريخ النشر غير موضح في هذه المذكرة .
10. الجريدة الرسمية الجزائرية ، قانون 10/01 المتعلق الخبراء الحاسبين محافظي الحسابات و الحاسبين المعتمدين ، العدد رقم 42/2010 المؤرخة في 11/07/2010
11. الجريدة الرسمية الجزائرية ، الأمر 10/03 المتعلق بمخالفة التشريع المتعلق بحركة رؤوس الأموال من وإلى الخارج، العدد رقم 50/2010،
12. الجريدة الرسمية الجزائرية ، قانون 10/10 المتعلق بالنقد و القرض، العدد رقم 66/2010،
13. الجريدة الرسمية الجزائرية ، العدد رقم 07/2011، مراسيم تنظيمية للقانون 10/01

ملاحظة هامة : هناك جرائد رسمية أخرى عديدة، تم الإشارة إليها في متن الفصول كمصادر للقوانين، و هذا بالبحث في موقع الجريدة الرسمية [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz) الذي يحتوي على محرك بحث مرن، إذ يكفي إدخال رقم القانون أو الأمر أو إسمهما ، وكذلك رقم المرسوم التنفيذي أو تاريخ الصدور ، لنجد القوانين أو المراسيم التي في متن الفصول التي فاقت المئة و الخمسون .

### خامسا: مناشير و تقارير:

1. C.N.E.S, **Rapport préliminaire sur les effets économiques et sociaux du programme d'ajustement structurel**, ALGER, 1998,
2. مخطط عمل الحكومة ماي 2010، موقع الوزارة الأولى
3. مخطط عمل الحكومة ماي 2014، موقع الوزارة الأولى  
<http://www.premier-ministre.gov.dz>
4. المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداولات، الفترة التشريعية السادسة الدورة العادية الأولى، السنة الأولى العدد 21 ليوم 2007/09/12
5. المجلس الشعبي الوطني، الجريدة الرسمية للمداولات، الفترة التشريعية السادسة الدورة العادية الأولى، السنة الأولى العدد 23 ليوم 2007/10/29

### III. مراجع باللغة الأجنبية

1. Ammar Belhimer, " **La dette extérieur de l'Algérie** ", ( Alger, Marinoor, 1998),
2. Backer.M (1970) : **Financial reporting for security investments and credit decisions**, National association of accountants, N.Y,
3. Banque d'Algérie expose de programme économique et financier suotenu par un accord de confirmation avec le fonds monétaire International .Avril 1994.
4. Ben Bitour Ahmed, " **L'Algérie au troisième millénaire défis et potentialités** ", ( Alger, Edition marinoor, 1998),
5. Benissad H , " **L'ajustement structurel et expérience** ", ( Algérie, Alain édition, 1994) ,
6. Catherine Maillet, Anne le Manh (2006) : **Normes comptables internationales IAS/IFRS** , Edition Berti .

7. Conseil national de la comptabilité, **projet de système comptable financier**, Juillet 2006,.
8. Conseil national de la comptabilité, **Questionnaire d'évaluation du plan comptable national**. Alger, Juillet 2000.
9. Conseil national de la comptabilité, **Rapport des travaux de la commission PCN**, Alger, 2000
10. Conseil national de la comptabilité, **Synthèse d'évaluation du plan comptable national**, Alger, 2000.
11. Hocine Benisaad "**Algerie: restructuration et réformes économique(1979-1993)**", O.P.U Algerie 1993,.
12. Hocine Benisaad, **L'ajustement structurel: L'expérience du Maghreb**, O.P.U Alger, 1999,
13. Jean Barreau, Jacqueline Delehay, **Gestion Financière**, 10e édition, Dunod, Paris, 2001,
14. Kam.Verson (1986): **Accounting Theory**, John Wiley and Sons, USA,
15. Kieso Donald, and Weygandt Jerry (1992): **Intermediate Accounting**, John Wiley and Sons, USA, seventh edition,
16. Lev. Baruch (1988): **Toward a theory of equitable and efficient accounting policy**, The accounting review,
17. Philippe Gillet (2000): **L'efficience des marchés financiers**, Economica, Paris-France,
18. Samir Merouani, "**Le projet du nouveau système comptable algérien, anticiper et préparer le passage**", (mémoire de magistère, en management, E S C Alger Alger, 2007- 2008),
19. Yousouf Mahmoud Jarbou (2007): **Auditing between theory and application**, Palestine, first edition.

#### IV. مواقع على شبكة الأنترنت

##### أ - مواقع رسمية

1. <http://www.el-mouradia.dz>
2. <http://www.premier-ministre.gov.dz>
3. <http://www.majliselouma.dz>
4. <http://www.apn.dz>
5. [www.joradp.dz](http://www.joradp.dz)

6. <http://www.cnc.dz>

ب- مواقع أخرى

7. المعهد العربي للتخطيط، تحليل الأسواق المالية، سلسلة دورية تعنى بقضايا التنمية في الأقطار

العربية، الكويت، العدد 27، مارس 2004، : <http://www.arab-api.org>

8. <https://www.asjp.cerist.dz> منصة المجلات العلمية الجزائرية

9. <https://www.sndl.cerist.dz/index.php> المنظومة الوطنية للتوثيق على الخط

الملاحق

## الملحق: 01 الإِستبيان

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِیْمِ

أولاً: البيانات الشخصية

الرجاء الإجابة عن الأسئلة التالية بوضع علامة (X) في المكان المقابل للإجابة المناسبة أو ملاً للفرغ

بكتابة الإجابة المناسبة.

1- الجنس

أ- ذكر  ب- أنثى

2- العمر

أ- أقل من 30 سنة  ب- من 30 إلى أقل من 40 سنة

ج- من 40 إلى أقل من 50 سنة  د- من 50 سنة فأكثر

3- المؤهل العلمي

أ- دكتوراه  ب- ماجستير  ج- ماستر

د- ليسانس  هـ- أخرى

4- سنوات العمل

أ- أقل من 5 سنوات  ب- من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات

ج- من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة  د- من 20 سنة فأكثر

5- الوظيفة

أ- أستاذ جامعي  ب- خبير محاسب  ج- محافظ حسابات  د- محاسب

هـ- إطار جبائي  و- أخرى

6- عدد الدورات التدريبية في المحاسبة

أ- أقل من دورة واحدة  ب- دورة واحدة  ج- أكثر من دورة

فضلا ضع العلامة (X) في المكان المقابل للإجابة المناسبة.

1. تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأهداف ، المكان و الزمان		موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق بشدة	غير موافق
تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأهداف ، المكان و الزمان	01					
	02					
	03					
	04					
	05					
	06					
	07					
تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس الأهداف ، المكان و الزمان	08					
	09					
	10					
	11					
	12					
	13					
	14					
	15					
	16					
2- تقييم الإصلاح المحاسبي على أساس إستعداد البيئة المحاسبية للإصلاح		موافق بشدة	موافق	موافق إلى حد ما	غير موافق بشدة	غير موافق
17						

					18	الموارد البشرية غير مؤهلة و غير مهياً للتعمل مع الإصلاح المحاسبي
					19	ترافق الإصلاح المحاسبي بنقص البرامج المعلوماتية المناسبة
					20	غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات
					21	تأخر الكثير من المؤسسات و الهيئات في التحضير المسبق من أجل إستعاب الإصلاح المحاسبي
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	3. تقييم عملية الإصلاح المحاسبي من خلال الهيئات التي أوكلت إليها عملية الإصلاح	
					22	الإصلاح المحاسبي تم دون مشاركة للفاعلين في البيئة المحاسبية (إدارة الضرائب، خبراء محاسبين، أكاديميين)
					23	أشرف المجلس الوطني للمحاسبة على عملية الإصلاح المحاسبي بمساعدة خبراء فرنسيين
					24	المجلس الوطني للمحاسبة هو الضامن للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي
					25	الهيئات التي أشرفت على عملية الإصلاح المحاسبي (CNC) أدت دورها بكل كفاءة
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	4. تقييم الآليات القانونية للإصلاح المحاسبي	
					26	النصوص القانونية الصادرة لحد الآن (2018) كلفة لتوضيح كفاءات تطبيق النظام المحاسبي المالي
					27	الفرق بين صدور قانون النظام المحاسبي المالي و مرلسمه التنظيمية كانت طويلة
					28	الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كان وفق المعايير المحاسبية الدولية
					29	قولعد التقييم والمحاسبة ومحتوى للقوائم المالية وعرضها وكذا ملونة الحسابات وقولعد سير الحسابات أعدت وفق المعايير المحاسبية الدولية
					30	الآليات القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي أعطته طابع الإلزام لتفادي تعدد القراءات
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	5. تقييم إصلاحات التعليم و التكوين المحاسبي	
					31	إنطلاق الإصلاح المحاسبي دون وجود برامج تعليمية مكيفة وفق الإصلاح المحاسبي في الجزائر
					32	ضعف للبرامج التكوينية وعدم مواكبتها لمعايير المحاسبة الدولية

					التعليم المحاسبي في الجزائر مازال يدرس بالطرق التقليدية ( غياب تدريس المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي)	33	
					عدم خضوع أساتذة المحاسبة لدورات تكوينية و تدريبية وفق الإصلاحات المحاسبية الجديدة	34	
					الإصلاحات التي شهدتها التعليم المحاسبي غير كافية	35	
					إنشاء المعهد الوطني للمحاسبة يطور التعليم المحاسبي و يرتقي بمستوى التكوين للمهنيين	36	
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	6-تقييم إصلاحات المهن المحاسبية		
					القانون 10-01 الخاص بالخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين حاء لضبط و تنظيم و تطوير المهنة و إنهاء النزاعات الحاصلة في مصف ال محاسبين	37	6-تقييم إصلاحات المهن المحاسبية
					القانون 10-01 يحد من إستقلالية المهنة المحاسبية	38	
					إعادة تنظيم المهن المحاسبية يساهم بشكل فعال في تطوير هاته المهن	40	
					إعادة هيكلة المهن المحاسبية تم دون إستشارة المهنيين	41	
					طرق منح الإعتماد للواردت في القانون 10-01 يضمن مستوى أعلى لمزاولة المهنة و يضمن تكافؤ الفرص	42	
					بطئ لإعادة تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر وفق الإصلاحات الجديدة	43	
غير موافق بشدة	غير موافق	موافق إلى حد ما	موافق	موافق بشدة	6-تقييم مواكبة الجباية لإصلاحات المحاسبية		
					النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات الإدارة الجبائية	44	6-تقييم مواكبة الجباية لإصلاحات المحاسبية
					هناك إختلافات جوهرية تبين النظام الجبائي و النظام المحاسبي المالي ( هيمنة النظرة القانونية للأول)	45	
					هناك تمايز واضح بين المعالجة الجبائية و المعالجة المحاسبية لبعض بنود الأصول (قرض إيجار التمويل مثلا)	46	
					هناك فارق كبير بين النتيجة الجبائية و النتيجة المحاسبية	47	

أراء أخرى تفيد الدراسة

-1

.....

-2

.....

## الملحق 02 : نتائج تحليل الإستبيان بواسطة spss v 22

### الجنس

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	ذكر	76	70.4	70.4	70.4
	اناث	32	29.6	29.6	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

### العمر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 30 سنة	10	9.3	9.3	9.3
	من 30 إلى أقل من 40 سنة	36	33.3	33.3	42.6
	من 40 إلى أقل من 50 سنة	36	33.3	33.3	75.9
	من 50 سنة فأكثر	26	24.1	24.1	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

### المؤهل العلمي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	دكتوراه	23	21.3	21.3	21.3
	ماجستير	8	7.4	7.4	28.7
	ماستر	11	10.2	10.2	38.9
	ليسانس	47	43.5	43.5	82.4
	أخرى	19	17.6	17.6	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

### الوظيفة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أستاذ جامعي	31	28.7	28.7	28.7
	خبير محاسب	9	8.3	8.3	37.0
	محافظ حسابات	11	10.2	10.2	47.2
	محاسب	22	20.4	20.4	67.6
	إطار جبائي	25	23.1	23.1	90.7
	أخرى	10	9.3	9.3	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

### عدد الدورات التدريبية في المحاسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من دورة واحدة	46	42.6	42.6	42.6

دورة واحدة	11	10.2	10.2	52.8
أكثر من دورة	51	47.2	47.2	100.0
Total	108	100.0	100.0	

#### سنوات العمل

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	أقل من 5 سنوات	18	16.7	16.7	16.7
	من 5 سنوات إلى أقل من 10 سنوات	26	24.1	24.1	40.7
	من 10 سنوات إلى أقل من 20 سنة	24	22.2	22.2	63.0
	من 20 سنة فأكثر	40	37.0	37.0	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الإصلاح المحاسبي جاء إستجابة لمتطلبات المناخ الدولي) شراكة ، عولمة ، منظمة التجارة العالمية(....

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	3	2.8	2.8	4.6
	محايد	16	14.8	14.8	19.4
	موافق	60	55.6	55.6	75.0
	موافق بشدة	27	25.0	25.0	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الإصلاح المحاسبي جاء بضغط و تأثير الهيئات المالية الدولية) صندوق النقد الدولي، البنك العالمي(....

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	8	7.4	7.4	8.3
	محايد	29	26.9	26.9	35.2
	موافق	46	42.6	42.6	77.8
	موافق بشدة	24	22.2	22.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الإصلاح المحاسبي جاء لأن المخطط المحاسبي الوطني PCN لم يعد يستجيب لإحتياجات التسيير الجديدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	12	11.1	11.1	12.0
	محايد	9	8.3	8.3	20.4
	موافق	60	55.6	55.6	75.9
	موافق بشدة	26	24.1	24.1	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

كان من الأفضل الحفاظ على المخطط المحاسبي الوطني PCN

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	5	4.6	4.6	4.6
	غير موافق	11	10.2	10.2	14.8
	محايد	12	11.1	11.1	25.9
	موافق	49	45.4	45.4	71.3
	موافق بشدة	31	28.7	28.7	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الإصلاح المحاسبي في الجزائر غير ضروري

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	3	2.8	2.8	4.6
	محايد	5	4.6	4.6	9.3
	موافق	53	49.1	49.1	58.3
	موافق بشدة	45	41.7	41.7	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

ما هي درجة تأييدكم للإصلاح المحاسبي و تطبيق النظام المحاسبي المالي الآن (2018)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	9	8.3	8.3	10.2
	محايد	25	23.1	23.1	33.3
	موافق	55	50.9	50.9	84.3
	موافق بشدة	16	14.8	14.8	99.1
	6.00	1	.9	.9	100.0
Total	108	100.0	100.0		

غطى الإصلاح المحاسبي النقائص الموجودة في المخطط المحاسبي الوطني

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	15	13.9	13.9	14.8
	محايد	30	27.8	27.8	42.6
	موافق	49	45.4	45.4	88.0
	موافق بشدة	12	11.1	11.1	99.1
	6.00	1	.9	.9	100.0
Total	108	100.0	100.0		

الإصلاح المحاسبي جاء في إطار الشراكة الاقتصادية الجزائرية الأوربية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9
	غير موافق	9	8.3	10.2
	محايد	33	30.6	40.7
	موافق	53	49.1	89.8
	موافق بشدة	11	10.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0

الإصلاح المحاسبي جاء لجذب الإستثمار الأجنبي المباشر

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9
	غير موافق	11	10.2	12.0
	محايد	20	18.5	30.6
	موافق	48	44.4	75.0
	موافق بشدة	27	25.0	100.0
	Total	108	100.0	100.0

الإصلاح المحاسبي جاء لتفعيل البورصة بزيادة جودة المعلومة المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9
	غير موافق	16	14.8	16.7
	محايد	42	38.9	55.6
	موافق	40	37.0	92.6
	موافق بشدة	8	7.4	100.0
	Total	108	100.0	100.0

الإصلاح المحاسبي الجزائري جاء للتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق المعايير المحاسبية الدولية

IAS/IFRS

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9
	غير موافق	5	4.6	6.5
	محايد	17	15.7	22.2
	موافق	63	58.3	80.6
	موافق بشدة	21	19.4	100.0
	Total	108	100.0	100.0

الإصلاح المحاسبي لمساعدة مستعملي المعلومة المحاسبية على اتخاذ القرار

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9
	غير موافق	11	10.2	11.1

محايد	19	17.6	17.6	28.7
موافق	59	54.6	54.6	83.3
موافق بشدة	18	16.7	16.7	100.0
Total	108	100.0	100.0	

تعتبر فترة 10 سنوات (2008-2018) كافيّة لتقييم الإصلاح المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
غير موافق	12	11.1	11.1	12.0
محايد	27	25.0	25.0	37.0
موافق	42	38.9	38.9	75.9
موافق بشدة	26	24.1	24.1	100.0
Total	108	100.0	100.0	

استغرق الإصلاح المحاسبي فترة زمنية طويلة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	6	5.6	5.6	5.6
محايد	26	24.1	24.1	29.6
موافق	58	53.7	53.7	83.3
موافق بشدة	18	16.7	16.7	100.0
Total	108	100.0	100.0	

الإصلاح المحاسبي في الجزائر جاء متأخر مقارنة بتونس و المغرب

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	9	8.3	8.3	8.3
محايد	14	13.0	13.0	21.3
موافق	58	53.7	53.7	75.0
موافق بشدة	27	25.0	25.0	100.0
Total	108	100.0	100.0	

ترافق الإصلاح المحاسبي بنقص أعداد المكونين و إنتشارهم على الصعيد الوطني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	4	3.7	3.7	3.7
محايد	16	14.8	14.8	18.5
موافق	60	55.6	55.6	74.1
موافق بشدة	28	25.9	25.9	100.0
Total	108	100.0	100.0	

الموارد البشرية غير مؤهلة و غير مهيأة للتعامل مع الإصلاح المحاسبي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
غير موافق	6	5.6	5.6	7.4
محايد	26	24.1	24.1	31.5
موافق	43	39.8	39.8	71.3

	موافق بشدة	31	28.7	28.7	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

ترافق الإصلاح المحاسبي بنقص البرامج المعلوماتية المناسبة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	8	7.4	7.4	8.3
	محايد	15	13.9	13.9	22.2
	موافق	56	51.9	51.9	74.1
	موافق بشدة	28	25.9	25.9	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

غياب الوعي المحاسبي في الكثير من المؤسسات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	4	3.7	3.7	3.7
	محايد	28	25.9	25.9	29.6
	موافق	51	47.2	47.2	76.9
	موافق بشدة	25	23.1	23.1	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

تأخر الكثير من المؤسسات و الهيئات في التحضير المسبق من أجل إستعاب الإصلاح المحاسبي

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	1	.9	.9	1.9
	محايد	20	18.5	18.5	20.4
	موافق	59	54.6	54.6	75.0
	موافق بشدة	27	25.0	25.0	100.0
Total	108	100.0	100.0		

الإصلاح المحاسبي تم دون مشاركة الفاعلين في البيئة المحاسبية(إدارة الضرائب، خبراء محاسبين، أكاديميين)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	11	10.2	10.2	12.0
	محايد	20	18.5	18.5	30.6
	موافق	47	43.5	43.5	74.1
	موافق بشدة	28	25.9	25.9	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

أشرف المجلس الوطني للمحاسبة على عملية الإصلاح المحاسبي بمساعدة خبراء فرنسيين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
	غير موافق	6	5.6	5.6	8.3

محايد	22	20.4	20.4	28.7
موافق	56	51.9	51.9	80.6
موافق بشدة	21	19.4	19.4	100.0
Total	108	100.0	100.0	

المجلس الوطني للمحاسبة هو الضامن للتطبيق السليم للنظام المحاسبي المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
غير موافق	7	6.5	6.5	8.3
محايد	20	18.5	18.5	26.9
موافق	47	43.5	43.5	70.4
موافق بشدة	32	29.6	29.6	100.0
Total	108	100.0	100.0	

الهيئات التي أشرفت على عملية الإصلاح المحاسبي (CNC) أدت دورها بكل كفاءة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
غير موافق	42	38.9	38.9	41.7
محايد	28	25.9	25.9	67.6
موافق	27	25.0	25.0	92.6
موافق بشدة	8	7.4	7.4	100.0
Total	108	100.0	100.0	

النصوص القانونية الصادرة لحد الآن (2018) كافية لتوضيح كيفية تطبيق النظام المحاسبي المالي

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
غير موافق	21	19.4	19.4	20.4
محايد	31	28.7	28.7	49.1
موافق	46	42.6	42.6	91.7
موافق بشدة	9	8.3	8.3	100.0
Total	108	100.0	100.0	

الفترة بين صدور قانون النظام المحاسبي المالي و مراسيمه التنظيمية كانت طويلة

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
غير موافق	7	6.5	6.5	8.3
محايد	38	35.2	35.2	43.5
موافق	52	48.1	48.1	91.7
موافق بشدة	9	8.3	8.3	100.0
Total	108	100.0	100.0	

الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي كان وفق المعايير المحاسبية الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	8	7.4	7.4	8.3
	محايد	31	28.7	28.7	37.0
	موافق	57	52.8	52.8	89.8
	موافق بشدة	11	10.2	10.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى القوائم المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سير الحسابات  
أعدت وفق المعايير المحاسبية الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	7	6.5	6.5	7.4
	محايد	28	25.9	25.9	33.3
	موافق	61	56.5	56.5	89.8
	موافق بشدة	11	10.2	10.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الآليات القانونية لتطبيق النظام المحاسبي المالي أعطته طابع الإلزام لتفادي تعدد القراءات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	9	8.3	8.3	9.3
	محايد	25	23.1	23.1	32.4
	موافق	49	45.4	45.4	77.8
	موافق بشدة	24	22.2	22.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

إنطلاق الإصلاح المحاسبي دون وجود برامج تعليمية مكيفة وفق الإصلاح المحاسبي في الجزائر

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
	غير موافق	8	7.4	7.4	10.2
	محايد	22	20.4	20.4	30.6
	موافق	47	43.5	43.5	74.1
	موافق بشدة	28	25.9	25.9	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

ضعف البرامج التكوينية و عدم مواكبتها لمعايير المحاسبة الدولية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	13	12.0	12.0	12.0
	محايد	17	15.7	15.7	27.8
	موافق	57	52.8	52.8	80.6

	موافق بشدة	20	18.5	18.5	99.1
	44.00	1	.9	.9	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

التعليم المحاسبي في الجزائر مازال يدرس بالطرق التقليدية ( غياب تدريس المحاسبة بأنظمة الإعلام الآلي)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	3	2.8	2.8	3.7
	محايد	13	12.0	12.0	15.7
	موافق	54	50.0	50.0	65.7
	موافق بشدة	37	34.3	34.3	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

عدم خضوع أساتذة المحاسبة لدورات تكوينية و تدريبية وفق الإصلاحات المحاسبية الجديدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	7	6.5	6.5	7.4
	محايد	22	20.4	20.4	27.8
	موافق	49	45.4	45.4	73.1
	موافق بشدة	29	26.9	26.9	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

الإصلاحات التي شهدتها التعليم المحاسبي غير كافية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	3	2.8	2.8	2.8
	محايد	20	18.5	18.5	21.3
	موافق	54	50.0	50.0	71.3
	موافق بشدة	31	28.7	28.7	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

إنشاء المعهد الوطني للمحاسبة يطور التعليم المحاسبي و يرتقي بمستوى التكوين للمهنيين

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
	غير موافق	3	2.8	2.8	5.6
	محايد	18	16.7	16.7	22.2
	موافق	46	42.6	42.6	64.8
	موافق بشدة	38	35.2	35.2	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

القانون 10-01 الخاص بالخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	3.7	3.7	3.7
	غير موافق	4	3.7	3.7	7.4

محايد	26	24.1	24.1	31.5
موافق	57	52.8	52.8	84.3
موافق بشدة	17	15.7	15.7	100.0
Total	108	100.0	100.0	

القانون 10-01 يحد من إستقلالية المهنة المحاسبية

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
غير موافق	6	5.6	5.6	7.4
محايد	40	37.0	37.0	44.4
موافق	39	36.1	36.1	80.6
موافق بشدة	21	19.4	19.4	100.0
Total	108	100.0	100.0	

إعادة تنظيم المهن المحاسبية يساهم بشكل فعال في تطوير هاته المهن

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
غير موافق	9	8.3	8.3	9.3
محايد	27	25.0	25.0	34.3
موافق	57	52.8	52.8	87.0
موافق بشدة	14	13.0	13.0	100.0
Total	108	100.0	100.0	

إعادة هيكلة المهن المحاسبية تم دون إستشارة المهنيين

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق	12	11.1	11.1	11.1
محايد	32	29.6	29.6	40.7
موافق	46	42.6	42.6	83.3
موافق بشدة	18	16.7	16.7	100.0
Total	108	100.0	100.0	

طرق منح الإعتماد الواردة في القانون 10-01 يضمن مستوى أعلى لمزاولة المهنة و يضمن تكافؤ الفرص

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid غير موافق بشدة	5	4.6	4.6	4.6
غير موافق	10	9.3	9.3	13.9
محايد	38	35.2	35.2	49.1
موافق	44	40.7	40.7	89.8
موافق بشدة	11	10.2	10.2	100.0
Total	108	100.0	100.0	

بطى إعادة تنظيم المهن المحاسبية في الجزائر وفق الإصلاحات الجديدة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	1	.9	.9	.9
	غير موافق	4	3.7	3.7	4.6
	محايد	25	23.1	23.1	27.8
	موافق	51	47.2	47.2	75.0
	موافق بشدة	27	25.0	25.0	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

النظام المحاسبي المالي يستجيب لإحتياجات الإدارة الجبانية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	4	3.7	3.7	3.7
	غير موافق	15	13.9	13.9	17.6
	محايد	34	31.5	31.5	49.1
	موافق	48	44.4	44.4	93.5
	موافق بشدة	7	6.5	6.5	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

هناك إختلافات جوهرية بين النظام الجباني و النظام المحاسبي المالي ( هيمنة النظرة القانونية للأول)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	2	1.9	1.9	1.9
	غير موافق	1	.9	.9	2.8
	محايد	32	29.6	29.6	32.4
	موافق	57	52.8	52.8	85.2
	موافق بشدة	16	14.8	14.8	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

هناك تمايز واضح بين المعالجة الجبانية و المعالجة المحاسبية لبعض بنود الأصول(قرض إيجار التمويل مثلا)

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق	2	1.9	1.9	1.9
	محايد	20	18.5	18.5	20.4
	موافق	64	59.3	59.3	79.6
	موافق بشدة	22	20.4	20.4	100.0
	Total	108	100.0	100.0	

هناك فارق كبير بين النتيجة الجبانية و النتيجة المحاسبية

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	غير موافق بشدة	3	2.8	2.8	2.8
	غير موافق	5	4.6	4.6	7.4

محايد	38	35.2	35.2	42.6
موافق	52	48.1	48.1	90.7
موافق بشدة	10	9.3	9.3	100.0
Total	108	100.0	100.0	

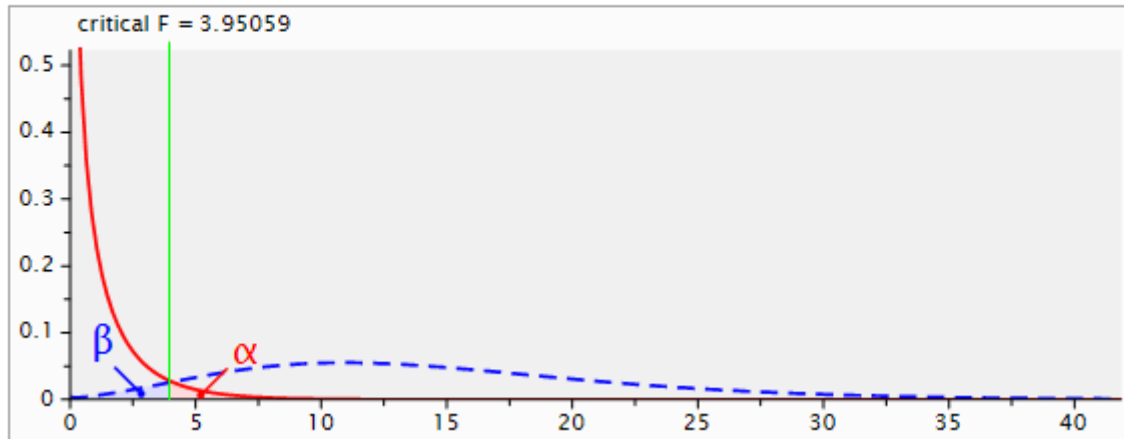
الثبات

### Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
.803	46

### KMO and Bartlett's Test

Kaiser-Meyer-Olkin Measure of Sampling Adequacy.	.652
Bartlett's Test of Sphericity	Approx. Chi-Square 2254.749
	df 1035
	Sig. .000



Test family: **F tests** (dropdown menu)

Statistical test: **Linear multiple regression: Fixed model, R<sup>2</sup> deviation from zero** (dropdown menu)

Type of power analysis: **A priori: Compute required sample size - given  $\alpha$ , power, and effect size** (dropdown menu)

**Input Parameters**

Determine => Effect size  $f^2$ :

$\alpha$  err prob:

Power ( $1 - \beta$  err prob):

Number of predictors:

**Output Parameters**

Noncentrality parameter  $\lambda$ :

Critical F:

Numerator df:

Denominator df:

Total sample size:

Actual power:

# المملخصات

شرعت الجزائر مع نهاية ثمانينيات القرن الماضي في سلسلة من الإصلاحات الاقتصادية، مست هيكلة المؤسسات الاقتصادية، لكن هاته الإصلاحات لم تترافق مع إصلاحات محاسبية عميقة، إذ حافظت على المخطط المحاسبي الوطني الصادر سنة 1975، لتفتح ورشة للإصلاح المحاسبي مع نهاية الثلاثي الأول لسنة 1998 .

ومنه جاءت هاته الدراسة لمعاينة مجموعة الإصلاحات - إقتصادية و محاسبية- وتحليلها وذكر أهم نتائجها، خاصة النظام المحاسبي المالي الصادر في 25 نوفمبر 2007، وقانون الخبراء المحاسبين و محافظي الحسابات و المحاسبين المعتمدين 10-01 الصادر في 29 جوان 2010، و جملة التشريعات المصاحبة لهما ممثلة في المراسيم التنظيمية لهاذين القانونين .

وبناءً عليه قمنا بإيضاح الخيارات التي كانت مطروحة أمام اللجنة المشرفة على الإصلاح المحاسبي ومسار صدور هاذين القانونين، لنصل لمحة تقييم الإصلاح المحاسبي بشكل عام من عدة أبعاد وهذا بذكر الملاحظات والمشاكل والمعوقات التي واجهت تطبيق النظام المحاسبي المالي خاصة من الناحية الجبائية أو التنظيمية، دون إغفال التأخر الذي عرفته عملية هيكلة المهن المحاسبية، إضافة للتطرق لجملة الإيضاحات والتفسيرات التي قدمتها الهيئة المشرفة على الإصلاح المحاسبي في الجزائر المتمثلة في المجلس الوطني للمحاسبة CNC .

لكن قبل الوصول لكل هذا كان واجباً علينا معرفة المخطط المحاسبي الوطني وخصائصه و النقص التي عرفها، لتختمة هذه الدراسة بفصل تطبيقي جاء فيه استقاء لآراء أهم الفاعلين في البيئة المحاسبية (مهنين، أكاديمين، مصالح جبائية) من خلال استبيان، بغية نفي أو تأكيد التحليل الذي توصلت إليه الدراسة في فصولها النظرية، كي تكون أكثر موثوقية و مصداقية .

**الكلمات المفتاحية :** الإصلاح الإقتصادي، الإصلاح المحاسبي، النظام المحاسبي المالي، المهن المحاسبية، تقييم الإصلاح المحاسبي

---

---

## Abstract

---

---

By the end of the 1980s, Algeria had embarked on a series of economic reforms, that included the restructuring of economic institutions. However, these reforms have not been accompanied by profound accounting reforms. The reforms have maintained the national chart of accounts issued in 1975 to open a workshop on the accounting reform by the end of the first quarter of 1998. Therefore, this thesis aims to study these reforms (economic and accounting). After Algeria launched a series of accounting reforms, and the new which her came represented in the accounting and financial system issued on 25 November 2007, and the law of accounting experts, statutory auditors and accountants approved 10-01 issued on 29 June 2010, and the accompanying legislations relating to the regulatory decrees of these two laws.

We illustrated the options that were before the committee supervising the accounting reform and the way of issuing the two laws. In order to reach the station of evaluation of accounting reform in general and from several dimensions, and this is by mentioning the observations, problems and constraints that faced the application of the financial accounting system, especially in terms of taxation and regulation, without forgetting the delay in the structuring process of the accounting profession, in addition to discussing the clarifications and explanations provided by the committee supervising the accounting reform in Algeria represented in National Council of Accounting (CNC), but before reaching all this, we had to know the national chart of accounts and its specificities and shortcomings.

The thesis was concluded with an applied chapter, which aims to elicit the views of the most important actors in the accounting environment in Algeria (professionals, academics, tax authority) through a questionnaire, in order to deny or confirm the researcher's analysis and to give this study more credibility.

**Keywords:** Economic reform, Accounting reform, Financial Accounting System, Accounting Professions, Accounting reform assessment

---

---

## Résumé

---

---

À la fin des années 80, l'Algérie s'était lancée dans une série de réformes économiques, notamment la restructuration des institutions économiques. Cependant, ces réformes ne se sont pas accompagnées de réformes comptables profondes. Les réformes ont maintenu le schéma de comptabilité nationale de 1975 afin d'ouvrir un atelier sur la réforme comptable à la fin du premier trimestre de 1998. Cette thèse a donc pour but d'étudier ces réformes (économique et comptable). Après que l'Algérie a entamé une série de réformes comptables, le nouveau représentées par le système comptable et financier du 25 novembre 2007, et le droit des experts comptables, des commissaires au compte et des comptables agréés et 10-01 du 29 juin 2010 et les législations qui l'accompagne se rapportant aux décrets réglementaires de ces deux lois.

Nous avons clairement précisé les options dont disposait le Comité de la réforme comptable et la manière dont les lois ont été adoptées. Afin de parvenir à un centre d'évaluation de la réforme de la comptabilité en général et à plusieurs dimensions en mentionnant les observations et problèmes et contraintes rencontrés dans l'application du système comptable financier, notamment en matière de fiscalité et de réglementation, sans oublier le retard pris dans le processus de structuration de la profession comptable, ainsi que des explications et éclaircissements fournis par le Comité de surveillance Sur la réforme de la comptabilité en Algérie représentée par le Conseil national de la comptabilité (CNC), mais avant d'arriver à tout cela, nous devons connaître le plan comptable national, ses caractéristiques et ses faiblesses.

La thèse se terminait par un chapitre destiné à élucider les points de vue des principaux acteurs de l'environnement comptable algérien (professionnels, universitaires et service des impôts) au moyen d'un questionnaire permettant de rejeter ou de confirmer l'analyse du chercheur et de donner à cette étude la plus grande crédibilité.

**Mots-clés:** Réforme économique, réforme comptable, système comptable financier, profession comptable, évaluation de la réforme comptable