

محاضرة رقم 01 :

الأهداف التعليمية للمحاضرة :

عزيزي الطالب /

بعد الإطلاع على هذه المحاضرة، ستكون مُلماً إن شاء الله بما يلي :

- 1) طبيعة المحاسبة
- 2) تطور المحاسبة إلى نظام
- 3) التطور التاريخي لنظام المحاسبة عبر العصور
- 4) التطور التاريخي لنظام المحاسبة في الجزائر

1) طبيعة المحاسبة :

يُجمع أغلب الباحثون على أن المحاسبة من حيث طبيعتها علم اجتماعي، يستجيب لحاجات المجتمع، إن هي علم يرتبط أساساً بالوسط الاجتماعي، وقد اعتبرت المحاسبة مُتغيراً تابعاً يتطور بتغير المجتمع، وبالتالي فهي علم ليس بالدقيق، بالرغم من توصلها واستخدامها لفروع العلوم التجريدية والبحثية كالرياضيات والإحصاء وغيرها.

(2) تطور المحاسبة إلى نظام :

يمكن تحديد معالم المحاسبة في ثلاث خطوات أساسية نوجزها في الجدول الموضح أدناه :

الخطوة الأولى	حصر العمليات المالية وتسجيلها
الخطوة الثانية	المعالجة أو تشغيل البيانات وفق الفروض والمبادئ المحاسبية
الخطوة الثالثة	المخرجات (أي إيصال المعلومات التي تمت معالجتها في شكل تقارير إلى مُستخدمي المعلومة)

من خلال الجدول أعلاه، نستنتج بأن المحاسبة ماهي إلا نظاماً¹ Système متماسكا لتنظيم مختلف البيانات، المعطيات والمعلومات المالية، وتلخيصها في شكل قوائم مالية بهدف تحديد أعمال المؤسسة من ربح أو خسارة عن فترة زمنية معينة عادة تكون السنة. فهي إذن عملية منظمة وشاملة لتقييم أدلة الإثبات بموضوعية، وكذا تشخيص أسباب المشاكل وتقديم الحلول المتعلقة بمعالجتها، وذلك بإتباع خطوات منهجية، والالتزام بمعايير تتناسب مع طبيعة نوع كل عملية. إن المحاسبة في تطور ولا زالت تتطور باستمرار بتطور حاجة المجتمع لها ولهذا السبب ارتبطت المحاسبة بعلم الاجتماع مثل ما تطرقنا في بداية المحاضرة ، وبذلك تخطى المحاسب عن عمله التقليدي الروتيني وأصبح مُبدعا مُجتهدا يبحث عن الحلول الناجعة خصوصا مع التطور الملاحظ في البيئة المحلية والدولية وما انبثق منها من مشاكل تتعلق معظمها في فهم النظام المحاسبي المالي نتيجة لتعدد مستخدمي المعلومة المالية واختلاف احتياجاتهم وتعدد جنسياتهم.

(3) التطور التاريخي لنظام المحاسبة عبر العصور :

1 تعني كلمة نظام مجموعة مترابطة ومتجانسة من الموارد والعناصر التي تتفاعل مع بعضها البعض داخل إطار معين (حدود النظام) وتعمل كوحدة واحدة نحو تحقيق هدف أو مجموعة من الأهداف في ظل الظروف أو القيود البيئية المحيطة.

منذ القدم إلى نهاية القرن 15 م :

شكلت هذه الحقبة من التاريخ ميلادا للمحاسبة، كما أن معظم الدراسات أثبتت أولى المحاولات لتسجيل المعلومات المالية ترجع إلى الآشوريين أي في عهد الحضارة البابلية والتي بلغ عدد ملوكها أحد عشر ملكا حكموا ثلاثة قرون (من 1894 إلى 1594 ق م) والتي تسمى أيضا حضارة بلاد الرافدين (la mésopotamie)؛ إذ أظهرت بعض الحفريات آثارا لما يشبه السجلات المحاسبية كانت على شكل ألواح من الطوب، خصوصا في فترة حكم سادس ملوك بابل (حمورابي) والذي أصدر شريعته المشهورة بقانون حمورابي والتي تضمنت عدة مواد قانونية تعالج قضايا تجارية. هنا في نفس الوقت تقريبا بدأ قدماء المصريون (الحضارة الفرعونية) بمسك المحاسبة وفق مبدأ القيد البسيط Principe de la partie simple.

وخلال هذه الحقبة التاريخية وتحديدًا في عهد الإمبراطوريتين اليونانية والرومانية، خطت المحاسبة خطوة واسعة إلى الأمام بفضل عاملين :

- العامل الأول : البدء باستخدام وحدة النقد وسيلة لعملية التبادل التجاري في آثينا بدءًا من القرن الرابع قبل الميلاد، مما وفر ركنا هاما من أركان نظام القيد المحاسبي.
- العامل الثاني : تمثل بظهور الأنظمة العددية المتطورة نسبيًا بدءًا بالنظام العددي الروماني، وأخيرًا بالنظام الهندي العربي.

غير أن أهم حدث في هذه الحقبة هو ابتكار القيد المزدوج من طرف الإيطالي Luca Bartolomes Pacioli وقد عبر عن أفكاره في الكثير من كتاباته، إذ خصص باشولو في أطروحته هذه فصلا كاملا عن فن تنظيم الدفاتر والسجلات المحاسبية.

ويمكن القول أنه حتى نهاية هذه الحقبة كان الهدف الأساسي تزويد المالك بكل المعلومات المحاسبية عن منشأته والاحتفاظ بسرية هذه المعلومات، ولم يكن ثمة ضرورة أو إلتزام بتزويد أطراف خارجية بأي منها.

منذ بداية القرن 16 م إلى نهاية القرن التاسع عشر:

في منتصف القرن الثامن عشر والقرن التاسع عشر ظهرت في الأفق بوادر الثورة الصناعية وانطلقت واجتاحت العالم أجمع، فأثرت تأثيرا جذريا في مختلف جوانب الحياة سواء الاقتصادية أو السياسية أو الاجتماعية، ومع هذا التقدم الاقتصادي تغيرت أيضا النظرة إلى طبيعة وظيفة المحاسبة ولم تعد وسيلة لخدمة أصحاب المشروع فقط. بل أصبحت أيضا وسيلة لخدمة الإدارة عن طريق تقديم البيانات التفصيلية التي تساعد الإدارة في رسم السياسات المختلفة المتعلقة بأوجه نشاط المشروع والإشراف على تنفيذها والرقابة عليها. ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المربحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات المحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة وليست هدفا وهذا لقياس مدى كفاءة الإدارة ومن ثم خدمة المجتمع بصفة عامة، وترتب على ذلك ظهور عدة فروع من المحاسبة قصد تزويد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفاءتها من جهة أخرى.

إن توسع الاهتمام بمجال المحاسبة والارتقاء بها يعود أساسا إلى العديد من العوامل من أهمها :

1) ظهور شركات المساهمة والتي حققت نجاحا كبيرا في مجال تجميع المدخرات للآلاف من المساهمين.

2) انفصال الملكية عن الإدارة.

3) ظهور أولى المنظمات المحاسبية والمهنية.

- معهد المحاسبين المعتمدين ICAS : تأسس في اسكتلندا عام 1854 م.
- معهد المحاسبين المعتمدين في انجلترا وويلز ICAEW : تأسس في عام 1880 م.
- الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين ACPA : والتي تأسست عام 1917 م.

منذ بداية القرن 20 م إلى يومنا هذا :

إن الحدث الأبرز في هذه الحقبة هو تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 وذلك بموجب اتفاقية تمت بين مجموعة من الهيئات المهنية المحاسبية في بعض الدول المتقدمة بهدف صياغة معايير لأجل قراءة موحدة للبيانات والقوائم المالية، وكان وراء تأسيس لجنة المعايير المنظمة

الغير حكومية ONG مقرها لندن، وقد تلا ذلك تأسيس الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC سنة 1977 والذي وصل عدد أعضائه إلى 173 عضو ينتمون إلى 129 بلدا ويمثلون أكثر من مليونين وخمسمائة ألف محاسب في العالم. وتحديدا في سنة 2000 أصبح لدينا أربع مدارس أو بالأحرى مرجعيات محاسبية وهي :

- (1) المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في الولايات المتحدة US GAAP والتي ظهرت في سنة 1932 ومطبقة إلى غاية يومنا هذا، كما بلغ عدد المعايير 163 معيار.
- (2) المرجع المحاسبي الدولي IASC : تطبيق المعايير إختياري أي ليس إجباري.
- (3) المرجع المحاسبي الأوروبي.
- (4) المرجع المحاسبي الخاص بكل دولة كالجزائر آنذاك.

في 2001 وبالضبط في شهر أفريل، بدأت تغيرات هامة في حقل المحاسبة، فأصبحت IASB بدل .IASC

حاليا يوجد 41 معيار محاسبي IAS مُتضمنة 12 معيار مُلغى أو مُستبدل و 17 معيار IFRS. في المجموع يوجد لدينا الآن 46 معيار و 21 تفسير.

4) التطور التاريخي لنظام المحاسبة في الجزائر :

لقد مر النظام المحاسبي في الجزائر بعدة محطات أساسية نوجزها فيما يلي :

قبل الاستقلال :

في هذه المرحلة كان النظام المحاسبي الجزائري خاضعا وتابعا تبعية مطلقة لقوانين المستعمر الفرنسي، فأبي نظام طُبِق في الجزائر فهو بالضرورة مُقتبس من فرنسا.

غداة الاستقلال :

مثما هو الحال بالنسبة لجميع الهيئات والمؤسسات التي خلفها الاستعمار، عرفت فراغا كبيرا والعديد من المشاكل على مستوى التنظيم والتسيير، وظلت المحاسبة عموما خاضعة للنصوص المستمدة من اتفاقيات إيفيان والقانون الأساسي (les accords d'Evian et la loi fondamentale) ؛ إذ واصلت الجزائر استعمال المخطط المحاسبي العام Plan Comptable Général وهذا من خلال القانون 62/157 المؤرخ في 1962/12/31 والذي ينص صراحة على تطبيق القوانين الفرنسية إلا ما كان منها مخالفا للسيادة الوطنية.

بعد الاستقلال :

مرحلة الستينات : عرفت هذه الفترة اضطرابات سياسية، عدا محاولات بائسة لم تضيف شيئا معتبرا في المجال المحاسبي.

في سنة 1964 : حاولت السلطات الجزائرية بتر كل علاقة تبعية مع فرنسا بحيث انطلقت أولى المحاولات لتغيير هذا المخطط، غير أنها لم تتعد تغيير بعض أسماء الحسابات وإضافة بعض الحسابات الفرعية.

في سنة 1969: بدأت الخطوات الجدية لتغيير المخطط الفرنسي، حيث شكلت وزارة المالية لجنة خاصة لصياغة مخطط محاسبي جديد في ظرف ستة أشهر، غير أن المدة لم تكن كافية، الأمر الذي جعل المهمة تفشل.

مرحلة السبعينات: تميزت هذه الفترة بإصدار ترسانة أو منظومة قانونية كبيرة خاصة :

القانون المدني، الأمر رقم 75/58 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون التجاري، الأمر رقم 75/59 المؤرخ في 1975/09/26 المعدل والمتمم.

القانون الضريبي (الضرائب المباشرة)، الأمر رقم 76/101 المؤرخ في 1976/12/06 المعدل والمتمم.

كما عرفت هذه المرحلة إنشاء بصفة رسمية المجلس الأعلى للمحاسبة Conseil Supérieur de la Comptabilité وهذا بتاريخ 1972/05/05؛ والذي أسندت له وزارة المالية مهمة إعداد مخطط محاسبي

جديد، حيث بدأت أشغال الإعداد بمقر الشركة الوطنية للمحاسبة Société Nationale de la Comptabilité في شهر أبريل من نفس السنة وذلك بمشاركة خبراء من المجلس الفرنسي للمحاسبة والمعهد الوطني للإحصاء إضافة إلى أساتذة من جامعة Prague والذين توجت أعمالهم بصياغة المخطط المحاسبي الوطني Plan Comptable National المنشور بقرار 75/35 المؤرخ في 1975/04/29 والذي أصبح ساري المفعول ابتداء من 1976/01/01 هذا الأخير حدد كلا من مجال التطبيق وبعض الحسابات الخاصة بكل قطاع على حدة. وحسابات خاصة بالمحاسبة التحليلية وكذا قائمة الملاحق، ومما يلاحظ على كل هذه القوانين في هذه المرحلة بأنها في الغالب ذات طابع تخطيطي وتوجيهي.

وفي 1975/06/23 صدر القرار المتعلق بالتطبيق (تقييم الاستثمارات والمخزونات والجداول الشاملة).

مرحلة الثمانينات : في أواسط الثمانينات، حول المجلس الأعلى للمحاسبة إلى المجلس الأعلى لتقنيات المحاسبة والذي قام بإنشاء أربع مخططات محاسبية قطاعية (الفلاحة، السياحة، الأشغال العمومية والتأمينات).

- القطاع الزراعي.....1987
- قطاع التأمينات.....1987
- قطاع البناء والأشغال العمومية.....1988
- القطاع السياحي.....1989

مرحلة التسعينات : في سنة 1992 وعقب مداولة مجلس النقد والقروض بتاريخ 1992/11/17 ، تم إصدار القانون 92/08 المتضمن مخطط الحسابات المصرفية إضافة إلى هذا فقد كانت بعض عمليات الإصلاح الجزئي على مستوى طرق التقييم والمتمثلة في قوانين إعادة التقييم التالية :

- **عملية التقييم الأولى :** القانون رقم 90/103 المؤرخ في 1990/03/27 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك.
- **عملية التقييم الثانية :** القانون رقم 93/250 المؤرخ في 1993/10/24 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للاهلاك.

- عملية التقييم الثالثة : القانون رقم 96/336 المؤرخ في 12/10/1996 المتعلق بتحديد شروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهلاك.

نظرا للتحويلات الاقتصادية والقانونية التي عرفت الجزائر منذ نهاية الثمانينات فقد أصبح من الضروري تطوير النظام المحاسبي بما يساير هذه التغيرات، وهو ما تضمنته عملية الإصلاح التي باشرتها وزارة المالية، حيث انطلقت عملية إصلاح المخطط المحاسبي الوطني رسميا في 28/03/1998، إذ كلفت وزارة المالية المجلس الوطني للمحاسبة والذي تأسس بموجب المرسوم التنفيذي 96-318 بأول مهمة إصلاح للمخطط، والتي حدد لها ثلاث أهداف أساسية:

- صياغة نظام محاسبي يتماشى وتحويلات الاقتصاد الوطني نحو الاقتصاد المفتوح.
- توضيح الأطراف المتعاملة مع المؤسسة، والتي تشمل المسيرين والمساهمين وكذا محيط المؤسسة.
- ضمان تسيير شفاف وذو مصداقية.

مرحلة الألفيات (ما بعد 2000م) : تزامنا مع الأحداث الدولية (أفريل 2001)*، وبدءا من الثلاثي الثاني لسنة 2001م انطلقت ورشة الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى العديد من الخبراء الفرنسيين وبالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي نسخة 75-35 إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد، وقد مرت هذه العملية بثلاث مراحل :

- ✓ المرحلة الأولى: تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية.
- ✓ المرحلة الثانية: دراسة مشروع استحداث مخطط محاسبي جديد.
- ✓ المرحلة الثالثة: إقرار وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة:

• في هذا التاريخ، ظهرت مجموعة من الفضائح المحاسبية التي هزت عالم المال أبرزها فضيحة Enron أدت إلى تغييرات جادة في المعايير المحاسبية الدولية.

الخيار الأول: الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.

الخيار الثاني: تمثل في ضمان بعض المعالجات التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبيين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا لعدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.

الخيار الثالث: يتضمن إنشاء نسخة جديدة للمخطط المحاسبي الوطني مع عصرنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد معتمدة عن معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

وقد اعتمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001م.

كما عرف المجلس الوطني للمحاسبة خلال سنة 2006 عدة صلاحيات ونشاطات إدارية منها وتقنية توجت بميلاد المحاسبة المالية بتاريخ 2007/11/25.

- القانون رقم 07-11 المؤرخ في 2007/11/25 والمتضمن النظام المحاسبي والمالي.
- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26 والمتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 07-11.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 JORA N°19 والذي يُحدد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- القرار المؤرخ في 2008/07/26 JORA N°19 والذي يُحدد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- المرسوم التنفيذي رقم 09-110 المؤرخ في 2009/04/07 والذي يُحدد شروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

- تعليمية وزارية رقم 01 مؤرخة في 29/10/2009 تتضمن جدول المطابقة بين المخطط والنظام .PCN/SCF
- تعليمية وزارية رقم 02 مؤرخة في 29/10/2009 تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي سنة 2010.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27/01/2011 والذي يوضح إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-25 المؤرخ في 27/01/2011 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين، كما تم تحديد صلاحيات المجلس وقواعد سيره.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-26 المؤرخ في 27/01/2011 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات.
- المرسوم التنفيذي رقم 11-27 المؤرخ في 27/01/2011 بموجبه تم إنشاء المجلس الوطني للمنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين وصلاحياته وقواعد تسييره.
- إشعار رقم 89 المؤرخ في 10/03/2011 والذي يتضمن مخطط وقواعد سير الحسابات وعرض القوائم المالية لشركات التأمين وإعادة التأمين.
- إشعارات مرقمة من 1 إلى 15 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمؤرخة في 21/11/2012 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.
- إشعار مؤرخ في 11/03/2013 حول مساهمة العمال في الأرباح.
- إشعار مؤرخ في 17/04/2013 يتضمن المعالجة المحاسبية للضريبة على الأرباح الشركات المجمعة .IBS Consolidé
- إشعار مؤرخ في 23/04/2013 يتضمن المعالجة المحاسبية للمزايا الممنوحة للمستخدمين.
- إشعار مؤرخ في 30/07/2013 يتضمن عدة إجابات لخمسة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي.
- إشعار مكرر مؤرخ في 30/07/2013 يتضمن عدة إجابات لسبعة عناوين متنوعة في النظام المحاسبي المالي ومقابلتها بحسابات المخطط المحاسبي الوطني.

- ثلاث إشعارات مؤرخة في 2013/12/05 تتضمن إجابات لتساؤلات ميدانية بخصوص تطبيق النظام المحاسبي المالي.
- إشعار أو رأي صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2014/06/10 والمتعلق بالضرائب المؤجلة.
- إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2015/08/19 تتضمن فحص لعدة طلبات مقدمة للجنة في شكل مسائل.
- إشعار صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخ في 2017/01/04 يتناول العقود طويلة الأجل.
- إشعارات مرقمة من 1 إلى 8 صادرة من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمؤرخة في 2017/03/13 تتضمن عدة إجابات لمسائل محاسبية تخص السنة المحاسبية 2016.
- إشعار مؤرخ في 2017/06/14 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية يتضمن نماذج القوائم المالية.
- إشعار مؤرخ في 2019/01/28 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية يتضمن فوارق الصرف.
- إشعار مؤرخ في 2019/10/08 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية يتضمن تقييم ومحاسبة وعرض القروض والمصاريف المرتبطة بها.
- إشعار مؤرخ في 2020/01/29 صادر من المجلس الوطني للمحاسبة لجنة التقييس المحاسبي والمعايير المهنية والمتعلق بتشكيل خسائر قيم الذمم أو الحقوق.

نلاحظ من خلال مختلف النصوص أعلاه أن الأهمية التي أُعطيت إلى النظام المحاسبي المالي في سياق الإصلاحات أتت في إطار سلم هرمي، بدأ بقانون 07-11 وهو المصدر النصي الأكثر أهمية مُوقعا من طرف رئيس الجمهورية، تلاه مباشرة مرسوم تنفيذي مُوقع من طرف رئيس الحكومة، ثم قرارات مُوقعة من طرف الوزير المكلف بالمالية، تُحدد عموما كيفية تنفيذ وتسيير دائرة النصوص السارية المفعول، ثم أخيرا نلاحظ صدور من حين لآخر إشعارات (46 إشعار avis)، وهي أيضا إمتداد قانوني يهتم بشرح بعض المعالجات والمسائل المطروحة في حقل المحاسبة.