التنظيم المحاسبي في المدرستين الفرنسية والأمريكية
– بين جهود التوافق الدولي وضغوط البيئة الوطني–

شعيب حمزة[1] ، غاليب عمر[2]

[1]جامعة البليدة، (الجزائر)، hamza.chaib@yahoo.fr

[2]جامعة البليدة، (الجزائر)، omarscf2010]@yahoo.fr

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تبيان التطور التاريخي للتنظيم المحاسبي في كل من الدول الفرنكفونية والأنجلوسكسونية من خلال المدرستين الفرنية و الأمريكية كمعيار للتطور المحاسبي المرتبط بالبيئتين المختلفتين لهذين التنظيمين وقد توصلنا إلى أنه رغم الإمكانيات الضخمة التي تحوزها كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ورصيدهما الفكري الكبير في المجال المحاسبي نجد أن عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في كل منهما كانت تدريجية ومدروسة، في حين اعتمدت الجزائر تطبيقا عشوائيا رغم افتقار الإمكانيات الضرورية سواء تعلق الأمر بالجانب الأكاديمي أو الجانب العملي التطبيقي.

الكلمات المفتاحية: التنظيم المحاسبي – البيئة المحاسبية – التوافق المحاسبي الدولي – المدخل الأوروبي القاري – المدخل الأنجلوسكسوني – معايير المحاسبة الدولية – المخطط المحاسبي العام – المبادئ المحاسبية المقبولة عموما.

Abstract:

This study aims to show the historical development of the accounting organization in each of the Francophone and Anglo-Saxon countries through the French and American schools as a criterion for the accounting development related to the two different environments of these two organizations. We find that the process of applying international accounting standards in each of them was gradual and deliberate, while Algeria adopted a haphazard application despite the lack of the necessary capabilities, whether it is related to the academic side or the applied practical side.

Keywords: accounting organization - accounting environment - international accounting compatibility - continental European approach - Anglo-Saxon approach - international accounting standards - general accounting scheme - generally accepted

مقدمة:

يصادف الدارس للمحاسبة اختلافا وتنوعا في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية، من هنا برزت الحاجة لدراسة النظم المحاسبية في ظل جهود التقليل من الاختلافات ومحاولة التوحيد والتنسيق المحاسبي الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تحكم التطبيق العملي.

وعند القراءة الأولية لأهم تصنيفات النظم المحاسبية نجد نماذج محاسبية رائدة تبنتها عدة دول مثل النموذج الأمريكي الذي يقود المدخل الأنجلوسكسوني وكذا النموذج الفرنسي الذي يقود المدخل الأوروبي القاري، لذلك سنحاول في هذه المداخلة تسليط الضوء على النموذج الفرنسي باعتباره الأكثر تأثيرا على الجزائر، وفي المقابل ندرس النموذج الأمريكي الذي انتشر في العديد من دول العالم تحت اسم "المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما" "US-GAAP"، وأكثر ما يهمنا في هذا المجال هو تحديد المراحل التي مرت بها عملية التنظيم المحاسبي إلى غاية تطبيق معايير المحاسبة الدولية ومعرفة كيفية التعامل مع الأنظمة المحاسبية الوطنية (استبدالها الكلي أو استعمال سياسة التوفيق)، وهذا بطبيعة الحال سيسمح لنا باستخلاص مجموعة من الفوائد والنتائج المرتبطة بكيفية التطبيق الصحيح للنظام المحاسبي المالي الجزائري الذي عوض المخطط المحاسبي الوطني، والذي يعتبر مزيجا من المرجعين الفرنسي والدولي وبعض الخصوصيات الوطنية.

وعلى ضوء ما سبق تتمثل الإشكالية الرئيسية التي تعالجها هذه المداخلة فيما يلي:

ما هي آليات التنظيم المحاسبي في كل من فرنسا والولايات المتحدة الأمريكية في مواجهة معايير المحاسبة الدولية، بالنظر إلى الاختلاف الكبير الموجود في ظروفهما البيئية، وكذا عراقة وقدم الأنظمة المحاسبية المطبقة فيهما ؟

1. ماهية التنظيم المحاسبي

التنظيم هو علم يصيغ المبادئ التي تدير نشاط المؤسسات، ويتمثل في تحديد مهام، وإسنادها لأشخاص، ثم تجميع هذه المهام وهؤلاء الأشخاص في وحدات عمل (مصالح، دوائر، وظائف)، توزيع مسؤوليات، تفويض السلطة وتصور أنظمة اتصال،...إلخ [1].

أما التنظيم المحاسبي فهو محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية للتنظيم المحاسبي [2]، لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جليا أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، والموضوع ضمن مسار معين للتوحيد المحاسبي.

2. البيئة المحاسبية والعوامل المؤثرة فيها

تمثل البيئة المحاسبية مجموع العوامل المؤثرة على المحاسبة، ويتعلق الأمر بالعوامل الاقتصادية، المالية، السياسية، الاجتماعية والثقافية،...إلخ، هذه العوامل قابلة للملاحظة من خلال أثر صنع القرار "l'impact décisionnel" للعناصر والجهات الفاعلة في مختلف الميادين[3]، ويمكن حصر أهم العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية في النقاط التالية:

- **تأثير النظام القانوني**: لمعرفة أثر النظام القانوني على المحاسبة يجب التفرقة بين: القانون العرفي: أين تكتفي القوانين بتقديم مبادئ عامة، وترك هامش كبير للاجتهاد في حل النزاعات، وهو النظام المعمول به في الدول الأنجلوسكسونية. والقانون المكتوب: أين تكون القوانين دقيقة جدا حيث تتطرق لكل التفاصيل ولا تترك هامشا كبيرا للاجتهاد والتقدير والتأويل (دول التنظيم الأوروبي القاري).

ويفسر هذا الاختلاف في الجانب القانوني الاختلاف في آلية وضع المعايير المحاسبية، حيث تقع هذه المهمة في الدول الأنجلوسكسونية على عاتق المنظمات المهنية، وتكتفي الدولة بالإشراف والتأطير فقط، أما في دول المدخل الأوروبي القاري فإن القواعد المحاسبية تكون مضمنة في القانون (القانون التجاري في فرنسا مثلا)، وقد قام SALTER et DOUPNIK سنة 1992 باختبار العلاقة بين الأنظمة القانونية والأنظمة المحاسبية أين أكدا ما سبق.[4]

- **تأثير النظام الاقتصادي** يشمل العامل الاقتصادي مجموعة كبيرة من العناصر أهمها:

– نظام تمويل المؤسسات: في الدول الأنجلوسكسونية الرأسمالية تعتمد المؤسسات في تمويلها على السوق المالي، ونتيجة لذلك تهتم المحاسبة بصفة أساسية بتلبية حاجيات المستثمرين من المعلومات لأغراض اتخاذ القرارات، أما دول التنظيم الأوربي القاري فتعتمد في تمويل مؤسساتها على البنوك والمؤسسات المالية، فتوجه المحاسبة اهتمامها للدائنين وممولي المؤسسة، وكذا المحاسبة الوطنية.

– الجباية: تؤثر الجباية على التطبيقات المحاسبية في دول النموذج الأوروبي القاري أكثر من الدول الأنجلوسكسونية، حيث يتم التسجيل المحاسبي في المجموعة الأولى وفق القواعد الجبائية بينما في المجموعة الثانية هناك فرق بين النتيجتين المحاسبية والجبائية.

– التضخم: يظهر أثر التضخم أساسا في طرق التقييم، فالدول التي يرتفع فيها معدل التضخم تفضل القيام بإعادة تقييم الأصول، أما الدول الأقل تضخما فتستعمل التقييم وفق التكلفة التاريخية. (5)

– حجم الأنشطة الاقتصادية الدولية: فعدد الشركات متعددة الجنسيات في دولة ما له تأثير مباشر على الممارسات المحاسبية بها (معالجة عمليات الاستيراد والتصدير، الصرف الأجنبي، ترجمة العمليات والقوائم المالية، القوائم المالية الموحدة والضرائب على المداخيل الخارجية). (6)

– الروابط والعلاقات الاقتصادية بين الدول: يظهر تأثيرها منطقيا على التطبيقات المحاسبية، حيث توجد العديد من الدول المتكتلة والمتعاونة التي تتبنى نفس النموذج المحاسبي (مثل الاتحاد الأوروبي) (7)، إضافة إلى تأثير الدول الاستعمارية.

– التنمية الاقتصادية: فالدول الأقل نموا اقتصاديا تكون حاجتها إلى أنظمة محاسبية معقدة أقل نسبيا من حاجة الدول ذات المستويات المرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة. (8)

– طبيعة النظام الاقتصادي: يجب الإشارة إلى أن طبيعة النظام الاقتصادي تؤثر على أهداف المحاسبة ووظائفها، فالنظام الرأسمالي يقوم على اقتصاديات السوق الحر حيث لا يسمح بتدخل القيود والمحددات السياسية أو العقائد الاجتماعية في التفاعل الطبيعي للقوى الاقتصادية (النظرية التي تبنى عليه تتميز بعدم الواقعية)، وهذا ما يتطلب نظام محاسبي أكثر ديناميكية يوفر المعلومات

التي تكفل المعرفة التامة لأفراد المجتمع بكل المتغيرات الاقتصادية [9]، أما النظام الاشتراكي فهو يقوم على الملكية العامة لوسائل الإنتاج، ويهدف من وراء ذلك إلى استغلال هذه الوسائل في الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية المختلفة بطريقة تتماشى مع أهداف المجتمع، وإشباع رغبات أفراده لبناء أساس اقتصادي يكفل للمجتمع التقدم والنمو، وهذا ما يتطلب نظام محاسبي أقل مرونة وديناميكية يوفر للدولة المعلومات عن برامجها وأنشطتها الاقتصادية المبنية على التخطيط. (10)

– **تأثير النظام السياسي**: يقول البلقاوي في هذا الشأن أن القمع السياسي في أي دولة ينتج عنه خسارة وفقد لحرية المجتمع، وهذا أمر يمكن أن يعيق إلى حد ما تطور مهنة المحاسبة [11]، حيث تصبح عملية إصدار معايير المحاسبة ذات طابع سياسي بحت لا تأخذ بعين الاعتبار متطلبات الأداء الجيد لوظائف المحاسبة وتحقيق أهدافها في إطار النشاط الاقتصادي.

– **تأثير المحاسبة المهنية**: بناء على WATTS فإن حجم وعمر المحاسبة المهنية يمثلان عاملين من العوامل التي تظهر الاختلافات المحاسبية بين الدول، إضافة إلى قوة وتأثير المنظمات المهنية بالدولة (حيث تزدهر المحاسبة المهنية غالبا وتنشط بالدول الرأسمالية، بينما يكون دورها محدودا في الدول الاشتراكية ذات المركزية في اتخاذ القرارات). [12]

– **تأثير مستوى التعليم**: هناك ارتباط مباشر بين مستوى التعليم الذي يتحصل عليه مواطنو الدولة، وتطبيقات التقرير المالي المحاسبي بهذه الدولة [13]، لذا يجب التأكيد على أن تدني مستوى التعليم يجعل من الصعب التحكم في الأنظمة المحاسبية المعقدة وتطبيقها.

– **تأثير العوامل الثقافية**: في نهاية الثمانينات من القرن الماضي برزت الثقافة كأحد أهم العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة [14]، وفي هذا الشأن حدد Hofstede أربع أبعاد تقوم عليها حسبه أي ثقافة (وذلك في دراسة عملية اشتملت على أكثر من 117000 استبيان وزعت داخل أكثر من 67 دولة) تتمثل في: الفردية مقابل الجماعية (أي الأهمية التي يعطيها الفرد لمصلحته الشخصية مقارنة مع المصلحة الجماعية للمجموعة التي ينتمي إليها)، بعد فروقات السلطة (أي الطريقة التي يتعامل بها أفراد المجتمع مع الفروقات الموجودة بينهم فيما يتعلق بعد

المساواة في السلطة أو القوة الموزعة بينهم)، درجة تجنب عدم التأكد (أي الدرجة التي يشعر فيها أفراد المجتمع بالارتياح لحالات الغموض وعدم التأكد)، الذكورة مقابل الأنوثة [15].

– **تأثير القيم الدينية:** يظهر جليا الاختلاف بين النظام الاقتصادي الإسلامي وغيره من النظم الاقتصادية الغربية والشرقية، حيث أن المحاسبة في الإسلام تستمد قواعدها وأسسها من نصوص القرآن الكريم والسنة النبوية الشريفة، ولا تعتمد على آراء المفكرين واجتهاداتهم بالدرجة الأولى، كما أن المحاسبة الإسلامية موجودة لغرض المجتمع، أما الأعراف الغربية فيقوم وجودها من أجل الوحدة الاقتصادية. ويمكن إظهار بعض آثار الدين الإسلامي على المحاسبة في:– محاسبة الزكاة.— تحريم التعامل بالربا.— محاسبة المسؤولية والمسؤولية الاجتماعية حيث تقوم الأنشطة الإسلامية على المسؤولية المشتركة والعدالة بين الشركاء. [16]

3. تصنيف النظم المحاسبية

رغم تعدد تصنيفات النظم المحاسبية، إلا أنه يمكن حصرها في مدخلين أساسيين: [17]

- **مدخل التنظيم الذاتي للمحاسبة (المدخل الأنجلوسكسوني):**

وفق هذا المدخل يتولى الممارسون لمهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون تدخل القوانين والحكومة، حيث يتميز هذا المدخل بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.

ويتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسود بها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وكندا، حيث تدار الأنظمة المحاسبية على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية لنظام السوق الحر، وتتجه نحو تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية.

إلا أن تعارض مصالح مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي جعل كلا منهم يحاول التأثير على المعايير والإجراءات المحاسبية لتلبية احتياجاته من المعلومات، لذا من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هيمنة مصالح بعض المستخدمين (خصوصا المستثمرين والمقرضين) على مصالح

الفئات الأخرى، إضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني –في بعض الأحيان– التي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية.

- **مدخل التنظيم القانوني للمحاسبة (المدخل الأوروبي القاري):**

يتم تبني هذا المدخل من قبل الدول التي لها نظام اقتصادي مركزي وسوق رأسمالي غير نشط، والتي توجد بها سلطة واحدة تتمثل في الجهات الحكومية التي تقيم وتقرر السياسات المحاسبية وتأثيراتها الاقتصادية والاجتماعية في ظل الأهداف الوطنية العامة، وكنتيجة لذلك فإن القوائم المالية تكون محددة بالقوانين، مما يجعل الممارسات المحاسبية أكثر توحيدا (نظام محاسبي موحد)، وتوفر مرجعية يمكن من خلالها الحكم على كفاءة أي طريقة من الطرق المحاسبية المتبعة، ومن الدول المتبعة لهذا المدخل نجد فرنسا وألمانيا.

ويتميز هذا المدخل بتوجيه المعلومات المحاسبية أساسا لتلبية متطلبات الحكومة مثلا في فرض الضرائب والتأكد من مدى الامتثال للخطط الوطنية، كما أنها تعكس اهتمامات العديد من المجموعات المختلفة مثل العمال والسلطات الإدارية والمجتمع ككل (الموازنة النسبية بين احتياجات متخذي القرارات)، إضافة لذلك فإن النظام المحاسبي الموحد يتميز بسهولة عملية الاتصال على مستوى الأفراد والمؤسسات بين المحاسبين والمستخدمين، الأمر الذي يوفر إمكانية أكبر للمقارنة والتنبؤ.

ومن أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل فقدان المحاسبة حسبه للمرونة اللازمة لتتماشى مع تعقد بيئة الأعمال، وكذا افتقار النظام المحاسبي الموحد إلى التطوير والتحسين الذاتي للقوائم المالية.

ويمكن تلخيص الفرق بين النموذجين الأنجلوسكسوني والأوروبي القاري في الجدول التالي:

الجدول رقم 1: مقارنة بين النموذجين المحاسبي الأنجلوسكسوني والفرانكفوني

	النموذج الأنجلوسكسوني	النموذج الأوروبي القاري
المصـــدر الرئيســـي للتمويل	الأسواق المالية	البنوك
النظام القانوني والجبائي	يتم إعداد القواعد والمعايير المحاسبية من طرف المنظمات الخاصة بغرض خدمة احتياجات المستثمرين، وتكتفي الدولة بمهمة الإشراف	القواعد والمعايير المحاسبية يتم إعدادها من طرف الدولة (المخطط المحاسبي والقانون التجاري)، بما يخدم احتياجات الاقتصاد الكلي.

المرجع والأساس المحاسبي	يتم وضع إطار تصوري موحد للقواعد والمبادئ المحاسبية، ويمثل أساس إصدار المعايير.	يتم وضع مخطط محاسبي يمثل المرجع المحاسبي (الإطار التصوري ضمني).
المستعملين المستهدفين للمعلومات المحاسبية	المستثمرين بالدرجة الأولى	الدائنين، الموردين، المستثمرين، الإدارة الجبائية، الأجراء، ثم إلى مختلف الأطراف التي تتعامل مع المؤسسة والمستثمرين.
نشر الحسابات السنوية	سنوي، سداسي وفصلي (في الولايات المتحدة الأمريكية)	سنوي وسداسي
نظرة المؤسسة	نظرة اقتصادية	نظرة قانونية
حساب النتيجة المحاسبية	يجب أن تترجم النتيجة الوضعية الاقتصادية للمؤسسة، وتغيرات قيم أصولها وخصومها. تحديد المؤونات يتم بطريقة صارمة	الرغبة في تقليل النتائج عن طريق سياسات المؤونات والاحتياطات.
العلاقة بين المحاسبة والجباية	تعالج القضايا الجبائية خارج القوائم المالية (القواعد المحاسبية والجبائية مستقلة تماما).	هناك علاقة قوية بين القواعد الجبائية والقواعد المحاسبية (يتم الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية ببساطة.)

المصدر: من إعداد الباحثين

4. النموذج المحاسبي الفرنسي.

يعتبر النموذج الفرنسي من النماذج الرائدة التي تركت أثرها في الفكر المحاسبي، وهو يأتي في مقدمة التيار المحاسبي الأوروبي القاري الذي يتميز بقيام الدولة بمهمة تنظيم المحاسبة – إلا أن الملاحظ أن وزن القطاع الخاص في مجال إصدار المعايير المحاسبية الفرنسية أصبح جد مهم حاليا بعدما كان ضعيفا سنة 1947-. [18]

1.4. التطور التاريخي للمحاسبة في فرنسا

ظهر أول مخطط شامل للحسابات في ألمانيا سنة 1911م بواسطة J.F.SCHAER [19]، وفي ظل نظام Vichy (1940-1944) تم إعداد مخطط محاسبي مستوحى من الإطار المحاسبي الألماني المسمى "Plan Goering" وذلك سنة 1942، تمثلت أهدافه في توفير معلومات للجان المنظمات والحكومة بغرض توجيه الاقتصاد الوطني ومراقبة الأسعار، إلا أنه لم يقنن واقتصر تطبيقه على بعض مؤسسات الطيران[20]، وبعد ذلك شكلت "لجنة توحيد المحاسبات" في 1946/04/14 (التي تحولت إلى المجلس الوطني للمحاسبة)، والتي كلفت بإعداد أول مخطط محاسبي عام فرنسي[21].

واهتمت فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية بإعادة البناء، وانتهجت سياسة اقتصادية مبنية على التخطيط، حيث تم اعتماد المخطط المحاسبي العام الذي يرتكز على تحقيق الأهداف الاقتصادية العامة كزيادة الدخل وزيادة الناتج القومي مع أهمية أقل لمهنة المحاسبة[22]، ويعتبر القانون الضريبي من أهم العوامل المؤثرة على القواعد المحاسبية، حيث تعتبر مهنة المحاسبة أقل تقنية مقارنة بالمحاسبة الأنجلوسكسونية، إضافة إلى مختلف القوانين المشكلة للإطار العام للقواعد المحاسبية المتعارف عليها[23]، هذا وتتميز المحاسبة الفرنسية بكونها تحفظية بشكل كبير وتهتم بالشكل أكثر من المحتوى.[24]

وقد تطور المرجع الفرنسي من المخطط المحاسبي العام إلى إنشاء قانون محاسبي، حيث تطورت الطبيعة والقوة القانونية للمعايير المحاسبية الفرنسية كما يلي: [25]

- من 1946 إلى 1947: ميلاد المعايرة المحاسبية بالتوازي مع التخطيط الاقتصادي الوطني.
- من 1947 إلى 1982: اعتبار المخطط المحاسبي العام أساس المعايير المحاسبية مع إطار قانوني ضعيف، إضافة إلى تقوية العلاقة بين المحاسبة والجباية، واتباع التوجه الأوروبي.
- من 1983 إلى 1996: تميزت بتطور التوجه الأوروبي حيث كان للتوجيه الرابع والسابع وتوجيهات أخرى أثر كبير على المحاسبة الفرنسية.
- من 1996 إلى اليوم: تقوية مسار إصدار المعايير وقوتها القانونية، ولم يبق المخطط المحاسبي العام المرجع الوحيد حيث اقتصر على الحسابات الفردية للمؤسسات فقط.

وقد برز بعد 1985م صنفان للمحاسبة هما: صنف خاص بالحسابات السنوية الفردية، وآخر خاص بالحسابات المجمعة الذي يقترب من المحاسبة الأنجلوسكسونية. [26]

2.4. هيئات التنظيم المحاسبي في فرنسا

يتم تنظيم المحاسبة في فرنسا بالتعاون بين الدولة (البرلمان والحكومة، إدارة الضرائب، المجلس الوطني للمحاسبة، لجنة التنظيم المحاسبي، هيئة الأسواق المالية،...إلخ)، والمنظمات المهنية (نقابة خبراء المحاسبة والشركة الوطنية لمحافظي الحسابات)،إلا أن القطاع العام يمارس الدور الأكبر.

– **المجلس الوطني للمحاسبة**: أنشئ سنة 1957م بغرض إصدار الآراء والاقتراحات المحاسبية التي ترسل إلى لجنة التنظيم المحاسبي للمصادقة عليها وإصدارها في شكل أنظمة[27]

– **لجنة التنظيم المحاسبي**: أنشئت بموجب القانون المؤرخ في 1998/04/06 المتضمن إصلاح التنظيم المحاسبي، وهي تقوم بإعداد معايير المحاسبة في شكل أنظمة تكون موضوع مصادقة بموجب مراسيم وزارية، ويجب أن يتلاءم ويتوافق عملها مع آراء واقتراحات المجلس الوطني للمحاسبة[28]، وكان الهدف منها زيادة الشفافية في المعلومات المالية، والتوحيد والانسجام في مسار إعداد معايير المحاسبة، وكذا مرافقة استعمال المعايير الدولية في إعداد الحسابات المجمعة[29]، يرأسها وزير الاقتصاد، وهي تتشكل من 15 عضوا كممثلين للسلطات العمومية (وزارة الاقتصاد، وزارة العدل، وزارة الموازنة، لجنة عمليات البورصة)، والسلطات القضائية، والهيئات المحاسبية المختلفة، إضافة للمؤسسات والمنظمات النقابية للعمال. [30]

– **مصف الخبراء المحاسبين**: تأسس سنة 1945م تحت وصاية وزارة الاقتصاد والمالية والموازنة، وهو يمثل أكبر تجمع لمهنيي المحاسبة في فرنسا، حيث يهدف لتمثيل المهنيين وحمايتهم والدفاع عن مصالحهم، ومرافقتهم في مختلف التطورات التي تعرفها وظائفهم، وهو ينشط في مختلف الهيئات المحاسبية الدولية والأوروبية، كما يهتم بالتنسيق والتعاون مع الدول الفرانكفونية من إفريقيا وآسيا، ويمثل النقابة مجلس أعلى يتكون من 66 عضوا منهم 22 رئيسا للمجالس الجهوية، وبإمكان أعضائه التجمع لتشكيل نقابات مهنية وجمعيات لزيادة قوة المهنة، وهو ما يفسر التوجه المتزايد نحو تكريس دور هام للمهنة في تنظيم نفسها[31].

– **الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات**: تأسست في 1969/08/12، وهي منظمة مهنية ت تحت وصاية وزارة العدل تكون من منظمة وطنية و33 منظمة جهوية وتجمع أكثر من 15000 محافظ حسابات معتمد في فرنسا، وتتمثل مهامها في إعداد المعايير المهنية للتدقيق، ومتابعة التطورات في التطبيق المهني، إضافة لتمثيل محافظي الحسابات والدفاع عن مصالحهم، كما تهتم بتكوينهم المستمر والرقابة على جودة المهام المنجزة من طرفهم، ويتدخل محافظ الحسابات في جميع المجالات.

من جانب آخر تأسس المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات (H3C) الذي يعتبر هيئة مستقلة تتمثل مهمتها في الرقابة على مهنة محافظ الحسابات والسهر على احترام أخلاقيات واستقلالية المهنة. (32)

– **هيئة الأسواق المالية**: تأسست بموجب قانون الأمان المالي المؤرخ في 2003/08/01 عن طريق دمج لجنة عمليات البورصة ومجلس الأسواق المالية ومجلس أخلاقيات التسيير المالي، وهي تهدف إلى حماية الاستثمارات في الأدوات المالية والتوظيفات في إطار اللجوء العلني للإدخار، توفير المعلومات الشفافة والصادقة للمستثمرين، والسير الحسن لأسواق الأدوات المالية، بالإضافة إلى العمل مع المجلس الوطني للمحاسبة لتطوير التطبيق المهني وفقا للمتغيرات البيئية.

وفي إطار حماية مصالح المتعاملين في المجال الاقتصادي (لاسيما في ظل ما اصطلح عليه أزمة الثقة في المعلومات المالية)، صدر سنة 2003 قانون الأمان المالي الذي يهدف إلى تطوير التدقيق القانوني للحسابات، وتم اتخاذ العديد من الإجراءات لزيادة الشفافية المالية، وقد أبقى قانون الأمان المالي سلطة إصدار معايير التدقيق للشركة الوطنية لمحافظي الحسابات بعد المصادقة عليها في شكل قرارات وزارية، وأخذ رأي المجلس الأعلى لمحافظة الحسابات.

من جانب آخر تم نشر قانون أخلاقيات المهنة في 2005 ليضبط شروط ممارسة مهام محافظ الحسابات عن طريق مجموعة من القواعد والإجراءات، وأشار إلى أن على محافظ الحسابات احترام أجل سنتين حتى يتمكن من المراجعة القانونية لمؤسسات قدم لها بعض الخدمات. (33)

3.4. نصوص القانون المحاسبي في فرنسا

يمكن تلخيص أهم مصادر القانون المحاسبي الفرنسي (بعد المخطط المحاسبي العام) كما يلي:

– القانون التجاري الفرنسي.

– أنظمة لجنة التنظيم المحاسبي: حيث أصدرت مجموعة أنظمة تضمنت عدة تعديلات – إلا أنها لم تعدل عدة إجراءات منظمة عن طريق نصوص أعلى من الأمر الوزاري

كالقوانين والمراسيم–، ومن أهمها نذكر النظام رقم 99/02 المتعلق بالحسابات المجمعة والنظام 99/03 المتضمن المخطط المحاسبي العام. (34)

إضافة لما سبق يشمل القانون المحاسبي الفرنسي المصادر التالية: (35)

– القانون العام للضرائب: تعتبر الضرائب في فرنسا من أهم مصادر القانون المحاسبي، فهي تتدخل في تحديد الأهداف العامة للمحاسبة.

– مجموعة الآراء والتوصيات: الصادرة عن: المجلس الوطني للمحاسبة الذي قام على ضوء هذا بإعداد المخطط المحاسبي العام، الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات فيما يتعلق بمعايير مراجعة الحسابات، ومصف الخبراء المحاسبين الذي يوضح كيفية تطبيق مختلف القوانين المحاسبية، إضافة إلى توصيات لجنة عمليات البورصة (COB) التي أنشئت في 1967/09/29 (والتي أصبحت تسمى هيئة الأسواق المالية فيما بعد كما ذكرنا سابقا).

– قانون العمل: يتضمن بعض القواعد والإجراءات من طبيعة محاسبية، تهتم أساسا بالوثائق المحاسبية لإرسالها إلى ما يعرف بلجنة المؤسسة أو اللجنة الاقتصادية.

– أحكام القضاء: التي توضح كيفية تطبيق القواعد المحاسبية الثانوية مثلا حول نشر قوائم مالية مضللة أو توزيع أرباح وهمية (لا تتعلق بتطبيق المبادئ الرئيسية)، كما يمكن الاستناد على قرارات مجلس الدولة في ظل عدم وجود نص جبائي مفصل. (36)

– الاجتهادات الإدارية: تتمثل في آراء بعض المنظمات التي قد يؤكدها القضاء، والإجابات الوزارية التي تفسر النصوص المطبقة(37)، وكذا الدوريات والتعليمات والوثائق الإدارية.

4.4. المخطط المحاسبي العام الفرنسي

يعتبر المخطط المحاسبي العام المرجع المحاسبي الفرنسي الأساسي، وهو يحتوي على المفاهيم والمبادئ المحاسبية، إضافة إلى طرق القياس والتقييم وعرض القوائم المالية.

1.4.4. الإطار التصوري المحاسبي الفرنسي

تختلف آلية إصدار المعايير الفرنسية عن المعايير الأمريكية، حيث يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار معايير المحاسبة والشرح المفصل لآليات تطبيقها، وكذا معالجة المشاكل المطروحة، ويرتكز

عمله على ترك المجال مفتوحا لإبداء وجهات النظر دون الاستناد إلى مرجع يتمثل في الأهداف المحددة مسبقا للمحاسبة والقوائم المالية، إلا أن المخطط المحاسبي العام يحوي عدة مبادئ ومفاهيم ومصطلحات، والعديد من العناصر الموجودة في الإطار التصوري الأمريكي، دون تحديد المستعملين المستهدفين بالمعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى (تساوي كل الأطراف في حق استعمال المعلومات المحاسبية لاحتياجاتهم).

ومنه نجد أن نظام إصدار المعايير الفرنسية يجعل من الإطار التصوري غير واضح في جانب كبير منه، ولهذا الغرض أعدت مجموعة عمل لمصف الخبراء المحاسبين سنة 1996 مشروعا للإطار التصوري الذي لم يلق الاهتمام المناسب، وبعد إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة تم وضع أفواج عمل بغرض تحديد المفاهيم المحاسبية الرئيسية، وإجراء تحليل شامل للمفاهيم المضمنة في المخطط المحاسبي العام، وتلك المقدمة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، وهذا ما يوضح الرغبة في ربط عملية إصدار المعايير الفرنسية بالإطار التصوري الدولي[38]، ويمكن تلخيص المبادئ المحاسبية التي يستند عليها المخطط المحاسبي العام كما يلي: [39]

- مبدأ القيد المزدوج.
- مبادئ الملاحظة: الوحدة المحاسبية، الدورية، استقلالية الدورات واستمرارية الاستغلال.
- مبادئ التقييم: القياس النقدي، التكلفة التاريخية، الحيطة وتحقق الإيراد.
- مبادئ المسؤولية: قابلية التحقق، ثبات الطرق، عدم المقاصة بين الأصول والخصوم وبين الإيرادات والمصروفات، المعلومة الجيدة والأهمية النسبية.

إلا أن غياب إطار تصوري واضح ومحدد (التعاريف والأهداف وخصائص المعلومات المحاسبية) يطرح عدة تساؤلات، مثلا حول تطبيق مبدأ تغليب الجوهر على الشكل المعتمد في المحاسبة الدولية، ومشكل الاختلاف بين النصوص المحاسبية ونصوص الجباية والقانون التجاري. [40]

2.4.4. التطور التاريخي للمخطط المحاسبي العام

تتمثل مختلف نسخ المخطط المحاسبي العام فيما يلي:

– المخطط المحاسبي العام لسنة 1947: يعتبر هذا المخطط البداية الفعلية للتوحيد المحاسبي في فرنسا، حيث فرضت المتطلبات الاقتصادية لتلك الفترة نظرة اقتصادية كلية (تقديم معلومات لخدمة الإحصاء الاقتصادي والمحاسبة الوطنية) دون إهمال مهام الرقابة، لاسيما المتعلقة بالإدارة الجبائية والدائنين وأدلة الإثبات على المستوى القانوني، إلا أنه قدم مجرد توصيات، فهو لم يكن إلزاميا إلا على بعض المؤسسات المراقبة من طرف الدولة أو المستفيدة من إعانة منها [41]، وتميز بما يلي: الفصل بين المحاسبة العامة والتحليلية، التطبيق على كل المؤسسات بغض النظر عن حجمها وقطاع نشاطها (عدا المؤسسات المالية)، استخدام مخططات محاسبية لضمان توحيد التسجيلات المحاسبية الأساسية بين المؤسسات، مما يسهل إجراء المقارنات عبر الزمان والمكان، كما يسهل عمليات التدقيق الخارجي. [42]

– المخطط المحاسبي العام لسنة 1957: تم تعديل المخطط المحاسبي العام ابتداء من 1954، إلا أن هذه المراجعة حملت تعديلات قليلة مست خصوصا أرقام الحسابات تلبية احتياجات المحاسبة الوطنية والإدارة الضريبية، وانطلاقا من 1959 وبصفة أخص سنة 1965 أصبح المخطط المحاسبي العام إلزاميا على جميع المؤسسات بموجب النصوص الجبائية (القانون المؤرخ في 1959/12/08 والمرسوم المؤرخ في 1965/10/28) التي فرضت على المؤسسات تقديم ميزانية وحساب للأرباح والخسائر مطابقة للنماذج المحددة في المخطط المحاسبي العام، ولم يعلن رسميا عن هذه المراجعة إلا سنة 1971، وهي السنة التي قدم فيها التوجيه الأوروبي الرابع [43]، ويمكن تفسير تركز جهود التوحيد المحاسبي في المحاسبة العامة بصعوبة جعل المعايير مقبولة من القطاع الخاص (رفض تدخل الدولة)، ولهذا أيضا لا يشمل الإلزام المحاسبة التحليلية التي تعتبر أكثر تعقيدا من المحاسبة العامة[44].

– المخطط المحاسبي العام لسنة 1982: نشر هذا المخطط في 1982/04/27 عن طريق قرار وزاري، إلا أنه لم يحمل تغييرات جوهرية (حدثت مراجعة أخرى نهاية 1978 وتم إصدارها بقرار وزاري في 1979/06/08)، وقد جاء المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 بثلاث إضافات هامة هي:

– اعتماد المبادئ والفروض المحاسبية الأساسية، والخصائص الكيفية للمعلومات المحاسبية، وهو ما قدم بشكل ضمني الإطار التصوري الفرنسي الذي يعتبر بطبيعة الحال غير كافي.

– تبني نماذج الوثائق الشاملة عن طريق مفهوم التدفق خلال الدورة والمنطق الاقتصادي الوظيفي، وتركزت هذه الإضافات حول شكل جدول حسابات النتائج (الأرصدة الوسطية للتسيير وخصوصا مفهوم القيمة المضافة)، واعتماد جدول التمويل الذي منح النظرة الديناميكية للتحليل الاقتصادي الوظيفي.

– تكريس أكثر استقلالية عن الجباية دون الفصل النهائي المطلوب من المؤسسات والمهنيين.(45)

– المخطط المحاسبي العام لسنة 1999: تضمن نظام لجنة التنظيم المحاسبي رقم 99/03 الصادر في 1999/04/29 تعديل المخطط المحاسبي العام بغرض إدخال آراء المجلس الوطني للمحاسبة وزيادة قوة وثبات وتناسق القانون المحاسبي، وكذا زيادة قدرته على التطور والتأقلم مع المتطلبات الجديدة، إلا أنه لم يعالج المحاسبة التحليلية، كما استثنى القواعد المتعلقة بإعداد الحسابات المجمعة التي تطرق لها النظام رقم 99/02.

وختاما جاء المخطط المحاسبي العام لسنة 2005 الذي أدمجت فيه مجموعة كبيرة من الأنظمة التي أدخلت تعديلات جوهرية في المحاسبة الفرنسية.

ويمكن تلخيص بعض مميزات المخطط المحاسبي العام فيما يلي:

– طريقة التقويم الأساسية هي التكلفة التاريخية معدلة على أساس الحيطة والحذر (أي تخفيض التكلفة الدفترية دون زيادتها)، وهذا حفاظا على مصالح الدائنين لاسيما إدارة الضرائب.

– لا يسمح برسملة الإيجار التمويلي (أخذ الشكل القانوني للعقد وليس الجوهر الاقتصادي).

– يعترف بمصاريف التأسيس على أنها نفقات رأسمالية يجري إطفاؤها لاحقا.

– مصروفات الاهتلاك الإضافية تضاف إلى مخصصات الضرائب.

- لا يسمح بتقييم المخزون السلعي إلا بطريقتي المتوسط المرجح والوارد أولا صادر أولا.
- تطابق الربح الضريبي مع الربح المحاسبي مما يؤدي إلى عدم ظهور ضرائب مؤجلة.
- الاعتراف بالخسائر عن فروقات الصرف دون الاعتراف بالأرباح الناتجة عن ذلك.
- يحرص المخطط المحاسبي العام على تشكيل المخصصات اللازمة لتغطية الالتزامات المستقبلية غير المؤكدة، حتى ولو لم تكن تمثل التزامات بتاريخ القوائم المالية. (46)
- يقدم المخطط المحاسبي العام ثلاث أنظمة متمايزة حسب حجم المؤسسة، وهي نقطة إيجابية من جهة حيث يتم مراعاة إمكانيات المؤسسات واحتياجاتها، إلا أنه من جهة ثانية يؤثر على درجة التجانس وقابلية المقارنة في القوائم المالية للمؤسسات الفرنسية.
- يعتمد المخطط المحاسبي العام ترميزا للحسابات يسهل الأداء المحاسبي. (47)

5.4. الإصلاح المحاسبي في فرنسا والتوجه الإقليمي والدولي

بدأ الاهتمام في فرنسا بتنظيم الهيئات المحاسبية خصوصا مع الجهود التي يبذلها الإتحاد الأوروبي من جهة، ومتطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية من جهة أخرى.

1.5.4 الإصلاح المحاسبي

تركزت عملية الإصلاح في إعادة هيكلة المجلس الوطني للمحاسبة سنة 1996، وإصدار قانون الإصلاح المحاسبي في 1998 الذي تضمن إنشاء لجنة التنظيم المحاسبي لزيادة الشفافية والتناسق والانتظام في القوانين المحاسبية الفرنسية، وتوحيد مسار إعداد معايير المحاسبة، وكذا السماح بإعداد الحسابات المجمعة وفق المعايير الدولية أو الأمريكية بدلا من المعايير الفرنسية من خلال المادة السادسة من هذا القانون، إلا أنه بقي للدولة الدور المحوري في التنظيم المحاسبي رغم التمثيل الواسع الذي تحظى به المهنة المحاسبية، حيث تضمن إصلاح 1996 تقليص عدد أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة من 117 إلى 58، وتقليص صغير لدور الدولة (تشكل السلطات العمومية في لجنة التنظيم المحاسبي الأغلبية "15/08"، إلا أن هذه الأخيرة ليس لها الموارد الكافية كما أن أغلب أعضائها هم أعضاء في المجلس الوطني للمحاسبة حيث يشكلان تقريبا نفس الهيئة). (48)

وفي نهاية 2006 تم فتح ورشة إصلاح كاملة لعملية إصدار معايير المحاسبة والقانون المحاسبي الفرنسي بالنظر إلى التطور في البيئة الوطنية والدولية، والتقريب المتزايد مع المعايير الدولية سواء تعلق الأمر بالقطاع العام أو الخاص[49]، وعلى إثر ذلك تم تعيين رئيس جديد للمجلس الوطني للمحاسبة في 2007/03/13 كلف بتحديث القانون المحاسبي، واقترح هذا الأخير في 2007/04/06 ملفا يتضمن إدماج المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة التنظيم المحاسبي في هيئة واحدة تسمى هيئة المعايير المحاسبية "ANC"، وقد أكد أن الوضع الحالي يؤدي إلى إيجاد نصوص متعارضة، إضافة إلى الاختلاف في تفسير النصوص سواء في الجانب المحاسبي أو الجبائي، حيث من الأفضل أن تتولى هيئة واحدة عملية إصدار المعايير المحاسبية المعتمدة. [50]

وتمثلت الخطوة الأولى في إصلاح تسيير المجلس الوطني للمحاسبة عن طريق المرسوم 629-2007 المؤرخ في 2007/04/27 (المعدل للمرسوم رقم 749-96 المؤرخ في 1996/08/26 حول CNC) [51]، ليصدر ختاما في 2009/01/22 القانون رقم 2009/79 [52] المتضمن إنشاء هيئة المعايير المحاسبية التي تمارس حسب المادة الأولى من هذا القانون المهام التالية:

- ❖ إعداد أنظمة محاسبية عامة وقطاعية يجب احترامها من طرف الأشخاص الطبيعية والمعنوية الخاضعة لالتزام قانوني بإعداد وثائق محاسبية.
- ❖ تعطي رأيها حول كل نص تشريعي أو تنظيمي يتضمن إجراءات من طبيعة محاسبية.
- ❖ تصدر آراءها ووجهات نظرها حول مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية.
- ❖ تضمن التنسيق بين البحوث النظرية والمنهجية في المجال المحاسبي.

كما تشير المادة الثانية من نفس القانون أن هيئة المعايير المحاسبية تتضمن مجمعا، لجان متخصصة ولجنة استشارية، وتمارس مهام الهيئة عن طريق المجمع الذي يمكن أن يقدم تفويضا للجان المتخصصة (ما عدا المهمة الأولى)، والذي يتشكل من 16 عضوا من هيئات مختلفة، وتنشر الأنظمة التي تصدرها هيئة المعايير المحاسبية في الجريدة الرسمية بعد المصادقة عليها بمرسوم من طرف

وزير الاقتصاد، حيث تستبدل كل النصوص لاسيما الخاصة بالمجلس الوطني للمحاسبة ولجنة التنظيم المحاسبي بالنصوص المرجعية لهيئة معايير المحاسبة.

2.5.4. تطبيق معايير الإتحاد الأوروبي

تأثرت المحاسبة الفرنسية كغيرها من الدول الأوروبية بتوجيهات وأنظمة الإتحاد الأوروبي، ونذكر في هذا الإطار على سبيل المثال لا الحصر: (53)

- التوجيه الأوروبي الرابع: الصادر في 1978/07/25 المتعلق بالحسابات السنوية الفردية، تم اعتماده بموجب القانون 353-83 المؤرخ في 1983/04/30، الذي أدخل تعديلات جوهرية على القانون التجاري، وكذا قانون الشركات التجارية، كما تم تضمين هذه التعديلات في المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 1984/01/01.
- التوجيه الأوروبي السابع: الصادر في 1983/06/11 المتعلق بالحسابات المجمعة، تم اعتماده بموجب القانون 11-85 المؤرخ في 1985/01/03، وكذا المرسوم 221-86 المؤرخ في 1986/02/17، اللذين أحدثا مواد جديدة في قانون الشركات التجارية اعتمدت منهجية إعداد القوائم المجمعة التي تم تضمينها في المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 عن طريق المرسوم المؤرخ في 1986/12/09 (تم الفصل بين معالجة الحسابات الفردية والمجمعة).
- النظام الأوروبي رقم 2002/1606: الصادر في 2002/07/19 حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة لمؤسسات الإتحاد الأوروبي ابتداء من 2005/01/01، حيث تم إنشاء جهاز أوروبي لتبني معايير المحاسبة الدولية بعد توفيقها مع البيئة الأوروبية، وبهذا بدأت فرنسا في التحضير لهذا التغيير الهام والجوهري في التطبيق المحاسبي.

إن إدخال مضمون التوجيهين الرابع والسابع في القانون الفرنسي أوجد عدة تناقضات مع المخطط المحاسبي العام الفرنسي (مثلا مفهوم الصورة الصادقة، مبدأ الملكية وتطوير الملحقات)، فعلى عكس المنطق الاقتصادي للمخطط المحاسبي العام، أصبح مفهوم الملكية القانونية خاصية آمرة

وحاكمة في محتوى عناصر الميزانية، حتى لو عرف تطبيقه تعديلات تسمح بتسجيل عناصر في الأصول ليست مملوكة للمؤسسة، إلا أنها تعتبر كأصول ثابتة مثل نفقات البحث والتطوير. (54)

3.5.4. تطبيق معايير المحاسبة الدولية في فرنسا

إثر النظام الأوروبي رقم 2002/1606 حدد المجلس الوطني للمحاسبة الآلية التالية لتبني معايير المحاسبة الدولية في فرنسا: (55)

- بالنسبة للمؤسسات التي تلجأ للادخار العام: استعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة إلزامي ابتداء من 2005/01/01 بالنسبة للمؤسسات التي لها أسهم مدرجة بالبورصة، وابتداء من 2007/01/01 بالنسبة للمؤسسات التي لها سندات مدرجة بالبورصة.
- بالنسبة للمؤسسات غير المدرجة في البورصة: يسمح لها باستعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة ابتداء من 2005/01/01 (تطبيق اختياري).
- أما الحسابات الفردية: فيبقى إعدادها خاضعا للمعايير الفرنسية حيث لا يسمح فيها باستعمال معايير المحاسبة الدولية.

وأحدث تطبيق معايير المحاسبة الدولية تغييرا جوهريا في فلسفة المحاسبة الفرنسية، وهو ما تطلب إعادة ترتيب نصوص القانون المحاسبي، كما طرح مشكل الفصل بين المحاسبة والجباية (56)، وقد أشارت التعليمة رقم 1382-2004 المؤرخة في 2004/12/20 أن التوفيق مع التوجهات الأوروبية يجب أن يتم بصفة تدريجية مدروسة، حيث أن إعداد الحسابات الفردية يجب أن يبقى وفق المخطط المحاسبي العام، كما اعتبرت غرفة التجارة والصناعة بباريس أن المؤسسات الفرنسية غير المدرجة في سوق مالي معنية أيضا بمعايير المحاسبة الدولية، وذلك في تقريرها بعنوان « تقريب القانون المحاسبي الفرنسي نحو معايير المحاسبة الدولية: اقتراحات محاسبية وجبائية»، والذي ورد في ثلاث أجزاء كما يلي:

- الجزء الأول: حدد تأثير المرجع الدولي على معايير المحاسبة الفرنسية.

– الجزء الثاني: حدد الآثار المحتملة الناتجة عن الاستمرار في مسار التوافق (عدم التأكد في مجال الجباية، المخاطر الاقتصادية المرتبطة بالتطبيق العملي للقيمة العادلة، الموارد المالية والبشرية الضرورية لتسيير الانتقال إلى المرجع المحاسبي الجديد،...إلخ).

– الجزء الثالث: قدم مجموعة اقتراحات حول مسار الإصلاح المحاسبي وضرورة الحياد الجبائي، كما أشار إلى أن المضي في مسار التوافق يجب أن يكون موضوع تفكير عميق لاسيما حول متطلباته وآثاره، كما يجب أن يراعي اهتمامات وآراء مختلف الأطراف الفاعلة، وأن يكون تدريجيا ومضبوطا ويقدم تسهيلات من أجل المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. (57)

5. النموذج المحاسبي الأمريكي

1.5. التطور التاريخي للمحاسبة في أمريكا

تعد الولايات المتحدة الأمريكية رائدة التيار الأنجلوسكسوني الذي يتكفل القطاع الخاص فيه بمهمة التنظيم المحاسبي عن طريق الشركات الكبرى والمجمعات المهنية وأرباب العمل، ولكن مع اشتداد حدة المنافسة في السوق المالي وبين الشركات متعددة الجنسيات، بدأ يتسع مجال تدخل الدولة في عملية التنظيم المحاسبي(58)، ويتميز القانون بصفة عامة في الولايات المتحدة الأمريكية بكونه قانونا عرفيا وليس قانونا مكتوبا مثل النموذج الفرنسي، حيث لكل ولاية قانونها الخاص بالشركات، وتعتبر النصوص القانونية المتعلقة بالمحاسبة قليلة نسبيا، كما أن دور الإدارة الجبائية ضعيف (59) نتيجة فصل المحاسبة عن الجباية.

ويجب الإشارة إلى أن المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية تأثرت بعمق بالمحاسبة الإنجليزية نظرا للتشابه بين البلدين بسبب اللغة المشتركة واستعمار المملكة المتحدة للولايات المتحدة الأمريكية لزمن طويل، وكون كثير من الأمريكيين هم أساسا مهاجرون من المملكة المتحدة(60)

في سنة 1934م تم تأسيس لجنة الاستثمارات والبورصة "SEC" لمواجهة آثار الأزمة الاقتصادية لسنة 1929م، وبدأت بإلزام المؤسسات الراغبة في الدخول للبورصة بنشر تقارير مالية دورية، حيث تمثل دورها في حماية المستثمرين عن طريق نشر كل المعلومات المفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات، وفوضت هذه اللجنة مهمة وضع المبادئ المحاسبية إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين

القانونيين العموميين، وذلك عن طريق لجنة المبادئ المحاسبية (بين 1938-1959)، ثم عن طريق مجلس المبادئ المحاسبية (بين 1959-1973)، وأخيرا تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB" سنة 1973م الذي يمارس مهامه حاليا تحت رقابة لجنة الاستثمارات والبورصة. (61)

ويمكن تحديد البيئة الاقتصادية، القانونية والجبائية في الولايات المتحدة الأمريكية، وارتباطها بالمحاسبة كما يلي: (62)

- البيئة الاقتصادية: في بداية القرن العشرين تطورت المؤسسات الأمريكية مما أدى إلى نمو العمليات حول رأسمالها، فبرزت الحاجة إلى معلومات مالية أكثر شفافية ومصداقية، حيث أن أزمة 1929 أدت إلى عدم رضا مستعملي التقارير المالية، فبدأت جهود تحسين المعلومة المحاسبية والمالية من طرف الحكومة وهيئات البورصة والمهنة المحاسبية، من جهة أخرى يعتبر السوق الأمريكي بمثابة سوق عالمي حيث يحتل المستثمرون الأمريكيون مكانة هامة في مجال الأعمال، وهو ما جعل مجلس معايير المحاسبة المالية يساهم بصفة كبيرة ونشطة في إصدار معايير المحاسبة الدولية.
- البيئة القانونية: تنوع المجتمعات في أمريكا نتج عنه عدم القدرة على وضع نصوص قانونية موحدة وملزمة في هذا المجال.
- البيئة الجبائية: هناك فصل تام بين قواعد تحديد النتيجة الجبائية والمبادئ المحاسبية.

2.5. هيئات التنظيم المحاسبي في أمريكا

تنقسم هيئات التنظيم المحاسبي في أمريكا إلى عمومية ومهنية، ولكن تحظى المهنة بالجانب والمجال الأكبر في مسار إصدار معايير المحاسبة والتدقيق.

- **المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA**: أسس هذا المعهد عام 1887م، وهو منظمة مهنية للمحاسبين المجازين بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية، وتتبعه لجنتان هما "اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة" التي تهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، ولجنة "معايير التدقيق". (63)

في البداية كان AICPA يرى ضرورة ترك كل مؤسسة حرة في اختيار طرقها المحاسبية الخاصة ضمن حدود واسعة، على أن تفصح عنها وتستمر في استخدامها من عام لآخر، حيث أعدت لجنة منبثقة من المعهد مبادئ عامة تم إقرارها من بورصة الأوراق المالية لنيويورك عام 1932م، فكانت المحاولة الأولى التي فرضت على المؤسسات المسجلة بالبورصة مجموعة شروط ومبادئ.(64)

وفي عام 1936م اعتمد المعهد مصطلح « مبادئ محاسبية مقبولة عموما»، وكان الاهتمام موجها لمبدأ الثبات في اتباع النسق، بعد ذلك تم تكوين لجنة الإجراءات المحاسبية سنة 1938م التي اكتفت بمناقشة المشكلات الجارية وإصدار توصيات تمثل ردود فعل سريعة لحل مشاكل التطبيق العملي ضمن 51 بحثا باسم "منشورات بحوث المحاسبة"، كما قدمت لجنة المصطلحات المحاسبية المشكلة عام 1949م أربعة منشورات باسم "منشورات مصطلحات المحاسبة" لتوحيد مضمون المفاهيم المحاسبية، وقد أعطت SEC لتوصيات المعهد صفة شبه رسمية بعدما ألزمت المؤسسات المسجلة بالبورصة بجعل قوائمها المالية المنشورة تنسجم مع هذه التوصيات.(65)

إلا أن لجنة الإجراءات المحاسبية تعرضت للعديد من النقد حول كيفية إصدار معاييرها (البطء، عدم الاستناد على أسس نظرية بحثية، عدم التناسق والانسجام بين المعايير،...)(66)، لذلك كون المعهد سنة 1959م مجلس المبادئ المحاسبية بهدف تطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموما، ونشر هذا المجلس 31 رأيا ملزما لأعضاء المعهد، كما نشر سلسلة توضيحية، إضافة إلى أربع بيانات تعالج موضوعات مختلفة، وسلسلة باسم "دراسات في بحوث المحاسبة" قام بها باحثون مستقلون أو تابعون لإدارة المعهد(67). وتعرض مجلس المبادئ المحاسبية بدوره لانتقادات عديدة تركزت في عدم تكريس الاستقلالية ووجود مشاكل في هيكل المجلس مع تلقائية عضوية شركات المراجعة الكبرى الثمانية آنذاك، إضافة إلى عدم إنجاز الأعمال المطلوبة بالسرعة الكافية، حيث أدى نقص التأييد لبعض إصدارات المعهد إلى تبنيه القاعدة 203 من أدبيات السلوك المهني التي تشترط الإفصاح عن أي انحراف عن مبادئه وآرائه إذا كان أثر هذا الانحراف جوهريا(68)، لذلك انعقد عام 1971م مؤتمر في واشنطن ضم بعض أعضاء المعهد بهدف إعادة النظر في أسلوب

صياغة مبادئ المحاسبة، وقد نتج عنه تشكيل لجنة تروبلود ولجنة ويت التي أدى تقريرها إلى تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1973م (الانتقال من صياغة المبادئ إلى المعايير). (69)

ويقوم AICPA حاليا بإصدار معايير التدقيق، وتقديم اقتراحات وآراء حول بعض النقاط المحاسبية غير المتعلقة بمجلس معايير المحاسبة المالية (SOP-STATEMENTS OF POSITION).

ومن أهم ما نشر المعهد:- مجلة المحاسبة التي تهتم بنشر المقالات والبحوث الخاصة بمهنة المحاسبة، وكذا نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية والمعايير التي يصدرها المعهد.- نشرات معايير المراجعة.- النشرات المختلفة المختصة بالمعايير والمبادئ والإجراءات المحاسبية (نشرات البحوث المحاسبية ARB، ومجموعة الآراء المحاسبية حول العديد من المشكلات المحاسبية). (70)

ويعقد المعهد امتحان القبول لمزاولة المهنة حيث لا يوجد فصل بين مهنة الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات.

- **لجنة الاستثمارات والبورصة SEC**: عبرت لجنة الاستثمارات والبورصة (التي أشرنا لها سابقا) سنة 1938م في سلسلة الإصدارات المحاسبية رقم 04 عن السماح للقطاع الخاص بإيجاد المبادئ المحاسبية، وأشارت إلى أن التقارير المقدمة إلى لجنة تداول الأوراق المالية يجب إعدادها وفق المبادئ التي تلقى قبولا عاما(71)، وقد تعمدت SEC الإبقاء على دور استشاري في مجال وضع مبادئ المحاسبة ومعاييرها تاركة المنظمات المهنية المختصة لتتخذ مثل هذه القرارات، ما عدا بعض الحالات الخاصة. (72)

- **مجلس معايير المحاسبة المالية FASB**: نتيجة لتقرير لجنة ويت تم عام 1973م تكوين مجلس معايير المحاسبة المالية (73) كهيئة مستقلة مكلفة بإعداد معايير المحاسبة الأمريكية، وهو يتكون من سبعة أعضاء يعملون بنظام الوقت الكامل، ويشغل فريقا من 40 شخصا حيث تفوق ميزانيته 15 مليون أورو، كما أن المعايير والنصوص التي يصدرها تطبق وتحترم مباشرة دون الحاجة للمصادقة عليها من طرف السلطات العمومية(74)، وقد تم في المقابل إنشاء مجلس منفصل

لمعايير المحاسبة الحكومية GASB لتنظيم عملية التقرير في المؤسسات الحكومية غير الهادفة للربح، حيث استمر الجدل بين المنظمتين حول وضع المعايير في بعض القضايا المحاسبية للمؤسسات غير الهادفة للربح. (75)

ويتكون مجلس معايير المحاسبة المالية من مجلس للأمناء يتم تعيينهم من ثمان منظمات (AICPA،AAA،جمعية إدارة الاستثمارات والبحث،...)، وتديره مؤسسة المحاسبة المالية FAF التي تتكون من 15 أمينا، والتي تعين المجلس الاستشاري الذي يقدم الاستشارة بشأن أهم الموضوعات، إضافة إلى أعضاء المجلس السبعة وتمويل مختلف المهام والوظائف. (76)

ومنذ تأسيسه يعمل مجلس معايير المحاسبة المالية على إرساء إطار تصوري يتمثل في نظام متناسق من الأهداف والمبادئ الأساسية المرتبطة ببعضها البعض التي تبين طبيعة ودور وحدود المحاسبة والقوائم المالية، ويعتبر كدليل للوصول عن طريق الاستنتاج إلى معايير محاسبية متماسكة، كما يمكن مستخدمي المعلومات المحاسبية من شرح وتفسير حسابات المؤسسة، ويستخدمه مراقبوا الحسابات كأداة تقييم، كما يستخدمه منتجو المعلومات المحاسبية في إيجاد الحلول للمشاكل التي لم يتطرق FASB لها، إضافة لهذا فإن للإطار التصوري دور بيداغوجي يتعلق بالتعليم المحاسبي (توفير وضبط الأسس النظرية الضرورية).

ويعتبر الإطار التصوري حلا لضمان استقلالية عملية إصدار المعايير، حيث يحدد FASB خياراته وفق نظرة علمية بعيدة عن الضغوطات، ويهتم بالمساعدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية، فنقل المحاسبة من قيود القانون إلى القيود الاقتصادية، وبذلك حدد مستخدمي المعلومات المحاسبية بالدرجة الأولى في المستثمرين لاتخاذ قراراتهم الاقتصادية وزيادة فعالية الأسواق المالية، ورغم ذلك وجهت للإطار التصوري عدة انتقادات منها:–هو قليل الفعالية.— هو إطار نظري للممارسات المحاسبية لفترة معينة.— التشكيك في قدرته على الإيصال إلى معايير محاسبية تمكن من حل المشاكل المستقبلية.— عدم التناسق في بعض النقاط.— غموض بعض التعريفات وعدم التطرق بصفة جيدة لبعض النقاط الضرورية(77).

ويصدر مجلس معايير المحاسبة المالية أربعة أنواع من المنشورات هي:- المعايير المفاهيمية (الإطار التصوري).— معايير المحاسبة المالية وتفسيراتها.- النشرات الفنية التي تجيب على الأسئلة المطروحة عند تطبيق المبادئ المحاسبية.— نصوص لجنة المهام الخاصة للقضايا الطارئة التي تعالج المواضيع التي لم يصدر بشأنها معيار محاسبي. (78)

وقد قدم موظفو SEC إلى الكونغرس سنة 2003 مجموعة توصيات بشأن مجلس معايير المحاسبة المالية تمثلت في ضرورة الاستناد على أهداف محددة مسبقا بشكل جيد، البحث في قصور الإطار التصوري، انفراد المجلس بسلطة وضع معايير المحاسبة، الاستمرار في جهود التقارب الدولي، العمل على إعادة تحديد الهيكل الهرمي للمبادئ المحاسبية، الزيادة من قدرة الوصول إلى الأدبيات الرسمية، وأخيرا قيام المجلس بمراجعة شاملة لأدبياته لتحديد المعايير التي تعتمد بشكل أكبر على القواعد، وتبني خطة لتغيير هذه المعايير، وقد استجاب المجلس لهذه التوصيات في جويلية 2004، وقرر الاستمرار في عدد من المبادرات الهادفة لتحسين جودة معاييره. (79)

- **الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA**: تكونت سنة 1916م باسم الجمعية الأمريكية لمدرسي المحاسبة في الجامعات التي ركزت مبدئيا على الأمور المتعلقة بتطوير المناهج الدراسية دون التدخل في الأمور المتعلقة بتطوير نظرية المحاسبة، وفي سنة 1935م غيرت اسمها لتصبح الجمعية الأمريكية للمحاسبة وأعلنت عن نيتها في توسيع أنشطتها في البحث والتطوير للمبادئ والمعايير المحاسبية (80)، وهي منظمة علمية تضم بالدرجة الأولى أساتذة المحاسبة في الجامعات حيث يعبرون عن آرائهم حول مواضيع محاسبية مختلفة، تصدر منذ سنة 1926م دورية ربع سنوية لها مكانة علمية مرموقة تسمى "مجلة المحاسبة"، كما تصدر منشورات باسم " أخبار تدريس المحاسبة "، وقد أثمرت جهودها بإصدار عدة دراسات وبحوث تهدف لصياغة نظرية للمحاسبة، وكذا معالجة المشاكل المحاسبية المختلفة، وقد اعتمدت الجمعية في دراساتها الأولى المنهج الاستقرائي، ثم تحولت تدريجيا إلى المنهج الاستنباطي. (81)

3.5. المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما:

تم استعمال مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما –GAAP– أول مرة سنة 1964، وذلك عندما ألزم AICPA المدققين بالإشارة في تقاريرهم إلى احترام المؤسسات المدققة للمبادئ المحاسبية المقبولة عموما، وقدم AICPA ترتيبا لهذه المبادئ في خمس مستويات كما يلي: (82)

– معايير وتفسيرات مجلس معايير المحاسبة المالية، آراء ومعايير وبحوث المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين، حيث تشكل هذه النصوص المبادئ المحاسبية الرسمية.

– النشرات الفنية لمجلس معايير المحاسبة المالية، دليل التدقيق والمحاسبة حسب قطاع النشاط وآراء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين.

– الإجراءات التطبيقية للمعايير المحاسبية التي تصدرها لجنة مجلس معايير المحاسبة المالية المسماة (ETIF-EMERGING ISSUES TASK FORCE)، والتي يجب أن تلتزم بها كل المؤسسات المسجلة في لجنة الاستثمارات والبورصة (بشرط قبولها الرسمي من مجلس معايير المحاسبة المالية)، النشرات التطبيقية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين.

– التفسيرات المحاسبية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين، النصوص أسئلة أجوبة لمجلس معايير المحاسبة المالية، التطبيقات المحاسبية ذات الانتشار الواسع والمتعلقة بأنشطة معينة.

– نصوص محاسبية أخرى مثل: الآراء التصورية للFASB، المعايير IAS/IFRS،....

ويتميز العرض المحاسبي الأمريكي بالمرونة عكس النموذج الفرنسي، حيث لا تحدد المعايير والنصوص القانونية مخططا للحسابات (أسماء وأرقام الحسابات)، ونماذج للقوائم المالية، وتقوم المؤسسات الأمريكية بوضع وترتيب الحسابات حسب احتياجاتها، كما تعرض قوائمها المالية بشكل مبسط مع احترام بعض المتطلبات (أصناف وأرصدة معينة)، ولا يوجد تطابق بين القوائم المالية والوثائق الجبائية(83).

4.5. مستقبل المرجع المحاسبي الأمريكي US–GAAP

إن اهتمام الولايات المتحدة الأمريكية بوضع معايير ذات استعمال عالمي يطرح التساؤل حول مستقبل المرجع الأمريكي خصوصا مع الأزمات التي يشهدها الاقتصاد الأمريكي والعالمي من فترة لأخرى.

5. 4. 1. انهيار بعض الشركات الكبرى وأثره على المحاسبة

شهد مطلع القرن الحالي انهيار بعض الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية، وفي مقدمتها شركة "ENRON" التي كانت من كبريات شركات الطاقة، وقد أدى هذا الفشل إلى خسائر مالية معتبرة وتسريح عدد كبير من العمال، وعلى إثر ذلك وجهت الاتهامات لمعايير المحاسبة الأمريكية، فبدأت المطالبة بضرورة التوجه نحو المعايير الدولية، وبغرض تصوير حجم القضية وانعكاساتها نلخص قصة انهيار شركة إنرون فيما يلي: (84)

كانت أسهم الشركة في 2001/01/01 تباع بما يزيد عن 90 دولار للسهم الواحد، وقد راجعت حساباتها عدة شركات مراجعة دون الإشارة إلى أي مشاكل جوهرية، وقد كانت الشركة تستخدم ما يعرف بمصطلح الوحدات ذات الأغراض الخاصة بهدف الوصول إلى سوق رأس المال والاحتماء من المخاطر، حيث يسمح للشركة بزيادة مستوى الرفع المالي والعائد على الأصول دون التقرير عن الدين في ميزانيتها (ظلت خسائر كبيرة لهذه الأصول بعيدة عن دفاتر الشركة)، ولتعويض المستثمرين في هذه الوحدات أو الشركات عن تحملهم للمخاطر تعهدت الشركة بإصدار أسهم إضافية، ومع انخفاض قيمة أصول هذه الشركات بدأت شركة إنرون في تحمل التزامات أكبر وأكبر بإصدار أسهم إضافية، وقد ازدادت المسألة تعقيدا مع انخفاض أسهم الشركة.

وفي 2001/10/16 أفصحت الشركة عن خسائر في الربع الثالث، وانخفضت قيمة السهم إلى 33 دولار، وفي 10/28 شكلت لجنة تحقيق خلصت إلى أن بعض موظفي الشركة متورطون بصورة مباشرة مع الشركات ذات الأغراض الخاصة، وأنهم حصلوا على عشرات ملايين الدولارات، وأن عدة عمليات كانت تهدف لتحقيق نتائج مرغوبة في القوائم المالية، وهي لا تعتمد على أهداف اقتصادية مشروعة أو تحويل للمخاطرة، حيث طلبت SEC معلومات عن الوحدات خارج ميزانية الشركة التي انخفض سهمها إلى ما يزيد قليلا عن 20 دولار.

وفي 11/12 تم الإعلان عن الأرباح المعدلة في الفترة 1997-2000، وهو ما أدى إلى خسارة تقدر بـ600 مليون دولار، وانخفض سعر السهم إلى 08 دولار تقريبا، لتتقدم الشركة أخيرا بإجراءات الإفلاس في 2001/12/02.

وتعتبر شركات المراجعة أحد أهم العوامل أمام تفاقم أزمة انهيار الشركات، حيث اهتمت بخدمات الاستشارة الأكثر مردودية، والتي قد تتعارض مع عملية المراجعة القانونية، لذا لا بد من التطرق إلى شركة ARTHUR ANDERSEN التي كانت خامس أكبر شركة مراجعة في العالم (توظف 8500 عامل في 84 دولة)، والتي قدمت خدمات متعددة لشركة إنرون عدا وظيفة المراجعة القانونية تصل إلى حد إسناد بعد وظائف المراجعة الداخلية (التي منعها قانون Sarbanes-OXLEY)، وتعتبر شركة إنرون رابع أكبر فشل في المراجعة يؤثر على ARTHUR ANDERSEN منذ 1999، حيث بدأت الشكوك حول مدى استقلالية شركة المراجعة عن شركة إنرون، وفي 2002/06/15 تم إدانتها بتهمة تضليل العدالة، ومنعت من العمل والتقرير عن عمليات المراجعة المقدمة للجنة تداول الأوراق المالية بعد أوت 2002م، ثم خرجت من النشاط بصفة كلية.

ونتيجة لهذه الأحداث وقع الرئيس الأمريكي في جويلية 2002 قانون Sarbanes-OXLEY الذي يفرض عددا من قواعد التحكم المؤسسي على المؤسسات التي يتداول الجمهور أوراقها المالية، وهذا ما يدفعنا إلى التساؤل عن صحة افتراض عدم تدخل الدولة في التنظيم المحاسبي الأمريكي ومدى واقعيته.

ومن الدروس المستفادة من انهيار شركة إنرون وغيرها من الشركات نذكر ما يلي: [85]

– الاهتمام بموضوع أخلاقيات وسلوكيات المهنة المحاسبية والنشاط الاقتصادي عموما من الجهات الرسمية والأكاديمية والمهنية.

– ضرورة ربط المبادئ الأخلاقية التي تحول دون وقوع الغش والاختلاس بمبادئ الإسلام المستمدة من كتاب الله وسنة نبيه عليه الصلاة والسلام لأنها المانع دون وقوع الخيانة والغش.

– الاهتمام بحوكمة الشركات لحمايتها وحماية حقوق ملاكها والجهات الأخرى المستفيدة منها.

5. 4. 1. التوفيق بين المعايير الأمريكية والمرجع الدولي

كان تطبيق المرجع المحاسبي الأمريكي منتشرا نظرا لتأثير الولايات المتحدة الأمريكية، وكذا متطلبات SEC من أجل الدخول للسوق المالي الأمريكي، إلا أنها تراجعت وأصبح من الضروري البحث عن معايير دولية، حيث من أهم أسباب تراجع انتشار US-GAAP على المستوى الدولي:

- إعدادها دون أي تدخل أو مساعدة من خارج الولايات المتحدة الأمريكية.
- هي معايير جد مفصلة مما يبرز صعوبة التحكم فيها.
- الشركات المطبقة لها تخضع تلقائيا لرقابة SEC.
- الاعتقاد السائد بأن هذه المعايير تخدم المصالح الأمريكية بالدرجة الأولى.
- الفضائح الكبيرة التي شهدها الاقتصاد الأمريكي (انهيار العديد من كبريات الشركات). (86)

وتعتبر الولايات المتحدة الأمريكية شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، وإن كانت لا تلتزم بها ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، ومع تزايد وتيرة العولمة في المعايير المحاسبية، وبعد أن تشكلت ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية، وكذلك نتيجة لبعض الكوارث المحاسبية التي وقعت في أمريكا في مطلع هذا القرن، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية تقترب من المعايير الدولية وفق شقين: الأول تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية، والثاني تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية (87)، حيث وفي تقرير لFASB عام 1998 بخصوص مستقبل المعايير المحاسبية الدولية، أعلن أن استخدام مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية لتطبق في كل أنحاء العالم أمر مرغوب فيه ويمكن تحقيقه(88)، لذلك وفي ذات السياق تم إبرام اتفاق بين IASB وFASB في 2002/10/29 يسمى "l'accord de NORWALK" بغرض التقريب بين معاييرهما، وينص هذا الاتفاق على مراجعة المعايير السابقة بهدف تقيل الفروقات الموجودة، وكذا العمل المشترك في إصدار المعايير مستقبلا بين الهيئتين.(89)

ومن أجل تحقيق هذا الهدف، بدأ العمل على وضع إطار تصوري مشترك، حيث تم إصدار وثيقة نقاش تقترح أن يكون للقوائم المالية هدف واحد هو توفير معلومات مفيدة للمستعملين في اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار والاقتراض وقرارات أخرى تتعلق بتخصيص الموارد (في المقابل يضيف الإطار التصوري للمرجع المحاسبي الدولي أن القوائم المالية تظهر أيضا نتائج التسيير أو مقارنة النتائج المحققة بالموارد التي وضعت تحت تصرف المسيرين)، وأول مشكل طرح هو اختلاف المعنى عند الترجمة فمثلا في النسخة الإنجليزية نجد كلمة "stewardship"، وهي غير سهلة للترجمة إلى الفرنسية (هل يتم التركيز على عملية التسيير أو مسؤولية المسير)، وقد تم اقتراح إزالة هدف تقييم المسيرين لأنه مضمن في هدف المساعدة على اتخاذ القرارات حول تخصيص الموارد.

واستقبلت الهيئتين 179 جوابا حول وثيقة النقاش أغلبها رأت أن مستعملي القوائم المالية لا يأخذون فقط قرارات تخصيص مواردهم (لا تساعد فقط المستثمرين في اتخاذ قرار الاحتفاظ بالأسهم، زيادة أو تخفيض استثماراتهم)، بل عليهم اتخاذ قرار الاستثمار في إستراتيجية المؤسسة، وهل من الواجب الاحتفاظ بالمسيرين أو تعويضهم (الحكم على نوعية التسيير وليس على نتائجه فقط)، إضافة إلى ذلك تم طرح موضوع التكلفة التاريخية وعلاقته بالقوائم المالية، وضرورة الاهتمام بالمعلومات السابقة دون إهمال توفير معلومات عن الفترات المستقبلية[90]، ومن بين الإجراءات المتخذة من كلا الهيئتين في هذا الإطار:

– الخطوات التي اتخذها FASB: أصدر أربع مسودات لتعديل أربعة معايير حتى تتوافق مع المعايير الدولية هي: المحاسبة عن التغيرات المحاسبية، ربح السهم، مبادلة الأصول غير النقدية، قياس تكلفة المخزون، إضافة إلى مشروع يتعلق بتبويب الالتزامات المتداولة وغير المتداولة.

– الخطوات التي اتبعها IASB: أصدر مسودة رقم (4) حول معيار التخلص من الأصول غير المتداولة والإفصاح عن العمليات المتوقفة، وذلك لتعديل المعيار الدولي 35 ليتوافق مع المعيار الأمريكي، كما يوجد تعاون بين المجلسين لدراسة الاختلافات المحاسبية فيما يتعلق بما يلي:

تكاليف البحوث والتطوير، ضرائب الدخل، التقرير عن القوائم المالية، الاندماج، حوافز منح الأسهم، الاعتراف بالإيراد،...إلخ.

الخلاصة

اتضح لنا من خلال هذه المداخلة أن التنظيم المحاسبي يحاول وضع الآلية المناسبة لإنتاج المفاهيم النظرية المختلفة وإدخالها في سياق التطبيق العملي.

وقد اهتمت المحاسبة الدولية التي أخرجت المحاسبة من الإطار الوطني إلى الدولي بتحديد أنواع النظم المحاسبية وأسباب الاختلافات بينها، حيث تبين وجود مجموعة من العوامل البيئية المؤثرة (العامل الاقتصادي، المالي، الثقافي،...) التي تعد المحدد الرئيسي لاختيار نظام محاسبي معين دون سواه، إلا أنه وبصفة عامة بينت مختلف الدراسات أن النظم المحاسبية تنقسم حسب تقسيم مسؤولية التنظيم بين الدولة والقطاع الخاص إلى تنظيم قانوني تحكمه الدولة (النموذج الأوروبي القاري)، وتنظيم مهني أو ذاتي يحكمه القطاع الخاص وتؤطره الدولة (النموذج الأنجلوسكسوني).

وفي هذا الإطار تبين من خلال دراسة تجربتين رائدتين في التنظيم المحاسبي (النموذج الفرنسي والنموذج الأمريكي) ما يلي:

– رغم اعتماد النظام الفرنسي على القانون في التنظيم المحاسبي، إلا أنه لم يغفل دور المهنة من خلال التمثيل الذي تحظى به في مختلف الهيئات واستشارتها في إعداد مختلف النصوص القانونية ذات الطابع المحاسبي، وهذا ما أعطى للمحاسبة الفرنسية الصلابة والقبول الكبير من طرف مختلف الأطراف الفاعلة، وكذا القدرة على تحقيق الأهداف المسطرة رغم عدم الاستناد على إطار نظري واضح ومتين، إلا أنها من جهة أخرى قلصت من مرونة المحاسبة وقدرتها على الاستجابة لحاجات مستخدمي المعلومات.

– في المقابل نجد أن اعتماد المحاسبة الأمريكية على المهنة في التنظيم المحاسبي أضفى نوعا من المرونة للمحاسبة وجعلها تنسجم مع متطلبات الاقتصاد الرأسمالي والأسواق المالية النشطة، إلا أن هذا شكل نوعا من الخطورة في ظل تعقد النظام المحاسبي الأمريكي وصعوبة تطبيقه والرقابة

عليه، وإمكانية السيطرة عليه لتحقيق أغراض فئات معينة، حيث نتج عن هذا وقوع أزمة مالية مطلع القرن الواحد والعشرين وانهيار العديد من الشركات، وهنا بدأ تدخل الدولة لوضع بعض الضوابط العامة للعمل المحاسبي.

– ومما سبق نستنتج أن الوضع الأمثل للتنظيم المحاسبي في الجزائر يجب أن يرتكز على الدمج بين خصائص النموذجين الفرنسي والأمريكي، وذلك للاستفادة من الحيطة والحذر التي تميز المحاسبة الفرنسية من جهة، والاستفادة من مرونة المحاسبة الأمريكية من جهة أخرى. من هنا يمكن توفير الإطار التنظيمي المناسب للتطبيق الجيد لمعايير المحاسبة الدولية مع احترام البيئة الوطنية.

– في الأخير نشير إلى أنه رغم الإمكانيات الضخمة التي تحوزها كل من الولايات المتحدة الأمريكية وفرنسا ورصيدهما الفكري الكبير في المجال المحاسبي نجد أن عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في كل منهما كانت تدريجية ومدروسة، في حين اعتمدت الجزائر تطبيقا عشوائيا رغم افتقار الإمكانيات الضرورية سواء تعلق الأمر بالجانب الأكاديمي أو الجانب العملي التطبيقي.

الهوامش:

(1) هلال درحمون: المحاسبة التحليلية: نظام معلومات للتسيير ومساعد على اتخاذ القرار في المؤسسة الاقتصادية – دراسة مقارنة –، أطروحة لنيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2005/2004، ص 10.

(2) محمد المبروك أبو زيد: المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، القاهرة، 2005، ص 57.

(3) Elena BARBU : Harmonisation Comptable internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction, Laboratoire Orléanais de Gestion, cahier de recherche n° 07/2005. , page 04.

(4) Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit ; Economica, paris 2000, page 374.

(5) Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Op.cit, page 374-375.

(6) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 157.

(7) Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Op.cit, page 375.

(8) ريتشارد شرويدر وآخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية 2006، ص 110.

(9) عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان: التطور المحاسبي والمشاكل المحاسبية المعاصرة، دار النهضة العربية للطباعة والنشر، بيروت 1988، ص 52-53.

(10) عبد الحي مرعي، محمد سمير الصبان: مرجع سبق ذكره، ص 59.

(11) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 161.

(12) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 165.

([13]) ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص 109.
([14]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 171.
([15]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 177-179.
([16]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 202-206.
([17]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 62-72.
(18) Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Op.cit, page 74.
([19]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 99.
(20) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comp table en France, in revue française de gestion, 2003/6, N°147, France, page 34.
(21) Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Dunod, paris 1994, page 05.
([22]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 58.
([23]) شنوف شعيب: الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي حالة BP EXPLORATION LIMITED، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، 2007/2006، ص 38.
([24]) محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 107.
(25)Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, page 35-37.
(26) Christine COLLETTE, Jaques RICHRD: comptabilité générale : les systèmes français et anglo-saxons ; Dunod, paris 2000, page 29.
(27) Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Gualino EJA, paris 2004, page 29.
(28) Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Op.cit, page 15.
(29) Pierre DUFLIS, Claude LOPATER, Emmanuelle GUYGMARD (membres de Price Waters house Coopers), en collaboration avec Marie-Jeanne MORVAN: comptabilité 2004, mémento pratique, édition Francis Lefebvre 2003, France, p34-35..
(30) Christine COLLETTE, Jaques RICHRD: comptabilité générale : Op.cit, page 77-78.
(31) http://www.expertscomptables.fr/csoec/interesse/institution/les_syndicats_de_la_profession. (consulté le 09/07/2009)
(32) http://www.cncc.fr/cncc.html (consulté le 09/07/2009)
(33) http://www.cob.fr/affiche_page.asp?urldoc=lesmissionsamf.htm&lang=fr&Id_Tab=0(consulté le 09/07/2009)
(34) Robert OBERT: la structuration juridique des textes comptables français, in revue française de comptabilité n°404, novembre 2007, p 06.

(35) Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Op.cit, p 9-12.

(36) Pierre DUFLIS, Claude LOPATER, Emmanuelle GUYGMARD (membres de Price Waters house Coopers), en collaboration avec Marie-Jeanne MORVAN: Op.cit, p46.

(37) Pierre DUFLIS, Claude LOPATER, Emmanuelle GUYGMARD, en collaboration avec Marie-Jeanne MORVAN: Op.cit, p 52.

(38) Bernard COLASSE : cadres comptables conceptuels; in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, p102-101.

(39) Cyrille MANDOU: comptabilité générale de l'entreprise; éditions De Boeck Université, 2eme édition, Bruxelles, Belgique, 2008., p23-29.

(40) Jean-Guy DEGOS : Révolution du savoir comptable et émergence des organisations internationales, cahier de recherche de l'IAE n° 14-2005, France; p10.

(41) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, in revue française de gestion, 2003/6, N°147, France; p37.

(42) Claude PEROCHON: normalisation comptable francophone, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000; p907-908.

(43) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, P37.

(44) Mohamed OUANDELOUS: Instruments comptables et gestion des sociétés nationales, Mémoire pour le diplôme d'étude supérieurs, université d'Alger, institut des sciences économiques, année universitaire 1975-1976, P21.

(45) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, P38.

(46) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2008، ص 60-61.

(47) Cyrille MANDOU: comptabilité générale de l'entreprise; Op.cit, P40-41.

(48) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, P-41 39.

(49) Laurent LEVESQUE: modernalisation du normalisateur comptable français, SIC n°260, janvier 2008,P26.

(50) Robert OBERT: la structuration juridique des textes comptables français, Op.cit, P 06.

(51) Laurent LEVESQUE: modernalisation du normalisateur comptable français, Op.cit,P26.

(52) http://www.focuspcg.com/menu_gauche/actualite/actualite_du_cnc (consulté le 18/09/2009).

(53) Robert OBERT: Les spécificités du droit comptables en 2007, in RFC n°400, juin 2007,P25.

(54) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, P38-39.

(55) Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, édition Gualino EJA, paris 2004, page 30.

(56) Christian HOARAU: place et rôle de la normalisation comptable en France, Op.cit, P43.

(57)Thierry ROY: La convergence PCG/IAS jusqu'ou?,in RFC 378, juin 2005, France, P32-33.

([58]) طارق حمزة: المخطط المحاسبي الوطني، دراسة تحليلية انتقادية، مذكرة ماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، 2004/2003، ص 57.

(59)Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Op.cit, P48.

([60])حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2008، ص 86.

([61]) طارق حمزة: مرجع سبق ذكره، ص 59–60.

(62) Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, P141-143.

([63]) رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1998، ص 51.

([64]) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 90–91.

([65]) رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص52–53.

([66])ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص32.

([67]) رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص54–55.

([68])ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص34–35.

([69]) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 92.

([70]) حسين مصطفى هلالي: المعايير المحاسبية الدولية (الجذور–الحصاد–المستقبل)، أدوار المحاسبين ومراقبي الحسابات في قرارات الإدارة وتنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، القاهرة، الشارقة 2006، ص 08.

([71]) ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص30.

([72]) حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 87.

([73])حسين القاضي، مأمون حمدان: نظرية المحاسبة: دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2007، ص 31–32.

(74)Stéphan BRUN: Financial Accounting Standards Board (FASB), in RFC 367, juin 2004, France, P16.

([75]) أمين السيد أحمد لطفي: إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، مصر 2008، ص 20.

([76]) ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص36.

(77) Bernard COLASSE : cadres comptables conceptuels; in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, P94-97.

(78) Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, Op.cit, P145.

([79]) ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص102.

([80]) ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص28–29.

([81]) رضوان حلوة حنان: تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة، مرجع سبق ذكره، ص58–60.

(82)Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Op.cit, P55-56.

(83)Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, Op.cit, P147.

([84])ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره ، ص51-56.

([85]) إحسان بن صالح المعتاز: أخلاقيات مهنة المراجعة والمتعاملين معها: انهيار شركة إنرون والدروس المستفادة، مجلد جامعة الملك عبد العزيز للاقتصاد والإدارة، مجلد 22 عدد 01، 2008، ص 289.

(86) Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Op.cit, P20.

(87)http://www.gccaao.org/smd1.html(consulté le 26/08/2009)

([88]) نعيم دهمش: معايير المحاسبة الدولية وهيمنة العولمة، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد 116، ص 09.

(89) Stephan BRUN : L'essentiel des normes comptables internationales IAS/IFRS, Op.cit, P21.

(90) Christophe MARION : Révision du cadre conceptuel : avec ou sans stewardship? la comptabilité doit-elle être redditionnelle?; in RFC n° 409, avril 2008, P4.