آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي

أ. هشام سفيان صلواتشي
المدرسة العليا للتجارة - الجزائر
h.s.salaouatchi@hotmail.com

أ. يوسف بودلة
جامعة الجزائر - الجزائر
youcef_montreal@yahoo.fr

Received: 2010 Accepted: 2010 Published: 2011

ملخص:

لقد قامت الجزائر منذ تخليها عن الاقتصاد الموجه و تبنيها لاقتصاد السوق بعدة إصلاحات اقتصادية، و هذا بغرض مواكبة تحديات الاقتصاد العالمي و انفتاحها على العولمة، من خلال انضمامها المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة. حيث مست هاته الإصلاحات جوانب عديدة من بينها إصلاح النظام المحاسبي، و هذا بإعادة هيكلة المخطط المحاسبي الوطني، واعتماد مشروع نظام محاسبي مالي جديد يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، والذي سيبدأ العمل به مطلع سنة 2010. و يهدف هذا الأخير إلى كسب المزيد من المزايا بالانفتاح و تقديم تسهيلات لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، وهذا ما أبرز الحاجة إلى إيجاد توافق و توحيد بين المعايير المعمول بها محليا و المعايير المحاسبية الدولية في ظل التوافق المحاسبي المالي الدولي.

الكلمات المفتاحية: المخطط الوطني للمحاسبة، النظام المالي المحاسبي، المحاسبة الدولية، التوحيد المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية.

Résumé:

Depuis que l'Algérie a abandonné l'économie planifiée vers une économie de marché, adopte plusieurs réformes économiques afin de répondre aux exigences de l'économie mondiale et de la mondialisation, surtout que l'économie algérienne pourra adhéré à l'Organisation Mondiale de Commerce dans les prochaines années. Les changements constatés au niveau de l'économie mondiale, oblige l'Algérie à prendre des mesures sur tout les système adéquate avec son économie, notamment sur son système comptable, ou des réformes son mise en œuvre afin d'adopter un nouveau système comptable financier, conformément aux normes comptables internationales IAS/IFRS, l'application de ce nouveau système commencera au début de 2010. Celui-ci vise à acquérir plus de fonctionnalités et offrir des facilités pour attirer les capitaux étrangers, et la nécessité de trouver un consensus et d'unifier les critères établis par les normes comptables locales et financières internationales.

Mots clés: *Plan comptable national, système de comptabilité financière, comptabilité internationale, unification comptable, les normes comptables internationales.*

تمهيد:

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية (Les Normes Comptables Internationales)، معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتي حل محلها الآن مجلس المعايير المحاسبية الدولية (I.A.S.B)، وهو عبارة عن منظمة خاصة تم اختيارها من طرف الإتحاد الأوروبي لإعداد مرجع محاسبي موحد. و تهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية، كما تسمح بإقصاء الحواجز التجارية البينية. وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصداقية و قابلية المقارنة للمعلومات زمنيا ومكانيا)، بإعطاء المصداقية للأسواق المالية خصوصا في ظل

الفضائح المالية المتوالية كفضائح "أنرون Enron"•، "وارلدكوم WorldCom"، "بارمالا Parmalat" التي تعصف بالوسط المحاسبي، ما جعل الحذر يسود في التعامل مع المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات.

إن فكرة توحيد العالم محاسبيا فكرة ليست بجديدة، فهي ترجع إلى منتصف القرن 19 في بريطانيا عند ظهور المنظمات المهنية المحاسبية، ثم انتقلت هذه الفكرة إلى الولايات المتحدة، وتضاعف التوحيد المحاسبي بعد أزمة الكساد العالمي عام 1929 الذي كشف عن الكثير من التلاعبات في الإفصاح المحاسبي، فظهرت هيئات محاسبية دولية، وعقدت المؤتمرات في مختلف البلدان لغرض إيجاد توافق دولي حول توحيد محاسبي ليتجسد بوضع معايير محاسبية دولية سنة 1973 اتفق على تطبيقها في جميع دول العالم تقريبا.

وفي الجزائر، وطبقا لتوجيهات السلطات العمومية، تم وضع نظام محاسبي مالي جديد يخضع لمعايير المحاسبة الدولية (سيشرع في تطبيقه سنة 2010)، وهذا من أجل تطبيق معايير مفهومة ومقبولة كتلك الموجودة في مختلف دول العالم، قادرة على توفير معلومات نوعية وصادقة، موجهة لمستعملي الكشوفات المالية للمؤسسات الاقتصادية الجزائرية لمساعدتهم في اتخاذ مختلف القرارات، وسنقوم خلال هاته المداخلة بطرح الإشكالية التالية:

- ما هي الآفاق المرجوة من تطبيق المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية في ظل التوافق المحاسبي و المالي المميز لبيئة الأعمال الدولية ؟

و سنحاول من خلال هذه الورقة البحثية تناول المحاور التالية:

- ✓ ماهية المحاسبة الدولية؛
- ✓ أهداف و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي؛
- ✓ مفهوم و مستويات التوحيد المحاسبي؛
- ✓ المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر.

أولا: ماهية المحاسبة الدولية:

إن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للقارات وتكاثرها وانتشارها عبر أنحاء العالم، زاد من حجم الاستثمارات الأجنبية بين الدول، فظهر على إثرها مصطلحات جديدة استجابة إلى هذه المرحلة من عمر التجارة الدولية من بينها: "المحاسبة الدولية ".

1. **مفهوم المحاسبة الدولية:**

هناك تعاريف عديدة للمحاسبة الدولية راجع إلى تعدد مجالاتها وعدم تجانسها، فمنهم من يعرفها من خلال تطورها التاريخي، ومنهم من يعرفها من خلال مشاكل فروع الشركات الأجنبية التي تعاني منها، ومنهم من يعرفها من خلال الفرو قات التطبيقية لها بين الدول.

فمثلاً عرفها "يوالز WOWLES" على أنها: أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشاكل المحاسبية للمعاملات المالية للشركات المتعددة الجنسيات، أما "جونينغ JENNING" فعرفها بأنها تمثل: مجموعة من المعايير المحاسبية الموحدة و المقبولة دوليًا، و التي تحكم الممارسات العملية للمهنة؛ بينما "مولر MUELLER" فعرفها بأنها: تلك المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول.

من خلال هذه التعاريف يمكن الخروج بتعريف إجرائي أكثر شمولاً للمحاسبة الدولية على أنها: مجموعة المعايير المحاسبية المقبولة، و التي تستعمل على نطاق دولي و لاسيما من طرف الشركات المتعددة الجنسيات والعابرة للقارات، وهذا ما يتيح المجال واسعًا للمحاسبة لاعتبار أنها اليوم أصبحت دولية بعدما كانت محلية، ويعطيها الصبغة العالمية، حيث أطلق عليها مصطلح "عولمة المحاسبة".

و لا يعني ذلك أن المعايير المحاسبية الدولية سهلة التطبيق أو أنها لا تواجه مشاكل في الميدان، إنما هناك عدة مشاكل تعاني منها نذكر[1]:

- مشاكل مرتبطة بالتغير في قيمة النقود لمختلف العملات الدولية؛
- مشاكل مرتبطة بالاختلاف في التشريعات القانونية للضرائب بين الدول؛
- مشاكل مرتبطة بأسس تقييم المؤسسة و أصولها و موجوداتها؛
- مشاكل تتعلق بطرق و وسائل المراجعة بين الدول؛
- مشاكل تتعلق بمستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير و القوائم المالية ومعايير إعدادها؛
- مشاكل تتعلق باختلاف في تقييم الاحتياطات و المخصصات في المؤسسة المتعددة الجنسيات.

ولتذليل هذه المشاكل، فقد بذلت مجهودات كبيرة لتوحيد النظريات والأفكار المتعلقة بتطبيق المحاسبة على نطاق عالمي وجعلها موحدة إلى حد ما، وذلك بغرض تحقيق الأهداف التالية[2]:

- إيجاد نوع من التوافق بين الدول لتسهيل عملية المقارنة؛
- الوصول إلى قواعد محاسبية دولية يمكن الاستعانة بها لتطوير الأنظمة المحاسبية المحلية؛
- العمل على جعل القوائم المالية للشركات أكثر دولية.

2. التطور التاريخي للمحاسبة الدولية:

يمكن تقسيم الحقبة التاريخية التي ظهرت فيها المحاسبة الدولية إلى مرحلتين من الزمن، قبل سنة 1972 وبعد سنة 1972[3].

- **قبل سنة 1972**: قبل هذه السنة كان الاهتمام منصبًا على عقد المؤتمرات والملتقيات الدولية للتقارب في وجهات النظر وإزالة الاختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول، ومن بين أهم هذه المؤتمرات نجد:

- ✓ مؤتمرات المحاسبة الأمريكية (AIC)، و الذي تم عقد مؤتمره الأول سنة 1949.
- ✓ مؤتمرات الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين و الماليين (UEC)، وتم عقد أول مؤتمر سنة 1951، وقد ضم 12 جمعية محاسبية أوروبية.
- ✓ مؤتمرات الاتحاد الإقليمي لمحاسبي آسيا والمحيط الهادي (CAPA)، وتم عقد أول مؤتمر له سنة 1957.

- **ابتداء من سنة 1972**: وبفعل المؤتمرات الدولية السابقة أسفرت عنها مرحلة جديدة من التطور في المحاسبة الدولية، وانبثق عنها ميلاد منظمتين محاسبيتين عالميتين تعمل على تقليص الاختلافات المحاسبية بين الدول، و ذلك في مدينة "سيدني" بأستراليا، عن طريق المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة، و هما:

- ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) سنة 1973.
- ✓ لجنة الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) سنة 1977.

لتتوالى عدة منظمات ولجان دولية بعد ذلك، منها لجنة الأمم المتحدة عبر الدول (UNE)، ولجنة الاستثمار الدولي للشركات المتعددة الجنسيات المنبثقة عن منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) سنة 1981، والتي تعمل على التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية.

بالإضافة إلى المنظمات السابقة فقد أسهمت العديد من المعاهد والجمعيات المحاسبية مهنيا وأكاديميا في تطوير المفاهيم والمبادئ والإجراءات المحاسبية، وعلى وجه الخصوص الجمعيات والمجالس والمعاهد الآتية[4]:

- ✓ جمعية المحاسبة الأمريكية American Accounting Association (AAA).
- ✓ هيئة تداول الأوراق المالية The Securities Exchange Commission (SEC).
- ✓ مجلس مبادئ المحاسبة The Accounting Principles Board (APB).
- ✓ مجلس معايير المحاسبة المالية The Financial Accounting Standards Board (FASB).
- ✓ الجمعية الوطنية للمحاسبين The National Association of Accountants(NAA).
- ✓ مجلس معايير محاسبة التكاليف The Cost Accounting Standards Board (CASB).
- ✓ المعهد الكندي للمحاسبين المعتمدين The Canadian Institute of Chartered Accountants

- ✓ الاتحاد الدولي للمحاسبين The International Federation of Accountant (IFAC).
- ✓ لجنة معايير المحاسبة الدولية The International Accounting Standards Committee

والجدير بالملاحظة أن سبب التطور الحاصل في المحاسبة الدولية هو مشكلة أزمة الكساد العالمي 1929، حيث اكتشفت آنذاك عمليات غش و تلاعبات في الإفصاح المحاسبي، مما نتج عنه انهيار في الأسواق المالية الأمريكية ثم بعد ذلك في أسواق أنحاء العالم، و هذا ما أدى إلى التفكير في التوحيد المحاسبي.

و فعلاً، ففي سنة 1995 وافقت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية للتبادل (IOSCO) على تطبيق معايير المحاسبة الدولية في جميع الأسواق المالية العالمية، كما زاد قبول المعايير الدولية كأساس للإفصاح المحاسبي من خلال صدور قانون الاتحاد الأوروبي سنة 2002 يلزم بموجبه كل الشركات الأوروبية الكبرى على إعداد قوائمها المالية وفق المعايير الدولية، والإفصاح المالي و ذلك ابتداءً من سنة 2005، ليتم تعميم تطبيقه على الشركات المتوسطة في الكثير من دول العالم، و من بينها الجزائر التي ستبدأ العمل به بداية سنة 2010، وذلك بفضل القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 ، والقرار المؤرخ في 26 جوان 2008 [5].

ثانيا: أهداف و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي:

يعتبر التوافق مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية، ويفيد الحد من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويتميز عن التوحيد الذي يفترض أساساً كتوحيد كلي للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل عام على المستوى الدولي، كما يعتبر التوافق المحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية، في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منتظم.

ويعبر التوافق أو التقارب المحاسبي عن: "عملية تقليل الفروقات في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول، مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية. وتتضمن عملية التوافق تطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم، وهذا لزيادة عالمية أسواق رأس المال [6].

و هكذا فالتوافق المحاسبي الدولي يضيق مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية، ويؤدي إلى اعتماد نظم محاسبية متشابهة.

1. أهداف التوافق المحاسبي:

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق المحاسبي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها:

1.1. المؤسسة المعدة للقوائم المالية: يساعد التوافق المحاسبي على:

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية خاصة فيما يتعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات، والتي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية؛

- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة؛

- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها؛

- التموقع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

2.1. **الأطراف المستعملة للقوائم المالية**: إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق المحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساساً في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلوماتها على أساسها وبالتالي استبعاد أي أثر من أجل اتخاذ قرارات استثمارية ملائمة.

3.1. **الهيئات الأخرى**: تتحقق أهداف التوافق المحاسبي لهذه الفئة من خلال عملية الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات مثل: الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيحه من خفض تكاليف هذه الرقابة التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات)، أو أعباء إضافية تتعلق بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة والبرامج التكوينية.

2. دواعي و متطلبات التوافق المحاسبي الدولي:

1.2. **شمولية أسواق رأس المال (العولمة المالية)**: إن مفهوم العولمة الذي أصبح متداولا في السنوات الأخيرة هو مصطلح قياسي يشمل كل مجالات الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والثقافية والسياسية، وما يهمنا هنا هو العولمة الاقتصادية، التي من تجلياتها العولمة المالية، والتي يقصد بها حرية تحرك رؤوس الأموال مهما كان شكلها بين دول العالم دون أي قيد أو شرط.

فقد أفرزت هذه الأخيرة توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، ما أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال الذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:

-**توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات**: سمحت الأموال المتوفرة في البنوك العالمية، ومؤسسات وصناديق التأمين بزيادة رؤوس الأموال الدولية بمعدلات تفوق بكثير معدلات نمو التجارة والدخل العالمين، لذا فإن حركة رؤوس الأموال على المستوى الدولي تهدف إلى تحقيق أرباح باستثمارها في الدول التي هي في حاجة إلى موارد مالية أفضل من بقائها أو

استثمارها بمعدلات منخفضة في الدول المصدرة لهذه الأموال، وهو ما مهد لظهور ما أصبح يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إتاحة كل الحدود والحواجز الجمركية المعرقلة لتطور التجارة العالمية.

- **تطور الأسواق المالية الدولية:** كان للعولمة المالية الدور الكبير والهام في تحقيق التقارب بين مختلف الأسواق المالية، وقد ساهم التقدم التكنولوجي في مجال الاتصالات والمعلومات مساهمة فعالة في دمج وتكامل الأسواق المالية الدولية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمنية بين الأسواق المختلفة وانخفضت تكاليف الاتصالات السلكية واللاسلكية وعمليات المحاسبة إلى درجة كبيرة، وهو الأمر الذي كان له الأثر البالغ في زيادة حركة رؤوس من سوق لآخر، و في زيادة الروابط بين مختلف الأسواق المالية إلى الحد الذي جعل بعض المحللين الماليين يصفونها كما أنها شبكة مياه في مدينة واحدة[7].

- **تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية و المالية الدولية:** كان لنمو الأسواق المالية وتطويرها وانفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني استراتيجيات اتصال مالية قوية، كفيلة بربطها مع المستثمرين الذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية والمالية التي تنشرها هذه الشركات، سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية وأرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.

-**التباين و الاختلاف في الأنظمة:** لقد أتبث الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها، خاصة ما يتعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ومع ذلك يبقى الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية قائماً بين الدول تبعا لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة والتي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول[8].

ثالثا: مفهوم و مستويات التوحيد المحاسبي:

1. مفهوم التوحيد:

لقد تعددت التعاريف حول موضوع التوحيد المحاسبي، وتباينت في طريقتها بين من تناولت التوحيد المحاسبي بالمفهوم ومن تناولته بالأهداف. حيث يعتبر البعض التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم موجه لمجموع

محاسبات المؤسسات المنتجة في الدولة، أو مجموعة من الدولة أياُ كان نوع القطاع الذي ينتمي إليه، أما المخطط الفرنسي فلقد تناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد يهدف إلى[9]:

- ✓ تحسين المحاسبة؛
- ✓ فهم المحاسبات و إجراء الرقابة عليها؛
- ✓ مقارنة المعلومات المحاسبية (في الزمان و المكان)؛
- ✓ دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع أنشطة والدولة؛
- ✓ إصدار الإحصائيات.

من خلال التعريفين السابقين، يمكن القول بأنهما اكتسبا صيغة قومية على المستوى القومي، أما على المستوى الدولي فيمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه: "العمل على تضييق نطاق الاختلاف فيما يخص الأسس و المعايير المحاسبية الدولية المقبولة قبولاً عموماً، والتي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس والمبادئ التي تم توحيدها "[10].

من هذا التعريف،يمكن القول أن التوحيد المحاسبي العالمي تكمن مهامه الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية وإزالة الاختلاف الموجود، والتقليل من الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية.

2. مستويات التوحيد:

-**على مستوى المبادئ**: يقتصر التوحيد في هذا المستوى على الأسس والمبادئ والمعايير الأساسية التي يتم اعتمادها والذي يشمل على ما يلي[11]:

- ✓ توحيد أسس ومبادئ التقييم؛
- ✓ توحيد أسس ومبادئ قواعد حساب التدفقات النقدية؛
- ✓ توحيد أسس ومبادئ عرض البيانات المالية.

-**على مستوى القواعد**: ويشمل توحيد القواعد والإجراءات والوسائل المحاسبية، وتتطلب هذه العملية ما يلي :

- ✓ حصر واختيار القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلاً، أو التي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- ✓ الحذر عند استخدام القواعد والإجراءات البديلة.

-**على مستوى التنظيم**: ويشمل التوحيد على هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي بأسره، وما يقوم عليه من أسس ومبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات، ويمتد هذا تنميط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس والمبادئ التي يقوم عليها.

3. **فوائد التوحيد**: يترتب على التوحيد فوائد نذكر منها ما يلي[12]:

- ✓ زيادة دلالة البيانات المحاسبية، وذلك لقيامها على أسس موحدة ومفاهيم مشتركة، بما يزيد من إمكانية الاعتماد عليها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- ✓ زيادة إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة، بهدف قياس كفايتها النسبية أو لغرض اتخاذ القرار؛
- ✓ زيادة قابلية البيانات المحاسبية المستخرجة على أساس موحد للتعديل بما يتفق والاحتياجات والمفاهيم الاقتصادية؛
- ✓ إمكانية وسهولة تعديل البيانات المحاسبية القائمة على أسس موحدة ومفاهيم محددة، لما قد يطرأ من تقلبات في المستوى العام للأسعار؛
- ✓ إذا تم الاتفاق على أسس ومبادئ محاسبية عالمياً، فان ذلك سيكون له جليل الأثر في توجيه البحث الأكاديمي المحاسبي على تحسين أداء المحاسبة لوظائفها، عن طريق البحث في الوسائل البديلة بدلاً من التركيز حول الجدل في مزايا وعيوب البدائل المحاسبية الموحدة؛
- ✓ توفير إمكانية التجميع المرحلي للبيانات المحاسبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية إلى بيانات.

4. **الانتقادات الموجهة للتوحيد**:

يوجه للتوحيد المحاسبي انتقادين رئيسين هما[13]:

- ✓ إن مقومات التوحيد الأساسية من تشابه النشاط وإمكان تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توفيرها في الوحدات الاقتصادية المختلفة؛
- ✓ إن المبادئ والقواعد المحاسبية لابد وأن يتم تصنيفها في ظل ظروف معينة وقد تختلف من مؤسسة لأخرى، وأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة.
- ✓ إن مرحلية المفهوم منطقية تامة، حيث أنه لا يمكن الانتقال مباشرة من التنوع المحاسبي (الاختلاف المحاسبي) إلى التوحيد المحاسبي، إذ أن ذلك يتطلب انتقالاً ثورياً (فجائياً) والثورية في صقل المعرفة التطبيقية – كالمحاسبة- غير محبذة.

لذلك فإن مفهوم التوافق المحاسبي يجسد مرحلة تمثل جسراً ذو طبيعة السياسة مبلغها التوحيد المحاسبي و إن كان صعب التحقق، فالتوجه الحالي إذن اتجاه نحو تحقيق التوافق المحاسبي.

رابعا: معايير المحاسبة الدولية (IAS):

للتقليل من الاختلافات والتناقضات المحاسبية بين مختلف الدول (مثل معالجة مشكلة الإيجار التمويلي، تقويم المخزون السلعي آخر المدة، اختلاف في تحديد مفهوم الأصول والمصروفات والخسارة..الخ. كل ذلك صعب من إجراء مقارنات بين مختلف القوائم المالية للدول)، فقد أصدرت معايير محاسبية موحدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي أنشأت سنة 1973، و سميت بـ: " معايير المحاسبة الدولية "، حيث أول معيار محاسبي كان سنة 1974 يوضح عملية الإفصاح عن السياسات المحاسبية المعتمدة.

وفي سنة 1983، وقع انضمام كل المنظمات المحاسبية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) إلى هذه اللجنة، لترتفع عدد أعضاءها إلى 142 منظمة ممثلة لـ 103 دولة إلى غاية سنة 1999، و إصدار 41 معيار محاسبي إلى غاية 2001.

ومنذ ذلك التاريخ تغير إسم اللجنة إلى اسم "مجلس معايير المحاسبة الدولية " (IASB)، كما أصبحت المعايير التي تصدر عن هذا المجلس تسمى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRIC)، أو معايير الإبلاغ المالي (IFRS).

ومن خلال هذه المعايير، تحددت القوائم المالية والعناصر المتضمنة فيها بمفهوم مغاير للسابق، فمثلاً عنصر الأموال الخاصة والتي تدعى كذلك "حقوق الملكية " تمثل كل موجودات المؤسسة بعد استبعاد مطلوباتها[14].

أما الأصول (الموجودات)، فيقصد بها كل الموارد الخاضعة لسيطرة المؤسسة ويتوقع أن تنتج منافع اقتصادية مستقبلية إلى المؤسسة [15].

و من أهم المزايا التي تقدرها المعايير المحاسبية الدولية نذكر[16]:

- ✓ تحسين جودة المعلومات المحاسبية، والذي يؤدي إلى الرفع من أداء الإدارة، والوصول إلى اتخاذ قرارات ملائمة؛
- ✓ إتاحة الفرص للدخول في أسواق المال العالمية؛
- ✓ الحصول على محاسبين ذوي كفاءات عالمية يمكن استخدامهم في الشركات الدولية؛
- ✓ السماح بإعداد قوائم مالية للشركات المتعددة الجنسيات، مما يتيح للدول المستقبلية لهذه الشركات متابعة أعمالها والاستفادة منها.

ويمكن تعريف المعايير بأنها: "نماذج عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق، أو مراجعة الحسابات ".

ولقد أوجدت 41 معيارًا محاسبيًا دوليًا من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)، وإلى غاية سنة 2006، لم يبقى إلا 31 معيارًا من خلال عمليات التعديل والتحسين. وهذا ما جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ومن أهم هذه المنظمات في هذا المجال " مجمع المحاسبين القانونيين" في الولايات

المتحدة الأمريكية (AICPA)، والذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق عام 1939، كما تم تشكيل هيئة أو "مجلس لمعايير المحاسبة المالية " (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973 لتطوير المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً، والتي بدأ العمل بها عام 1932.

1. مؤتمرات المحاسبة الدولية و الاتحادات المنبثقة عنها:

أما المحاولات لوضع معايير على المستوى الدولي فكان في بداية القرن الماضي، حيث بدأت تعقد المؤتمرات الدولية للمحاسبة و أهمها ما يلي:

-**المؤتمر المحاسبي الدولي الأول:** عقد عام 1904 في "سانت لويس " بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية، برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية، وتم التعرض في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر:** عقد عام 2002 في "هونغ كونغ "، و تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدور حول الشمولية وأخلاقيات المهنة وأثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

-**المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر:** عقد عام 2006 في "استانبول "، اهتم بتحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية تقييم المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية، عن تشكيل عدة منظمات تهتم بوضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات:

* **الاتحاد الدولي للمحاسبين** (IFAC): وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب، ويهدف إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية دولية والتشجيع على اعتمادها، ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً.

* **لجنة معايير المحاسبة الدولية** (IASC): تأسست سنة 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، ايرلندا، الولايات المتحدة)، وهدفها هو إعداد ونشر المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها، وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، و في عام 1982 انضم إليها كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوا في الاتحاد الدولي للمحاسبين (والذي كان يضم حوالي مائتي هيئة مهنية حول العالم)، حيث قامت بإصدار 41 معيارا

محاسبيا دوليا. وفي عام 2000، تم إعادة هيكلتها والنظام الأساسي لها، وتم تغيير اسمها إلى " مجلس معايير المحاسبة الدولية " (IASB)، وهو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية.

ولقد أوصت المنظمة الدولية للضمانات (ISOCO) في أوربا بأن يتم استخدام معايير المحاسبة الدولية كما أوصت المجموعة الاستشارية الأوربية للتقارير المالية (EFRAG) بعد دراسات معمقة ومفاوضات قبولها بمعايير المحاسبة الدولية، وبينت أن هذه المعايير لا تتناقض مع المعايير المستخدمة في أوربا، وهذا ما كان له الأثر الكبير في دعم معايير المحاسبة الدولية وتطبيقها في أوربا.

2. المبادئ العامة لمعايير المحاسبة الدولية:

يتطلب وجود أي نظام محاسبي إطار مفاهيمي خاص به، وهو ما كان مفقودا بالمخطط الوطني المحاسبي لسنة 1975. فهذا المخطط لم يكن يخدم الأغراض المحاسبية، وهو ما جعل المعلومات المقدمة من المؤسسات الجزائرية لا تعبر بصدق عن واقعها الاقتصادي، ولا تسمح باتخاذ أي قرار (عند تقييم المؤسسات لأجل خوصصتها)، وهذا ما طرح عدة إشكاليات تحيل إلى إعادة النظر في المخطط المحاسبي المعتمد. وبالتالي رهن مصير هذه المؤسسات وخدم أغراض اقتصادية أخرى.

والإصلاحات المحاسبية الجديدة، تعبر بصدق عن رؤية واقعية تشير إليها كلمة نظام. فالنظام يعبر عن تفاعل بيني لعدة عناصر فرعية، مادام أنه مقتبس من معايير دولية تسعى لتوحيد التطبيقات المحاسبية و المالية، وتجعل من المعلومات (الكشوفات المالية) المقدمة قابلة للمقارنة في الزمان والمكان. كما أن النظام قابل للتعديل وإدماج المتغيرات الجديدة (هنا يجدر الإشارة إلى أن المرجع الدولي لا يعتبر كاملا، فعدة معايير يتم مراجعتها كلما اقتضت الضرورة، ومعايير أخرى يصعب تطبيقها).

وتتضمن المعايير المحاسبية الجديدة ثلاث محاور تم أخذها بعين الاعتبار في عملية الإصلاح، وهي:

- ✓ العمليات التي يتم تسجيلها، والتي لا نراها بالميزانية ولا بجدول حسابات النتائج؛
- ✓ الطريقة التي يتم بها قياس عناصر الأصول و الخصوم؛
- ✓ المعلومات التكميلية (بالملحقات) التي تتضمن القواعد و الطرق المحاسبية المستعملة.

أما الإطار المفاهيمي للمعايير الجديدة فيتضمن:

-**أسبقية المضمون (الواقع) على الشكل القانوني:** حيث أن الواقع الاقتصادي يقدم صورة صادقة عن المؤسسة، غير أن المعايير المعتمدة من طرف المشرع الجزائري تخدم الأغراض القانونية والجبائية. وبالتالي سيتم الاهتمام بكل ما من شأنه جلب منافع للمؤسسة وخدمة مصالحها؛ فمثلا يتم في الأصول تسجيل القروض الإيجارية [17].

-**التكلفة التاريخية و القيمة العادلة**: على عكس التكلفة التاريخية المعتمدة سابقا في تقييم الأصول، تم اعتماد مفهوم القيمة العادلة التي تتطلب القيام بتقييم منتظم للأصول والخصوم، وتعتبر أقرب للواقع من التقييم التاريخي.

3. **مضمون الكشوفات المالية**:

تعتبر الكشوفات المالية أهم وسيلة للإفصاح (أو الإبلاغ) المالي عن وضعية المؤسسة، وهي تمكن كافة مستعملي هذه الكشوفات من اتخاذ القرارات المناسبة. حيث تحتوي على الخصوصيات النوعية الآتية [18]:

- ✓**الوضوح**: إذ يجب أن يتم عرض وتقييم العمليات وفقاً لواقعها ومضمونها الحقيقي، وليس لشكلها القانوني فقط.
- ✓**الملائمة**: أي أن تكون المعلومات تفيد المستعملين في اتخاذ القرار.
- ✓**الشفافية**: يتضمن هذا المبدأ الصورة الصادقة، أولوية المضمون على الشكل، الحياد، الحذر (إذ يتوجب الأخذ بالحسبان الخسائر المحتملة). وكذلك تخفيض الخيارات المحاسبية (طريقة وحيدة مفروضة في أغلب الحالات، إدماج جزء من خارج الميزانية، توزيع حسب قطاعات النشاط وحسب المناطق الجغرافية، تخفيض آجال بث المعلومات..الخ).
- ✓**قابلية المقارنة**: حيث يفترض وجود معلومات حول اختيار الطرق المطبقة وديمومتها. كما يجب أن يكون المستخدمون قادرين على مقارنة الكشوفات المالية للمنشأة عبر الزمن من أجل تحديد الاتجاهات في المركز المالي وفي الأداء.
- ✓**الأهمية النسبية**: يجب أن تفصح البيانات المالية عن كافة العناصر التي تكون من الأهمية النسبية إلى حد تؤثر على عملية التقييم واتخاذ القرارات [19].
- ✓**الاكتمال**: لتكون موثوقة، فإن المعلومات في القوائم المالية يجب أن تكون كاملة ضمن حدود الأهمية النسبية والتكلفة (استعمال القيمة العادلة، معلومات قطاعية).

وتشكل المعايير الدولية كلاً متكاملا، هذا ما يفرض تطبيقها بطريقة رجعية. حيث يجب على المؤسسات القيام بتقريب الأموال الخاصة، كما عليها إعادة تصنيف الأصول والخصوم والقيام بالتعديلات والتقييمات اللازمة عند تاريخ المقارنة (أي السنة التي تسبق تطبيق المعايير)، وتسجيلها في الميزانية الافتتاحية. ويجب أن تتضمن الملحقات أهم القواعد والطرق المعتمدة في إعداد الكشوفات المالية، كما تتضمن كل المعلومات التي من شأنها إضفاء الشفافية والمصداقية.

وتتضمن الكشوفات المالية حسب النظام الجديد زيادة على الميزانية وجدول حسابات النتائج، جدول سيولة (أو تدفقات) الخزينة، وجدول تغيرات الأموال الخاصة. وكذلك ملحق يتضمن الطرق والقواعد المحاسبية المعتمدة. و بالتالي هناك (05) خمس وثائق إلزامية لكل منها أهميته الخاصة:

❖ **الميزانية:** تعتبر أهم وثيقة مالية، يتم التصنيف فيها حسب المصدر والغاية، حيث يفترض تقديم الميزانية حسب مفهوم دورة الاستغلال بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية.

❖ **جدول حسابات النتائج:** على عكس ما كان يتم سابقا بالتمييز بين العناصر الجارية والعناصر الاستثنائية. مع النظام الجديد لا تظهر المعطيات الاستثنائية بجدول حسابات النتائج، لكن يتم التمييز بين نتيجة الأنشطة العادية والأنشطة غير العادية.

❖ **جدول سيولة الخزينة:** الهدف من هذا الجدول هو إعطاء المستعملين أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد الأموال و نظائرها، و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة (أو التدفقات) المالية. والتدفق النقدي ليس مؤشرا كاملا على أداء المؤسسة، فمعظم الدراسات تشير إلى أهمية الربح المحاسبي على التدفق النقدي رغم وجود علاقة ايجابية بينهما، ما يجعل الميزانية في المقام الأول [20].

❖ **جدول تغيرات الأموال الخاصة:** يعبر عن تحليل الحركات التي أثرت في كل فصل من الفصول التي تتشكل منها رؤوس الأموال الخاصة للكيان خلال السنة المالية [21].

❖ **ملحق الكشوف المالية:** يتضمن على وجه الخصوص القواعد والطرق المحاسبية التي تسمح بفهم الميزانية، زيادة على عدة معلومات تكميلية، حيث أن كل معيار دولي يحدد ويعرف مستوي المعلومات الواجب تقديمها في الملحقات.

خامسا: آفاق تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر:

تستجيب المعايير المحاسبية الجديدة لإرادة في التوحيد الدولي للتطبيقات المحاسبية، وذلك من أجل الإفصاح عن الكشوفات المالية، والسماح بقراءة تستجيب لرغبات الأسواق المالية. وبهذا تحقيق أكبر قدر من الشفافية، والتسهيل للمستثمرين في عملية اتخاذ القرار، وقابلية مقارنة الأداء ما بين المؤسسات [22].

ويشمل مستعملي البيانات المالية: المستثمرين الحاليين والمستقبليين، المقرضون، الموردون والدائنون، الزبائن والإدارات الرسمية...الخ. فكل هؤلاء يستعملون هذه البيانات لإرضاء جزء من حاجاتهم. وتتعدد أفاق توحيد المعايير، فكل مستعمل يأمل في الحصول على أفضل المعلومات التي تمكنه من القراءة الجيدة واتخاذ القرار المناسب [23].

قبل التعرض إلى مختلف الآفاق التي تخص تطبيقات المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر على ضوء نظاما جديدا يعرف بالنظام المحاسبي المالي الجديد يختلف عن المخطط المحاسبي الوطني في عدة مواضع محاسبية كـ•:

- ✓ القيم المعنوية و المصاريف الإعدادية؛
- ✓ الاستخدامات المادية؛
- ✓ المخزونات وتسجيل الإعانات الحكومية؛
- ✓ مؤونات الخسائر والتكاليف.

كما تتخلل النظام المحاسبي المالي الجديد، عدة أهداف يمكن أن نذكر البعض منها:

- ✓ إيجاد حلول محاسبية للعمليات التي لم يعالجها المخطط المحاسبي الوطني؛
- ✓ تبني تطور التقنيات المحاسبية لمواكبة الممارسات المحاسبية المصادق عليها من طرف العديد من الدول في ظل المحاسبة الدولية؛
- ✓ تمكين المؤسسات المالية من تقديم معلومات مالية ذات نوعية، كاملة وأكثر شفافية؛
- ✓ الاستجابة إلى احتياجات الإعلام المالي لمختلف مستعملي الكشوف المالية كالمسيرين، مدققين، أعضاء مجلس الإدارة..الخ؛
- ✓ تمكين عملية تقييم الممتلكات على أساس السوق.

فكل هذه الأهداف تصب في الآفاق السوسيو اقتصادية التالية :

1. **الآفاق ضمن المؤسسة**: تعتبر الكشوفات المحاسبية مصدرا للحكم على نتيجة المؤسسة وكفاءة أفرادها، وكذلك تعبر عن الاحتياجات التمويلية والاستثمارية، كما تمكن مختلف المستعملين من اتخاذ القرارات المناسبة.

-**الآفاق المحاسبية**: لا تعبر الكشوفات المالية عن هدف أو غاية المؤسسة، بل يتم إعدادها لإعطاء المستعملين المعلومات الوافية التي تمكنهم من اتخاذ القرارات في الوقت المناسب. هذه البيانات هي بالطبع أحد مصادر المعلومات الواجب توفيرها لاتخاذ القرارات، وهي الجزء الأكثر تعبيرا عن الوضعية المالية للمؤسسة ونتائج أعمالها. وتعتبر المعايير الجديدة بمثابة ثورة محاسبية، لأن فلسفتها تركز على " القيمة العادلة (La Juste Valeur)":[24] التي تحدد من طرف خبراء ومختصين ومؤهلين في هذا المجال فمثلا القيمة العادلة للأراضي والمباني هي القيمة السوقية، أما حالة المنشأت الخاصة والتي لا يمكن تحديد لها قيم سوقية، فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية، وبذلك تختلف هذه الفلسفة عن فلسفتنا المحلية القائمة على المفاهيم القانونية والجبائية [25].

-**الآفاق بالنسبة للمسيرين**: تأثير المعايير على تنظيم المؤسسات سيكون معتبرا، إذ يجب على المسيرين بناء أنظمة معلومات جديدة تتمتع بتقنيات عالية، وهذا بعد دراسة وتحليل المرجع المحاسبي الجديد. كما عليهم إعلام كافة الأفراد العاملين بالمؤسسة من أجل التكيف بسرعة، باعتبار أن هذا المشروع يتعلق بكامل المؤسسة. كما أن مهنة المحاسبة ستعرف إثراءا كبيرا، حيث على المحاسب أن يكون قادرا على الحصول على المعلومات من عدة أطراف

داخل المؤسسة (مهندسين، تقنيين، مدراء،..). ومن الضروري بالنسبة لمسيري المؤسسات الاستثمار في هذا المجال الذي يتطلب مزيدا من الحرص، كما عليهم توخي الحذر قبل التطبيق الكامل للمعايير، للوقوف على الايجابيات والسلبيات، ومحاولة إيجاد الحلول قبل الشروع في التطبيق[26].

2. **الآفاق بالنسبة للشركاء**: إن الالتزام بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية، يمكن الجهات الخارجية من إصدار الآراء الصحيحة عن الواقع المالي الحقيقي للمؤسسة بعدالة و بوضوح، ويدعم الثقة بالبيانات المالية[27].

و يهتم بقراءة هذه المعلومات عدة أطراف، لكل منهم مصلحة يسعى لتحقيقها أو المحافظة عليها:

- **المساهمون**: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانيات المؤسسة في توزيع الأرباح.
- **المستثمرون**: هم الذين يوظفون في مخاطر رأس المال، وهم معنيين بالمخاطر والعائدات المرتبطة بالاستثمارات. لذا عليهم الإطلاع وبتمعن على واقع المؤسسات، وخصوصا مدى توافق نظامها المحاسبي مع المعايير الدولية.
- **المقرضون**: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانية استرداد ديونهم، وكذا الفوائد المترتبة عنها.
- **الموردون والدائنون**: يهتمون بالمعلومات التي تمكنهم من تقدير إمكانية استرداد مبالغهم في فترات أقصر من تلك المتوجبة على المقرضين، إضافة إلى اهتمامهم باستمرارية المؤسسة كعميل لهم.
- **العملاء**: يهتمون بالمعلومات المتعلقة بإمكانية المؤسسة في الاستمرارية عند وجود علاقة طويلة الأجل، أو عند وجود ارتباط استراتيجي.

وتعبر الكشوفات المالية وسيلة للإفصاح (الإبلاغ) الذي يعتبر من المبادئ الأساسية التي أشارت إليها المعايير المحاسبية الدولية، وهو عبارة عن تطوير للأسس والقواعد المعتمدة في التدقيق، والتي أشارت إليها مبادئ الحوكمة. ويتضمن كذلك شفافية المعلومات بإطلاع الجميع عليها، وهنا نشير إلى أن الإفصاح والشفافية لا يشمل كافة المعلومات، وإنما الجزء الذي لا يتعارض مع خصوصية المؤسسة وتتجسد الآفاق التي توفرها المعايير المحاسبية الدولية في تجديد العلاقة مع الأسواق من خلال الإفصاح المالي الجيد، فهي تجعل المعلومات المقدمة من طرف المؤسسات قابلة للقراءة، ما يمنحها مزيدا من الفرص في مجالات الاستثمار والتمويل..إلخ، وبالتالي منح الثقة والمصداقية للأسواق المالية[28].

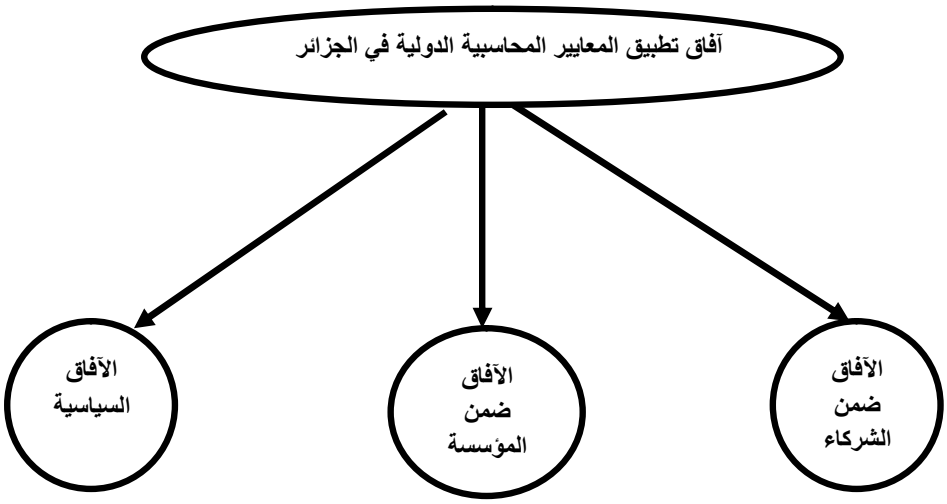
فمن خلال تفادي الحواجز المحاسبية (المعتمدة في الأنظمة المحلية)، يمكن للمستثمرين والمؤسسات التعارف بحرية، حيث أصبح بإمكان المستثمرين التقييم والمقارنة ما بين المؤسسات مهما كان موقعها الجغرافي، كما أصبح ممكنا للمؤسسات إيجاد التمويل الأمثل بتخفيض كلفة رأس المال. وما دام أن المعايير الجديدة

تتمحور حول الشفافية، فقد أصبحت الديون أكثر رؤية من ذي قبل، هذا ما يحث نسبة الدائنين على الارتفاع. فالعديد من العناصر التي كانت تظهر خارج الميزانية أو لا يتم احتسابها، أصبحت واضحة الآن[29].

3. **آفاق سياسية:** مادام أن الهدف الأساسي للمجلس الدولي للمعايير المحاسبية I.A.S.B يكمن في إنجاز مرجع ملم بأفضل التطبيقات المحاسبية العالمية، فالمعايير المحاسبية لمختلف البلدان ستتلاشى تدريجيا ليحل محلها المعايير الدولية. فهذه الأخيرة تعظم الشفافية، وتتيح للمستثمرين إمكانية الحصول على معلومات موثوقة. وتجدر الإشارة إلى أن تلاشي مختلف الرؤى المحاسبية يفسح المجال للرؤية الأنجلوساكسونية، لذا يحكم على المجلس الدولي للمعايير المحاسبية أنه هيئة ترغب في فرض النموذج الأمريكي على أوروبا، كما أن أغلب خبراء هذا المجلس انجلوساكسونين ومركزه لندن، بالرغم أن العديد من الدول الأوروبية شاركت في إعداد هذه المعايير.

من خلال جل الآفاق السوسيواقتصادية والمتعلقة بالمحاسبة الدولية، التي ترقنا إليها يمكننا تلخيص ما ذكرناه في هذا العنصر في الشكل الأتي:

الشكل رقم (01): مخطط يوضح آفاق تطبيق المعايير المحاسبية في الجزائر



المصدر: من إعداد الباحثين

4. **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر، و الآثار المرتقب حصولها:**

إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الجزائر يتطلب العديد من الترتيبات والإجراءات التي تمس العديد من الجوانب، وهذا حتى لا تعترض عملية التطبيق بعض الصعوبات والعوائق التي يمكن أن تصحب تطبيق هذه المعايير على الأطراف المعنية بالمحاسبة. ولعل من أهم المتطلبات والترتيبات الواجب مراعاتها عند تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، نذكر ما يلي:

- ✓ التأهيل العلمي و العملي؛
- ✓ الأنظمة و القوانين الناظمة للمحاسبة؛
- ✓ دور مجالس و جمعيات المحاسبين؛
- ✓ دور الإعلام و الشركات.

المحاسب هو المعني بالدرجة الأولى بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، لذلك لابد من تأهيله علمياً وعملياً حتى يكون قادراً على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بشكلها الصحيح. ولتأهيل المحاسبين على ممارسة هذه المعايير وتطبيقها يجب:

- عقد الدورات التدريبية وورشات العمل للمحاسبين ومدققي الحسابات؛
- تضمين معايير المحاسبة الدولية والمراجعة الدولية في امتحانات المحاسبين القانونيين؛
- تطوير مناهج كليات الاقتصاد والتسيير والإدارة في الجامعات ومعاهد التكوين المهني، لكي تتضمن تدريس معايير المحاسبة الدولية للطلاب من تخصص المحاسبة بشكل خاص.

كما أنه بات من الضروري الالتفات إلى التأهيل والتعليم المحاسبي العالمي، فقد تم قطع شوط طويل وتحقيق قدر لا يستهان به من التقدم فيما يتعلق بمعايير المحاسبة، إلا أن هناك ناحية هامة ووثيقة الصلة بذلك تجاهلتها إلى حد كبير المنظمات الدولية المعنية، ألا وهي التعليم المحاسبي وتأهيل واعتماد المحاسبين.

إن اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من قبل الشركات الوطنية له العديد من الآثار الايجابية التي تتجلى في متطلبات الإفصاح والشفافية والمساءلة، وبالتالي إمكانية الدخول إلى أسواق المال (البورصات) العالمية والعربية، وتحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق هذه المعايير، وبإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية، وزيادة الاستثمارات المالية والإنتاجية عربيا ودوليا[30].

خاتمة:

من خلال ما تقدم هاته الورقة البحثية، يتضح أن توفيق معايير المحاسبة المحلية مع المعايير المحاسبية الدولية سيكون له أثر هائل على التدفقات الرأسمالية، فبعد جهود الإصلاح والاندماج في الاقتصاد العالمي الذي دأبت الجزائر إلى تحقيقه، إلا أن بعض الشركات الأجنبية عبرت عن عدم ارتياحها للإجراءات القانونية ومتطلبات الإفصاح العامة المصاحبة لدخولها الأسواق الجزائرية، مما دفع بالمشرع الجزائري إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية كأساس للإصلاح المالي والمحاسبي، وذلك ببعث النظام المحاسبي والمالي إلى حيز الوجود، رغبة منه إلى

خلق بيئة مناسبة للاستثمارات الأجنبية، وإيجاد مناخ ملائم للأعمال، وذلك بإضفاء نوعا من الشفافية والتناسق والانسجام على هذا النظام خلافا لما كان عليه سابقا. إلا أن تحقيق هذه الأغراض والأهداف يتطلب إيجاد بيئة ملائمة لإضفاء نوعا من الايجابية و القبول من طرف جميع الأطراف المعنية بالمحاسبة.

النتائج:

- ✓ تجاوبا مع التوسع والتطور والتبادل التجاري بين مختلف دول العالم، انطلقت بعض الجهود والمحاولات لوضع أسس دولية لمهنة المحاسبة الدولية أدت تدريجيا إلى نشوء ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ تهدف المعايير المحاسبية الدولية إلى توحيد المبادئ المحاسبية على مستوى العالم من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات، وذلك من أجل إعطاء صورة واضحة عن النظام المحاسبي والمعايير الدولية المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي؛
- ✓ إن المعايير المحاسبية الدولية ستكون موجهة للمستثمرين خاصة الأجانب منهم أكثر من القواعد المحاسبية الوطنية؛
- ✓ إجبارية تطبيق المعايير المحاسبية في إطار هيئة الأمم المتحدة حتى يكون لها الصبغة القانونية الدولية والقوة العالمية في التطبيق.

التوصيات:

- ✓ العمل على إصدار الكتب والنشريات التي ترشد المحاسب في تطبيق هاته المعايير، والعمل على إصدار موسوعة متكاملة للمعايير، ومتابعة تطويرها وفقا لتطور المعايير الدولية؛
- ✓ عقد ملتقيات ومؤتمرات حول فهم المعايير المحاسبية ودراسة متطلبات تطبيقها في الواقع الاقتصادي الجزائري، وكذا التعرف على أهم مشكلات التي تحول دون تنفيذها؛
- ✓ على المؤسسات التفكير في انتهاز الفرص والسعي لتطبيق المعايير المحاسبية والمالية الدولية، بإعادة تعريف الإستراتيجية الشاملة لإعداد الكشوفات المالية. ودراسة الخصوصيات الملائمة لمؤشرات الأداء المستعملة لأجل تسيير المؤسسة، وتعديلها عند الاقتضاء؛
- ✓ مطابقة أنظمة المعلومات الداخلية والخارجية للمؤسسات كي تصبح قادرة على القياس والإبلاغ حول المواضيع المحاسبية الهامة بسرعة، وتكييف أنظمة المعلومات لأجل السماح بتسريع عملية إغلاق الحسابات في ظل ضمان شمولية المعلومات المنتجة؛

- ✓ الإسراع في تطبيق المحاسبة الدولية على المستوى المحلي، حتى لا نسجل تخلفا بركب الدول المتقدمة يضاف إلى التخلف الحاصل في الجانب التكنولوجي والمعلوماتي؛
- ✓ إنشاء معاهد خاصة تعنى بصياغة معايير محاسبية وطنية تكون متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية، وكذا التنسيق مع المعاهد في بعض الدول لمسايرة التغيرات الحاصلة من حين لآخر في بعض المعايير؛
- ✓ تهيئة الكفاءات المؤطرة على مستوى الجامعات والمعاهد الوطنية، عبر إرسال بعثات منها إلى الخارج لمعايشة التطبيق الميداني للمعايير المحاسبة الدولية على مستوى اقتصادياتها.
- ✓ إسهام المحاسبة الدولية وبالأخص النظام المحاسبي المالي الجديد في إرساء عناصر تطبيق "حوكمة المؤسسات"• خاصة ولهذا النظام الجديد تداخلا واضحا يتوافق مع مبادئ حوكمة المؤسسات.

الهوامش والإحالات:

• أنظر : طارق عبد العال حماد، حوكمة الشركات، الدار الجامعية، الإسكندرية، ،2005، ص ص 83- 143.

[1] أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسية، دون طبعة، القاهرة، 2004، ص 10.

[2] محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية، اشتراك للطباعة و النشر و التوزيع، القاهرة، 2005، ص 31.

[3] محمد المبروك أبو زيد، نفس المرجع السابق، ص 21.

[4] Available frome internet : [on-line], [16.12.2009], [10:15] : URL: < http://almohasb1.blogspot.com/.../1-historical-development-of-accounting.html..>.

[5] القانون رقم: 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 يتضمن النظام المحاسبي المالي، والقرار المؤرخ في 26 جوان 2008 يحدد قواعد التقييم والمحاسبة، ومحتوى الكشوف المالية وعرضها، وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

[6] مداني بلغيث، التوافق المجاسبي، مجلة الباحث، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة ورقلة، 2006، ص ص 117- 118.

[7] يعلوج بو العيد، العولمة و المتطلبات المحاسبية و المالية، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007.

[8] مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مجلة الباحث، ، العدد الرابع، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، 2006، ص ص 111- 113.

[9] مداني بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، مرجع سبق ذكره، ص ص 65- 66.

[10] براقي تيجاني، التطورات الاقتصادية الحديثة المؤثرة على الإطار العلمي للنظرية المحاسبية، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007، ص ص 2- 3.

[11] مداني بلغيث، التوافق المجاسبي، مرجع سبق ذكره، ص 67.

[12] براقي تيجاني، مرجع سبق ذكره، ص ص 5- 6.

[13] عادل عاشور، أثار تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية، مذكرة ماجستير غير منشورة، كلية العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير، جامعة عمار ثليجي، الأغواط، 2006، ص 18.

[14] A. LEMANH, C. MAILLET – BAUDRIER: Les Normes Comptables Internationales (IAS/IFRS), BERTI édition, Paris, 2006, P.91

[15] RAFFAIRNIER Bernad: Les normés Comptable Internationales (IAS/IFRS), édition ECONOMICA, 2éme édition, Paris, 2005, P. 19

[16] لماذا المعايير المحاسبية؟ : 1 : Available frome internet : [on-line], [8], [17.12.2009] :42 :URL: <http://www.financialmanager.wordpress.com

[17] منصوري عبد الله، المعايير المحاسبية الدولية وحدود الإفصاح، ملتقى وطني حول المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة باجي مختار، عنابة، 2007.

[18] DUPAT Romain, Introduction aux Normes IFRS: Principes Divergences Avec Les Normes Françaises, PAUSARD & Associes, AICPA International Affaire, Sans édition, Paris, 2006.

[19] Les Nouvelles Normes Comptables.
Available frome internet : [on-line], [22.12.2009], [19:03]:
URL: <http://www.cerpeg.ac-versailles.fr/ressdiscipl/compta/nouv_normes.pdf.>.

[20] إبراهيم السيد المليجي، دراسة واختبار مقاييس الأداء المبنية على الربح المحاسبي ومقاييس الأداء المبنية على التدفق النقدي في قياس أداء الشركات المصرية. بحث منشور على الإنترنت.

[21] قرار مؤرخ في 26 جويلية 2008، يحدد قواعد التقييم والمحاسبة و محتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.

[22] Sage s'implique dans l'integration des Normes IAS/IFRS. Available frome internet : [on-line], [14.12.2009], [12:42]: URL: <http://www.circem.fr/Actualite/circem/actualit%C3%A9%20juridique/normesias%20client.pdf.>,

[23] Maxime BALY, les enjeux de la normalisation comptable internationale, TEMA 2004. Available frome internet : [on-line], [11.12.2009], [11:12]:URL: <http://www.planetema.net>.

• Voir : Samir Merouani, le projet du nouveau système comptable financier Algérien, mémoire de magister en science de gestion, ESC, Alger, 2007, PP : 127- 134.

[24] شعيب شنوف، ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة و التحليل المالي، مجلة الإصلاحات الإقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 05، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر، 2008، ص 67.

[25] Axway Integration Platform, Les Normes IAS/IFRS: La Réponse Axway, An Axway Paper, Février 2005.Available frome internet : [on-line], [23.12.2009], [16:35] :URL: <http://www.axway.fr/content_data/axwayfra/fr/10892/les_normes_IAS.pdf.>.

[26] ظاهر القشي وهيثم العبادي، أثر تبني و تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الشركات الأردنية على استقطاب الإستثمار الأجنبي المباشر، الأردن، 2007: Available frome internet : [on-line], [09.12.2009], [10:46] : URL: <http://www.philadelphia.edu.jo.>.□

[27] حسان قطيم وآخرون، سلسلة العلوم الاقتصادية و القانونية، مجلة جامعة تشرين للدراسات و البحوث العلمية، مجلد 28، عدد 3، 2006، دمشق، ص222.

[28] شفيق عبد الحافظ و وسام عبد الرزاق، دور الحوكمة في الإصلاح الإداري: <http:// :URL [06.12.2009], [10:25]: Available frome internet : [on-line], www.nazaha.iq.>.

[29] Les echos, les IFRS auront un impact sensible sur les bilans, 04 Novembre 2003.

[30] Djillali Abdelhamid, Réflexions sur le projet du nouveau référentiel comptable algérien en rapport avec les norms (IAS-IFRS).

• أنظر : ناصر دادي عدون - صلواتشي هشام سفيان، التأهيل، عملية لتطبيق الحوكمة في المؤسسة الصغيرة والمتوسطة الجزائرية، مجلة الإصلاحات الاقتصادية و الاندماج في الاقتصاد العالمي، العدد 05، المدرسة العليا للتجارة، الجزائر 2008، ص ص :133- 146.