

إستراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي الجزائري ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية
**The strategy to update the Algerian financial accounting system to comply
with international accounting standards**

محمد طويلب

(مخبر العمولة والسياسات الاقتصادية)

جامعة الجزائر 3، الجزائر

touileb.mohamed@univ-alger3.dz

تاريخ القبول: 2020/03/02

حمزة مفتاح*

(مخبر إدارة التغيير في المؤسسة الجزائرية)

جامعة الجزائر 3، الجزائر

meftah.hamza@univ-alger3.dz

تاريخ الاستلام: 2020/01/30

مستخلص: تسعى الجزائر لتبني عدة إصلاحات إقتصادية قصد مواكبتها المستجدات العالمية، والتي من بينها إصلاح نظامها المحاسبي الذي إستحدث بالنظام المحاسبي المالي SCF سنة 2010 والمستوى من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الصادرة حتى سنة 2004، هادفة وراء ذلك لتقريب المحاسبة المحلية من ممارسات المحاسبة الدولية لتشجيع المستثمرين وجذب رؤوس الأموال، لكن سرعان ما أصيب هذا النظام بالتقادم لثباته رغم ديناميكية معايير المحاسبة الدولية وتطورها باستمرار، مما أدى إلى إنخفاض درجة التوافق المحاسبي بينهما وإتساع هذه الفجوة مع مرور الزمن، فأصبح من الضروري تبني إستراتيجية محددة لإعادة تحيين النظام المحاسبي المالي ليتوافق والمعايير المحاسبية الدولية لما تحققة هذه الأخيرة من مزايا إقتصادية.

الكلمات المفتاحية: النظام المحاسبي المالي، معايير المحاسبة الدولية، التوافق المحاسبي.

تصنيف JEL: M42؛ M49؛ F02؛ M41

Abstract:

Algeria seeks to adopt several economic reforms to keep abreast of global economic developments, including the reform of its accounting system, which was Developed by the Financial Accounting System (SCF) in 2010 and is based on the International Accounting Standards (IAS/IFRS) issued in 2004, Aim behind that to bring local accounting closer to international accounting practices to encourage investors and attract money. However, this system has become obsolete for its stability due to the dynamism and constant change in international accounting standards. This has led to a low degree of accounting compatibility and widening of the gap over time. So it became necessary to adopt a specific strategy for reconciling the accounting system with the international accounting standards for the latter's economic advantages.

Keywords: Financial accounting system, International Accounting Standards, Accounting compatibility.

* المؤلف المراسل.

Jel Classification Codes : M42 ؛M49؛ F02 ؛M41.

مقدمة:

يتولى مجلس معايير المحاسبة الدولية مهامها فعلا في وضع معايير تحكم وتنظم مهنة المحاسبة دوليا من أجل تحقيق التوافق و التجانس بين الأنظمة المحاسبية الدولية، حيث يهدف جراء ذلك للرفع من مصداقية وشفافية القوائم المالية ومن قابليتها للفهم، فالجزائر كغيرها من الدول سعت لتبني هذه المعايير من أجل الإستفادة من مزاياها الإقتصادية، وذلك بتبنيها النظام المحاسبي المالي سنة 2010 المستوحى من معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الصادرة حتى سنة 2004، لكن ذلك لم يعد كافيا بإعتبار أن معايير المحاسبة الدولية في تغيير مستمر ودائم على عكس النظام المحاسبي المالي الذي يشهد ثباتا وإستقرارا مما أصابه بالتقادم، ما يستوجب على الجزائر إعادة صياغته ليتماشى مع هذه المستجدات وذلك وفق إستراتيجية معينة.

مما سبق يمكن طرح إشكالية الدراسة على النحو التالي:

فيما تكمن إستراتيجية تحيين النظام المحاسبي المالي ليتماشى والمعايير المحاسبية الدولية؟ تتمثل أهمية الدراسة في الدور الذي تلعبه معايير المحاسبة الدولية في تحسين القوائم المالية والرفع من مصداقيتها وشفافيتها، وسعي الجزائر للظفر بالمزايا الإقتصادية المحققة جراء تبني هذه المعايير ومستلزمات مواكبتها للمستجدات المحاسبية الدولية.

ومن أجل الإجابة على إشكالية الدراسة، تم تقسيم الدراسة إلى (03) محاور كما يلي:

أولا: النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية؛

ثانيا: الإختلالات المسجلة في تطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة مع محتوى معايير المحاسبة الدولية ؛

ثالثا: إستراتيجيات تحيين النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

1- النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية

قصد دراسة الموضوع بنوع من التفصيل نستهلها بالتطرق إلى الإطار القانوني والتنظيمي لكلا من النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

1-1 الإطار القانوني والتنظيمي للنظام المحاسبي المالي

1-1-1 الإطار القانوني:

عرف النظام المحاسبي المالي (SCF) حسب القانون رقم 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر سنة 2007: " المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان (المؤسسة)، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية " (القانون رقم 11-07، 2007، ص:03).

من خلال التعريف، نستنتج أن (SCF) يتميز بمجموعة من الخصائص المتمثلة في النقاط التالية:

- يعتبر خطة تمثل مجموعة الاجراءات والخطوات تنظيمية تساعد على اتمام الوظائف المحاسبية في حصر وتسجيل وتصنيف وتلخيص نتائج العمليات المالية في شكل كشوف مالية؛
 - يمثل مجموعة من النصوص القانونية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية بعد إعادة تكييفها وفق البيئة الجزائرية؛
 - يعد أهم مخرجاته تقديم كشوفات مالية تتميز بخصائص ذات نوعية، وبالتالي تعد هذه الخاصية عامل جذب للمستثمرين الأجانب لا عامل طرد، وذلك لأن فئة المستخدمين تهتم بدرجة كبيرة جدا لمحتوى وطريقة عرض الكشوف المالية.
- وقصد ضمان التطبيق الناجح للنظام المحاسبي المالي وضعت الجهات الوصية إطار قانوني يحدد كل الجوانب المختلف من النظام وتحديد آليات التحول نحوه، نلخصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1): الإطار القانوني للنظام المحاسبي المالي

مضمون الإصدار	طبيعة الإصدار	التاريخ
يتضمن النظام المحاسبي المالي	القانون 07-11	25 نوفمبر 2007
يتضمن تطبيق أحكام القانون 11-07	المرسوم التنفيذي رقم 156-08	26 ماي 2008
قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات.	قرار رقم 71	26 جويلية 2008
شروط مسك المحاسبة المبسطة	قرار رقم 72	26 جويلية 2008
شروط مسك المحاسبة بالإعلام الآلي	المرسوم التنفيذي رقم 110-09	07 أفريل 2009
إجراءات الانتقال من (PCN) إلى (SCF)	التعليمية الوزارية رقم 02	29 أكتوبر 2009

المصدر: من إعداد الباحثان باعتماداً على: النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي.

2-1-1 الإطار التنظيمي:

كنتيجة للإصلاحات المحاسبية التي اعتمدها الجزائر ابتداء من سنة 2007، وذلك من خلال إصدارها للنظام المحاسبي المالي ودخوله حيز التطبيق في فاتح جانفي 2010. تم إعادة تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) وتحديد مهامه في مجال التقييس ضمن المرسوم التنفيذي رقم 24-11، حيث نصت المادة رقم 01 منه على إستراتيجية عمل المجلس ناحية التقييس المحاسبي والمتمثلة فيما يلي (المرسوم التنفيذي رقم 24-11، 2011، ص:04):

- جمع واستغلال كل المعلومات والوثائق المتعلقة بالمحاسبة وتدريبها؛
 - تحقيق أو العمل على تحقيق كل الدراسات والتحليل في مجال تطوير واستعمال الأدوات والمسارات المحاسبية؛
 - اقتراح كل الإجراءات التي تهدف إلى تقييس المحاسبات؛
 - دراسة جميع مشاريع النصوص القانونية المرتبطة بالمحاسبة وإبداء الآراء فيها وتقديم التوصيات بشأنها؛
 - المساهمة في تطوير أنظمة وبرامج التكوين وتحسين المستوى في مجال المحاسبة؛
 - متابعة وضمان مراقبة النوعية فيما يتعلق بتطوير التقنيات المحاسبية والمعايير الدولية للتدقيق؛
 - متابعة تطور المناهج والنظم والأدوات المتعلقة على المستوى الدولي؛
 - تنظيم كل التظاهرات والملتقيات التي تدخل في إطار صلاحياته.
- هذا و يتم إعداد معايير (محاسبية كانت أو للتدقيق)، فإن المجلس الوطني للمحاسبة يقوم بإعداد مشروع المعايير بعد ذلك يقوم بإرسالها إلى الوزير المكلف بالمالية ، والذي بدوره يقوم بتحويله إلى مجلس الوزراء الذي يوافق عليها إن كانت ستصدر في شكل مراسيم تنفيذية مثل ما حصل مع النظام المحاسبي المالي أو يقوم بتحويلها هو أيضا إلى المجلس الشعبي الوطني إذا كانت ستصدر في شكل قانون، والتي تحول مرة أخرى إلى رئيس الجمهورية لقراءة ثانية، وإذا لم

يكن هناك أي اعتراض يتم نشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (بونعجة وبوفليح، 2019، ص: 132).

وعليه يمكن القول أن إجراءات إعداد المعايير سواء محاسبية أو للتدقيق يظهر عليها البطء الشديد بسبب طول الإجراءات والتعقيدات المصاحبة لإصدارها. هذا وتجدر الإشارة أن المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) يقوم من حين لآخر بإصدار مذكرات وآراء توضيحية لكيفيات تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا حسب التساؤلات والمشاكل التي تطرحها المؤسسات الخاضعة لهذا النظام، وهذه المذكرات موازية لما هو معروف على الصعيد العالمي بتفسيرات معايير المحاسبة الدولية.

2-1 الإطار النظري والتنظيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

يعرف المعيار المحاسبي أنه بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال، ويحدد أسلوب القياس والعرض أو الإفصاح المناسب (الشحادة، 2017، ص: 38). وعليه يمكن القول أن المعايير المحاسبية الدولية تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) والتي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

ففي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير والنظام الأساسي لها لتتغير تسميتها لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءاً من أبريل 2001 هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً من لجنة المعايير (IASB). حيث يعتبر المجلس (IASB) هيئة حرة مستقلة غير حكومية لا تهدف إلى الربح، تسهر على تحضير وتبني ونشر المعايير، تعديلها وإلغائها أحياناً، حيث تم الاتفاق على أن كل معيار ألغى لا يستعمل رقمه من جديد وكل معيار جديد ظهر ابتداءً من 2001 يظهر باسم معايير التقارير المالية الدولية (بوتين، 2010، ص: 45).

حيث بدأ المجلس نشاطه مباشرة بفلسفة جديدة وفكر مستقل، عن طريق ممارسة الدور التطوري للمعايير الدولية بدلاً من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي، والتعاون الوثيق مع المجالس الوطنية للمعايير المحاسبية في تطوير المعايير، والدخول في خطط محددة لتوفيق المعايير الصادرة من قبله على المستويين الدولي والمحلي، وتمثل أهداف IASB بتحقيق ما يلي (الجعارات، 2017، ص: 52-53):

- تطوير مجموعة وحيدة من معايير المحاسبة الدولية ذات جودة عالية وقابلة للفهم والإنفاذ عالمياً والتي تتطلب وجود معلومات في القوائم المالية والتقارير الأخرى ذات جودة عالية

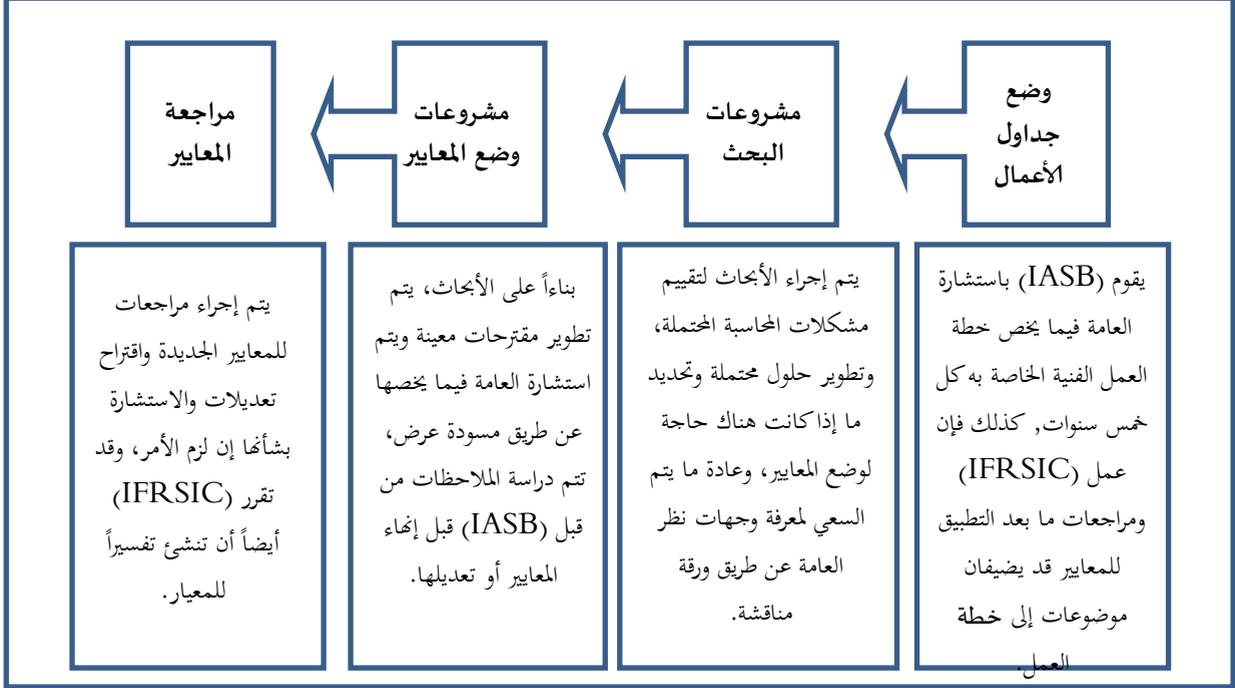
وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المشاركين في الأسواق المالية العالمية المختلفة وللمستخدمين الآخرين للمعلومات في صنع القرارات الاقتصادية؛

- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- لتحقيق الأهداف المتعلقة بالنقطتين السابقتين، يجب مراعاة الاحتياجات الخاصة، حسب الاقتضاء، للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم والهيئات ذات الاقتصاد الناشئ؛
- تسهيل تبني معايير المحاسبة الدولية وتفسيراتها، من خلال العمل مع الهيئات على التقريب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية، من أجل إيجاد حلول عالية الجودة (Obert, 2013, P: 8).

هذا وتولى المجلس وضع معايير التقارير المالية الدولية، وكان أول معيار يصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية هو المعيار الأول لإعداد التقارير المالية وكان ذلك جوان 2003 (Arif, 2018, P: 77)، حيث أصدر منذ تأسيسه إلى غاية 2019/02/06 سبعة عشر معياراً. كما يتبع المجلس (IASB) لجنة أخرى يتعلق عملها بوضع تفسيرات لمعايير الإبلاغ المالي التي يتم إصدارها (IFRIC) حيث أصدرت 21 تفسيراً لغاية 2015/09/01 (الجعارات، 2017، ص:51) هذا ويتم تطوير وتعديل معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال عملية تشاور دولية وإجراءات قانونية مع أمناء IFRS Foundation وتنطوي على المنظمات المهتمين من جميع أنحاء العالم، ويمكن إنجاز مراحل إصدار أي معيار جديد أو تعديل أي معيار قائم في 6 مراحل أساسية تهدف لضمان وجود فرصة الامتثال في ورقة المناقشة (El Housny and Others, 2018, P: 77):

- وضع جدول الأعمال؛
 - تخطيط المشروع؛
 - صياغة ونشر ورقة المناقشة؛
 - تطوير ونشر مسودة العرض؛
 - صياغة ونشر (IFRS)؛
 - إجراءات ما بعد إصدار المعيار.
- ويمكن توضيح مختلف تلك الخطوات من خلال الشكل الموالي

الشكل رقم (1): خطوات إعداد وتطوير معايير المحاسبة الدولية



المصدر: مصطفى عقاري، أمال تخنوني، الأبعاد الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مجلة دراسات، العدد: 54 جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2017، ص: 300.

ويمكن الوصول إلى معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) مجاناً على الموقع الإلكتروني لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS foundation) عند التسجيل في الموقع.

2- الإختلالات المسجلة في تطبيق النظام المحاسبي المالي مقارنة مع محتوى معايير المحاسبة الدولية

من أجل التعرف على أهم الإختلالات المسجلة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية سوف نتطرق إلى تقديم المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي وإسقاطها على المعايير المحاسبية الدولية .

1-2 تقديم المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي:

يشكل الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي دليلاً لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها، واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون بعض المعاملات وغيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب معيار أو تأويل.

كما تشكل المعايير المحاسبية الوسائل التقنية الناتج عن الإطار التصوري، والتي تحدد طرق تقييم ومحاسبة عناصر الكشوف المالية (القوائم المالية) وتتمثل المعايير التي نص عليها النظام المحاسبي المالي فيما يلي:

الجدول رقم (2): المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي

اسم المعيار	طبيعة المعيار	اسم المعيار	طبيعة المعيار
الأعباء، المنتجات.	المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة	التثبيتات العينية والمعنوية؛ التثبيتات المادية، المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.	المعايير المتعلقة بالأصول
تقييم الأعباء والمنتجات المالية، الأدوات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة، العقود طويلة الأجل، الضرائب المؤجلة، عقود الإيجار التمويلي، امتيازات المستخدمين، العمليات المنجزة بالعملاء الأجنبية.	المعايير ذات صفة خاصة	رؤوس الأموال الخاصة، مؤونات المخاطر، القروض والخصوم المالية الأخرى.	المعايير المتعلقة بالخصوم

المصدر: من إعداد الباحثين اعتماداً على: المرسوم التنفيذي رقم 156-08 المؤرخ 26 ماي 2008، يتضمن تطبيق أحكام القانون رقم 11-07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007، المتضمن النظام المحاسبي المالي، الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية، العدد: 27، الصادرة في 26 ماي 2008، المادة: 30، ص: 14.

2-2 إسقاط معايير المحاسبة الدولية على النظام المحاسبي المالي

إن المعايير التي تضمنها النظام المحاسبي المالي أعدت بصفة شبه كلية على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) التي كانت سائدة وقت إعداده، أي في أبريل 2004 (Ouandelous, 2014, P: 21)، وفي هذا الشأن سوف نقوم بمحاولة إسقاط معايير المحاسبة

الدولية على المعايير الوطنية التي تضمنها النظام المحاسبي المالي، وهذا من أجل معرفة أهم المعايير الوطنية المستمدة من نظيرتها الدولية.

1-2-2 إسقاط المعايير المحاسبية الدولية (IAS) على النظام المحاسبي المالي:

إستوحيت المعايير المعتمدة في النظام المحاسبي المالي من المعايير المحاسبية الدولية والجدول التالي يوضح أهم معايير النظام المحاسبي المالي المستمدة من هذه الأخيرة:

الجدول رقم (3): إسقاط المعايير المحاسبية الدولية (IAS) على النظام الحاسبي المالي (SCF)

النظام المحاسبي المالي (SCF)		المعايير المحاسبية الدولية (IAS)		
المرجع القانوني	المعايير المحاسبية الوطنية	تاريخ الإصدار أو التعديل	عنوان المعيار	رقم المعيار
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	عرض الكشوف المالية	2007	عرض القوائم المالية	IAS 1
	المخزونات والمنتجات قيد التنفيذ	2005	المخزون	IAS 2
	جدول سيولة الخزينة (الطريقة المباشرة والغير المباشرة)	1992	قائمة التدفقات النقدية	IAS 7
	تغير التقديرات، أو الطرق المحاسبية وتصحيحات الأخطاء والنسيان	2003	السياسات المحاسبية، التغير في التقديرات المحاسبية، الأخطاء	IAS 8
مرسوم التنفيذي رقم 156-08 مؤرخ في 26 ماي 2008	ربط الأحداث بالسنة المالية المقفلة	2003	الأحداث اللاحقة للفترة الإبلاغية	IAS 10
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	العقود طويلة الأجل	1993	عقود البناء	IAS 11
	الضرائب المؤجلة	حل محله 15 IFRS بدءا من 2018	ضرائب الدخل	IAS 12
	التثبيطات العينية والمعنوية	2003	الممتلكات، المنشآت والمعدات	IAS 16

	عقود الإيجار – التمويل	2003 حل محله بدء IFRS 16 من 2019	عقود الإيجار	IAS 17
	تقييم المنتوجات المالية	1993 حل محله بدء IFRS 15 من 2018	الإيراد	IAS 18
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	1998 حل محله (2011)IAS19	منافع الموظفين	IAS 19
		2011	منافع الموظفين	IAS 19
	الإعانات	1983	محاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
	العمليات المنجزة بالعملات الأجنبية	2003	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
	القروض والخصوم المالية الأخرى	2007	تكاليف الاقتراض	IAS 23
	عمليات منجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير	2009	الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	IAS 24
	الامتيازات الممنوحة للمستخدمين	1987	المحاسبة والإبلاغ عن خطط منافع التقاعد	IAS 26
قانون 11-07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007	الحسابات المجمع والحسابات المدمجة	2003 حل محله و IFRS 10 (2011)IAS27 بدء من 2011	القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	IAS 27

		2011	القوائم المالية المنفصلة	IAS 27
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	العمليات المنجزة بصورة مشتركة أو لحساب الغير	2003	الإستثمارات في الشركات الزميلة	IAS 28
		حل محله IFRS 12 و IAS28(2011) بدءاً من 2011		
		2011	الإستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة	IAS 28
/	/	1989	الإبلاغ المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح	IAS 29
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	أصول مالية غير جارية سندات وحسابات دائنة	2003	الأدوات المالية: الإفصاح والعرض	IAS 32
/	/	2003	عائد السهم	IAS 33
/	/	1998	الإبلاغ المالي المرحلي	IAS 34
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	قواعد خاصة للتقييم والإدراج في الحسابات	2004	الإنخفاض في قيمة الأصول	IAS 36
	مؤونات المخاطر والأعباء	1998	المخصصات، الإلتزامات الطارئة، الأصول الطارئة	IAS 37
	التثبيات العينية والمعنوية	2004	الأصول غير الملموسة	IAS 38
	أصول مالية غير جارية سندات وحسابات دائنة	2003	الأدوات المالية: الإعراف والقياس	IAS 39
	العقارات الموظفة	2003	الممتلكات المستثمرة	IAS 40
	الأصول البيولوجية والمنتجات الزراعية	2001	الزراعة	IAS 41

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على: (النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي) و(الموقع الإلكتروني: www.iasplus.com، اطلع عليه بتاريخ 20 فيفري 2019).

من خلال الجداول السابق يتضح أن النظام المحاسبي المالي مستمد من أغلب المعايير المحاسبية الدولية خلال فترة إعدادها، غير أنه بعد اطلاقنا على معايير النظام المحاسبي المالي نجد البعض منها تم اعدادها وفقا لمتطلبات المعيار بشكل مفصل، أما البعض الآخر فقد تم اعتماد المعيار بحذر في نقاط معينة في ظل متطلبات البيئة الجزائرية (غير مفصلة). كما يتضح أن تلك المعايير التي نص عليها (SCF) سواء بصفة جزئية أو كلية عرفت خلال الفترة الممتدة من 2004 إلى 2010 عدة تغيرات نظرا للتطورات الاقتصادية العالمية، في حين ظل النظام المحاسبي المالي حبيس القانون 07-10، وهو ما يتعارض مع أحد أهداف الإطار التصوري حسب (SCF)، وهي تفسير المعايير المحاسبية وتطويرها كما يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة. كما يتضح أيضا أن معايير النظام المحاسبي المالي غير منظمة حسب طبيعة الموضوع، فهي ليست مرقمة ولا مصنفة أو مجمعة بشكل منتظم، بمعنى آخر أنها عبارة عن نصوص قانونية متفرقة صادرة في جرائد الرسمية، يصعب على الأكاديميين والممارسين لمهنة المحاسبة تجميعها وإعتادها مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية.

2-2-2 إسقاط معايير إعداد التقارير المالية الدولية على النظام المحاسبي المالي:

لقد أصدر المجلس (IASB) منذ تأسيسها إلى غاية سنة 2019 سبعة عشر معياراً قبل وبعد وضع النظام المحاسبي المالي، وفيما يلي جدول يوضح أهم معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) الصادرة قبل وبعد 2004:

الجدول رقم (4): إسقاط معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) على النظام المحاسبي المالي (SCF)

النظام المحاسبي المالي (SCF)		معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)		
المرجع القانوني	المعايير المحاسبية الوطنية	تاريخ إصدار أو آخر تعديل	عنوان المعيار	رقم المعيار
تعليمية وزارية رقم 02 مؤرخة في 29 أكتوبر 2009	تعليمية تتضمن أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي	أصدر في 2003 وعدل آخر في 2008	تبني المعايير الدولية للتقارير المالية للمرة الأولى	IFRS 1
	سندات وحسابات دائنة - تقييقات مالية	2004	المدفوعات على أساس الأسهم	IFRS 2
	الإدماج - تجميع الكيانات-الحسابات	أصدر في 2004	إندماج الأعمال	IFRS 3

	المدمجة	وعدل آخرا في 2008		
القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008	عقود التأمين	2004	عقود التأمين	IFRS 4
	التثبيتات العينية والمعنوية	2004	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع والعمليات غير المستمرة	IFRS 5
	التثبيتات العينية والمعنوية	2004	إكتشاف وتقييم الموارد المعدنية	IFRS 6
	أصول مالية غير جارية سندات وحسابات دائنة	2005	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 7
	/	/	2006	القطاعات التشغيلية
/	/	2014	الأدوات المالية (حل محل المعيار 39 IAS)	IFRS 9
/	/	2011	القوائم المالية الموحدة (حل محل المعيار 27 IAS في ما يتعلق بالقوائم المالية الموحدة)	IFRS 10
/	/	2011	الترتيبات المشتركة (حل محل المعيار 31 IAS)	IFRS 11
/	/	2011	الإفصاح عن الحقوق في المنشآت الأخرى	IFRS 12
/	/	2011	القياس بالقيمة العادلة	IFRS 13
/	/	2014	الحسابات المؤجلة المنتظمة	IFRS 14
/	/	2014	الإيرادات من العقود المبرمة مع العملاء (حل محل المعيار IAS 11 والمعيار 18 IAS)	IFRS 15
/	/	2016	عقود الإيجار (حل محل المعيار 17 IAS)	IFRS 16
/	/	2017	عقود التأمين	IFRS 17

			(الذي سيحل محل المعيار IFRS 4 بداية من جانفي 2021)	
--	--	--	--	--

المصدر: من إعداد الباحثان بالإعتماد على: (النصوص القانونية والتنظيمية المتعلقة بتطبيق النظام المحاسبي المالي) و(الموقع الإلكتروني: www.iasplus.com، اطلع عليه بتاريخ 20 فيفري 2020).

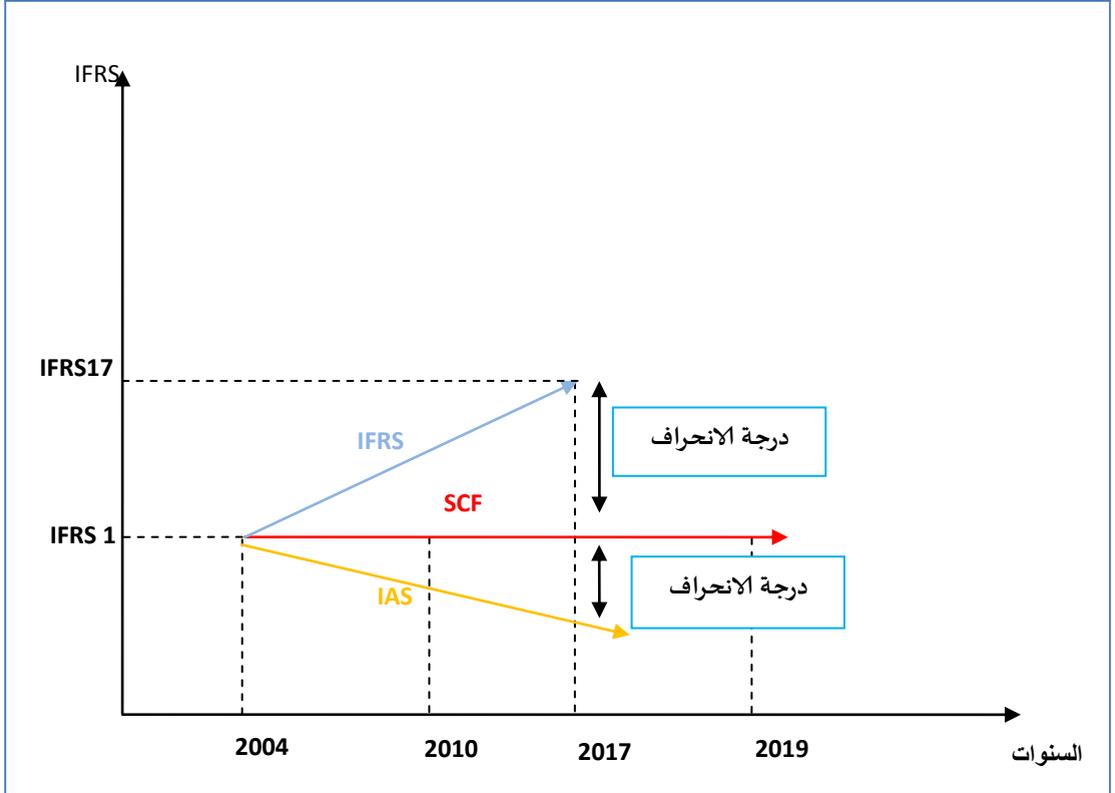
من خلال الجدول يتضح أن الإستراتيجية الجديدة لمجلس معايير المحاسبة الدولية تحمل العديد من الاجراءات والالتزامات في الممارسات المحاسبية، ارتكزت على الغاء أو تعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) نتيجة لعدم تحقيق أهدافها بتحسين القوائم المالية، واصدار معايير جديدة (IFRS) أعدت وفقا للمتطلبات الاقتصادية العالمية، فبالرغم من أن معايير النظام المحاسبي المالي مستوحاة من معايير المحاسبة الدولية الصادرة خلال فترة إعداده، غير أنه بعد البدء في تطبيقه أي بعد سنة 2010، أصدر المجلس (IAS) 10 معايير جديدة، كما تم إصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بنسخة ميزتها بعض الإختلافات عن نسخة 1989 الصادرة عن لجنة (IASC)، في المقابل نجد النظام المحاسبي المالي بمحتواه الحالي أصبح لا يساير التطور المستمر للمعايير المحاسبة الدولية التي قطعت أشواطاً متقدمة في مجال القياس والعرض والإفصاح، مما أدى إلى حدوث فجوة أو إنحراف بين (SCF) و (IAS/IFRS).

ويأخذ التطور المستمر في معايير المحاسبة الدولية أشكالاً عديدة في ظل ثبات النظام المحاسبي المالي، والتي يمكن إدراجها فيما يلي (الجعارات، 2017، ص: 53-54):

- إلغاء بعض البدائل المحاسبية: يعتبر تعدد البدائل من الانتقادات التي توجه لمهنة المحاسبة، ويؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية، ولعل المنظرين وواضعي المعايير في مهنة المحاسبة يسعون جادّين إلى تقليل هذه البدائل لتوحيد طرق المعالجة من ناحية، وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية من ناحية أخرى، ومن أمثلة ذلك تعديل المعيار 2 IAS المتعلق بالمخزون بإلغاء أسلوب الوارد أخيراً صادر أولاً Last In First Out (LIFO) من أساليب تقييم المخزون:

- تعديل التعريفات: ومن أمثلة ذلك تعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي؛
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية: كما حصل في التعديل الأخير للمعيار IAS36 من خلال إلغاء الممارسات الواجب إتباعها لإجراء فحص من أسفل لأعلى Bottom-Up Test وفحص من أعلى لأسفل Top-Down Test في تحديد الانخفاض في قيمة الشهرة؛
- دمج بعض المعايير ببعضها البعض: ولوجود عامل مشترك بينها وأمثلة ذلك:
 - ✓ دمج المعيار IAS 4 المتعلق بمحاسبة الاهتلاك في المعيار IAS 1 المتعلق بعرض القوائم المالية؛
 - ✓ دمج المعيار IAS 9 المتعلقة بالمحاسبة عن أنشطة البحث والتطوير في المعيار IAS 38 المتعلق بالأصول غير الملموسة؛
- إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة: كما حصل مع المعيار IAS 22 المتعلق باندماج الأعمال حيث حل محله المعيار IFRS 3 بذات المسعى؛
- فصل المعيار إلى أكثر من معيار: كما حصل في المعيار IAS 32 الذي تم فصله إلى معيارين هما: المعيار IAS 32 المتعلق بالأدوات المالية- العرض، والمعيار IFRS 7 المتعلق بالأدوات المالية- الإفصاحات؛
- استبدال المعيار (IAS) بالمعيار (IFRS): ومن أمثلة ذلك استبدال المعيار IAS 17 بالمعيار IFRS 16 مع احتفاظ بنفس التسمية (عقود الإيجار) وتوسع في نطاق المعيار. والشكل التالي يوضح تطور درجة الإنحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية خلال الفترة إعدادة إلى غاية البدء في تطبيقه:

الشكل رقم (2): تطور درجة الإنحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية



المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادًا على ما سبق ذكره.

من خلال الشكل يتضح أن رغم محاولة الجزائر مواكبة التطورات الجارية على مهنة المحاسبة على المستوى الدولي من خلال إعداد نظام محاسبي مالي مستمد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة خلال الفترة سنة 2004، أين كانت درجة التوافق بين SCF والمعايير الخاصة بتلك الفترة متقاربة جدا، إلا أن الاستراتيجية الجديدة للمجلس المعايير المحاسبة الدولية في ظل ثبات النظام المحاسبي المالي، ارتكزت على الغاء أو تعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS) ليصل عددها لغاية 2019 إلى 24 معيارا بعدما كان عددها 41 معيارا، واصدار معايير جديدة (IFRS) أعدت وفقا للمتطلبات الاقتصادية العالمية ليصل عددها إلى 17 معيار، مما أدى إلى حدوث إنحراف بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية والذي صاحبه إنخفاض في درجة التوافق المحاسبي بينهما.

3- متطلبات تعديل النظام المحاسبي المالي ليتماشى مع معايير المحاسبة الدولية لقد أصبح من الضروري إعادة النظر في محتوى النظام المحاسبي المالي ليتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية وذلك بتبني أحد أشكال أو خيارات التوافق المحاسبي وبما يناسب البيئة المحاسبية الجزائرية.

1-3 أشكال إعادة التوافق المحاسبي مع معايير المحاسبة الدولية

إن إعادة توافق النظام المحاسبي المالي مع معايير المحاسبة الدولية وإدخاله حيز التنفيذ ليس بالأمر الهين، حيث لا بد أولاً التأكد من فاعلية هذه المعايير وتطابقها مع البيئة المحاسبية المحلية ومن ثم البدء بتطبيقها، والمجلس الوطني للمحاسبة له عدة خيارات لتحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات المعايير المحاسبية الدولية، نذكرها باختصار (ثابت و ابراهيم، 2016، ص: 114-113):

- تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية: يعتبر هذا من أفضل الأساليب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية حيث تطلب السلطة القضائية من المؤسسات استخدام معايير المحاسبة الدولية الصادرة من قبل المجلس IASB، ولكن عدد قليل من الدول استخدمت هذا الأسلوب ويمكن إعتبار جنوب افريقيا مثلاً على ذلك.
- صياغة معايير المحاسبة الدولية (بدون تغيير جوهري) لتكون من ضمن القانون: يمكن إعتبار هذا الأسلوب كوسيلة لفرض معايير المحاسبة المحلية لتتناسب مع معايير المحاسبة الدولية، والتي يمكن تحديثها عبر الزمن، ومقارنة مع الأسلوب الأول فإن هذا الأسلوب أكثر بطناً في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، ويمكن إعتبار كندا مثلاً على ذلك.
- تأييد معايير المحاسبة الدولية: من هذا الأسلوب يمكن مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع نظيرتها المحلية أو الوطنية والعمل على تحديثها من حين إلى آخر، أي أن المعيار سيكون خاضع للتعديل في أي لحظة ويعتبر الإتحاد الأوروبي أفضل مثال على ذلك.
- التقارب الكامل مع معايير المحاسبة الدولية (مع نية الإلتزام): هذا الأسلوب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية مستخدم في أستراليا، حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB على أخذ مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وتعديلها بما يتلائم مع البيئة الأسترالية مثل تغيير بعض المصطلحات إلى مصطلحات متعارف عليها في الوسط الأسترالي، إن نتيجة هذا الأسلوب هو معايير مقارنة للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن IASB ولكنها تختلف في بعض التفاصيل بما يسمح بالإلتزام بتطبيقها.

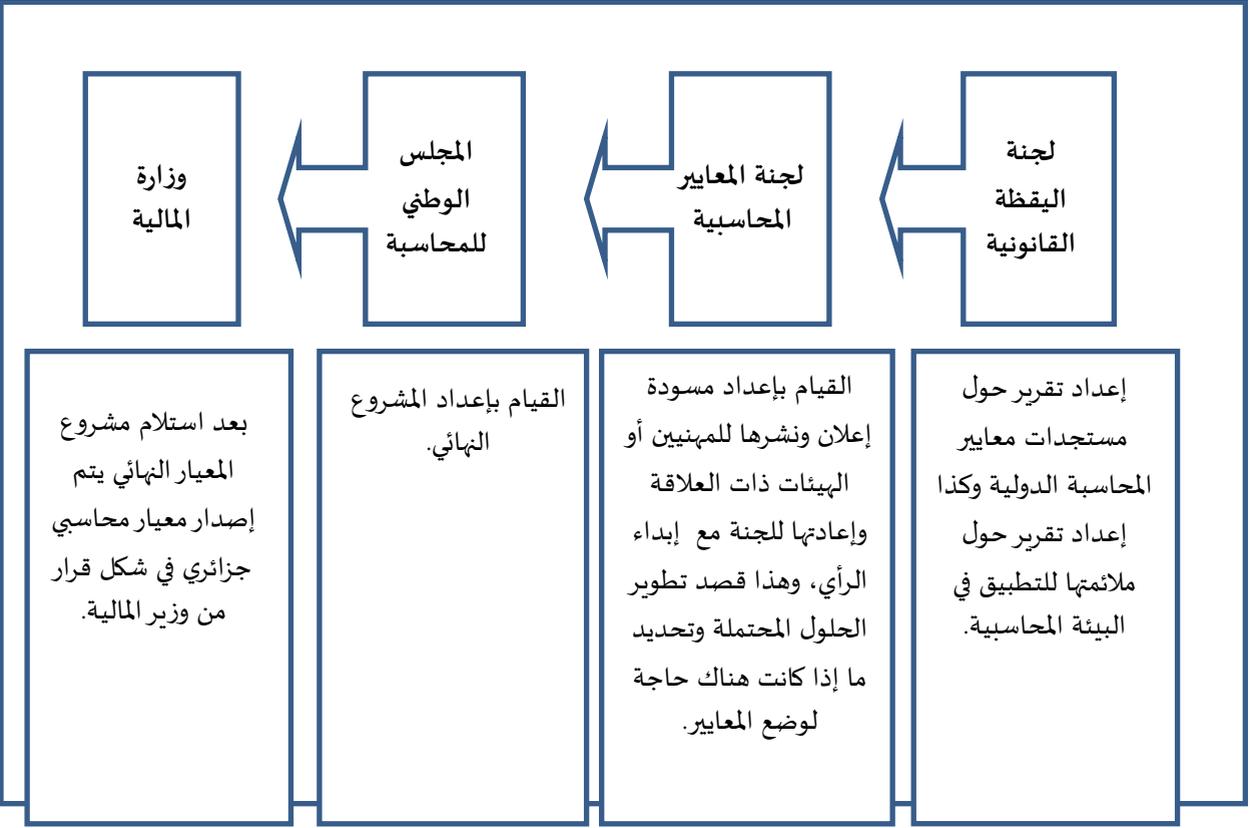
- تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل جزئي: وفق هذا الأسلوب يمكن تبني معايير المحاسبة الدولية كنقطة بداية لتطبيقها مع القيام بالتغيرات اللازمة خلال التطبيق، وتعتبر الصين مثلاً على ذلك.

2-3 متطلبات مسايرة مستجدات معايير المحاسبة الدولية:

بالنظر إلى النظام المحاسبي المالي المستمد من المعايير المحاسبة الدولية، والتي بطبيعتها مستمرة التغير، فإن إجراءات إعداد المعايير الجزائرية يجب أن تكون أكثر مرونة، حتى تواكب المستجدات الحاصلة، وفي هذا الخصوص يكون من الضروري أن تهتم هيئة المعايير المحاسبية (CNC) في الجزائر بتحسين إجراءات إصدار المعايير، وذلك بإتباع الخطوات التالية (بونعجة وبوفليح، 2019، ص:132):

- تكليف خلية اليقظة القانوني لمتابعة تطورات المعايير المحاسبية، بإطلاعه عن كل التغيرات الحاصلة على معايير المحاسبة الدولية في شكل تقرير؛
- تكليف لجنة المعايير التابعة له بدراسة تلك المستجدات، وطرح مسودة إعلان، وإرساله إلى المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، والهيئات ذات العلاقة (بنك الجزائر، بورصة الجزائر ممثلة في هيئة مراقبة عملياتها)؛
- تقوم لجنة المعايير باستقبال الردود عن مسودة الإعلان في ظرف ثلاثة (03) أشهر على الأكثر، وتقوم بعد إرسال مسودة للمعيار مرفق بتقرير حول مختلف ردود الأفعال، وهذا لفائدة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مسودة المعيار والتقرير المرفق، ففي حالة وجود اعتراض عن المعيار يقوم بإبداء ملاحظته وتعديلاته ويقوم بإرساله إلى اللجنة لأجل إعادة مناقشته مع المهتمين، أما إذا لم تكن أي اعتراضات فيقوم بإعداد المشروع النهائي للمعيار؛
- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال مشروع المعيار إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي يقوم بإصداره في شكل قرار فقط، يكون ملزم لكل مهني المحاسبة في الجزائر. ويمكن توضيح مختلف تلك الخطوات من خلال الشكل الموالي:

الشكل رقم (3): إقتراح نموذج لخطوات إعداد معايير المحاسبة الجزائرية



المصدر: من إعداد الباحثان اعتمادا على: سحنون بونعجة، نبيل بوفليح، مرجع سبق ذكره، ص: 132.

ومن أجل تسهيل وصول المهنيين والمهتمين لمعايير المحاسبة الجزائرية نقترح أن تعلن مجملا ومباشرة على الموقع الإلكتروني لمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) أو عن طريق الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية.

خاتمة:

وعليه أصبح النظام المحاسبي بمحتواه الحالي لا يساير التطورات الحاصلة على المستوى الدولي والمحلي، فمعايير المحاسبة الدولية قطعت أشواط متقدمة في مجال القياس والعرض والإفصاح في القوائم المالية، كما شهدت الساحة الجزائرية صدور عدة معايير للتدقيق الجزائرية، في ظل كل هذه التطورات يبقى النظام المحاسبي المالي حبيس القانون 07-10.

بعد معالجة الإشكالية، تم التوصل إلى نتائج التالية:

- رغم محاولة الجزائر مواكبة التطورات الجارية على مهنة المحاسبة على المستوى الدولي من خلال إعدادها النظام المحاسبي المالي المستمد من معايير المحاسبة الدولية الصادرة خلال سنة 2004، غير أن الاستراتيجية الجديدة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية في ظل ثبات النظام المحاسبي المالي، ارتكزت على الغاء أو تعديل العديد من المعايير المحاسبية الدولية (IAS)، واصدار معايير جديدة (IFRS) أعدت وفقاً للمتطلبات الاقتصادية العالمية مما أدى إلى حدوث فجوة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية وإتساعها بشكل مستمر مما زاد من درجة الإنحراف وقلل من درجة التوافق المحاسبي.
- وفي ضوء النتائج التي توصلت إليها الدراسة فإن الباحثان يوصيان على:
 - ضرورة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة وإعداد معايير وطنية للمحاسبة، ويتم ذلك من خلال الالتزام الفعلي بمهامه التي كُلف بها خاصة من ناحية التقييس المحاسبي، ومساهمته في ترقية مهنتي المحاسبة والتدقيق، مع تعيين لجنة (خلية اليقظة القانوني) منبثقة من لجنة التكوين لإعداد المعايير الجزائرية ومتابعة المستجدات الدولية وتحيين القوانين التشريعية كلما كان ذلك ضرورياً.
 - ضرورة إعادة التوافق بين معايير النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة الدولية بموجب قانون بدلا أن يتم ذلك ضمناً عن طريق قانون آخر حتى لا يصاب بالتقادم، وهذه طريقة أي تعديل على أي معيار دولي للمحاسبة يطرأ هو آخر على النظام المحاسبي المالي، وبالتالي يتم توفير مناخ ملائم ودائم للاستثمار الأجنبي باعتبار أن أهم أهداف النظام المحاسبي المالي هو خدمة المستثمر.

قائمة المصادر والمراجع

❖ باللغة العربية

➤ الكتب:

1. عبد الرزاق الشحادة. (2017). المحاسبة الدولية. عمان، الأردن: دار وائل للنشر والتوزيع.
2. محمد بوتين. (2010). المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.

3. خالد جمال الجعارات. (2017). المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عمان، الأردن: دار صفاء.

➤ المقالات في مجلة علمية

4. سحنون بونعجة، نبيل بوفليح. (2019). متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبية الدولية. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال (05)

5. مصطفى عقاري، أمال تخونوي. (2017). الأبعاد الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية والتقارير المالية الدولية IAS/IFRS، مجلة دراسات (54).

6. ثابت حسان ثابت، ليث خليل إبواهميم. (2016). تقييم مدى جودة تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في العراق، مجلة تكريت للعلوم الإدارية والاقتصادية (35).

➤ المواقع الإلكترونية

7. موقع يوفر معلومات شاملة عن التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الدولية. www.iasplus.com

➤ الأخرى

8. إلقانون رقم 11-07 المؤرخ 25 نوفمبر 2007. المتضمن النظام المحاسبي المالي. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (74).

9. المرسوم تنفيذي رقم 11-24 المؤرخ 27 جانفي 2011. المتعلق بتشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره. الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية (07).

❖ باللغة الأجنبية

1. Robert OBERT. (2013). Pratique des normes ifrs. norme ifrs et us gaa. Paris, France: Dunod.
2. EL HOUSNY Youssef, & others. (2014). INTRODUCTION AUX NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES IAS/IFRS. Rabat: CAGEX CROUP.
3. Abdillah Arif Nasution, & others. (2018). Influence of International Financial Reporting Standards Application on Education Accounting in Indonesia. Chinese Business (17).
4. Mohammed OUANDELOUS. (2014). Aperçu sur la mise en œuvre du système comptable financier en Algérie. Revue EL Moudakik(03).