

النظام المحاسبي المالي الجزائري وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل

أ.مختار مسامح

كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير

جامعة باتنة

الملخص:

في منتصف السبعينات من القرن الماضي، وفي إطار تغيير القوانين والتشريعات الموروثة عن الحقبة الاستعمارية من جهة، ومن أجل إيجاد مرجعية محاسبية تتماشى مع النهج الاقتصادي الاشتراكي آنذاك من جهة أخرى، تم إصدار تشريع خاص بالعمل المحاسبي وهو الأمر 35/75، وكان ذلك بمثابة تغيير جذري في هذا المجال، لكن بعد مرور أكثر من 30 سنة من العمل به، ونظرا لتغيير النهج الاقتصادي من اقتصاد موجه إلى اقتصاد السوق، وبفضل تطبيق إصلاحات عشرية التسعينات، أصبح هذا القانون لا يساير التطورات والسياسة الاقتصادية الجديدة، وتم استبداله بتشريع جديد متضمن في القانون رقم: 11/07 الصادر في 2007/11/25 والخاص بالنظام المحاسبي المالي، والذي سيصبح ساري المفعول ابتداء من أول جانفي 2010 بعد التأجيل لمدة سنة، وهذا ما أطلقنا عليه هنا مجازا اسم النظام الجديد.

إن هدف هذا المقال هو توضيح أسباب تغيير التشريع المحاسبي الجزائري من جهة، ومن جهة أخرى طرح ثلاث إشكاليات، الأولى تناقش وجود ضرورة لهذا التغيير من عدمها، والثانية تطرح مدى إمكانية تطبيق مثل هذا التشريع الذي يعتمد على المعايير المحاسبية الدولية المعروفة بصرامتها ودقتها في اقتصاد مازال في طريق النمو وبعيدا جدا عن خضوعه للمعايير الاقتصادية الدولية، والثالثة كيف يمكن تسيير المرحلة الانتقالية 2008-2009 بنجاح.

Le Système Comptable Financier Algérien, et la problématique de l'application des normes comptables internationales dans une économie sous-développée.

Résumé:

Dans le milieu des années 70 de la précédente décennie, et dans le cadre de changement de la législation héritée de la période coloniale d'une part, et pour doter la nouvelle économie nationale caractérisée par un choix socialiste et dirigé, que les pouvoirs publics ont promulgué l'ordonnance N°75/35 portant le Plan Comptable National(PCN).

Mais les vents des réformes économiques du début des années 90 ainsi que le changement des choix économiques basé sur l'incitation des investisseurs étrangers, a conduit au changement du référentiel comptable avec la promulgation de la loi N° 07/11 du 25/11/2007, portant **le système comptable financier (SCF)**, appelé ici le Nouveau système, qui sera applicable à partir du 01/01/2010.

L'objectif du présent article est en premier lieu d'expliquer les motifs de ce changement tout en posant la question de sa nécessité, et ensuite de poser la problématique liée à son application, surtout qu'il concerne les normes comptables internationales (IAS/IFRS) connues par leurs rigueur et exactitude dans une économie Algérienne sous développée et loin des normes économiques internationales, et en dernier lieu comment mieux gérer la période de transition des années 2008, 2009.

المقدمة

تتعلق أهمية هذا الموضوع بالنسبة للبحث في مجال المحاسبة والتدقيق من دراسة التشريع المحاسبي الجزائري الجديد والذي سيغير الكثير من المفاهيم المحاسبية وطريقة العمل المحاسبي نفسه، كما أن البحث في علوم المحاسبة مثل غيرها من العلوم يفترض عدم التسليم التلقائي بالتغيير، بل يجب دراسة جدواه بالدرجة الأولى، وكذلك ما يمكن أن يقدمه في مجال إعداد القوائم المالية التي هي المنتوج الأساسي والنهائي للمحاسبة.

فبالنسبة لمناقشة ما مدى جدوى التغيير نفسه، فإن ذلك سينطلق من دراسة واقع العمل المحاسبي قبيل صدور القانون الجديد، وما هي العمليات التي أصبح القانون السابق لا يسايرها ولا يترجمها بدقة؟ لأن المحاسبة ما هي إلا ترجمة لأحداث اقتصادية. أما بالنسبة لما يمكن أن يقدمه القانون الجديد للتنظيم المحاسبي بشكل عام ولنتيجة العمل المحاسبي بشكل خاص، فهذا سيتم التطرق إليه عبر دراسة أركان النظام الجديد وفلسفته، وخاصة تحديد المصطلحات الجديدة التي جاء بها، ودراسة مداها وتأثيرها على النتيجة النهائية، لأن الغاية الأخيرة للعمل المحاسبي لا تتعدى نقطتين أساسيتين هما: **النتيجة المحاسبية النهائية** (الربح أو الخسارة) بالنسبة للمؤسسة المعدة لهذه المحاسبة، و**التقارير المالية** بالنسبة للغير الذي سيعتمد عليها لاتخاذ جملة من القرارات تهمه هو أولاً، وتهم المؤسسة بعد ذلك.

النقطة الثانية التي سنحاول إثبات أهميتها ضمن هذا الموضوع وهي كيف يمكن تطبيق هذا النظام على أرض الواقع وذلك بمزج عنصرين أساسيين في العمل المحاسبي ألا وهما المعايير المحاسبية، وحالة الاقتصاد في الدولة التي تطبق هذه المعايير، فبالنسبة لحالة الجزائر فالأمر لا يخلو من التناقض، أي كيف يمكن التوفيق أثناء التطبيق ما بين معايير محاسبية دولية تكونت ونضجت على عبر السنين في اقتصاديات متقدمة من جهة، ومختلفة عن ما هو موجود في الجزائر وتنتم بالصرامة والدقة، واقتصاد وطني غير متطور إن لم نقل متخلف من جهة أخرى.

النقطة الثالثة، إذا سلمنا بوجود تطبيق هذا القانون لأنه جاء بطريقة الإلزام، فإننا سنجد أنفسنا أمام مرحلة انتقالية لمدة سنتين حتى يحين موعد التطبيق بعد تأجيله لمدة سنة إضافية، فكيف يتم تسيير هذه المرحلة، وما هي الإجراءات والخطوات الواجب القيام بها حتى يستفيد مهنيو المحاسبة من هذه الفترة للقيام بالتكوين اللازم، وأن يكون المرور إلى التغيير بنجاح وبأقل التكاليف؟

1-محطات تاريخية هامة في التشريع المحاسبي الجزائري:

للحديث عن تاريخ التشريع المحاسبي الجزائري، لا بد من الإشارة إلى ثلاث فترات

أساسية وهي:

1.1 الفترة من: 1962 إلى 1975

مثمًا هو معروف، فإن الجزائر ورثت عادة الاستقلال المنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية، وتجنبًا لحصول الفراغ في الجوانب المختلفة للحياة العامة لو توقف العمل بهذه القوانين، فقد أصدرت الحكومة الجزائرية الجديدة القانون الأساسي رقم: 157/62 الصادر في: 1962/12/31، والقاضي بتمديد العمل بالنصوص القانونية الفرنسية باستثناء التي لها علاقة بالسيادة الوطنية.

ضمن هذا الإطار استمر العمل بالتشريع الفرنسي في مجال المحاسبة والمتمثل في المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 (P.C.G)، كان هذا الإطار التشريعي كافيًا للإستجابة لمتطلبات تلك المرحلة خاصة العمل على ضمان الاستمرارية في تدفق المعلومات الاقتصادية والمالية الموجهة إلى الإدارة الوطنية ومنها إدارة الضرائب.

تميزت هذه الفترة من ناحية التنظيم الاقتصادي بالبداية في عمليات التأمين خاصة قطاعات: المناجم، البنوك، المحروقات، وهنا بدأت فكرة ضرورة وجود مرجعية محاسبية تترجم التطور الجديد في الاقتصاد وخاصة التغيير في المفاهيم وطرق التسيير التي سترافق التوجه الجديدة في الفلسفة الاقتصادية. كما تميزت هذه المرحلة من الناحية التنظيمية بتأسيس هيكل جديد يشرف على المهنة المحاسبية ألا وهو:

المجلس الأعلى للتقنية المحاسبية (Conseil Supérieur de la Technique Comptable)
(CSTC-)، وحددت صلاحياتها في النص القانوني المنشئ لها، كما تم تدعيم العمل المحاسبي بنص آخر ينظم مهنة الخبير المحاسب والمحاسب (الأمر رقم: 82/71 الصادر في: 1971/12/29).

تكملة لهذه التحولات، جاءت نصوص قانونية أخرى لتنظيم العمل المحاسبي والمهنة المحاسبية خاصة جانب التكوين، وتم إصدار نصين أساسيين هما:

- المرسوم: 83/72 الصادر في : 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم الدراسات الجامعية وإنشاء تخصص جديد هوليسانس علوم مالية ومحاسبية.
- المرسوم: 84/72 الصادر في: 1972/04/18 والمتعلق بتنظيم التبرص المهني التكويني لخبراء المحاسبة

2.1 الفترة من : 1975-2007

مثمًا أشرنا سابقًا، فإن الفترة التي تلت الاستقلال كانت فترة تحولات مست كل جوانب الحياة ومنها الاقتصادية، وبما أن المحاسبة أداة ترجمة العديدة من هذه الجوانب، فكان لزامًا عليها مسايرة ذلك.

إن القانون الجزائري الذي نص على الاستمرار بالعمل بالتشريعات الفرنسية كان هدفه إعطاء الوقت الكافي للبدء في صدور التشريعات الوطنية، لهذا فقد تميزت فترة السبعينات بإصدار المنظومة القانونية الجزائرية خاصة:

- القانون المدني، الأمر رقم: 58/75 المؤرخ في 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
- القانون التجاري، الأمر رقم: 59/75 المؤرخ في: 26 سبتمبر 1975، المعدل والمتمم.
- القانون الجزائي، الأمر رقم: 155/66 المؤرخ في: 8 جوان 1966، المعدل والمتمم.
- القانون الضريبي (الضرائب المباشرة) الأمر رقم: 101/76 المؤرخ في: 06 ديسمبر 1976، المعدل والمتمم.

وتكملة لهذه الترسانة القانونية جاء القانون المحاسبي والمتضمن في الأمر رقم: 35/75 الصادر في: 29 أبريل 1975 والمتعلق بالمخطط المحاسبي الوطني الذي يسري مفعوله ابتداء من: 01 جانفي 1976.

مما لا شك فيه أن صدور القانون الجديد الخاص بالمحاسبة فرضته من جهة اعتبارات سياسية تتعلق بالابتعاد عن التنظيم الفرنسي لكل مجالات الحياة ومنها الاقتصاد والمحاسبة، ومن جهة أخرى ضرورة تأقلم ومسايرة أدوات التسجيل والقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية مع التغيير الحاصل في تنظيم هذه النشاطات حسب التوجه الاقتصادي الجديد المتمم بالاشتراكية من جهة أخرى.

من هذا المنطلق فإذا ما تفحصنا هذا القانون نجده يختلف كثيرا عن التشريع المعمول به سابقا من جوانب كثيرة وخاصة من حيث:¹

- التسمية: إن إرفاق كلمة -الوطني- في نص التسمية لها دلالة خاصة، وهي أن النص خاص بالجزائر، على عكس المخطط الفرنسي الذي يستعمل عبارة -عام- وكثير من الدول تستعمل في قوانينها المحاسبية عبارة عام أو موحد.

■ **المصطلحات:** استعمل هذا القانون مصطلحات عديدة تدل على التوجه الوطني للاقتصاد والاهتمام أكثر بإنتاج المعلومات التي تحتاج إليها مصالح الدولة.

■ **تفضيل المحاسبة الوطنية على محاسبة المؤسسة:** إن الكثير من الجوانب العملية التنظيمية التي جاء بها هذا القانون كانت تهدف إلى تزويد المحاسبة الوطنية بالمعلومات الضرورية انطلاقاً من محاسبة الوحدة الاقتصادية ألا وهي المؤسسة أو الشركة رغم التعديلات والإصلاحات التي أدخلت عليه لاحقاً خاصة في بداية التسعينات، وما مسألة الرسم على القيمة المضافة التي عوضت الرسمين المعروفين بالرسم الوحيد الإجمالي على الإنتاج (TUGP)، والرسم الوحيد الإجمالي على أداء الخدمات (TUGPS)، خاصة طريقة تسجيلهما، والتي تظهر قيمة الإنتاج، وقيمة الخدمة المؤداة بمبلغ إجمالي يتضمن الرسم، وبعبارة أخرى فإن الهدف من هذا هو تجميع معلومات المؤسسات للوصول إلى أحد مكونات الناتج المحلي PIB وهذا على حساب البحث وقياس مجهودات المؤسسة ونواتجها الحقيقية.

عدم الاستفادة من القانون المحاسبي المعدل: لقد تم تعديل المخطط المحاسبي العام في فرنسا سنة 1971، ورغم ذلك لم تأخذ به الجزائر، مما يعني أن الرغبة في تغيير القانون المحاسبي ينطلق من أهداف سياسية اقتصادية، وليس من أهداف تحديثية لنصوص تشريعية.

استمر العمل بالقانون الجديد (الأمر: 35/75) دون مشاكل ميدانية لغاية نهاية الثمانينات، وبعبارة أخرى أن هذا المرجع أدى مهمته بنجاح لغاية البدء في إصلاحات جديدة ابتداء من 1988، والبدء بالتفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، وهنا بدأت تظهر محدودية المخطط المحاسبي الوطني للتكفل بالانشغالات الجديدة.

في بداية التسعينات بدأ التفكير في إدخال إصلاحات وتعديلات على هذا المرجع المحاسبي، خاصة على شكل نصوص تطبيقية لمحاسبات قطاعية، ومن أهم المحاسبات القطاعية التي صدرت بشأنها مثل هذه النصوص ما يلي:

- القطاع الفلاحي سنة 1987.

- قطاع التأمينات 1987.

- قطاع البناء والأشغال العمومية سنة 1988.
- قطاع السياحة سنة 1989.
- قطاع البنوك والمؤسسات المصرفية سنة 1992.
- محاسبة الشركات القابضة سنة 1999².

3.1 الفترة من: 2008 إلى 2010

في أواخر سنة 2007، وبعد طول انتظار صدر القانون رقم: 11/07 بتاريخ: 25 نوفمبر 2007، والمتضمن النظام المحاسبي المالي، الذي سيعوض عند تطبيقه التشريع السابق المعروف باسم المخطط المحاسبي الوطني.

إن أول ملاحظة على هذا النص أنه أعطى للمتعاملين الاقتصاديين ولمهنيي المحاسبة مهلة سنة كاملة لاتخاذ التدابير الكافية للتأقلم معه (المادة: 41)، وبعد ذلك أضاف قانون المالية لسنة 2009 سنة أخرى، أي سيبدأ به العمل ابتداء من: 01 جانفي 2010. إذا ما قارنا هذه الفترة الممنوحة للتأقلم مع القانون الجديد مع التي منحت سنة 1975 للتأقلم آنذاك مع المخطط المحاسبي الوطني نجدها طويلة جدا، وهذا ربما يعكس رغبة السلطات العمومية في إنجاح هذا القانون الجديد.

2- دور الإصلاحات الاقتصادية في فرض تغيير التشريع المحاسبي:

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 إلى أن وصلت الأمور إلى ما يعرف بأحداث 05 أكتوبر 1988، من مظاهرات وفوضى عارمة وانزلاقات خطيرة.

هنا تقطنت السلطات إلى ضرورة إحداث إصلاحات وتغييرات على كافة الأصعدة وخاصة في المجال الاقتصادي، ومن أهم ذلك 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 (*Entreprises Publiques Economiques-ÉPE*)، وهنا لابد من التفرقة ما بين هذا النوع

ونوع آخر سمي بالمؤسسات العمومية ذات الطابع الصناعي والتجاري (E.P.I.C)، ووجه 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 المحاسب ومحافظ الحسابات (القانون 08/91 الصادر في: 27 أبريل 1991) الذي له علاقة بموضوعنا هذا.

والسؤال الذي يطرح نفسه، هل أن المخطط المحاسبي الوطني طالت مدة تطبيقه دون إحداث تعديلات جوهرية عليه، فأصبح غير قادر على مسايرة التطورات، أم أن الإصلاحات الاقتصادية فرضت نوعا من المرجعية المحاسبية لا تتوفر خصائصها في هذا المخطط؟

وللإجابة على هذا السؤال الجوهرية، لابد من التنكير بالإصلاحات أو التغييرات التي لها علاقة بالمحاسبة، أو التي من المفروض واللازم أن تجد لها المحاسبة ترجمة.

1.2- الإصلاحات الخاصة بالقانون التجاري وبتنظيم الشركات:

يعتبر القانون التجاري الميدان الأقرب إلى المحاسبة، والجانب الأكثر توجيهها للعمل المحاسبي، لهذا فأى تغيير في هذا القانون سيؤثر على المحاسبة.

يعتبر تعديل القانون التجاري الذي جاء به المرسوم التشريعي رقم: 08/93 الصادر في: 25 أبريل 1993، والأمر رقم: 27/96 الصادر في 09 ديسمبر 1996، مؤشرا قويا على التوجه الجديد للسياسة الاقتصادية وخاصة تنظيم الشركات، حيث أضاف هذا النص ثلاثة محاور عديدة منها: 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، وهذه دون شك ستضطر المحاسبة إلى حسن تتبعها والتعبير عنها بكل الدقة المطلوبة والتي تتميز بها 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 (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 وإيجاد 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 مكرر 72)
 - 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 مكرر 132)
 - تكوين الشركات عن طريق الفروع، المساهمات، الشركات المراقبة (المواد 729 إلى 732)
 - الإدماج 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: 01/2004 الصادر في 20 أوت 2004، والمتضمن تنظيم المؤسسات العمومية الاقتصادية وخصوصتها.

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 إليه المحاسبة والإعلام المحاسبي المتمثل في الموثوقية والقابلية للمقارنة.

2.2 تعديلات على المخطط المحاسبي فرضتها الظروف والمسائل المطروحة

خلال الفترة الممتدة من 1975 تاريخ صدور المخطط المحاسبي الوطني لغاية نهاية 2007 تاريخ صدور القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي، أحدثت عدة تعديلات فرضها الميدان، وأملت المسائل الميدانية المطروحة، ومن أهم هذه التعديلات ما يلي:³

■ منشور وزارة المالية -مديرية المحاسبة- رقم 89/185 مؤرخ في: 24 ماي 1989 خاص بتسجيل العمليات المتعلقة باستقلالية المؤسسات، ويعالج كل من:

- 1- المساهمات: ويفرق ما بين المساهمات المدعوة (المستحقة *Apports appelés*) وغير المستحقة، كذلك حسابات الشركاء مع التمييز ما بين الشركاء المقدمين للمساهمات النقدية، الشركاء المقدمين للمساهمات العينية، الشركاء الغير المقدمين لمساهماتهم.
- 2- الأموال المودعة لدى الموثق، بحيث يتم تسجيلها في حساب فرعي من حساب النقديات، ويبقى النقاش ممكنا حول وضعية الحساب المختار من النقديات ومدى مراعاته لدرجة السيولة بالنسبة للأموال المودعة.
- 3- القروض السندية (*Emprunts obligataires*): ينص المنشور إلى اعتبارها من ديون الاستثمار وإدراجها في حساب فرعي للحساب 522.
- 4- العمليات الخاصة بسندات المساهمة: أيضا يشير المنشور السابق إلى تجزئة الحساب إلى أسهم وسندات استثمارية.

5- عملية توزيع الأرباح: يتم فتح حسابات فرعية خاصة بكل من عوائد الأسهم الواجبة الدفع، حصص الأرباح العائدة للعمال، مقابل بدل الحضور لاجتماعات مجلس الإدارة، حصة أعضاء مجلس الإدارة من الأرباح.

■ منشور وزارة المالية-مديرية المحاسبة-رقم: 90/635 مؤرخ في: 11 مارس 1990، يتعلق بكيفيات التسجيل المحاسبي لمراحل حساب حصة العمال من الأرباح السنوية المحققة من طرف المؤسسة.

■ تعليمة وزير المالية، رقم: 95/001 مؤرخة في: 02 أكتوبر 1995، والخاصة بتوافق تطبيق أحكام المخطط المحاسبي الوطني لنشاطات صناديق المساهمة (*Fonds de participation*)، والتي تحدد طرق التكلفة المحاسبي بالعمليات التالية:

1- الأسهم المتحصل عليها من المؤسسات العمومية الاقتصادية والتي تمثل مقابل رأسمالها.

2- الأموال المتحصل عليها من قبل الدولة، والتي تمثل الوسائل التي تسمح لها بالتدخل لدى الشركات التابعة لها، إما من أجل مساعدتها على التطور أو من أجل تطهيرها ماليا.

3- عائدات الأسهم أو الحصص من أرباح الشركات التي تعود للصناديق باعتبارها المالكة لهذه الشركات.

4- العائدات المالية المتحصل عليها بمناسبة استثمار أموال الصناديق في البنوك والمؤسسات المالية.

5- الحسابات الجارية للشركاء.

6- الحسابات الخاصة بالقيم المنقولة، حيث تشير التعليمات السابقة إلى ضرورة فتح حسابين خاصين:

- الحساب 41 (القيم المنقولة المسيرة لحساب الغير والعمليات الملحقة بها)

- الحساب 51 (القيم المنقولة المحتفظ بها لحساب الغير والعمليات الملحقة بها)

■ تعليمة وزير المالية-مديرية المحاسبة رقم: 97/518 المؤرخة في: 21 أبريل 1997، والمتعلقة بكيفية تسجيل عملية استرجاع (*Réintégration*) فرق إعادة التقدير المسجل في الحساب 15، بعد تفريعه إلى حسابات فرعية، وهي: 150 فرق معفى من الضريبة، 151 فرق خاضع للضريبة، 152 فرق يضاف إلى النتيجة.

3- نقائص في المخطط المحاسبي الوطني:

منذ بدء تطبيق المخطط المحاسبي الوطني في 1976 ولغاية صدور القانون الخاص بالنظام المحاسبي والمالي (2007) لوحظت نقائص كثيرة، منها الخاصة بالمفاهيم ومنها ما يتعلق بالجانب العملي الميداني.

1.3. نقائص في الجانب المفاهيمي

1.1.3. انعدام الإطار المفاهيمي

يعمل الإطار المفاهيمي في مجال المحاسبة على تحديد المبادئ والأهداف التي تقوم عليها القواعد المحاسبية، وإعداد القوائم المالية، وإذا ما طبقنا هذا على المخطط المحاسبي لسنة 1975، فإننا نجد أنه يفتقر إلى هذا الإطار، وهذا ما أضفى سكوناً وجموداً على العمل المحاسبي، وفي كثير من الأحيان تأتي الحلول من المهنيين، لكن عدم استنادهم على إطار عام وموحد يجعل من حلولهم هذه مجرد اجتهادات شخصية وكثيراً ما لا تكون متماثلة، وهذه الصفة هي من أسس المحاسبة.

2.1.3. عدم تحديد مستخدمي المعلومة المحاسبية

مما يعاب على المخطط المحاسبي الوطني هو تركيزه منذ البداية على الجانب التقني المحاسبي، وعدم تحديده لنقاط عديدة مهمة، منها تحديد مستخدمي القوائم المالية، حتى وأن كان الاستنتاج المنطقي من طريقة تسجيل بعض الأحداث الاقتصادية يؤكد التركيز على الجانب الاقتصادي الكلي، أي أن المستخدم المفضل أو الأكثر أهمية هي الدولة، وهذا المفهوم يضع خطأ بين الدولة كممثلة للاقتصاد الوطني والحكومة كطرف يهتم بالضرائب والتنظيم الاقتصادي.

3.1.3. الترميز المحاسبي (Normalisation)

لم يقدم المخطط المحاسبي طريقة لوضع المعايير المحاسبية، وترك الأمور التجديدية على مستوى المحاسبات القطاعية، والتي رغم قيامها بمهمتها بالنسبة للقطاعات المعنية، إلا أن أسلوب وضع المعايير المحاسبية العامة سيكون أفضل لو كانت بطريقة أخرى، وتكملة لنفس السياق فإن عدم تطوير المحاسبة التحليلية والتحليل المالي كان من بين أسبابه غياب المعايير.

2.3 نقائص في الجانب العملي الميداني

يعتبر المخطط المحاسبي بمثابة قانون منظم لأعمال المهنة، وبالتالي فالجانب العملي الميداني هو الذي سيحكم عليه من حيث نجاحه أو فشله، ومن حيث مدى إلمامه بمختلف الحالات، أما تحديد النقائص العملية فيمكن تلخيصها في الجوانب الثلاثة التالية

1.2.3 نقائص في تصنيف عمليات موجودة عند الإصدار

هناك عمليات لم يأخذها المخطط المحاسبي بعين الاعتبار رغم وجودها عند إصدار القانون، ولم يدرجها في تصنيفاته، ونذكر على سبيل المثال لا الحصر:

- في المجموعة الأولى: مؤونات تنظيمية، علاوة تحويل السندات إلى أسهم
- في المجموعة الثانية: حسابات فرعية للأراضي حسب أنواعها، التصليحات والترميمات الكبرى
- في المجموعة الثالثة: مخزون الأراضي (مهنة وكالات التنظيم العقاري)
- في المجموعة الرابعة: الإيداعات لدى الموثقين

2.2.3 نقائص في التكفل بأحداث لاحقة

بسبب التطور الاقتصادي الذي حدث في بداية التسعينات نتيجة الإصلاحات الاقتصادية، وظهور أعمال ومهن جديدة، ظهرت أنواع جديدة من العمليات والأحداث، والتي لم تذكر في المخطط المحاسبي والتي لم تعالجها التعليمات الوزارية التي جاءت بعده والمشار إليها سابقا، ونذكر هنا بعضا من هذه الأعمال والوضعيات:⁴

■ **الأشغال المتراكمة بالنسبة لمؤسسات البناء والخاصة بالترقية العقارية:** تسجل هذه العمليات من طرف الكثير من المهنيين في الحساب "34" أشغال قيد التنفيذ، لكن ذلك لا يسمح بالمطلع على الميزانية من التفرقة ما بين الأشغال التي أنجزتها الشركة والتي تدخل في الصفقات التي أحرزت عليها وستنجزها للغير، والأشغال التي أنجزتها قصد بيعها لاحقا في إطار الترقية العقارية مثلا.

■ **الأصول الخاصة بالشركات المحولة إلى شركات قابضة:** تسجل هذه الأصول حسب طبيعتها في أصول الشركة القابضة في الحساب "42" لكن المقابل الدائن لها هو الحساب "16"، والسؤال المطروح بما أن الحساب 16 من الأموال الخاصة، هل الطريقة التي

تكونت بها الشركات القابضة العمومية تعطي هذه الصفة للأسهم المتحصل عليها دون أن تدفع قيمتها من نقدياتها.

■ **وضعية شركات تسيير مساهمات الدولة خاصة من حيث تسجيل أسهم الشركات المرتبطة بها:** من المعروف أن شركات تسيير مساهمات الدولة تأسست على أنقاض الشركات القابضة سنة 2002، ومن المعروف أيضا من حيث التسيير أن الفرق ما بين الشركة القابضة والشركة المسيرة لمساهمات الدولة، أن الشركة القابضة تملك أسهم الشركات المرتبطة بها، وحتى مصطلح *Holding* يؤدي نفس المعنى، أما شركة التسيير فهي تلعب دور الوسيط بمعنى أنها لا تملك هذه الأسهم إنما تسييرها لحساب الدولة، لكن تسجيل أسهم الشركات المكلفة بتسييرها في ميزانيتها في الحساب 42 أيضا ومقابل ذلك في الحساب 16 لا يؤدي إلى هذا المعنى

■ **مقابل خدمات التسيير التي تصل عليها شركات تسيير المساهمات:** من المعروف أنه على عكس الشركات القابضة التي تحصل على جزء من أرباح الشركات التي تملكها كعائد لاستثمار أموالها في أسهمها (*Dividendes*)، أما الشركة المسيرة لمساهمات الدولة فهي تجمع هذه الأرباح لحساب الدولة، وتحصل على مقابل خدماتها على مبلغ تحدده جمعيتها العامة المتكونة أساسا من ممثلي الوزارات والمصالح الآتية: وزارة المالية، الوزارة المعنية بقطاع النشاط الذي تتبع له الشركات المعنية بتسييرها، وزارة الصناعة والمساهمات وترقية الاستثمارات، مصالح رئاسة الحكومة. المشكلة الأساسية في طبيعة هذا المقابل والحساب الذي يسجل فيه، وحاليا يسجل في الحساب 76 خاصة عندما يخذ هذا المقابل من حساب الأرباح المحولة من الشركات التابعة لشركة التسيير، لكن لو قدم لها من الخزينة العمومية، فما هي طبيعته، وما هي معالجته الضريبية؟، مع العلم أن مثل شركات التسيير هذه لا تخضع لا للرسم على القيمة المضافة ولا للرسم على النشاط المهني.

■ **مسألة التعهدات خارج الميزانية:** رغم أن المخطط المحاسبي أشار في الملاحق الخاصة بالميزانية إلى ضرورة إدراج التعهدات المقدمة أو المتحصل عليها وغير المدرجة في الميزانية، إلا أن هذا المفهوم صعب في التطبيق، وباستثناء الرهون والكفالات، فإن هذا البند لا يتضمن معلومات هامة، والمشكلة التي ظهرت هي كيفية احتواء الميزانية على التعهدات الخاصة بحقوق العمال والتي تتضمنها الاتفاقية الجماعية للمؤسسة، وقد ظهرت

مساوئ عدم الإفصاح هذا أثناء خوصصة الشركات العمومية، حيث إعتد الخبراء المقيمون لهذه الشركات قصد تقديم عروض الشراء على المعلومات الواردة في الميزانية والمصادق عليها من طرف محافظي الحسابات، لكن بعد شراء الشركة من طرف الخواص (المالك الجديد) ظهرت مسألة تعويضات العمال إما للذهاب الطوعي أو للذهاب للنتقاد القانوني.

■ مسألة سعر الخوصصة الذي يتعدى الأصول المتنازل عليها: أيضا لوحظت هذه المسألة أثناء خوصصة المؤسسات، حيث أن التقييم يستند على عدة نظريات وتقنيات، ويصل إلى مبلغ معين أي قيمة التنازل، وأكثر من ذلك يكون هذا المبلغ هو سعر التنازل مع التنازل أيضا على الميزانية بأصولها وخصومها (Actifs/Passifs) أي في نهاية المطاف سيجد المتنازل له نفسه مجبرا على دفع مبلغ معين للخزينة العمومية يمثل سعر الشراء، إضافة إلى تحمله الخصوم التي على الشركة، باعتبار الميزانية عند التنازل تكون متوازنة فأين يسجل الفرق الجديد؟ بالنسبة للمهنيين رأى بعضهم أنه يسجل كشهرة محل، لكن إلى أي مدى ينطبق مفهوم شهرة المحل على هذا الوضع؟

3.2.3 تكفل غير مقتع بعمليات خاصة

خلال فترة تطبيق المخطط المحاسبي ظهرت عمليات جديدة من حيث طبيعتها، ونظرا لكون المحاسبة أداة ترجمة للعمليات فكان لزاما التكفل بها، لكن كمنهيين هناك بعض التسجيلات واختيار الحسابات لم تكن مقنعة خاصة إذا أخذنا الأمور من جهة المستخدم للميزانية كأداة للتحليل واتخاذ القرارات، ومن أمثلة ذلك ما يلي:

■ الكفالات (Cautions) المطلوبة لمؤسسات الأشغال العمومية والبناء أثناء المشاركة في المناقصات وتمثل كفالة المشاركة في المناقصة (Caution de soumission) وكفالة حسن الإنجاز (Caution de bonne) exécution، تسجل في الحساب 426، لكن طبيعتها لا تمثل تسيقات على الاستثمارات حسب الحساب 42.

■ ضريبة الطابع على المبيعات، تسجل في الحساب 5462، رغم أنها محجوزات لكن لها طابع الإستغلال.

■ التسبيقات التي تحصل عليها المؤسسة المنجزة لبرامج السكن التساهمي، تسجل كتسبيقات تجارية في الحساب 570، لكن مبدأ الإستحقاقية المتعامل به في ترتيب الخصوم لا تجعله في هذا التصنيف لأن مدة استحقاقيتها يمكن أن تتجاوز السنتين.

■ الحسابات 40 (خصوم مدينة) التي ليست لها صفة الذمم، و50 (أصول دائنة) التي ليست لها صفة الخصوم.

■ الديون الخاصة بالمقاول أو المعالجة الباطنية (Sous-traitance) تسجل الديون في الحساب 562 على أساس أن التكلفة تسجل في الحساب 623، وانطلاقاً من احترام التوافق ما بين حسابات التكاليف والديون، لكن طبيعة هذا الدين جاءت نتيجة المشاركة في إنتاج منتج وهذا الأخير يسجل في المجموعة الثالثة، فكيف يكون الدين في الحساب 562؟

■ التسجيلات الخاصة بمصاريف البحث والتطوير وبشهرة المحل، رغم أهمية الموضوع والضجة العلمية الكبيرة التي أثارها مثل هذه المواضيع، إلا أن المخطط المحاسبي أخذها ببساطة واعتبرها كمصاريف إعدادية، ولم يعط أهمية لمصاريف البحث، كذلك من حيث الإطفاء فاعتبر مدة 05 سنوات كحد أقصى، ولم يعط الأهمية التي تستحقها شهرة المحل.⁵

هذه بعض العمليات التي وجب إيجاد تسجيل محاسبي لها بالسرعة ودون التفكير المععمق حتى لا تتوقف عملية التسجيل، لكن مثلما أشرنا في البداية أنه نتيجة عدم وجود إطار فكري مفاهيمي في المخطط المحاسبي فإن مثل هذه التسجيلات ستضر بمفهوم التماثل أي نفس التسجيل لنفس العمليات، وستضر بمستعمل الميزانية بسبب ضعف الإفصاح المحاسبي المتضمن فيها.

4- أسباب التغيير

يعتبر النظام القانوني الجزائري من الأنظمة السلطوية، بمعنى أن المبادرة بتغيير التشريعات، وتغييرها الفعلي بيد السلطة، ولا تملك المنظمات المهنية إمكانية تغيير ما يتعلق بمهنتها، وفي هذا الإطار فإن البحث عن أسباب تغيير التشريع المحاسبي الجزائري ينطلق من معرفة هدف السلطة من التغيير أكثر من معرفة هدف المهنة منه، وعلى هذا الأساس

فإننا نرى أن الأسباب الحقيقية لإصدار هذا النص الجديد لا تخرج عن ثلاثة أسباب رئيسية.

■ **السبب الأول: استمرار الإصلاحات الاقتصادية والتغييرات التشريعية**

إذا ما تذكرنا منتصف السبعينات التي اتسمت بإصدار أهم القوانين (الأوامر) المنظمة لشئى نواحي الحياة، فإننا نجدها كلها قد عدلت لأكثر من مرة مرورا بقوانين الضرائب التي من المسلم بضرورة تغييرها حتى سنويا ضمن قوانين المالية، وصولا للقانون المدني الذي من المفروض أنه غير معنى بالتعديلات والتغييرات المتكررة.⁶ إذن انطلاقا من هذا فيبقى القانون المنظم للمحاسبة الوحيد الذي لم تدخل عليه تعديلات، ووجب تعديله على الأقل من منطلق تغيير القوانين.

■ **السبب الثاني: بداية ظهور دور وتأثير التنظيمات المهنية**

منذ صدور القانون المنظم لمهنة المحاسبة (القانون 08/91) وكذلك المراسيم التنفيذية الخاصة به (المرسوم التنفيذي رقم: 421/01 المؤرخ في: 2001/12/20)، ورغم الانتكاسات التنظيمية التي لحقت بالمهنة وبالتنظيم المهني جراء الإنقسام المترتب عن تشكيل المجالس الجهوية في سنة 2002، إلا أن مشاركة ممثلي المصنف الوطني لخبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات والمحاسبين المعتمدين في الملتقيات العلمية والتكوينية، وكذلك وجود ممثليه القانونيين في المجلس الوطني للمحاسبة أدى إلى إسماع صوت المهنيين المطالبين بضرورة تأقلم هذا القانون مع الواقع، وضرورة مسيرته للتغييرات الاقتصادية التي حدثت.

■ **السبب الثالث: التوافق مع السياسة الوطنية الاقتصادية-المالية**

منذ مطلع الألفية الثالثة بدأت بوادر السياسة الاقتصادية والمالية الجزائرية تتضح خاصة في المجالات الآتية: خوصصة المؤسسات العمومية لفائدة المتعاملين الوطنيين، الشراكة مع المؤسسات الأجنبية عن طريق فتح رأس المال أو الخوصصة الكلية، وأخيرا تفعيل دور السوق المالية أي تشجيع الاستثمارات المالية.⁷

كل هذه العناصر والخيارات التي تمثل دعائم هذه السياسة ستستعمل المحاسبة كأداة باعتبار عملية تقييم هذه المؤسسات المعروضة ستعتمد في جوانب كثيرة منها على المحاسبة، سواء بالنسبة للبايع أو المشتري، وبتعبير اقتصادي أدق المتنازل والمتنازل له.

من هنا برزت الضرورة إلى تغيير المرجعية المحاسبية التي ستحمل معها التغيير في طرح تقديم المعلومات المحاسبية والمالية خاصة في القوائم والتقارير المالية، وأكثر من ذلك الإهتمام أكثر بالإفصاح المحاسبي.

إذن انطلاقاً من الأسباب السالفة الذكر والتي يمكن أن تكون مجتمعة أو منفردة فرضت عملية التغيير، وبشكل عام فقد وجد كل طرف ضالته وهدفه في ذلك، فالمهتمون بالترسانة القانونية والتشريعية والمنادون بالإصلاحات وجدوا تغيير القانون المحاسبي تماشياً مع أهدافهم، والمهنيون أيضاً سيخدمهم هذا التغيير، لأن الجمود الذي عاشوا فيه مدة ثلاث عقود أثر سلباً على تطور المهنة، والسلطات العمومية خاصة الاقتصادية منها وجدت في التغيير أداة إضافية ستخدم هدفها وستشجع الإقبال على هذه المؤسسات المعروضة للخصوصية خاصة إمكانية الإقبال الأجنبي.

5- فلسفة وأركان النظام المحاسبي الجديد

بصدور القانون 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي بدأت مرحلة جديدة من التشريع المحاسبي ومن المرجعية المحاسبية، وللوقوف على مدى إمكانية نجاح هذا النظام وتحقيق الأهداف التي جاء بها، لا بد من تحليل فلسفته، وتحديد الأركان التي بني عليه، وأخيراً مناقشة مدى إمكانية حمله إجابات كافية للمسائل التي برهن فيها المخطط المحاسبي السابق محدوديته.

1.5. فلسفة النظام الجديد

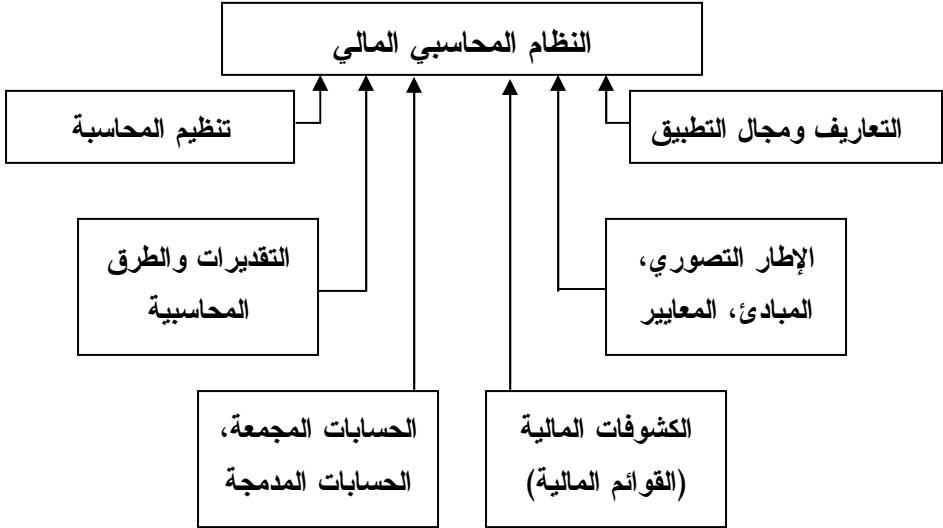
في البداية لا بد من الإشارة إلى التسمية في حد ذاتها، فعبارة النظام المستعملة في صلب النص تدل على أن الأمر يتعلق بالإطار النظري وبمجموعة من المبادئ تعمل مجتمعة وبصفة تستدعي التناسق والتنظيم، وهذا على عكس النص السابق الذي استعمل عبارة المخطط والتي تعني الجانب التقني أكثر من الجانب التطويري أو التنظيمي.

من المعروف أن منهجية تطبيق أي قانون، خاصة إذا كان يمثل التشريع المحاسبي، يستدعي المرور على خمسة (05) مراحل ومستويات وهي:

- إصدار النص الإطار العام (القانون).
- إصدار النص التطبيقي، والذي يشرح بعض مواد القانون (المرسوم التنفيذي).
- إصدار المعايير المحاسبية، التي هي الموجه الأساسي للعمل المحاسبي.

- إصدار مدونة الحسابات التي تضمن التمثل في المعالجة المحاسبية.
- إصدار توجيهاً المنظمة المهنية التي تكمل النقص الذي سيظهر أثناء التطبيق.
لحد نهاية سنة 2008 لم يصدر سوى المستويين الأول والثاني، حيث صدر القانون رقم: 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي، وصدر المرسوم التنفيذي رقم: 156/08 المتضمن تطبيق أحكام القانون رقم: 11/07
إن تأخر إصدار ما تبقى من المراحل سيؤثر سلباً على وتيرة التحضير لتطبيق النظام الجديد، وأكثر من ذلك سيؤدي إلى إطالة المرحلة الانتقالية التي كانت في السابق مقدرة بعام واحد وتم إضافة عام آخر، وحسب هذه الوتيرة المتباطئة فإنه لا يمكن أن تكون المؤسسات والمهنيين في أتم الاستعداد عند هذا التاريخ.

2.5 مكونات النظام المحاسبي المالي



شكل يمثل أركان النظام المحاسبي المالي

انطلاقاً من الشكل السابق يلاحظ أن النظام المحاسبي المالي يركز على الأركان الستة المشار إليها، وهذا ما لم يلاحظ في المخطط المحاسبي، وإذا ما أردنا أن نستخرج النقاط المهمة في كل ركن، خاصة الجديد في النظام المحاسبي، فيمكن الإشارة إلى ما يلي:

1- بالنسبة للتعريف ومجال التطبيق: لا يوجد اختلاف ذو أهمية باستثناء الإشارة إلى أن الكيانات الصغيرة يمكن لها أن تمسك محاسبة مالية مبسطة، وسيتم تحديد المعايير التي تصنف هذه الكيانات من رأسمال وعدد المستخدمين (المادة 5).

2- بالنسبة للإطار التصوري، وهنا يجب الإشارة أن المصطلح العربي المستخدم في أدبيات المحاسبة المالية هو الإطار المفاهيمي (*Cadre conceptuel*)، وهذا الإطار يعتبر جديدا مقارنة مع المخطط المحاسبي السابق، وقد حدد هذا الإطار المبادئ المحاسبية بدقة (المادة 06) وهي: - محاسبة التعهد

- استمرارية الاستغلال

- قابلية الفهم

- الدلالة

- المصدقية

- قابلية المقارنة

- التكلفة التاريخية

- أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني

كما أن الإطار التصوري يمثل دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما لا تعالج المعايير تلك الحالة. (المادة 07)، كما أن النظام المحاسبي المالي حدد عمل المعايير بدقة (المادة 08) وهو تحديد كل من:

- قواعد تقييم وحساب الأصول والخصوم والأعباء والنواتج.

- محتوى الكشوف (القوائم) المالية وكيفية عرضها.

رغم أهمية المعايير المحاسبية إلا أن القانون لم يحددها وتركها للتنظيم، وقد حددتها المادة (30) من المرسوم التنفيذي 156/08، بعدد ثمانية عشر (18) معيار، لكن نظرا لعدم ترقيمها وتسميتها في النص، فهل هي معايير محددة؟ أم إطار المعايير التي ستحدد لاحقا؟

3- تنظيم المحاسبة: لم يأت النظام المحاسبي المالي بشيء في هذا الجانب، لأنه أشار إلى أمور تقنية وعملية متعارف عليها ومعمول بها في المخطط المحاسبي (المواد من: 10 إلى 24 من القانون 11/07)

4- **الكشوف المالية:** لقد حدد النص القانوني الكشوفات المالية، حتى وإن كان المصطلح لا يؤدي المعنى، (والأفضل استعمال كلمة **القوائم أفضل**)، بـ 04 قوائم وملحق، وهذه القوائم هي: الميزانية، حساب النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغيير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة، ويوفر معلومات مكتملة عن الميزانية وجدول حسابات النتائج.

إن مقارنة هذه القوائم المالية بما كان موجودا سابقا، نجد أن القانون الجديد جاء بقائمتين جديدتين، الأولى هي جدول تغيير الأموال الخاصة وسابقا كان هذا الجدول إحدى مكونات الجداول الملحق (الجدول 04)، بينما الجديد الفعلي هو **جدول سيولة الخزينة**، أما من حيث محتوى هذه الكشوف فإن النص التنفيذي هو نفسه يشير إلى أنها ستحدد بقرار من وزير المالية (المواد 33 إلى 37 من المرسوم التنفيذي).

5- **الحسابات المدمجة والحسابات المدمجة:** تعتبر هذه النقطة من المحاور الجديدة، حيث أنه بالنسبة للحسابات المدمجة (*Comptes consolidés*) ظهرت الحاجة إلى تأطيرها عند إنشاء صناديق المساهمة في بداية التسعينات (*Fonds de participation*)، وتدعم ذلك بالشركات العمومية القابضة (*Holding Publiques*) سنة 1996، وتم معالجة الأمر في قرار وزير المالية لسنة 1999، بمعنى أن النص الجديد اعتبر الأمر عاديا وجزء من المحاسبة المالية، خاصة مثلما أشرنا في البداية أن من بين أهداف إصدار التشريع المحاسبي الجديد الاستجابة للوضعيات الاقتصادية الجديدة المرغوب فيها والمتمثلة في الشراكة مع الشركات الأجنبية، وبالتالي فوضعيات التوحيد المحاسبي لا بد أن تكون شيئا مألوفاً وعادياً، أما نقطة الحسابات المدمجة أو المركبة (*Comptes combinés*) فهو شيء جديد في المحاسبة، وحتى النص عرف ذلك في المادة (34 من القانون) حيث أشار إلى أن "الكيانات الموجودة على الإقليم الوطني والتي تشكل مجموعة اقتصادية خاضعة لنفس سلطة القرار الموجودة داخل الإقليم الوطني أو خارجه، دون أن توجد بينها روابط قانونية مهيمنة، تنشر حسابات تدعى حسابات مركبة كما لو تعلق الأمر بكيان وحيد".

6- **تغيير التقديرات والطرق المحاسبية:** يمكن أن يثار نقاش بالنسبة لهذه النقطة، لأنه من المعروف بالنسبة للمخطط المحاسبي أنه يركز على ثبات الطرق (*Fixité des*

(méthodes)، إلا أن القانون الجديد يقر بإمكانية منح استثناء لهذه القاعدة في حالتين (المادة 30):

■ الأولى: تغيير مفروض في إطار نص قانوني جديد (كما هو الحال عند الانتقال إلى تطبيق القانون 11/07).

■ الثانية: عندما تهدف إلى تحسين عرض القوائم المالية.

إن الحالة الثانية هذه تزيل عقدة الاستثناءات التي كانت سائدة سابقا عند عدم التقيد بالتكلفة التاريخية مثلا في حالة إعادة التقييم، وهذا الترخيص الضمني لإمكانية التغيير يعطى دلالة على أن دور القوائم المالية الآن لم يصبح تقديم معلومات نزيهة وقانونية، إنما التعبير بوفاء عن وضعية المؤسسة في تاريخ محدد.

3.5. مستجدات النظام المحاسبي المالي:

إن المتأمل في النصين القانونيين الصادرين لحد الآن (بداية 2009) يستخلص الجديد الذي سيأتي به تطبيق ذلك ابتداء من بداية 2010، والمتمثل أساسا في:

1- بالنسبة للمفاهيم والمبادئ: جاء التشريع الجديد بمبادئ جديدة مثل: محاسبة التعهد، قابلية الفهم، المصدقية، قابلية المقارنة، أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني. كما جاء بمفاهيم جديدة مثل: الإطار التصوري أو المفاهيمي، الشفافية في العمل المحاسبي، العمليات بالعملة الأجنبية، المعايير المحاسبية، المسك الآلي للمحاسبة.

2- بالنسبة للقوائم المالية: اعتبر النظام المحاسبي المالي أن جدول تغيير الأموال الخاصة إحدى القوائم المالية، على عكس المخطط المحاسبي الذي اعتبره جدول من الملاحق، وهذا اعتراف ضمني بأهمية حركة هذه الأموال لأنها هي التي تظهر مقدرة الشركة على تزويد ملاكها بأموال، كما يظهر مقدرة الملاك على ترك أجزاء من أرباحهم أو عائدات أسهمهم في متناول الشركة.

أما بالنسبة لجدول سيولة الخزينة، فيعتبر أيضا جدولا مهما، لأن الميزانية لا تعبر بصدق عن كل ما حدث في الشركة خلال السنة، بل تعطى صورة ملتقطة في تاريخ محدد (12/31)، وبالتالي بالنسبة للمحلل يمكن أن يخطئ في تحليله عندما يعتمد على الميزانية فقط، ويأتي جدول سيولة الخزينة لتوضيح الصورة أكثر له لأنه يهدف إلى تقديم قاعدة

لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة الكيان (المؤسسة) على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذلك معلومات حول استعمال هذه السيولة.

3- بالنسبة للمعايير المحاسبية: هنا يكمن الجديد الذي جاء به النظام المحاسبي المالي، لأنه يشير بصراحة إلى ضرورة تطبيق المعايير المحاسبية في العمل المحاسبي، وحتى وإن لم يأت النص المحدد لها (المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم: 156/08) كما كنا كمهنيين نأمل أن تصدر، بعبارة أخرى كنا ننتظر أن تحدد أولاً هل هي المعايير المحاسبية الدولية بترقيمتها وتسميتها، أم عبارات عن معايير جزائرية مستمدة من الدولية، أم معايير محاسبية جزائرية محضة (كما حدث التفرد والخصوصية الجزائرية في المخطط المحاسبي لسنة 1975). المهم أن هذه المعايير حملتها المادة 30 الأنفة الذكر وأشارت إلى أن كيفيات تطبيقها متروك لقرار وزير المالية الذي سيصدر لاحقاً.

4.5. مكانة المعايير المحاسبية الدولية في النظام المحاسبي والمالي:⁸

لقد أشارت المادة 08 من القانون المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية، وتركت تحديدها عن طريق التنظيم، وجاءت المادة 30 من المرسوم التنفيذي الخاص بإجراءات تنفيذ القانون لتحديد المعايير المحاسبية، لكن دون إشارتها إلى علاقة ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية، وتركت الأمر مبهماً وضمن 3 احتمالات:

■ **الاحتمال الأول:** أن الجزائر ستطبق المعايير المحاسبية الدولية بالتدرج، وأن ما أدرج في المادة 30 هو اختيار لما يمكن تطبيقه حالياً، لعدم ملاءمة ما تبقى من المعايير للاقتصاد الجزائري

■ **الاحتمال الثاني:** أن هذه المعايير المشار إليها في المادة 30 هي نفسها المعايير الدولية، فقط أنها موضوعة على أساس المجموعة الأساسية للعمليات أو نوع النشاط، وبالتالي هناك معايير مدمجة في أخرى دون الاحتفاظ بترقيمتها الدولي.

■ **الاحتمال الثالث:** أن الجزائر ستضع معايير خاصة بها مثلما هو موجود في عدد من الدول، مع الإشارة أنه عند دم وجود معيار وطني يعالج عملية خاصة ما، فيجب العودة إلى المعيار الدولي المناسب.

للإجابة عن هذه الاحتمالات لابد من انتظار قرار وزير المالية الذي سيحدد كيفيات تطبيق المادة 30.

أما إذا ما عدنا للمعايير نفسها التي جاء بها المرسوم التنفيذي، فإننا نجد لها مصنفة إلى أربع (04) مجموعات أساسية وحسب الجدول الآتي:

الجدول رقم (01): تصنيف المعايير

رقم المعيار أو المعايير الدولية المقابلة	تسمية المعيار	المجموعة
رقم: 25، 16، 27، 28، 38 رقم: 32 رقم: 02، 11	- التثبيبات العينية والمعنوية - التثبيبات المالية - المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	المعايير المتعلقة بالأصول
رقم: 01 رقم: 20 رقم: 36، 37 رقم: 01، 32، 39	- رؤوس الأموال الخاصة - الإعانات - مؤونات المخاطر - القروض والخصوم المالية الأخرى	المعايير المتعلقة بالخصوم
رقم: 01 رقم: 01، 18	- الأعباء - النواتج	معايير متعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة
رقم: 18، 23 رقم: 39 رقم: IFRS 04 رقم: IFRS 03 رقم: 11 رقم: 12 رقم: 17 رقم: 19 رقم: 21	- تقييم الأعباء والنواتج المالية - الأدوات المالية - عقود التأمين - العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير - العقود طويلة المدى - الضرائب المؤجلة - عقود إيجار، تمويل - امتيازات المستخدمين - العمليات المنجزة بالعملة الأجنبية	معايير ذات الصلة الخاصة

المصدر: من إعداد الباحث، (رأيه الشخصي في المعايير المقابلة)

إن وضع الجدول السابق هو مجرد محاولة فهم أي الاحتمالات السابقة سيعتمدها المشروع الجزائري بالنسبة للمعايير، وحتى التسميات المستعملة تصعب من عملية إيجاد المعيار المحاسبي الدولي الذي يتوافق أكثر مع المعيار الجزائري، لأن التسمية وحدها يمكن

أن لا تكون كافية لمعرفة أي المعايير الدولية سينطبق على العمليات والأحداث التي سيتضمنها المعيار المعني، وبالتالي فإن الانتظار لغاية صدور قرار وزير المالية الخاص بكيفيات تطبيق المادة 30، وبعدها ستتضح الرؤية أكثر.

6- إشكاليات في التطبيق

مثمًا أشرنا في ملخص البحث، فإن تطبيق النظام المحاسبي المالي الجزائري (SCF) سيبدأ في جانفي 2010 بعدما تم تأجيله لعام، والمشكلة الأساسية هي عدم الجدية في التحضير الجيد للتطبيق، وهذا ما يظهر ا في وتيرة إصدار النصوص القانونية نفسها:

- اكتمال الفكرة والمشروع في جويلية 2006.
- صدور النص الأساسي (القانون 11/07) في نوفمبر 2007.
- صدور المرسوم التنفيذي المكمل والمفسر للقانون (156/08) في ماي 2008.
- إلى غاية جانفي 2009، لم يصدر قرار وزير المالية الذي تشير إليه المواد العديدة من المرسوم التنفيذي.

إذن هذا التأخر في إصدار النصوص القانونية يؤثر سلبا على وتيرة التحضير نفسها من طرف المهنيين والمؤسسات على حد سواء.

1.6. العلاقة ما بين المعايير المحاسبية والبيئة الاقتصادية المطبقة فيها:

إن نقطة التباطؤ المشار إليها أعلاه تعتبر في نظرنا عاملا سلبيا ستقف عائقا أمام نجاح الإصلاح، وهذه النقطة رغم أهميتها لكنها ليست المشكلة الوحيدة ولا الأساسية لأن هناك البيئة الاقتصادية الجزائرية الخاصة والتي حسب رأينا لا تشجع على عملية الإصلاح المحاسبي هذا.

إذا ما عدنا قليلا إلى الوراء، وبالضبط في نهاية التسعينات، كانت فكرة تغيير التشريع المحاسبي قائمة خاصة بعد الصعوبات المحاسبية التي أفرزتها محاسبة الشركات القابضة، مما اضطر وزارة المالية إلى حل المشكلة بإصدار القرار المتضمن موافقة المخطط المحاسبي مع نشاط مثل هذه الشركات في 1999.

منذ تلك الفترة بدأت الأفكار تتداول، وتم وضع 3 تصورات وسيناريوهات لهذا التغيير
1- الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975، وإدخال تعديلات تقنية عليه
كلما دعت الحاجة.

2- الإبقاء على المخطط المحاسبي الوطني، والعمل على توافقه مع المعايير المحاسبية الدولية.

3- استحداث نسخة جديدة من المرجعية المحاسبية منطلقة من كل عناصر المعايير المحاسبية الدولية.

بعد مناقشات وتفكير لمدة طويلة تم الاتفاق على مستوى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) على الخيار الثالث، وبالتالي فإن العمل جار الآن للوصول إلى هذا الهدف ألا وهو النظام الجديد المنبثق من المعايير المحاسبية الدولية، ويلاحظ ذلك في المادة 08 من القانون 11/07 والذي يذكر لأول مرة المعايير، حتى وإن لم يشر إلى المعايير الدولية، فإنه وحسب ما هو جار الآن على المستوى العالمي هو الإقتراب إلى هذه المعايير من طرف أغلب الدول بما فيها الولايات المتحدة الأمريكية التي لها معايير خاصة بها (US-GAAP) والمسماة بالمبادئ المقبولة عموماً.

إن انطلاقة من هذا، فلا شك أن المعايير التي يشير إليها النص هي المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، والمشكلة التي ستعترضنا كمهنيين أو كمؤسسات تعد القوائم المالية، هي كيفية التوافق ما بين هذه المعايير المعقدة والصعبة، ووضعية الإقتصاد الجزائري المتسم بعدم الشفافية والغموض، وأكثر من ذلك طرق التسيير والإعلام التي لا تسمح بالحصول على المعلومات الدقيقة والوقتية. ويمكن الاستشهاد هنا ببعض المعايير الدولية وخصوصيات العمل بها ومقارنة ذلك بالواقع الجزائري.

1.1.6 خصوصيات الإقتصاد الجزائري:

إن ما نريد التذكير به في هذا المجال هو أن الإقتصاد الجزائري وبيئة عمل المؤسسات يتميزان بما يلي:

- إقتصاد مبني على المحروقات وموجه للخارج.
- غياب المنافسة الفعلية.
- غياب الشفافية في تمويل الاستثمارات بالنسبة للقطاع المصرفي.
- وضع شبه ضبابي بالنسبة للمستثمر المرغوب فيه، سواء الوطني أو الأجنبي.
- غياب أسواق متخصصة تستعمل أسعارها كمرجعية للتقييم.

■ غياب السوق المالية أو البورصة التي تعتبر الواجهة التي تعكس السياسات والاستراتيجيات المالية للمؤسسات وتحكم لها أو عليها هذه القائمة من العناصر والتي هي على سبيل الذكر لا الحصر ستعرقل تطبيق المعايير المحاسبية لأنها تأخذ معلوماتها من هذه الوضعيات والأسواق.

2.1.6 بعض المعايير الدولية التي لها علاقة بالعناصر السابقة:

الجدول رقم (02): بعض المعايير الدولية المتعلقة بالعناصر السابقة وعراقيل تطبيقها

رقم المعيار الدولي	مجال المعيار	العراقيل الممكنة في التطبيق بالجزائر
02	المخزونات	لا توجد أسواق واضحة للسلع والمواد لمقارنة أسعارها عند نهاية السنة مع سعر التكلفة
08	التغيرات في السياسات المحاسبية	انعدام أسواق مالية تسمح للمؤسسة بتغيير سياساتها المحاسبية قصد تحقيق أهداف خاصة، مع تقييم نتائج ذلك
09	تكاليف البحث والتطوير	ضعف هذا البند في المؤسسات الجزائرية
11	عقود الإنشاء	إن العقود التي تتجزأها المؤسسات هي عقود لفائدة الدولة، ومبلغها معروف ولا تحقق فيها أية خسائر، وهذا المعيار لا يجد تطبيقه إلا في حالات نادرة
15	آثار التغير في الأسعار	عدم وجود هيئة مستقلة تحدد التغير السنوي في الأسعار (هل معدل التضخم المعلن عنه من طرف الجهة الحكومية، أم الواقعي والفعلي؟)
17	عقود الإيجار	رغم أهمية المعيار، إلا أنه في الواقع الجزائري، المشكلة الأساسية في وجود سعرين للإيجار: السعر الحقيقي، والسعر المصرح به
21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات	رغم أهمية هذا المعيار، وإمكانية المؤسسة في استعمال تغيرات سعر صرف العملات كوسيلة لتنويع العملات المتعامل بها، إلا أنه بالنسبة للمؤسسات الجزائرية ليس لها اختيار العملة، إنما البنك الذي تتعامل معه هو الذي يحدد لها العملة، وغالبا لا تخرج عن عملة واحدة هي الأورو، وإن تنوعت فلا تتعدى عملتين: الأورو والدولار

<p>يختص هذا المعيار أساسا بمحاسبة آثار العلاقات التحكمية والسيطرة في الشركات، لكن في الوضعية الجزائية أن هذه السيطرة ليست على أساس شراء أسهم أو الدخول في رأس المال، إنما باستثناء قطاع المحروقات إلى حد ما، فإن هذه العلاقة ليست مالية إنما قرارات إدارية مثل ما حدث عند إنشاء الشركات القابضة وعند إنشاء شركات تسيير مساهمات الدولة</p>	<p>الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة</p>	<p>24</p>
<p>ينطلق هذا المعيار من مقارنة أسعار الموجودات وأسعارها في الأسواق المعنية، وعندما تغيب هذه الأسواق فلا توجد إمكانية إجراء المقارنة ولا تطبيق المعيار</p>	<p>انخفاض قيمة الموجودات</p>	<p>36</p>

هذه بعض الأمثلة التي تجعل تطبيق المعايير في ظل مثل هذا الاقتصاد لا تؤدي بالضرورة إلى قوائم مالية ذات نوعية جيدة، لأنه في المقابل لا يوجد المستخدم لها (المحتاج إليها) الذي سيحتاج إلى هذه النوعية، وأكبر سبب لذلك هو الغياب الفعلي للبورصة لأنها الأداة المثلى لذلك

إن هذه الصور القائمة لا تعني عدم تطبيق المعايير الدولية، لكن هناك من جهة بعض المعايير الممكنة التطبيق، ومن جهة أخرى يجب توفير الشروط الأساسية لذلك مثل: الأسواق المتخصصة، البورصة، ثقافة التسديد بالصك، قدسية الفاتورة والزاميتها، القضاء على سعر الإيجار الوهمي (الغير الحقيقي)، وغيرها.

2.6 دور المجلس الوطني للمحاسبة في وضع المعايير

من المعروف أنه في كل الدول هناك هيئة تتولى الإشراف على وضع المعايير، وفي الدول المتقدمة والتي لها ثقافة محاسبية عريقة، تسند هذه المهمة إلى هيئة غير حكومية، وتتشكل من الأطراف المهتمة بهذه المعايير.

بالنسبة للجزائر فإن الأمر يختلف كثيرا باعتبار أن الهيئات المهنية ليست لها حرية المبادرة في التشريع، ونظرا لكون عملية المعايير ذات طبيعة خاصة، فلا بد من التفكير في الهيئة التي تتولاها.

لقد تم إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة في سنة 1996 (المرسوم التنفيذي رقم: 318/96. ويتكون من 25 عضوا موزعين كما يلي:⁹

- 14 عضوا يمثلون الوزارات والهيئات الإدارية والتنظيمية

- 02 عضوان يمثلان الشركات (الشركات القابضة سابقا، شركات تسيير مساهمات الدولة حاليا)
- 02 عضوان يمثلان أساتذة الجامعات المتخصصين في المحاسبة
- 07 أعضاء من مصف خبراء المحاسبة ومحافظي الحسابات من بينهم رئيسه
- إن ملاحظة هذا التوزيع تشير إلى وجود 14 إداريا و9 مهنيين (أساتذة وخبراء)، أما ممثلي شركات تسيير المساهمات فتحتمل الصفة الإدارية، وبالتالي فالمهنيون في حدود 25/9. إذا ما قارنا تركيبة هذا المجلس الذي يمثل المحور الأساسي لعملية وضع المعايير، أو على الأقل تنسيق عملية الإهتمام بالمعايير مع ما يجري في العالم، نجد أن لمؤسسة الأسواق المالية ومهنيي المحاسبة الدور الأكبر على حساب ممثلي الإدارات، حيث مثلا في الولايات المتحدة تلعب لجنة الأسواق المالية (-SEC- Stock Exchange Commission) الدور الأساسي في وضع المعايير لأنها حارس مصالح المستثمرين.
- لذلك يجب تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة، وفي غياب دور البورصة الجزائرية (رغم وجود ممثل للجنة في المجلس)، فإنه يمكن إعطاء دور لمديرية الضرائب عن طريق مديرية المؤسسات الكبرى (Direction des Grandes Entreprises)، وهي المديرية الجديدة التي ستهتم بالشركات الكبرى التي يفوق رقم أعمالها السنوي مبلغ: 100 مليون دينار جزائري (في إطار التنظيم الضريبي الهيكلي الجديد).

الجدول رقم (03): تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة حسب المرسوم 318/96

المجموع	المهنة المحاسبية الحرة	جامعات وشركات قابضة	هيئات حكومية أخرى	وزارات وإدارات	الصفة
01				1	الرئيس
01	01				نائب الرئيس
23	06	04	04	09	الأعضاء
25	07	04	04	10	المجموع

7- تسيير المرحلة الانتقالية:

لقد أشرنا في البداية إلى طول المرحلة الانتقالية المقدر مبدئياً بستينين، والتي من المفروض أن يتم فيها التأقلم مع التشريع الجديد، لكن تطبيقه سيحتاج إلى مجموعة من التدابير خاصة:

- التكوين المتواصل للمهنيين ولأساتذة الجامعات
- اتخاذ مجموعة من التدابير الميدانية تعطي أهمية للمحاسبة وتخرجها من النظرة الضريبية الإلزامية إلى النظرة الإعلامية (إعلام المستثمرين)
- اتخاذ مجموعة من التدابير أو تفعيل الموجودة منها حتى تكون هناك أسواق تحدد القيم المرجعية، وما مشكلة القيمة العادلة (La juste valeur) التي ستكون لصيقة بتطبيق المعايير الدولية إلا تحد إضافي لمسألة التطبيق
- إعطاء أهمية للموضوع من طرف السلطات العمومية والإسراع في إصدار ما تبقى من النصوص (على سبيل المثال استغرق الوقت ما بين الأمر 35/75 ونصوصة التطبيقية شهرين، وبعد مرور أكثر من 15 شهر لم تصدر كافة النصوص التطبيقية للقانون 11/07)

الخلاصة

إنطلق تعديل التشريع المحاسبي الجزائري من قدم المخطط المحاسبي الوطني وعدم مسايرته للواقع الجديد الناتج من الإصلاحات الاقتصادية، ومن ضرورة مسايرة العولمة الاقتصادية والمالية، وبعد تفكير طويل دام من 2002 لنهاية 2007، جاء القانون الجديد. رغم الإيجابيات المنتظرة منه في مجال تحسين العمل المحاسبي، ورد الإعتبار لمهنة المحاسبة، إلا أن هنالك عقبات ستصعب من تحقيق هذا الهدف وخاصة الوضعية الاقتصادية المتسمة بالفوضى وعدم الشفافية من جهة، ومن جهة أخرى فإن العمل على تغيير الاهتمام بنوعية مستخدمي القوائم المالية أي من الإدارة الضريبية إلى المستثمرين الحاليين والمحتلمين سيولد ضغوطات كبيرة على المؤسسة في طبيعة ونوعية العمل المحاسبي، ورغم تكلفة هذا التحول التي ستكون دون شك كبيرة، فمن غير المؤكد أنها ستحقق جذب هذا المستثمر.

إن المعايير المحاسبية الدولية التي ستكون الدعائم الأساسية للعمل المحاسبي، والتي ستوجه نوعية المنتوجات المحاسبية المتمثلة أساسا في القوائم المالية سيصعب تطبيقها في الواقع الجزائري بسبب ضعف الاقتصاد وتخلف الممارسات الاقتصادية والتجارية ووجود أولوية للجانب الضريبي على الجانب الاقتصادي أو المالي، ولا بد من العمل لتغيير هذا الواقع، وستستعمل المرحلة الانتقالية لتحقيق ذلك.

- الهوامش:

1- A.BOUKHEZZAR & P.CONSO, **La gestion financière adaptée au contexte Algérien**, OPU Alger 1984, p.50.

2- قرار وزير المالية المؤرخ في 09 أكتوبر 1999 المتضمن توافق المخطط المحاسبي الوطني مع نشاط الشركات القابضة.

3- Samir MEROUANI, **Le projet du nouveau système comptable et financier en Algérie**, Mémoire de Magistère en sciences de gestion, ESC Alger 2007. p.p: 65-66.

4- مختار مسامح، تأثير ميكانزمات تسيير مساهمات الدولة على المؤسسة العمومية الاقتصادية الجزائرية، مذكرة ماجستير في علوم التسيير، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2003، ص 46.

5- مصطفى عقاري، مساهمة علمية لتحسين المخطط المحاسبي الوطني، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة سطيف 2005، ص. ص 232-242.

6- من المعروف أن القانون المدني غير معني بالتعديلات المتكررة والمتقاربة في الزمن، وربما هنالك بعض مواد قانون نابليون مازالت صالحة في الوقت الحاضر، ورغم هذا فإن القانون الجزائري مسته عدة تغييرات في جانب الإجراءات المدنية، وكان آخرها القانون رقم: 09/08 المؤرخ في: 25 فيفري 2008 والمتضمن قانون الإجراءات المدنية والإدارية.

7- Nacer -Edine SADI, **La privatisation des entreprises publiques en Algérie**, OPU Alger 2006, p 364.

8- Philippe POUX, **Comment lire les comptes des sociétés**, Edition MAXIMA, Paris 2003, p.109

9- بن بلغيث مداني، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية- حالة الجزائر - أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2004، ص 176.