تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية وإسهامه في تدعيم جودة المعلومة المحاسبية "حالة الجزائر وفرنسا"

The Application of International Financial Reporting Standards and its Contribution of Consolidation to the Quality of Accounting Information "Case of Algeria and France "

د.عيمر سعيد*

جامعة محمد الصديق بن يحي، جيجل، الجزائر

s.aimeur@univ-jijel.dz

تاريخ الاستلام: 2020/12/01 تاريخ القبول: 2021/03/12

ملخص:

يندرج موضوع مقالنا ضمن التحولات التي شهدتها منشآت هذه الألفية. في زمن، أصبحت فيه المعلومة المحاسبية إحدى ركائز الميزة التنافسية التي تراهن عليها المنشآت، داخل اقتصاديات جديدة مبنية على المعارف، لا تعترف إلا بمعلومة ذات جودة ومصداقية. لذلك، حرصنا على توجيه مجهودنا العلمي بالدرجة الأولى، نحو إبراز الإسهام الذي تضيفه معايير الإفصاح المالي الدولية لجودة المعلومة المحاسبية. على هذا الأساس، ستتمحور إشكالية ورقتنا البحثية حول الإجابة على السؤال الجوهري الآتي: هل ساهم تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية ـ وذلك بالمقارنة مع نظم مرجعية دولية سادت سابقا ـ في تدعيم جودة المعلومة المحاسبية، في كل من الجزائر وفرنسا؟ كما اتخذنا من الأسلوب الوصفي التحليلي، قالبا منهجيا يؤطر كيفية معالجة طرحنا العلمي. ومن أبرز ما استخلصناه، هو التفاوت من ناحية نتائج تطبيق هذه المعايير، وانعكاساته النوعية على المعلومة المحاسبية، من دولة إلى أخرى، لا سيما في حالتي الجزائر وفرنسا.

الكلمات المفتاحية: إفصاح مالي، جزائر وفرنسا، جودة محاسبية.

Abstract:

The theme of our article is part of the changes that will disrupt the companies of this millennium. Whither accounting information represents a remarkable competitive advantage, in a "KBE", where information of quality and credibility is essential. Consequently, we scientifically looked at highlighting the contribution that IFRS make to the quality of accounting information. So, the problematic of our paper revolves around the following question: Is there an impact of applying "IFRS" - compared to previous international standards - on the quality of accounting information in Algeria and France? In addition, we opted for the descriptive and analytical method, as a methodological support that guides the treatment of our scientific theme. Finally, among what we have deduced, is the existence of a lag resulting from the application of "IFRS", in terms of impact on the quality of accounting information, between countries, such is the case from Algeria and France.

Key Words: Financial reporting, Algeria and France, Accounting quality

JEL Classification: M41.

*مرسل المقال: عيمر سعيد (*s.aimeur@univ-jijel.dz*)

المقدمة:

لقد عرف هنري فايول المنشأة بأنها كائن حي. حيث شبه الوظيفة الإدارية بالعقل المدبر، وباقي الأعضاء بباقي الوظائف الأخرى. في حين شبه الوظيفة المحاسبية بالجهاز العصبي، الذي يرسل مختلف المعلومات عن وضع باقي الأعضاء (أي باقي الوظائف) للعقل المدبر (أي الوظيفة الإدارية). فنجاح المنشأة متوقف على مدى نشاط وحركية نظام المعلومات المحاسبية ـ مع تحقق عوامل أخرى بطبيعة الحال ـ وتوفيره لأبرز المؤشرات التي تتشكل منها لوحة قيادة الإدارة العامة للمنشأة. مما يساعد بشكل كبير على اتخاذ قرارات سليمة وصائبة، تسهم في تحقيق الإقلاع الاقتصادي والتنافسي.

كما تعد المحاسبة وسيلة من وسائل الاتصال الخارجي للمنشأة مع مختلف أطرافها الفاعلة الخارجية. تسعى عبرها لتوفير المعلومات المحاسبية، التي تتوافق وتطلعات جمهورها الخارجي، بعديد فئاته وتنوع انتظاراته وتصادم مصالحه، مما يشكل تحديا ورهانا كبيرين لمتخذي القرارات، في إطار تبنيهم للمقاربة الشرائكية (l'Approche Partenariale).

هذه الأخيرة، يسعى دعاتها إلى التوفيق بين مختلف شركاء المنشأة، وفق نظرية الصفقات، والتي تعتبر من أحدث نظريات المنشأة.

ولقد سادت المقاربة الشرائكية ـ والتي ترتكز على تعدد مستعملي المعلومة المحاسبية ـ في الأنظمة المحاسبية المرجعية المحلية لدول أوروبا ومختلف دول العالم. في حين سادت المقاربة التساهمية (l'Approche Actionnariale) ـ والتي تقوم على بروز مستعمل رئيسي للمعلومة المحاسبية ـ في الأنظمة المحاسبية المرجعية المحلية للدول الأنجلوسكسونية. ليأتي فيما بعد مجلس المعايير المحاسبية الدولية، ويرجح الكفة لصالح الدول الأنجلوسكسونية، باعتماده المقاربة التساهمية، خاصة بعد الرجات العنيفة التي عرفتها عدة شركات مثل فضيحة شركة إينرون في مطلع القرن XXI. وهو ما دفع بالاتحاد الأوروبي سنة 2002 إلى أن يفرض على كل الشركات الأوروبية المسجلة في البورصات، اعتماد معايير الإفصاح المالي الدولية (IFRS)، في إعداد كل قوائمها المالية ابتداء من 2005/01/01.

ولم يقتصر الأمر على دول الإتحاد الأوروبي فقط، بل تعداه إلى دول أخرى مثل الجزائر، التي سجلت رسميا في 2010/01/01 دخولها في اعتماد معايير الإفصاح المالي الدولية، كمرجعية محاسبية تعد بها كل القوائم المالية والمعالجات المحاسبية المرتبطة بها، مما ساهم في ظهور مفهوم"التوافق المحاسبي" (l'Harmonisation Comptable).

وعلى هذا الأساس، تتمحور إشكالية مقالنا، حول الإجابة على السؤال الجوهري الآتي:

هل ساهم تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية ـ وذلك بالمقارنة مع نظم مرجعية دولية سادت سابقا ـ في تدعيم جودة المعلومة المحاسبية، في كل من الجزائر وفرنسا؟

للإجابة على الإشكالية المطروحة، تم تأطير معالجتنا لموضوع المقال، من خلال تأكيد أو نفي الفرضيات الآتية:

- تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية من شأنه تعزيز جودة المعلومة المحاسبية؛
- قد يدعم تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية جودة المعلومة المحاسبية، في حالة المنشآت الجزائرية؛

- قد يعزز تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية جودة المعلومة المحاسبية، في حالة المنشآت الفرنسية.

لتحقيق الأهداف السابقة، اتخذنا من الدراسة الوصفية التحليلية، أسلوبا منهجيا لتأطير طرحنا البحثي، والتوصل إلى جملة من المخرجات العلمية المتمخضة عن التناول بالدراسة والتحليل لموضوع هذا المقال.

I. تعريف جودة المعلومة المحاسبية:

اختلف تعريف جودة المعلومة المحاسبية بحسب تعدد النظم المحاسبية المرجعية المحلية، وبالمقارنة مع النظام المرجعي الدولي (IFRS) من جهة. ومن جهة أخرى، بحسب الباحثين الذين تناولوها في دراساتهم.

فلو أخذنا أحد الأنظمة المرجعية المحاسبية المحلية، كالمخطط المحاسبي العام الفرنسي مثلا، لوجدنا أنه لم يتضمن بدوره سابقا تعريفا صريحا لجودة المعلومة المحاسبية. إلا أن مشرع التقييس الفرنسي كان ينظر لمبدأي الانسجام والصدق كمعيارين أساسيين ضمنيين للجودة؛ فالانسجام هو التوافق مع القواعد والإجراءات المطبقة بصدق، من أجل ترجمة واقعية للمعطيات المحاسبية المتوفرة لدى مسؤولي إعداد الحسابات، عن حقيقة الوضعية الاقتصادية لمنشآتهم. وهو ما يمكن استنتاجه من نصوص المخطط المحاسبي الفرنسي لسنة 1999. وبعد تبني فرنسا لمعايير الإفصاح المالي الدولية في سنة 2005، أصبح هناك تعريف لجودة المعلومة المحاسبية يتضمن نفس المعايير الواردة في النظام المرجعي المحاسبي الدولي، وهي نفسها الواردة أيضا في النظام المحاسبي المالي الجزائري.

ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، السبّاق في تقديم تعريف لجودة المعلومة المحاسبية، على أنها "تلك التي يجب أن تتوفر فيها معايير الملائمة، الموثوقية، القابلية للمقارنة، والقابلية للفهم"(Michaïlesco,2010). والملاحظ، هو وجود اتفاق بين مجلس معايير المحاسبة المالية من جهة، ومجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ـ وبذلك كل الدول التي تقوم منشآتها بإعداد قوائمها المالية وفقا لإطارهما التصوري كالجزائر وفرنسا مثلاـ من جهة أخرى، على تبني نفس التعريف لجودة المعلومة المحاسبية، وهو ذلك التعريف الذي جاء به مجلس معايير المحاسبة المالية. وهو تعريف فني مهني (أي بمعنى تقدم به مهنيون في مجال الخبرة المحاسبية)، بعيدا كل البعد عن أي تعاريف قانونية بحتة.

أما إذا بحثنا في التعاريف الأكاديمية لهذا المصطلح، فنجد بأن هناك من الباحثين من قدموا تعريفا على أساس انتقاد التعريف المقترح من طرف مجلس معايير المحاسبة المالية، حيث عرفوا جودة المعلومة المحاسبية على أنها تلك التي ترتكز على أساس معيارين رئيسيين هما الملائمة والتكلفة. أما بالنسبة للمعايير الأخرى، فبالرغم من أهميتها إلا أنها تبقى أقل أهمية بالمقارنة مع المعيارين الرئيسيين. كما تسائلوا عن درجة الأهمية لكل خاصية من الخصائص النوعية التي يتوفر عليها تعريف الجودة، حيث يرون بأن معايير الجودة تختلف فيما بينها من حيث الأهمية النسبية، فهناك معيار أهم من معيار أو معايير أخرى. وهو ما يفتح المجال واسعا أمام إثارة مسألة تقييم وتكميم جودة المعلومة المحاسبية(Michaïlesco,2010).

في حين استعرض البعض الآخر منهم، مختلف التحولات التي شهدها معنى مصطلح جودة المعلومة المحاسبية خلال القرن XX. وفي هذا الصدد، مر معنى مصطلح الجودة بثلاث محطات رئيسية؛ أولا، ظهر معنى "جودة ـ صحة"،

إذ ارتكز هذا المدلول في الولايات المتحدة الأمريكية على تعريف المبادئ المحاسبية. فالصحة هي مقرونة بالبحث على الحقيقة المحاسبية في بناء الواقع الاقتصادي للمنشأة. ولكن، هل الحقيقة المحاسبية موجودة؟ ما هي تكلفة إعدادها؟ هل هناك مستوى جودة مقبول لهذه الحقيقة؟ هل هو نفسه عند كل الأطراف؟ وذلك بالنظر لتعدد مستعملي المعلومة المحاسبية، من مستثمرين حاليين ومرتقبين، ومحللين ماليين، ثم أجراء ونقابات، وموردين وزبائن، إلى إدارات جبائية.

ونظرا لاستحالة بلوغ المعنى الأول، عندما يربط بالبحث على الحقيقة المحاسبية. ظهر المعنى الثاني الموسوم بـ "جودة ـ تأمين"، إذ أن المنشأة وأمام تعدد المستعملين الذين يحتاجون لمعلوماتها المحاسبية، تقرر اختيار مستعمل وحيد يكون بمثابة "زبون ملكي" بالنسبة لها، حيث تسعى للاستجابة لتطلعاته وتأمين انتظاراته واحتياجاته. وهذا "الزبون الملكي" بدون منازع هو المستثمر- حسب مجلس معايير المحاسبة المالية ومجلس معايير المحاسبة الدولية ـ الذي طالما عانى كأساس (Principal)، من تصرفات وكيله المتمثل في المسير (Agent)، في ظل ما يعرف بنظرية الوكالة.

عقب فضائح بداية الألفية الثالثة التي حدثت في عدة شركات، كشركة "إنرون" (Enron)، تحول المعنى للمرة الثالثة ليصبح "الجودة الشاملة". هذا المدلول الذي نجد مفهومه يتبلور في إطار مقاربة شاملة تجمع بين الفاعلين في داخل المنشأة (وبالأخص مجلس الإدارة)، والفاعلين في خارجها (وبالأخص المستثمرين). وتقوم على توفير الحماية المالية من خلال الرقابة على المعلومة المحاسبية، بما يضمن سلامتها وجودتها، مثل ما فعلت فرنسا، بسنها لقانون الحماية المالية سنة 2002 (Michaïlesco,2010).

II . محددات جودة المعلومة المحاسبية:

عندما تطرقنا إلى التعريف المقدم من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية لجودة المعلومة المحاسبية، وجدنا أن هذه الأخيرة ترتكز على أربعة معايير، تعتبر بمثابة المحددات الأساسية لها. وهي:

1 . الملائمة:

يمكن تعريفها بأنها "ميزة من مزايا المعلومة المحاسبية. فمتى كانت هذه الأخيرة تستجيب لاحتياجات متخذي القرارات من مستعملين، فهي بذلك ملائمة"(Saadi,2009). فالاستجابة هنا، حسب رأينا، هي إعلامية بالدرجة الأولى. في حين أن، الاستجابة المرغوب فيها تكون إعلامية وسلوكية.

وهو ما أكده التعريف الآتي للملائمة بأنها "تأثير المعلومة المحاسبية في المستعملين من خلال حثهم على اتخاذ قرارات اقتصادية معينة، ومساعدتهم على تقييم الأحداث السابقة والراهنة والمستقبلية"(Tazdait,2009). فدون تأثير في المستخدم لا نستطيع أن نتكلم عن الملائمة، وهو ما يفتح لنا المجال للحديث عن مصطلح " الاتصال المالي"، باعتباره القوة المحركة لتأثير المعلومة المحاسبية والمالية في مستعمليها، بغرض خلق قيمة تساهمية في المنشآت التي تتبنى هذا الشكل من أشكال الاتصال الخارجي المؤسساتي.

2 . الموثوقية:

"تكون المعلومة ذات موثوقية، إذا كانت حيادية وتقدم المنشأة في صورة وفية (لا تبنى على أساس أهداف محددة مسبقا لأجل تحريف الحقيقة)"(Darbelet,2005). كما "تكون المعلومة موثوقة حينما لا تحتوي على خطأ أو تحيز. تندرج ضمن هذه الخاصية أربع خصائص أخرى، وهي:

- التمثيل الصادق للمعلومة المالية؛
- الواقع الاقتصادي يطغى على الواقع القانوني؛
- **الحيادية:** يتم إعداد الوثائق المالية بكل موضوعية؛
- **الحيطة والحذر:** الهدف من هذه الخاصية هو عدم المبالغة في تقييم الأصول والإيرادات، والتخفيض في تقييم الخصوم والتكاليف"(لعشيشي، 2010).

وبالتالي، على المنشأة أن تتحر الموثوقية عند إعداد قوائمها المالية، وهو ما يضفي الصدق والواقعية على المعلومة المحاسبية، مما يرفع من درجة الثقة لدى المستعملين.

3 . القابلية للفهم:

التقى معظم الباحثين عند تعريفهم لهذا المحدد بأنه "فهم المعلومة بسهولة من طرف مستخدمين لهم معارف أساسية مسبقة في التسيير، الاقتصاد، والمحاسبة. ولهم رغبة وميول لدراسة المعلومة"(Tazdait,2009). وهذا ما يعني ضمنيا، أن تتميز المعلومة المحاسبية بمستوى عال من المقروئية، الوضوح والدقة. وهو ما يجعل منها أكثر منفعة، وأقل تكلفة لفئة من المستعملين، كالمستثمرين مثلا.

4 . القابلية للمقارنة:

تعددت التعاريف في هذا الصدد، وهو ما يدفعنا إلى محاولة الإلمام بمختلف التعاريف، سعيا منا إلى تحقيق إحاطة تعريفية وافية بهذا المعيار، الذي يعتبر من بين أهم معايير جودة المعلومة المحاسبية.

فهناك من عرف قابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة بأنها " تلك المعلومة التي يتم إعدادها على أسس متماثلة من حيث أساليب التسجيل والتقييم، بشكل يسمح بإجراء مقارنات زمنية وقطاعية"(Darbelet,2005).

ومنهم من يرى بأنه " يجب على مستخدمي القوائم المالية أن يكونوا قادرين على إجراء مقارنة من حيث الزمن، وأخرى من حيث الحجم. تعني المقارنة من حيث الزمن، دراسة القوائم المالية المتتالية لنفس المؤسسة. بينما يُقصد بالمقارنة من حيث الحجم، أخذ مجموعة من المؤسسات التي تنتمي إلى نفس القطاع وبحجم متقارب، ثم مقارنتها"(لعشيشي، 2010).

كما يمكن تعريف قابلية المعلومة المحاسبية للمقارنة بأنها "تقدير يرتكز في آن واحد على الزمن والمكان، حيث تسمح قابلية المعلومة للمقارنة في الزمن بتحديد اتجاهات الوضعية والأداءات المالية المرتبطة بالمنشأة. أما في المكان، فتسمح القابلية للمقارنة الخاصة بالقوائم المالية لمختلف المنشآت بتحديد وضعياتها المالية النسبية وتطوراتها، بالإضافة إلى أداءاتها"(Michaïlesco,2010).

زيادة على ما سبق، يمكن القول عن المعلومة المحاسبية أنها قابلة للمقارنة "إذا تم إعدادها وعرضها بشكل جد متناسق، بحيث تسمح لمستخدمها بإجراء مقارنات ذات دلالات من حيث الزمن وبين المنشآت، إذ يتم ضمان قابلية الحسابات السنوية للمقارنة من خلال ديمومة طرق تقييم وعرض الحسابات. وبالتالي:

- يتضمن كل عنصر من عناصر الميزانية، حساب النتيجة، وجدول تدفقات الخزينة، إشارة إلى مبلغ نفس العنصر محل المقارنة في الدورة السابقة؛
- يحتوي الملحق على معلومات قابلة للمقارنة في شكل كتابي وصفي ومرقم"(Tazdait,2009).

من خلال التعاريف السابقة يمكن أن نستنتج ما يأتي:

- كل التعاريف ركز أصحابها على البعد الزمني والمكاني للقابلية للمقارنة، حيث يقتصر البعد الزمني على مقارنة المعلومة المحاسبية لنفس المنشأة عبر سلسلة زمنية. في حين، ينحصر البعد المكاني في مقارنة المعلومة المحاسبية لعدة منشآت بالاعتماد على معياري الحجم وقطاع النشاط.
- يبدو جليا أن التعريف الأخير ركز على أهم دعامة تضمن تحقق القابلية للمقارنة، وهي ثبات الطرق المحاسبية في تقييم وعرض الحسابات.

إضافة إلى المحددات الأربعة السابقة، يمكن إضافة محددين آخرين هما:

5 . الأهمية النسبية:

من الناحية العملية، يمكن القول بأن هذا المحدد هو بمثابة مقياس لشمولية المعلومة المحاسبية. فالأهمية النسبية لمعلومة محاسبية مرتبط أساسا بدقة وواقعية هذه المعلومة، لتقوم بدورها كاملا كموجه للقرارات الاقتصادية المتخذة من قبل مستخدمي هذه المعلومات المحاسبية (جمعة،2017).

6 . غالبية الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني:

بمعنى أن محدد الجودة المحاسبية في هذه الحالة، يرتكز بالأساس على عرض هذه المعلومة في القوائم المالية، أخذا في الحسبان أولوية العامل الاقتصادي على العامل القانوني (Tafighoult, 2015).

III . التقييس المحاسبي الدولي: نقطة بداية التوافق المحاسبي:

لقد نبهت عدة فضائح مالية لعدة منشآت كبرى في مطلع العشرية السابقة، إلى ضرورة إعادة النظر في التباين الذي يسود في الأنظمة المحاسبية المرجعية المحلية أو الوطنية، ومعالجته بتبني نظام محاسبي مرجعي دولي واحد، يتمثل في معايير الإفصاح المالي الدولية(Obert,2008).

1 . العوامل المساعدة على تحقق التوافق المحاسبي الأوروبي:

يمثل التوافق المحاسبي الأوروبي استجابة أملتها ظروف ومتطلبات الأسواق المالية، ولقد تم تحديد أربعة عوامل ساهمت في تحقيق التوافق المحاسبي في أوروبا، وهي(Disle et Noël,2006):

1 . 1. العامل التكنولوجي:

لقد ساهمت تكنولوجيات المعلومات والاتصال في تسريع وتيرة إنتاج، تداول، واستخدام المعلومة المحاسبية على المستوى العالمي، وهو ما من شأنه أن يعطي دفعة قوية نحو تحقيق انسجام محاسبي أوروبي تام.

1 . 2. العامل الاقتصادي والسياسي:

يبدو أن الإتحاد الأوروبي متجه نحو وحدة سياسية بعد تحقيقه للوحدة النقدية، وهذا ما يفرض عليه ضمنيا توحيد الرؤى فيما يخص انتهاج السياسات الاقتصادية حسب الظروف الاقتصادية لكل دولة من دوله، وهو ما يتجسد مثلا من خلال سياسة التقشف المفروضة على عدة بلدان من الإتحاد الأوروبي. ولقد ساعد الالتفاف الأوروبي لحل مختلف القضايا السياسية والاقتصادية للاتحاد، على التفكير جديا في حل مسألة توحيد تقنيات العرض الاقتصادي ـ والمتمثلة أساسا في المحاسبة ـ بما يضمن مستقبلا تحقيق وحدة محاسبية.

1 . 3. عامل المديونية:

مرتبط أساسا بحجم القروض المتزايد والممنوح من قبل هيئات اقتصادية، كالمنظمة العالمية لعمولات القيم المنقولة (IOSCO)، لصالح مجلس المعايير المحاسبية الدولية. مما يسمح بتعميم استخدام معايير الإفصاح المالي الدولية على نطاق عالمي.

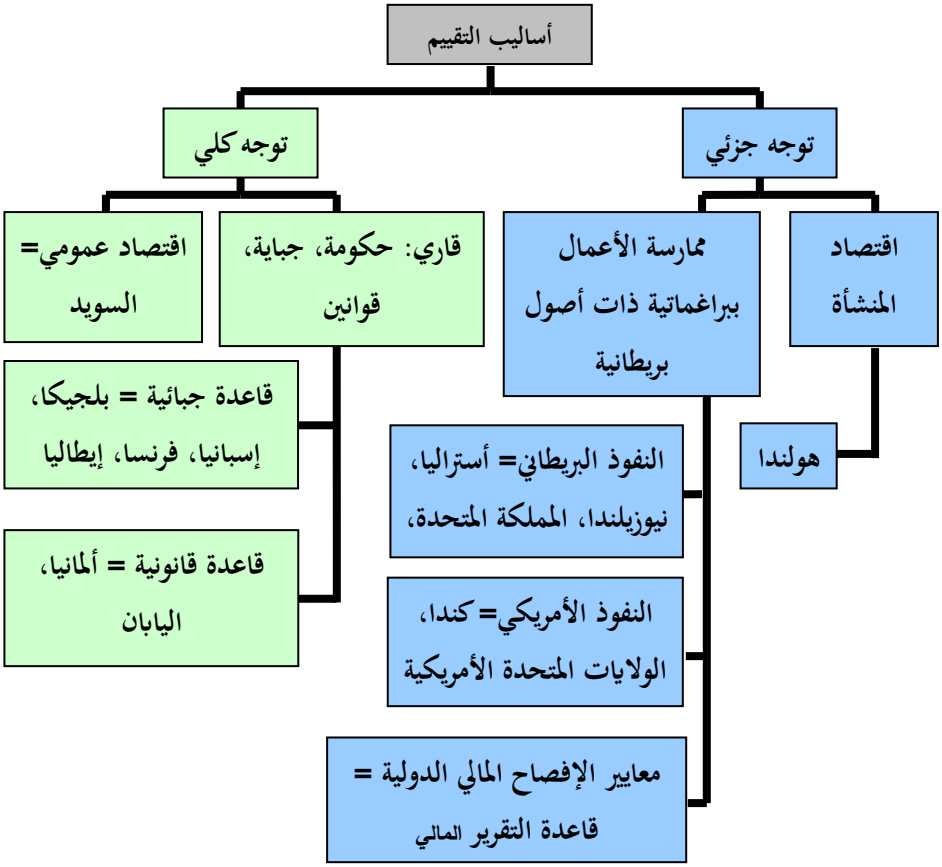
1 . 4. العامل المالي:

ويتعلق برغبة الشركات العالمية في تخفيض تكلفة رؤوس الأموال، من خلال رفع فعالية الأسواق المالية. هذه الأخيرة، لا يمكن بلوغها إلا عن طريق تداول معلومات محاسبية ومالية بجودة عالية، من حيث الموثوقية والقابلية للمقارنة على وجه الخصوص.

2 . تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية: ثورة محاسبية ضد التشرد المحاسبي في أوروبا:

لقد تميزت الأنظمة المرجعية المحاسبية المحلية الأوروبية قبل سنة 2005 بأنها أنظمة متباينة ومتباعدة. ويرجع السبب في ذلك إلى بزوغ تصورين أساسيين؛ يتمثل أحدهما في التصور الأنجلوسكسوني السائد في بريطانيا، والقائم على أن المعلومة المحاسبية يتم إعدادها بالأساس استجابة لخدمة احتياجات وتطلعات المساهمين. أما الآخر، فهو تصور أوروبي قاري يرتكز أساسا على أن المعلومة المحاسبية يتم إنتاجها استجابة لخدمة انتظارات عدة أطراف فاعلة، وبالخصوص الإدارة الجبائية (Disle et Noël,2006). ويمكن توضيح التصورين السابقين من خلال ما يأتي:

الشكل 01: تصنيف الأنظمة المرجعية المحاسبية في أوروبا



المصدر: Disle et Noël, 2006

ما نستنتجه من الشكل السابق، هو أنه ساد في أوروبا أسلوبين في التقييم؛ أحدهما، نمط تقييم قائم على توجه جزئي يرتكز أساسا على إنتاج معلومة محاسبية أحادية الاستخدام، موجهة إلى فئة المساهمين أو المستثمرين بالخصوص، وقد تستخدم من قبل المستعملين الآخرين. وما يلاحظ على هذا النمط، أنه يشكل مرجعية ونموذجا استلهم منه لبناء الإطار التصوري لمعايير الإفصاح المالي الدولية. والآخر، يمثل طريقة تقييم قائمة على توجه كلي، يرتكز بالأساس على إنتاج معلومة محاسبية متعددة الاستخدام، يمكن أن يستفيد منها عدة أطراف في آن واحد.

وقد شكل هذا الاختلاف في المشارب المحاسبية في أوروبا تشتتا محاسبيا، نتج عنه ظاهرة محاسبية تعرف باسم "التشرد المحاسبي" (Vagabondage Comptable). والذي يمكن تعريفه بأنه "اختيار المنشأة لنظام مرجعي محاسبي يكون بالنسبة لها الأنسب لاحتياجاتها، خاصة فيما يتعلق بالاتصال المالي"(Disle et Noël,2006).

وبالتالي، إذا أرادت المنشأة أن تستثمر جيدا في رأسمالها، وتستقطب مساهمين أو مستثمرين مرتقبين، وتحافظ في نفس الوقت على زبائنها (أي المساهمين أو المستثمرين الحاليين)، عليها أن تختار نظاما مرجعيا محاسبيا، يتناسب مع

طموحاتها الاستثمارية في رأسمالها، ويُظهر قوائما مالية مقنعة بفعل نتائجها الصافية الإيجابية، عوض أن تتبن نظاما مرجعيا محاسبيا قد يورطها ويدفع بها إلى إبراز قوائمها المالية بنتائج صافية سلبية.

وهذا التضارب في النتائج الصافية الذي يكون بمجرد تغيير النظام المرجعي المحاسبي، يمكن تأكيده من خلال مثال واقعي قدمه مجموعة من الباحثين يتقدمهم "لونجلوا" (Langlois)، حيث أبرزوا الانحرافات الناتجة عن حساب النتائج الصافية المجمعة، وفق المعايير الألمانية بالنسبة لشركة "دوتش تيليكوم" (Deutsche Telekom)، ووفق المعايير الهولندية بالنسبة لشركة "بي أموكو" (Bp Amoco)، ووفق المعايير الإنجليزية بالنسبة لشركة "بريتيش تيليكوم" (British Telecom)، ووفق المعايير الإيطالية بالنسبة لشركة "تيليكوم إيطاليا" (Telecom Italia). وحساب النتائج الصافية المجمعة لنفس الشركات الأربعة السابقة، ولكن هذه المرة وفق المعايير الأمريكية، والتي تعرف باسم "المبادئ المحاسبية الأمريكية المعترف بها عامة" (US GAAP). ويمكن توضيح النتائج، وفق الجدول الآتي:

الجدول 01: تأثير تغيير الأنظمة المرجعية المحاسبية على النتيجة الصافية المجمعة

الوحدة: مليون أورو

النتائج الصافية المجمعة دورة 2001	المعايير المحلية (1)	المعايير الأمريكية (2)	الانحراف (3) = (1) ـ (2)
دوتش تيليكوم	ـ 3.454	523+	ـ 3.977
بي أموكو	+ 943.8	996.3+	947.4+
بريتيش تيليكوم	612.1+	ـ 1.186	798.2+
تيليكوم إيطاليا	ـ 2.068	ـ 4.039	971.1+

المصدر: Disle et Noël, 2006

قراءة الجدول السابق تسمح لنا بإدراك مدى أهمية الانحرافات المسجلة، بمجرد الإنتقال من النتيجة الصافية المجمعة المحسوبة بالمعايير المحلية، إلى تلك المحسوبة بالمعايير الأمريكية. كما نلاحظ مدى التضارب المسجل (خاصة بالنسبة للشركتين الألمانية والإنجليزية) في النتائج الصافية المجمعة المحسوبة وفق المعيارين (المحلي والأمريكي). وهو ما يؤكد ويدعم فرضية وجود ظاهرة التشرد المحاسبي.

لقد جاء النظام المرجعي المحاسبي الدولي ليحد من هذه الظاهرة المحاسبية التي استفحلت في أوروبا قبل 2005، ويفتح المجال أمام تواجد التوافق المحاسبي.

IV. معايير الإفصاح المالي الدولية وجودة المعلومة المحاسبية: عن أي علاقة نتحدث؟

هناك تباين واختلاف في آراء الباحثين حول مسألة علاقة معايير الإفصاح المالي الدولية بجودة المعلومة المحاسبية. هل هي علاقة تأثير وتأثر إيجابي أم لا؟

فإذا سلمنا بأن كل منشأة تتبنى النظام المرجعي المحاسبي الدولي، وتظهر قوائمها المالية وفق معاييره، قد تحقق إنتاج معلومة محاسبية متميزة بكل معايير الجودة من ملائمة، موثوقية، قابلية للفهم، وقابلية للمقارنة. في هذه الحالة، يمكن القول بأن تبني معايير الإفصاح المالي الدولية قد رفع وحسن من جودة المعلومة المحاسبية.

وذهب العديد من الباحثين إلى تأكيد هذا الأثر الإيجابي، من خلال الدراسات التي قاموا بإجرائها على عينات من المنشآت. واتضح بأن إدخال النظام المرجعي المحاسبي الدولي حيز التطبيق في الإتحاد الأوروبي، كان له الأثر الإيجابي في الاتصال المالي للمنشآت، وتغيير معنى ودلالة مختلف المؤشرات المحاسبية بالنسبة للمستثمرين. وقد قدم عدة باحثين، وفي مقدمتهم "بارث" (Barth)، ثلاثة أدلة على أن اعتماد هذا النظام المرجعي الجديد يؤدي إلى تحسينات في جودة الأرقام المحاسبية؛ يتمثل أولها، في أن إعداد وتقديم القوائم المالية وفق هذا النظام، يوفران عدة مزايا نوعية هامة، أخذا بعين الاعتبار ما تتضمنه معايير الإفصاح المالي الدولية، من مبادئ أساسية منها الوفاء والصدق في الإدلاء بالمعلومة المحاسبية. أما ثانيها، فيكمن في أن هذه المعايير الجديدة تسمح بالحد من السلوك الاخفائي للمسيرين، والممارس من قبلهم في إطار المعايير المحلية. وهو ما يحد ضمنيا من التلاعب بنتائج الدورات المحاسبية، ويحسن من جودة الأرقام المحاسبية. في حين يقتصر ثالثها، على اعتبار أن النظام المرجعي الجديد يفرض إجراءات تنعكس إيجابا على إظهار الواقع والصورة الحقيقية للمنشأة. ويتعلق الأمر بمفهوم "القيمة العادلة" (La Juste Valeur).

وأضاف كل من "سوديرستروم" (Soderstrom) و "سان" (Sun) دليلا رابعا، هو أن المعايير الجديدة تسمح بإجراء مقارنة سهلة بين منشآت من دول مختلفة، وتساهم بذلك في تخفيض تكلفة الحصول على المعلومات من طرف المستثمرين. وهو ما من شأنه أن يضاعف في الرقابة على اختيارات المحاسبين. ويؤدي بالتالي، إلى تحسين جودة المعلومة المحاسبية عموما، وملائمتها خصوصا(Escaffre et Sefsaf, 2011).

كل ما تم ذكره سابقا، لا يمنعنا من القول بوجود بعض المسائل التي تحد من الأثر الإيجابي لتطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية على جودة المعلومة المحاسبية؛ فميزة القابلية للمقارنة، التي يراهن عليها النظام المرجعي المحاسبي الدولي، في إضفاء مزيد من الجودة على المعلومة المحاسبية. قد تقابلها اختلالات في التطبيق، تؤدي إلى عدم توحيد للقوائم المالية. خاصة إذا علمنا أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 1، لا يفرض على المنشآت نموذج معين في إعداد الوثائق الملخصة، بل يكتفي بإلزام عرض حد أدنى من المعلومات المحاسبية.

بالإضافة إلى ما سبق، يبدو أن النظام المرجعي المحاسبي الدولي مقيد للخيارات المحاسبية للمنشآت التي كانت متاحة لها في إطار الأنظمة المرجعية المحاسبية المحلية؛ فحسب معايير الإفصاح المالي الدولية، إذا توفرت في المصروف شروط معينة فيجب تحويله إلى أصل ثابت، عكس الأنظمة المحاسبية المحلية السابقة التي كانت تعطي الحرية للمنشآت إما بتسجيله كمصروف أو تسجيله كأصل ثابت. وينطبق ما سبق على مصاريف البحث والتطوير. وبالتالي، تفرض على المنشآت حلول لا تناسبها أحيانا (Disle et Noël,2006)، وهو ما ينعكس سلبا على جودة المعلومة المحاسبية.

V . أثر تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية على جودة المعلومة المحاسبية للمنشآت الفرنسية:

أصدر الاتحاد الأوروبي قانون 2002/1606، في تاريخ 19 جويلية 2002. حيث يقضي بإلزامية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، في كل الدول المنتمية للفضاء الأوروبي، وتحديدا على كل الشركات المسجلة في البورصة (Tort,2018). وعند تبني فرنسا لمعايير الإفصاح المالي الدولية، ابتداء من 2005/01/01 . تم تسجيل عدة فوارق بين النظام المرجعي المحاسبي الدولي والمخطط المحاسبي العام الفرنسي، يمكن عرضها من خلال ما يأتي:

الجدول02: الاختلافات بين النظام المرجعي المحاسبي الدولي والمخطط المحاسبي العام الفرنسي

معايير الإفصاح المالي الدولية	المخطط المحاسبي العام
ناتجة عن هيئات خاصة ومستقلة عن السلطات العمومية	مقاربة ترتكز على حق ملكي للمحاسبة، ناتج عن السلطات العمومية الفرنسية.
نظام مرجعي محاسبي موحد لكل المتعاملين الاقتصاديين.	نظامين مرجعيين محاسبيين: الحسابات الاجتماعية والحسابات المجمعة، التي تؤدي إلى فوارق معتبرة فيما بينها.
القوائم المالية= الميزانية+ جدول النتيجة+ الملحق+ جدول تدفقات الخزينة+ كل وثيقة أخرى تساعد على فهم الحسابات.	القوائم المالية= الميزانية+ جدول النتيجة+ الملحق.
منطق الإعلام والاتصال المالي.	منطق تطبيق القانون.
تغليب المضمون على الشكل.	أساليب محاسبية تترك المجال واسعا أمام شكل الوثائق.
علاقة مركزية متقطعة مع الجباية. لقد تم تحويل الجباية (تحديد الوعاء الخاضع للضرائب يتم خارج القوائم المالية).	علاقة مركزية بين المحاسبة والجباية: توجد عدة قواعد محاسبية ناتجة عن إجراءات جبائية.
تنقيح بعض المبادئ المحاسبية الهامة: القيمة العادلة.	مبدأ التكلفة التاريخية.
توجه نحو المستثمرين. تصور تساهمي لحوكمة المنشأة.	توجه نحو الأطراف الفاعلة مع المنشأة. تصور شرائكي لحوكمة المنشأة.

المصدر: Disle et Noël, 2006

قراءة الجدول السابق تسمح لنا بتحليل أبرز الفوارق بين النظامين المرجعيين المحاسبيين فيما يأتي:

- يتباين النظامين من حيث المقاربة التي يعتمدانها؛ فالمخطط المحاسبي العام، يقوم أساسا على مقاربة شرائكية، تتضح معالمها من خلال توجيه المعلومة المحاسبية للمنشأة لخدمة أغراض عدة أطراف فاعلة، كالإدارة الجبائية. في حين، تقوم معايير الإفصاح المالي الدولية على مقاربة تساهمية، ترتكز على توجيه المعلومة المحاسبية لخدمة أغراض مستخدم أساسي للمنشأة، يتمثل في فئة المستثمرين، أو المساهمين الحاليين والمرتقبين؛

- يتباعد النظامين من حيث التوجه؛ فالمخطط المحاسبي العام له توجه قانوني جبائي، أما النظام المرجعي المحاسبي الدولي فله توجه مالي اقتصادي؛
- يختلف النظامين من حيث المبادئ المحاسبية التي يقومان عليها؛ فالمخطط المحاسبي العام، يقوم على مبادئ محاسبية مستلهم أغلبها من الإجراءات الجبائية، كما يرتكز على مبدأ التكلفة التاريخية. في حين، يستند النظام الجديد على مبادئ محاسبية نذكر من بينها، مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. كما يقوم على فكرة "القيمة العادلة"، التي تعتبر من بين أبرز نقاط قوة هذا النظام. مما يضفي على القوائم المالية أكثر واقعية، ملائمة، وتعبيرا عن الحقيقة الاقتصادية للمنشأة.

بالإضافة إلى ما سبق، يمكن إضافة فوارق أخرى جوهرية لم ترد في الجدول السابق، من خلال ما يأتي (Saadi,2009):

- فيما يتعلق بـ"فرق الاقتناء" (Goodwill): نجد أن هناك تباينا بين النظامين؛ إذ كانت ترى المعايير الفرنسية في فرق الاقتناء أصلا قابلا للاهتلاك على فترة يحددها المجمع. أما في معايير الإفصاح المالي الدولية، نجد أن المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ألغى الاهتلاك وعوضه بإجراء اختبار التدني لفرق الاقتناء على الأقل مرة في الدورة المحاسبية؛
- فيما يتعلق بـ"مصاريف البحث والتطوير": نجد أن هناك اختلافا بين النظامين؛ حيث أن المعايير الفرنسية، تعتبر أن مصاريف البحث تسجل محاسبيا بطبيعتها كأعباء. أما بالنسبة لمصاريف التطوير، فللمنشأة الاختيار بين خيارين محاسبيين: إما تسجلها محاسبيا بطبيعتها كأعباء، أو في حالة توفر شروط معينة تسجلها كأصل إن شاءت. أما فيما يخص معايير الإفصاح المالي الدولية، فتنظر من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 إلى مصاريف البحث على أنه يجب تسجيلها محاسبيا بطبيعتها كأعباء. في حين، إذا توفرت في مصاريف التطوير شروط معينة فتسجل محاسبيا كأصل، وإلا في الحالة الأخرى تسجل محاسبيا بطبيعتها كأعباء؛
- فيما يتعلق بـ"التزامات الخروج للتقاعد": نلحظ بأن المعايير الفرنسية لا تجبر على تسجيل هذه الالتزامات محاسبيا. أما النظام المرجعي المحاسبي الدولي فيجبر من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 على تسجيل هذه الالتزامات محاسبيا.

وعلى هذا الأساس، نرى أن النظام المرجعي المحاسبي الدولي ـ بالمقارنة مع نظيره المحلي الفرنسي ـ يتوفر على العديد من المزايا التي ترشحه لأن يضيف الكثير إلى جودة المعلومة المحاسبية للمنشآت الفرنسية، ويحد من مشكلة "عدم التماثل" (l'Asymétrie) في المعلومات المحاسبية. ومن بين هذه المزايا نذكر(Saadi,2009):

- متطلبات الإطار التصوري للنظام الجديد، تفرض الواقعية الاقتصادية على حساب مبدأ التكلفة التاريخية؛
- معايير الإفصاح المالي الدولية، تفرض على المنشآت الفرنسية أكثر شفافية وتصريحا بمعلوماتها المحاسبية بعيدا عن السرية والتكتم.

في المقابل، أدى تبني الاتحاد الأوروبي، ومن خلاله فرنسا، في سنة 2018، لإطار تصوري جديد لمعايير الإفصاح المالي الدولية (إذ يضم 26 معيارا محاسبيا دوليا، و14 معيارا دوليا في الإبلاغ المالي)، إلى تعزيز جودة المعلومة المحاسبية بمحددين إضافيين هما محدد السرعة الفائقة (Célérité) في إعداد القوائم المالية؛ أي إضفاء البعد الزمني على الجودة. أما المحدد الثاني المضاف، هو العلاقة (ميزة/تكلفة) ("Rapport"Coût/Avantage) (Tort, 2018)؛ أي أن مقياس جودة المعلومة المحاسبية بالنسبة للمستثمر يتمثل في العلاقة الآتية: تكون المعلومة المحاسبية والمالية أجود ما يمكن، إذا قلت تكلفة الحصول عليها، وتعاظمت المزايا الاقتصادية التي يستفيد منها المستثمر (في شكل أرباح و/أو فوائد)، جراء توظيف تلك المعلومة في اتخاذ قراره الاستثماري.

VI. أثر تطبيق النظام المحاسبي المالي على جودة المعلومة المحاسبية للمنشآت الجزائرية:

لقد جاء النظام المحاسبي المالي نتيجة إصلاحات محاسبية، لتلبية مختلف المتطلبات المتمخضة عن التحولات العالمية التي شهدتها اقتصاديات الدول عامة، والجزائر خاصة. مما دفعها إلى مسايرة المستجدات المحاسبية والمالية الدولية، من خلال تبنيها للنظام المرجعي المحاسبي الدولي، والشروع رسميا في تطبيقه ابتداء من 2010/01/01. حيث يعتبر المرجعية الأساسية للنظام المحاسبي المالي. هذا الأخير، يحمل في طياته عدة مزايا يختلف بها عن المخطط المحاسبي الوطني السابق، إذ نذكر من جملة الفوارق بينهما ما يأتي:

الجدول03: بعض الفوارق بين النظام المحاسبي المالي والمخطط المحاسبي الوطني

النظام المحاسبي المالي	المخطط المحاسبي الوطني
توجه مالي اقتصادي.	توجه جبائي قانوني.
تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني. مفهوم القيمة العادلة.	مبدأ التكلفة التاريخية
القوائم المالية= الميزانية+ جدول حساب النتيجة+ جدول تدفقات الخزينة+ جدول تغيرات رؤوس الأموال+ الملحق	الوثائق المحاسبية تتضمن الحسابات السنوية من ميزانية وجدول حسابات النتائج، وفي الإجمالي هناك 17 جدولا.
هناك 7 مجموعات من الحسابات.	هناك 8 مجموعات من الحسابات.
مستلهم من النظام المرجعي المحاسبي الدولي لسنة 2004، والمخطط المحاسبي العام الفرنسي المعدل لسنة 1983.	مستلهم من المخطط المحاسبي العام الفرنسي لسنة 1957.

المصدر: من إعداد الباحث

ما يمكن قوله بصفة عامة، هو أن النظام المحاسبي المالي بكل ما يتميز به من خصائص ينفرد بها، وبالنظر إلى مرجعيته المحاسبية الدولية المستمدة من معايير الإفصاح المالي الدولية. هذه الأخيرة، استلهم منها إطاره التصوري، يبقى أثره الإيجابي على جودة المعلومة المحاسبية للمنشآت الجزائرية، مرهونا بمعالجة جملة من العوائق والقيود نذكر من بينها على وجه الخصوص، ما يأتي:

- عوائق مرتبطة بسياسات التكوين في المجال المحاسبي وفق النظام الجديد، وكل ما يترتب عنها من ثغرات وأخطاء في تطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- عوائق ثقافية تتعلق بمقاومة التغيير الذي ينشده النظام الجديد، خاصة فيما يرتبط بالذهنيات، وكل ما يترتب عنها من معتقدات متجذرة، بأن النظام المحاسبي المالي ما هو إلا تغيير في أرقام وأسماء الحسابات؛
- عوائق فنية ترتبط أساسا ببعض الإشكالات المحاسبية التي لازالت عالقة نذكر منها، مسألة تحديد مدة المنفعة المتبقية لبعض الأصول الثابتة المهتلكة تماما، والتي لازالت قيد الاستغلال، وكذلك مسألة تقييم أجزاء الأصول القابلة للتفكيك.

إلى جانب ما سبق، نضيف أبرز عائق ـ حسب رأينا ـ يتمثل في غياب سوق مالي نشط في الجزائر. وهو ما يعيق بشكل كبير فعالية جودة المعلومة المحاسبية التي تصبو إلى تحقيقها معايير الإفصاح المالي الدولية، من خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي. وهو ما يرهن جدوى استخدامها عند أبرز المستخدمين المفترضين للمعلومة المحاسبية، وفق النظام المرجعي المحاسبي الدولي ـ ومنه النظام المحاسبي المالي ـ وهو المستثمر، أو المساهم الحالي والمرتقب.

تجدر الإشارة إلى أن أبرز نقاط الضعف المسجلة سابقا، ناتجة أساسا عن اختلالات في صياغة الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي، وواقع تطبيقه. مما يجعل من إلزامية إعادة النظر (سواء بالتعديل و/أو التغيير و/أو الإلغاء) في حيثياته ضرورة ملحة ومستعجلة، بالنظر إلى ما كان مأمولا منه في تحقيق عدة مزايا اقتصادية، والارتقاء بجودة مخرجاته، لاسيما من ناحية توفير معلومات محاسبية ومالية بنوعية تتوافق مع المعايير التي أقرها النظام المرجعي المحاسبي الدولي.

لهذا الغرض، بادر المجلس الوطني للمحاسبة، بتوجيه من وزارة المالية، إلى اقتراح ما عرف بـ "مشروع تحيين النظام المحاسبي المالي"، ورسم خارطة طريق على المديين القصير والمتوسط، تضمن لحد كبير النجاح في هذا المسعى المحاسبي والمالي الاستراتيجي. حيث تم فتح ورشاته الأولى في سنة 2019، من خلال عقد ملتقى بتاريخ 21 جانفي 2019، حول "الشروع في تقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي"، إذ شاركت فيه مختلف الأطراف الفاعلة (خبراء محاسبون، محافظو حسابات، أساتذة باحثون، إطارات مالية لعدة شركات جزائرية). مما ساهم في تبادل الآراء، واقتراح حلول عملية قابلة للتجسيد، من شأنها الإسهام في إرساء قواعد صلبة، تمهد لصياغة إطار تصوري محين للنظام المرجعي المحاسبي الجزائري، يأخذ في الحسبان ضرورة تلافي الاختلالات السابقة من ناحية النصوص التشريعية، والشوائب التي رافقت كيفية تطبيقها.

على هذا الأساس، وقبل التطرق إلى الخطة المقترح اتباعها لتجسيد مشروع التحيين. يبدو من الأنسب أولا، الرجوع إلى الوراء، لتقييم ممارسة النظام المحاسبي المالي منذ بداية تطبيقه، إلى وقتنا الحالي. أخذا بعين الاعتبار المضامين المحلية. والتي يمكن عرضها وفق ما يأتي (El Besseghi,2019):

- **على مستوى المضامين المحلية:** لقد مر تطبيق النظام المحاسبي المالي في نسخته الأولى بثلاث مراحل، هي:
  - **مرحلة الصياغة:** استغرقت مدتها أكثر من ثلاث سنوات (أي من بداية 2001 إلى غاية أفريل 2004). واشترك في هندسة النظام المرجعي الجزائري، من جهة، هيئة الخبراء المحاسبين الفرنسيين، والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات الفرنسية. ومن جهة أخرى، المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري.
  - **المرحلة التشريعية:** شهدت تبني مشروع قانون النظام المالي المحاسبي، من قبل مجلس الوزراء في 14 ماي 2007. ليتم بعد ذلك مناقشته والمصادقة عليه في الغرفتين، خلال الثلاثي الثالث من سنة 2007. ثم نشر القانون 07 ـ 11 في الجريدة الرسمية، في 25 نوفمبر 2007. مبدئيا، تم تحديد الشروع في تطبيقه رسميا بتاريخ 1 جانفي 2009. ثم تأجل تطبيقه الفعلي إلى تاريخ 1 جانفي 2010.
  - **مرحلة استقرار العمل بالنظام المحاسبي المالي:** امتدت من سنة 2010 إلى غاية 2018. حيث كان الهدف المنشود هو التوفيق في اجتياز مرحلة القطيعة مع المخطط المحاسبي الوطني (الذي استمر في التواجد لمدة 34 سنة)، والتأقلم مع النظام المحاسبي الجديد. بطبيعة الحال، تم تسجيل عدة عقبات واختلالات ونقاط ضعف في الممارسة المحاسبية، ناتجة عن عدة أسباب ثقافية (مقاومة التغيير وعدم الاقتناع بجدواه)، ومهنية (نقص في الإنتاج العلمي في السنوات الأولى من التطبيق خصوصا، ونقص استيعاب المتكونين، خاصة أولئك المتعودين على النظام المحاسبي السابق)، وغيرها من الأسباب. لكن، لم يمنع ذلك من بذل مجهودات من جانب المهنيين المتمرسين في تذليل صعوبات الممارسة، من خلال فتح منتديات على شبكة الأنترنت مثلا. مما ساهم في إيجاد حلول لبعض الإشكالات والحالات الميدانية المستعصية. باختصار، كانت مرحلة لا بد من تخطيها.
  - **المرحلة النوعية:** بعد اجتياز المرحلة السابقة، أصبح من الضروري تحيين النظام المحاسبي المالي، لسببين هما:
    - مع مرور الوقت، تراكمت الاختلالات الناتجة عن واقع الممارسة. وهو ما دفع إلى التفكير جديا في مراجعة هذا النظام المحاسبي؛
    - اتساع كبير، متواصل، وعلى نحو متزايد في الفجوة بين النظام المحاسبي المالي والنظام المرجعي المحاسبي الدولي، بفعل التحيين السريع والمتواصل للمعايير المحاسبية الدولية (حيث تم إحصاء حوالي 150 تغيير " ما بين تعديل و/أو إلغاء و/أو استحداث" في هذه المعايير من سنة 2004 إلى وقتنا الحالي). مما استدعى معه ضرورة إعادة تأهيل النظام المحاسبي المالي، بما يتوافق مع المتطلبات الاقتصادية الراهنة والمستقبلية للاقتصاد الجزائري.أما ما يخص أسلوب تحيين النظام المحاسبي المالي، فقد تم اقتراح البديلين الآتيين (El Besseghi,2019):

البديل الأول: التحيين المتقطع: ينطبق تماما والأسلوب الذي تعامل به المجلس الوطني للمحاسبة مع ضرورة تحيين النسخة الأولى من النظام المحاسبي المالي. أي، المرور عبر المراحل الأربعة السالفة الذكر. ثم تطبيق النظام المحاسبي المالي المحين لفترة معينة، دون إجراء أي تعديل على المعايير المحاسبية الدولية المحينة، حتى وإن أقر مجلس المعايير المحاسبية الدولية تعديلات جديدة على المعايير. لتأتي بعدها فترة تقييم ومراجعة للنسخة الثانية للنظام المرجعي المحاسبي الجزائري، عقب انقضاء الفترة المحددة لتطبيق النسخة الأولى منه.

من بين إيجابيات هذا البديل، نذكر: توفير وقت كافي للتعود على ما تم تحيينه، والتحكم في الممارسة المحاسبية التي يقتضيها هذا التحيين؛ استغلال فترة التطبيق لإجراء تقييم أولي لنتائج تطبيق مشروع التحيين؛ والتمييز بين ما هو مناسب من معايير، وما ينبغي إعادة النظر فيه لاحقا. في المقابل، لا يخلو التحيين المتقطع من سلبيات، نورد منها: صعوبة مسايرة الوتيرة المتزايدة في سرعة التحولات المحاسبية والمالية مع مرور السنوات القادمة، والتي تفرض احتوائها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية، عبر تعديل هذه المعايير. ومن ثم، ينتج انحراف كبير من شأنه إعاقة تحقيق إحدى أهم الغايات من تبني الجزائر للمعايير المحاسبية الدولية، والمتمثلة أساسا في التوافق المحاسبي؛ و كذا، اتساع الفجوة، أكثر فأكثر، بين الجزائر وباقي الدول الأخرى المنضمة لنفس الهيئة الدولية للتقييس المحاسبي. مما يحد من فعالية هذا البديل في التحيين.

البديل الثاني: التحيين المستمر: وفق هذا الطرح، فالتحيين ينبغي أن يكون آليا، وبشكل دائم ودوري. وهو ما يتطلب مستوى راقي من الأداء والكفاءة المحاسبية والتنظيمية والتمويلية والبشرية والثقافية (أي تكييف ثقافة المنشأة الجزائرية مع فلسفة التحيين المستمر).

الخاتمة:

تبين لنا من خلال ما تناولناه في هذا المقال، مدى بعد وعمق التغييرات التي جاءت بها معايير الإفصاح المالي الدولية، حيث ركزت في إطارها التصوري على توليفة من معايير الجودة التي يجب أن تتوفر في المعلومة المحاسبية، بحيث ينبغي أن تكون على إثرها ملائمة، موثوق فيها، قابلة للفهم وقابلة للمقارنة.

محاولة إحاطتنا البحثية بمختلف جوانب الموضوع، مكنتنا من استخلاص جملة من النتائج، نعرضها كالآتي:

- النظام المرجعي المحاسبي الدولي رجح الكفة لصالح المقاربة التساهمية الأنجلوسكسونية، على حساب المقاربة الشرائكية السائدة في باقي دول العالم، ووظفها في إثراء إطاره التصوري وفلسفته؛
- تبني معايير الإفصاح المالي الدولية من قبل الإتحاد الأوروبي، ساهم في الحد من تبعات التشتت المحاسبي الذي كان سائدا من قبل، ليفتح المجال واسعا أمام التوافق المحاسبي. وهو ما يمثل خطوة كبيرة، وانعكاس إيجابي لتحسين وتدعيم جودة المعلومة المحاسبية في هذا الفضاء المحاسبي الأوروبي. مما يدفع بنا إلى تأكيد الفرضية الأولى، على الأقل في حالة النموذج الأوروبي؛
- فيما يتعلق بأثر تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، فهناك تضارب بين الباحثين بشأنه؛ ما بين مؤكد على إيجابياته، ومتحفظ على إمكانية إضافته لأثر إيجابي، بالمقارنة مع ما قدمته الأنظمة المرجعية المحاسبية المحلية؛
- يبدو أن هناك أثر إيجابي محتمل لتطبيق معايير الإفصاح المالي على جودة المعلومة المحاسبية للمنشآت الفرنسية، بالنظر إلى عديد المزايا التي توفرها بالمقارنة مع المخطط المحاسبي العام. على الرغم مما سجلناه من فوارق وجزئيات بينهما، والتي يمكن تلافيها مستقبلا، أخذا في الحسبان ميزة التحيين الأوروبي لمعايير الإفصاح المالي الدولية في سنة 2018، مما يقودنا إلى تأكيد الفرضية الثانية؛

- يبقى الأثر الإيجابي مرهونا، بمدى القدرة على معالجة العوائق والقيود والعوالق التي تشوب تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر. وهو المأمول من خلال الشروع في تحيين النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2019، الأمر الذي قد يستغرق مدة لا تقل عن أربع سنوات، بحسب تقديرات القائمين على تجسيد مشروع التحيين. وهو ما يجعلنا نقر بتأكيد الفرضية الثالثة.

على أساس ما سبق، يمكن تقديم حزمة من الاقتراحات ـ من شأنها المساعدة على تكريس جودة المعلومة المحاسبية، من خلال الالتزام المنهج بمعايير الإفصاح المالي الدولية ـ تتمثل فيما يأتي:

- أهمية تفعيل التوافق المحاسبي، وتمديده ليشمل كل الدول المتبناة للنظام المرجعي الدولي. ويتسنى ذلك، عبر حوار بناء بين مختلف المشارب (المرجعيات) المحاسبية المحلية، يتضمن الترفع عن العديد من الجزئيات، واستبعادها من خلال توفير حلول وبدائل محاسبية تحظى بالقبول العام لدى أغلبية الأطراف. مما يعزز بشكل كبير جودة المعلومة المحاسبية على نطاق واسع دوليا؛
- الاستفادة من المزايا التي يوفرها التوظيف الفعال لتكنولوجيات المعلومات والاتصال، والذكاء الاصطناعي، بشكل يسمح بترقية المعلومة المحاسبية لتصل إلى مستويات راقية من الجودة، كاقتراح أرضية رقمية عالمية، تجمع في طياتها حزما متناسقة من البرمجيات المحاسبية، وتطبيقات التحاضر عن بعد، والتي تساعد كثيرا على تبادل الخبرات، والتحفيز على العمل المحاسبي الجماعي ضمن نطاق دولي، ووفق ما تمليه معايير الإفصاح المالي الدولية؛
- كل الاقتراحات السابقة، ستصب في فائدة تجاوز العوائق والقيود والعراقيل التي تحد من الأثر الإيجابي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية على جودة المعلومة المحاسبية، بالنسبة لحالة الجزائر على وجه الخصوص. فتوظيف كل الحلول المذكورة أعلاه، وتكييفها مع الواقع المحاسبي الوطني، من شأنه أن يحد تدريجيا من المعيقات الثقافية التي يعاني منها المورد البشري الجزائري، ولا أقول المحاسب فقط، جراء مقاومة هذا التغيير الثوري في المجال المحاسبي والمالي. لأن نجاح تطبيق النظام المحاسبي المالي مشروط بانخراط والتفاف كل الموارد البشرية داخل المنشأة الواحدة، وليس مقتصرا على الطاقم المحاسبي والمالي فقط. ولا يتسنى ذلك، إلا من خلال التنمية البشرية والتكوين بكل أشكاله المتاحة، خاصة الالكترونية منها والحضورية؛
- تفعيل وتنشيط بورصة الجزائر، وكذا تأهيل النظام البنكي الجزائري، في إطار تبني مقاربة شاملة لإصلاح مدروس وممنهج وواقعي للمنظومة المحاسبية والمالية، مع ضمان الحرص على مرافقة تنفيذها. لأن الشرط الأساسي لنجاح النظام المحاسبي المالي وفق المقاربة المحاسبية الدولية، هو الولوج المكثف والفعال للشركات الجزائرية والدولية في بورصة الجزائر؛
- تغليب البعد المالي على البعد الجبائي في واقع الممارسة المحاسبية في الجزائر، أي تسخير الممارسة المحاسبية لخدمة الأغراض المالية بالدرجة الأولى، لأن فلسفة النظام المحاسبي الجديد، قائمة على أسس مالية بحتة، على النقيض تماما مع المخطط المحاسبي الوطني، الذي طغت عليه المقاربة الجبائية. مما يسمح في نهاية المطاف، من الاستفادة من المزايا التي يوفرها تطبيق معايير الإفصاح المالي الدولية، لا سيما تحسين جودة المعلومة المحاسبية؛

- على الجزائر متابعة ومسايرة كل ما يطرأ من تعديلات دورية على هذه المعايير المحاسبية الدولية، التي يجري تحيينها باستمرار. وعدم الاكتفاء بنسخة معايير سنة 2005. فمع مرور 10 سنوات من تطبيق النظام المحاسبي المالي، لا بد من إنجاح مشروع التحيين الذي عكف عليه المجلس الوطني للمحاسبة ، كشرط أساسي للتحسين المستمر والمتجدد للجودة، وتأهيلها الذي يصب في مصلحة المنشآت الجزائرية، وما تنتجه من مخرجات نظام معلومات محاسبية بامتياز.

قائمة المراجع:

- جمعة، هوام. (2017)، المحاسبة المعمقة وفقا للنظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS، 2009 ـ 2010، الجزائر: ديوان المطبوعات الجامعية.
- لعشيشي، جمال.(2010)، محاسبة المؤسسة والجباية وفق النظام المحاسبي الجديد، البويرة، الجزائر: Pages bleues
- Darbelet,Michel,(2005).*Impact des normes IFRS sur l'analyse et l'interprétation des documents financiers*:
- Disle, Charlotte et Noël, Christine,(2006).*La révolution des normes IFRS: convergence de la comptabilité vers la finance ?*:
- El Besseghi, Mourad (2019). *Comment répondre à l'évolution des normes comptables internationales IAS/IFRS ?* Revue El Mouhassib, Conseil National de Comptabilité, N°04.
- ENSET-media.ac.ma/cpa/Fixe/JEG1-Impact%20IFRS.pdf, date de consultation: 07/10/2020.
- Escaffre,Lionel et Sefsaf, Réda,(2011).*La pertinence informationnelle des chiffres comptables après l'adoption des IFRS, mise en évidence du rôle des facteurs institutionnels*:
- Hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/46/06/35/PDF/p176.pdf, date de consultation : 04/10.2020.
- Hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/65/04/26/PDF/Escaffre_Sefsaf.pdf, date de consultation : 12/10/2020.
- Michaïlesco,Céline,(2010).*Qualité de l'information comptable*: hal.archives-ouvertes.fr/.../PDF/EncyclopA_die_de_comptabilitA.com, Date de consultation : 02/10/2020.
- Obert, Robert,(2008).*Pratique des normes IFRS*, Paris: Dunod.
- Saadi,Tayeb,(2009).*Création de valeur: l'impact des normes IFRS sur le contenu informationnel du résultat net: le cas de la France*:
- Tafighoult, Rabah (2015). *Le système comptable financier : La comptabilité financière selon les normes comptables algériennes*, Tizi-ouzou, Algérie : Aurès Emballages.
- Tazdait, Ali,(2009).*Maîtrise du système comptable financier*, Alger: édition ACG.
- Tort, Eric (2018). *Normes Comptables Internationales IFRS*, Paris: éditions Lextenso.
- www.iae.univ-poitiers.fr/affi06/Coms/022.pdf,date de consultation : 10/10/2020.