

أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعيار المحاسبة الدولي رقم (01)

FOUNDATIONS AND REQUIREMENTS FOR THE DISCLOSURE OF FINANCIAL STATEMENT BETWEEN THE FINANCIAL ACCOUNTING SYSTEM AND INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARD (01)

FONDEMENTS ET EXIGENCES RELATIVES À LA DIVULGATION D'ÉTATS FINANCIERS ENTRE LE SYSTÈME COMPTABLE FINANCIER ET LA NORME COMPTABLE INTERNATIONALE (01)

منير بوعظم¹، محمد العربي غزي²

تاريخ النشر: 2021/03/15

تاريخ القبول: 2020/03/15

تاريخ الإرسال: 2019/12/17

ملخص:

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد أسس و متطلبات الإفصاح عن القوائم المالية وفقا للنظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي رقم (01)، وقد أوضحت النتائج وجود فجوة بين المرجعيتين نتيجة تبني النظام المحاسبي المالي لإرشادات المعيار قبل التعديل، من خلال عدم تضمين جدول حساب النتيجة بنود الدخل الشامل الآخر مع الإبقاء على المفهوم السابق للأهمية النسبية الذي من شأنه توسيع وتعقيد دائرة المعلومات المفصح عنها.

الكلمات المفتاحية: متطلبات؛ أسس الإفصاح؛ القوائم المالية؛ النظام المحاسبي المالي.

Abstract :

This study aims to define the foundations and requirements for the disclosure of financial statements in accordance with the financial accounting system and international accounting standard (01), and the results showed that there is a gap between the two references because that the financial accounting system adopted the instructions of the standard before the amendment, by not including the other comprehensive income, while preserving the previous concept of materiality which would widen and complicate the circle of information disclosed.

Keywords: Requirements; Foundations of disclosure; Financial Statement; Financial Accounting System.

Résumé :

Cette étude vise à définir les fondements et les exigences pour la divulgation des états financiers conformément au système comptable financier et à la norme comptable internationale (01), et les résultats ont montré qu'il y'a un écart entre les deux références du fait que le système comptable financier a adopté les instructions de la norme avant la modifications, en n'incluant les autres

* المؤلف المرسل: بوعظم منير

¹Mounir Bouadam, University of M'sila, Laboratory- Economic Strategies and Policies in Algeria (ESPA): Algeria, mounir.bouadam@univ-msila.dz,

²Mohamed Larbi Ghouzi, University of M'sila, mohamedlarbi.ghouzi@univ-msila.dz,

éléments du résultat global, tout en conservant le concept précédent de matérialité qui élargirait et compliquerait le cercle des informations divulguées.

Mots clés : Exigences; Fondements de la divulgation; États Financiers; Système Comptable Financier.

مقدمة

ترتبط الممارسات المحاسبية في أي بلد بإستراتيجيته الاقتصادية والسياسية، فالمحاسبة لا يمكن أن تكون مستقلة عن البيئة الاقتصادية والسياسية، هذا الارتباط يشرح حاجة الدول لإصلاحات مستمرة ودورية فيما يخص نظامها المحاسبي وتكيفه مع بيئة المال والأعمال المحلية، حيث أن أهداف أي نظام محاسبي مرتبط بتلبية احتياجات تلك البيئة، لذا فإن المبادئ المحاسبية هي من صنع البشر متطورة بمرور السنين لاستخدامها كأداة عملية، وطالما أن الأهداف المرجوة من المحاسبة مختلفة فالاختلافات في الممارسات المحاسبية أمر متوقع.

أمام هذه الاختلافات، ظهرت الحاجة في القرن العشرين لتوحيد المعالجة المحاسبية الدولية والتقليل من الفروقات في الممارسات المحاسبية بين المحاسبات المحلية في الدول المختلفة نظرا لنمو حركة الاستثمارات في الأسواق المالية بحثا عن توسيع النشاط وفرص استثمارية أفضل عبر التسجيل في الأسواق المالية خارج الحدود المحلية، وذلك بتحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي وكيفية إعداد وعرض القوائم المالية، عن طريق إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) ثم عولمتها بغية الوصول إلى التوحيد المحاسبي.

الجزائر كباقي الدول النامية التي شهدت فترة انتقالية بالتحول من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق من خلال إعلانها لنهاية احتكار الدولة للتجارة الخارجية، تحتم عليها مواكبة التطورات لإعداد نظام محاسبي جديد يلبي الاحتياجات الجديدة للدولة، من هنا تتجلى الإشكالية المراد معالجتها من خلال هذه الدراسة، والمعبر عنها بالتساؤل الرئيسي التالي:

هل ينسجم النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم (01) في تحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي وأسس

إعداد وعرض القوائم المالية؟

فرضية الدراسة: على ضوء التساؤل الرئيسي تمت صياغة الفرضية التالية:

• توجد فجوة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (01) ومحتوى النظام المحاسبي المالي في مجال متطلبات الإفصاح المحاسبي

وأسس إعداد وعرض القوائم المالية.

أهداف الدراسة: تسعى الدراسة إلى تحقيق جملة من الأهداف تتمثل أساسا في:

- إبراز مفهوم الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية وتوضيح علاقته بالشفافية؛
- التعرف على مختلف محطات تطور المحاسبة في الجزائر وموقفها من المعايير المحاسبية الدولية؛

- التطرق إلى أهم التعديلات والتحسينات في معيار المحاسبة الدولي رقم (01) وأسبابها؛
- اكتشاف أوجه القصور في النظام المحاسبي المالي في مجال الإفصاح المحاسبي، إعداد وعرض القوائم المالية.

منهجية الدراسة:

وفق لأهداف الدراسة سوف يتم الاعتماد على المنهج الاستنباطي بأدواته الوصف والتحليل، وذلك من خلال وصف أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية وفقا لكل من النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم (01). والتحليل للوصول لأهم الفروقات وأسبابها بين المرجعيتين.

الدراسات السابقة:

دراسة (فداوي، 2017، الصفحات 57-67) بعنوان "مدى التزام الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في البورصة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي خلال الفترة 2014-2015، هدفت الدراسة إلى اختبار مدى التزام الشركات المعنية بالدراسة لمتطلبات الإفصاح استنادا للمعايير المحاسبية الدولية وعن طريق تصميم مؤشرات الإفصاح، توصلت الدراسة إلى وجود مؤشرات ذات دلالة معنوية على التزام الشركات الجزائرية المدرجة في البورصة بمتطلبات الإفصاح المحاسبي خلال فترة الدراسة بنسبة 63 %.

دراسة (الخطيب، 2002، الصفحات 143-183) بعنوان "الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم 1"، هدفت هذه الدراسة إلى تقييم الإفصاح المحاسبي للشركات الصناعية المساهمة الأردنية المدرجة في شوق عمان المالي من خلال مناقشة وتحليل التقارير المالية لشركة حديد الأردن، وتوصلت الدراسة إلى احتلال البيانات المالية المصدر الأول كمرجع للمعلومات مع تلبيتها الحد الأدنى من الإفصاح استنادا لمعيار المحاسبة الدولي رقم (01).

يتحدد موقع الدراسة من الدراسات السابقة بأخذ بعين الاعتبار البيئة الجزائرية من ناحية القوانين والتشريعات الخاصة بمجال الإفصاح عن القوائم المالية مقارنة بمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (01).

1- الإطار النظري للإفصاح المحاسبي

في مطلع القرن الحادي والعشرين، هزت سلسلة من الفضائح المالية المناطق المالية لدول أمريكا والقارة الأوروبية إضافة إلى شركات ومكاتب عملاقة على غرار (Enron (2001، Vivendi (2001، Eads (2006 و Madoff (2008)،...، كان لهذا الارتفاع المفاجئ في الأحداث تأثير مدمر على الاقتصاد العالمي مع كبح الاستثمار الدولي بسبب عدم مصداقية وموثوقية المعلومات المقدمة من الشركات. في مواجهة هذا الوضع، اتخذ صناع القرار في البلدان تدابير لتهيئة

مناخ يسوده الثقة والأمان للعودة إلى عجلة النمو والتطور، لذلك تم إعطاء أولوية قصوى لتعزيز الإفصاح عن المعلومات والشفافية في التعاملات تجاه مختلف الأطراف الاقتصادية من خلال سن تشريعات وقوانين جديدة.

1-1 تعريف الإفصاح المحاسبي

يعتبر الإفصاح عن المعلومات مطلب رئيسي للهيئات المحاسبية الدولية في ظل التوجه نحو توحيد الممارسات المحاسبية في مختلف الدول وعملة الأسواق المالية، كما أن المحاسبة تهدف بالدرجة الأولى إلى تحقيق وظيفتين أساسيتين هما الإفصاح عن المعلومات المالية والأحداث استنادا إلى أسس قياس فعالة تعبر بصدق عن الوضعية المالية للشركات من كافة النواحي الجوهرية، ما يساهم في ترشيد القرارات الاستثمارية وخدمة الأطراف ذات العلاقة بالشركة.

وفي هذا الطرح يمكن تعريف الإفصاح بالتركيز على الهدف منه على أنه " إقرار الذمة المالية من خلال نشر المعلومات المالية وغير المالية سواء كانت عددية أو نوعية، مطلوبة أو طوعية متاحة عبر قنوات رسمية أو غير رسمية كالتقارير السنوية والتقارير المرحلية" (Hassan & Marston, 2010, p. 7)، وفي إطار حماية المستثمرين وتفعيل أداء أسواق رأس المال، تعد القوائم المالية السنوية والدورية المصدر الرئيسي للمعلومات والركن الأساسي لأي نظام محاسبي، هذا الأخير الذي يرتبط بعدة عوامل تعكس إلى حد كبير حاجيات البيئة التي يطبق فيها، ما يؤثر على المتطلبات الإفصاحية التي بدورها تؤثر على مختلف القرارات المتخذة من طرف المستخدمين للمعلومات، في هذا الصدد توجهت أغلب الدول المتوفرة على الأسواق المالية إلى اعتماد المعايير المحاسبية الدولية من أجل ضمان درجة عالية من الشفافية وقابلية المقارنة.

ونظرا لاختلاف مصالح الأطراف المستخدمة للمعلومة المحاسبية من حيث الشكل والمضمون بما يحقق مصلحتهم ويلبي احتياجاتهم، تتطلب عملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية الاعتماد على المقومات الأساسية التي لها علاقة بمستعمل المعلومة والغرض من استخدامها، طبيعة المعلومات التي يجب أن يفصح عنها والكيفية التي سيتم بها عرضها.

1-2 العلاقة بين الإفصاح المحاسبي والشفافية

من الصعب تحديد المعنى الدقيق لمصطلح الشفافية نظرا لاستخدامه على نطاق واسع، للتعبير والإشارة على عدة مفاهيم عادة ما تكون الإفصاح، وضوح السياسة، الاتساق أو ثقافة الصراحة...، في الاستخدام الأكثر شيوعا، تشير الشفافية إلى عمل الحكومة وفقا للقواعد الثابتة والمنشورة استنادا إلى المعلومات والإجراءات المتاحة للجمهور ضمن مجالات النشاط المحددة بوضوح (Christopher C, 2001).

يمكن التعبير عن الشفافية كاستعارة بصرية من خلال اتجاهاتها الأربعة، النظر إلى الداخل والخارج والنظر للأسفل والأعلى، يمكن توضيح ذلك من خلال الشكل الموالي:

الشكل -1- : اتجاهات الشفافية

عموديا	{	الشفافية إلى الأسفل
(المساءلة)		الشفافية إلى الأعلى
(المراقبة/المساءلة)		الشفافية إلى الداخل
أفقيا	{	الشفافية إلى الخارج
(يمكن الرؤية من الخارج عبر الزجاج)		
(يمكن الرؤية من الداخل عبر الزجاج)		

مسألة التماثل - "الشفافية المتماثلة تماما" عندما تكون الاتجاهات الأربعة موجودة في نفس الوقت.

Source: (Heald, 2012, p. 33).

حسب تصور Heald لاتجاهات الشفافية، تتعلق الشفافية الأفقية بتحديد الموقع بالنسبة للسياق والثقافة، سواء كان ذلك شخصا أو تنظيميا، فالشفافية الخارجية تهتم بأخذ المعالم لمعرفة أين نحن ويعتمد الانتقال إلى الأهداف على هذه المعرفة، أما الشفافية الداخلية فغالبا ما تتعلق ببعض المتابعين الذين يقومون بإجراء المقارنات. ترتبط الشفافية العمودية في المقابل بعلاقات المساءلة في القضايا المتنازع عليها، حيث تشير الشفافية إلى الأعلى قدرة الملاك والحكام على متابعة تصرفات وكلائهم، أما الشفافية إلى الأسفل تعبر عن المعلومات التي يوفرها الملاك والحكام التي تشكل الأساس الضروري لعملية مساءلتهم. مما سبق يتبين اشتراك الإفصاح المحاسبي والشفافية في الدور المنوط منهما ألا وهو توفير المعلومات بكفاءة عالية وبكل صدق وحيادية، إلا أنه يمكن الوقوف على بعض النقاط الجوهرية التي من شأنها التفرقة والتمييز بين المفهومين كالآتي: يرتبط الإفصاح المحاسبي بالمعلومات الواردة في التقارير المالية استنادا لمعايير محاسبية عالية الجودة تحظى بالقبول العام التي تعكس الوضعية المالية للشركة دون تغليط أو تضليل، كما يمثل الإفصاح أداة من أدوات الاتصال المحاسبي كمرحلة تلي القياس المحاسبي، في المقابل تعتبر الشفافية أكثر عمومية حيث تشمل جميع جوانب الحياة الاجتماعية، السياسية والاقتصادية، مع اعتبار الإفصاح المحاسبي بمثابة الأساس للوصول إلى درجات عالية من الشفافية، إضافة لذلك من أبرز مزايا الشفافية أنها تعقبها المراقبة والمساءلة اللازمتين لكشف الفساد ومتابعة مرتكبيه. في الأخير يمثل الإفصاح المحاسبي مبدأ من المبادئ المحاسبية، في حين تعتبر الشفافية أحد أهم مبادئ حوكمة الشركات.

2- النظام المحاسبي المالي ومكوناته

شهدت الجزائر بعد الاستقلال محطات متنوعة من حيث تنظيم وتطبيق المحاسبة بدءا بتطبيق المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 الذي يرتبط بالمنظومة التشريعية والقانونية الفرنسية بهدف إعطاء الوقت الكافي واللازم للبدء في إصدار التشريعات الوطنية وسد الفراق القانوني الذي تلا الاستقلال.

استمر العمل بموجب المخطط المحاسبي العام حتى إصدار المخطط الوطني المحاسبي ليتلاءم مع البيئة الجزائرية، وكان الهدف منه التخلي عن التبعية الفرنسية والحفاظ على السيادة الوطنية (اعتبارات سياسية) من جهة، ومتطلبات إصدار قواعد وإجراءات تتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبي للنشاطات الوطنية في ظل التوجه الاقتصادي الجديد المتسم بالاشتراكية من جهة أخرى باعتبار المحاسبة أداة لترجمة مختلف الأحداث الاقتصادية ومسايرة التغيرات الحاصلة في النشاطات المختلفة. الجزائر كباقي الدول النامية التي شهدت فترة انتقالية بالتحول من الاقتصاد الموجه نحو اقتصاد السوق من خلال إعلانها لنهاية احتكار الدولة للتجارة الخارجية، انطلاقاً من سنة 1988 بدأ التفكير في تغيير النهج الاقتصادي المتبع من اقتصاد إداري موجه إلى اقتصاد السوق تتحكم فيه وتسيره قوى السوق، و هنا بدأت تظهر نقائص المخطط الوطني للمحاسبة ما نتج عنه تغييرات ضخمة في البيئة المحاسبية، ويمكن إبراز أهم تأثيرات التحول الاقتصادي على المحاسبة من خلال النقاط الآتية (Nassiba, 2017, pp. 36-37):

- **اللامركزية:** مع استقلالية الشركات وإنشاء عقود للأداء للمديرين والمسيرين تبقى للشركات حرية اختيار إستراتيجيتها وشركاءها مع تحمل مسؤوليتها فيما يخص استمرارية الأداء وفعاليتها في التطور والنجاح، هذا التغيير يفرض عليها إعداد معلومات مالية جديدة ذات جودة لتعبر بصدق عن أدائها ووضعيتها المالية.
- **المستخدمين:** بدأ القطاع الخاص سواء كان المحلي أو الأجنبي بلفت الانتباه وأخذ أهمية كبيرة، حتى لو كان القطاع العام لازال مهيمناً، هذا التغيير يؤدي إلى ظهور مستخدمين جدد مثل المستثمرين، البنوك المحلية والأجنبية وذلك نتيجة انسحاب الدولة تدريجياً من بعض شركاتها عن طريق الخصخصة وتشجيع القطاع الخاص مما يعني أن الدولة لم تعد المستخدم الوحيد للمعلومات المحاسبية.
- **عمليات جديدة:** مع الانفتاح إلى الخارج تظهر عمليات جديدة مثل التمويل التجاري، المعاملات بالعملة الأجنبية، عمليات الاندماج والعقود طويلة الأجل... الخ.
- **الانفتاح على العالم الخارجي:** عملية تفتح الجزائر على الصعيد الدولي تستدعي اعتماد محاسبة تلي احتياجات جذب رؤوس الأموال الأجنبية.

في إطار تحديث المحاسبة تراكمت مجموعة من العوامل التي عجلت بتغيير التطبيقات المحاسبية سواء ما يتعلق بالمفاهيم والقواعد المحاسبية أو السعي للتوافق المحاسبي مع ما يطبق على الصعيد الدولي. في هذا الإطار أوكل المجلس الوطني للمحاسبة مهمة تطوير المخطط الوطني للمحاسبة تحت إشراف وزارة المالية، في المحاولة الأولى للإصلاح تم الاستعانة بمجموعة من الخبراء المحاسبين الجزائريين لمراجعته عبر إدخال تعديلات دون تغييره، ليتم فيما بعد ذلك بتمويل من البنك الدولي بالتعاقد مع مجموعة من الخبراء المحاسبين الفرنسيين ممثلين في المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي، المجلس الأعلى

للخبراء المحاسبين الفرنسيين والمجمع الوطني لمحافظي الحسابات حيث أسفرت العملية اقترح ثلاث سيناريوهات محتملة للإصلاح المحاسبي:

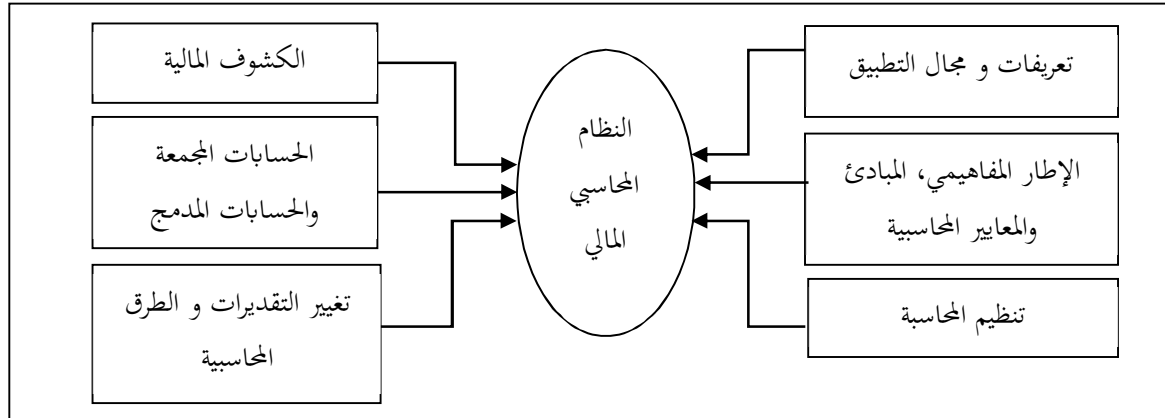
✓ الاقتراح الأول: تعديلات بسيطة في المخطط المحاسبي الوطني؛

✓ الاقتراح الثاني: الإبقاء على المخطط الوطني للمحاسبة مع الانفتاح على الحلول الدولية والمعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)؛

✓ الاقتراح الثالث: إعداد نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية.

بعد دراسة المقترحات تم التوصل إلى اتفاق من طرف الوزارة المالية من خلال المجلس الوطني للمحاسبة على قبول الاقتراح الثالث بإعداد نظام محاسبي جديد مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية محل المخطط المحاسبي السابق، وذلك من خلال إصدار النظام المحاسبي المالي (Système Comptable Financier-SCF) سنة 2007 من خلال القانون 07-11 المؤرخ في 28 نوفمبر 2007، مع الشروع في التطبيق الفعلي بداية من 01 جانفي 2010. تعتبر الجزائر بلد القانون المكتوب، حيث صدر النظام المحاسبي المالي سنة 2007 إثر القانون رقم 07-11 وتبعه بعد ذلك صدور عدة قرارات، مراسيم و تعليمات تحدد مكوناته وأقسامه الرئيسية، ويمكن التعبير عن مكونات النظام المحاسبي المالي من خلال الشكل التالي:

الشكل -2- : مكونات النظام المحاسبي المالي



المصدر: من إعداد الباحث بالاعتماد على قانون 11-07 المتضمن النظام المحاسبي المالي.

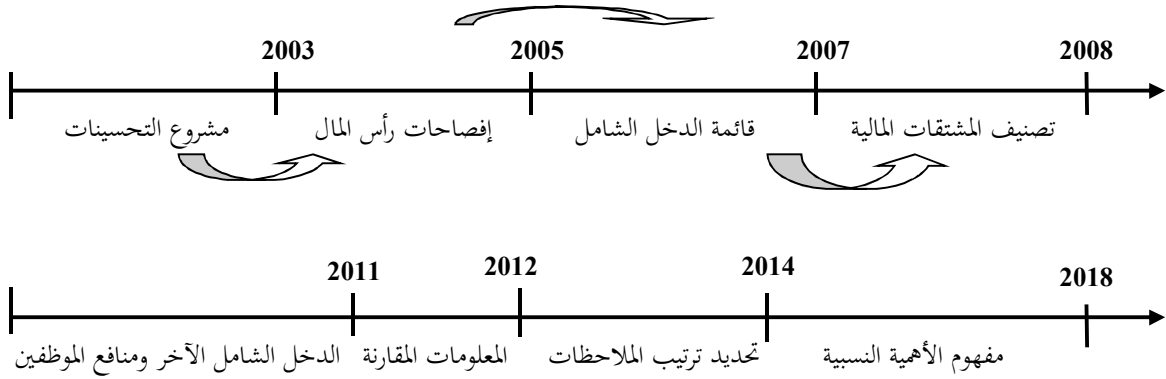
إضافة إلى المكونات في الشكل أعلاه، يقدم النظام المحاسبي المالي مدونة الحسابات و يعرف محتواها ويحدد القواعد الخاصة بتسيير كل حساب، و تعتبر المدونة مستوحاة من الحسابات الواردة في المخطط المحاسبي الفرنسي، كما تجدر الإشارة أن عملية إعداد و تسمية الحسابات تبقى خارج نطاق عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية.

3- تعريف وتطور معيار المحاسبة الدولي رقم (01)

يمكن تعريف معيار المحاسبة الدولي رقم (01) بالتركيز على الهدف منه ونطاق تطبيقه، حيث يهدف إلى شرح أسس عرض القوائم المالية لتوفير معلومات حول الوضع المالي للشركة والأداء المالي وتدفعاتها النقدية من جهة، ولضمان مقارنة القوائم المالية الحالية للشركة بقوائمها المالية السابقة وكذلك القوائم المالية للشركات الأخرى من جهة أخرى، وينطبق على جميع القوائم المالية ذات الغرض العام، أي تلك القوائم التي تهدف إلى خدمة احتياجات المستخدمين الذين ليسوا في وضع يسمح لهم بطلب تقارير مالية مصممة وفقاً لاحتياجاتهم الخاصة من المعلومات.

شهد المعيار عدة تحسينات وتعديلات يمكن الوقوف على أهمها من خلال الشكل الآتي:

الشكل -3-: أهم محطات تطور معيار المحاسبة الدولي رقم (01)



Source: Prepared by the researcher based on: (IASPLUS, 2018).

نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية 13 معياراً محاسبياً دولياً معدلاً يعكس التغيرات الناتجة عن مشروع التحسينات بما في ذلك معيار المحاسبة الدولي الأول، وذلك لتسهيل تنفيذها في العديد من الدول بما في ذلك دول الاتحاد الأوروبي بدءاً من عام 2005، حيث تم سحب معيار IAS15 الذي يعكس آثار تغير الأسعار مع تعديل معيار IAS 8.

وقوفاً عند طلب العديد من مستخدمي القوائم المالية وغيرهم من الأطراف المعنية على ضرورة وضع معيار جديد للتقرير المالي عن الأدوات المالية خلاف لمعيار المحاسبة الدولي رقم (39) التي شهدت متطلباته التعقيد في الفهم إضافة إلى صعوبة التطبيق والتفسير، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عدة مرات بتعديلات على معيار المحاسبة الدولي رقم 39 لتوضيح المتطلبات وإضافة الإرشادات والقضاء على التناقضات، ليحل محله في النهاية المعيار الدولي للتقارير المالية رقم 9 (الأدوات المالية) من أجل تحسين وتبسيط الإفصاح عن الأدوات المالية اعتباراً من 24 جويلية 2014 مع سريان التطبيق بداية أو بعد تاريخ 1 جانفي 2018، وكجزء من مشروع المجلس لتطوير معيار IFRS 07 الأدوات المالية: الإفصاحات، قرر المجلس إضافة إفصاحات مرتبطة بأهداف المنشأة وسياساتها وعملياتها لإدارة رأس المال للمعيار المحاسبي رقم (01).

بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية FASB بغرض تحسين الإفصاح عن الأداء وتجميع العناصر ذات الخصائص المشتركة، يتطلب تقديم الشركات جميع الإيرادات والمصروفات بشكل منفصل عن التغيرات في حقوق

الملكية التي تنشأ من المعاملات مع مالكيها في قائمة الدخل الشامل مع استبدال مصطلحات القوائم المالية لتعكس وظيفة القوائم عن قرب، ما أسفر عن تعديل 5 معايير للإبلاغ المالي IFRS، 23 معيار دولي IAS، و10 تفسيرات.

شهدت المرحلة التي تلت سنة 2007 تعديلات نوعية على المعيار، بدءاً من تصنيف المشتقات المالية، مروراً إلى تحسين الجوانب المحددة لمتطلبات الإفصاح عن استحقاقات الموظفين ودراسة الخيارات بشأن كيفية حساب المكاسب والخسائر المتعلقة بالمعاشات التقاعدية المرتبطة بمعيار IAS 19، كما تم تقديم إرشادات إضافية عن المعلومات المقارنة والطرق المنتهجة في ترتيب الإيضاحات مع التركيز على قابلية الفهم والمقارنة.

أشارت دراسة لجمعية المحاسبين القانونيين، حول إعادة تقييم قيمة تقارير الشركات إلى أن قضايا الإفصاح عن المعلومات قد ازدادت أهمية منذ الأزمة المالية العالمية، وأصبحت حالة تقارير الشركات والكشف عنها قيد التدقيق في السنوات الأخيرة، هذا بسبب أنها أصبحت أطول، أكثر تعقيداً وأكثر ثراءً في السياق، كما أن استهلاك الموارد المعدة في تزايد، في حين أن مستويات رضا المستخدمين آخذة في التناقص (Association of Chartered Certified Accountants, 2012, p. 3)، وبأخذ المجلس هذا الطرح بعين الاعتبار قام سنة 2018 بإصدار مفهوم جديد للأهمية النسبية.

يظهر مما سبق حرص مجلس معايير المحاسبة الدولية على مواكبة التطورات والمستجدات في بيئة المال والأعمال من خلال التعديلات والتحسينات المستمرة في المعايير، التي بدورها تخلق فروقات جديدة مع نصوص النظام المحاسبي المالي في حالته الساكنة منذ تاريخ تطبيقه عام 2010.

4- مقارنة متطلبات الإفصاح المحاسبي في ظل معيار المحاسبة الدولي رقم (01) والنظام المحاسبي المالي

بغرض معرفة أبعاد النظام المحاسبي المالي في مجال الإفصاح عن القوائم المالية ذات الغرض العام التي تمثل السلعة الرئيسية للمواجهة في الأسواق المالية، يجب الوقوف على نقاط الاختلاف والتقارب مع معايير المحاسبة الدولية، مع التركيز على أوجه قصور النظام المحاسبي المالي.

4-1 الأسس العامة لعرض القوائم المالية

تطرق معيار المحاسبة الدولي رقم 01 إلى مجموعة من الاعتبارات لعرض القوائم المالية، كما اقتضى مشروع إعداد نظام محاسبي مالي جديد بالتعاون بين المجلس الوطني للمحاسبة والخبراء الفرنسيين الاستناد على الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بسنة 2001 على سبيل التقارب مع المعايير المحاسبية الدولية وتحقيق التوافق المحاسبي مع ما يتماشى و واقع الاقتصاد الجزائري، ونتيجة لذلك يشترك كل من النظام المحاسبي المالي و المعيار في تحديد مفهوم كل من المقاصة، دورية التقرير، قابلية المقارنة وثبات طرق العرض كأسس لعرض القوائم المالية مع إقرار النظام المحاسبي المالي مجموعة

إضافة من المبادئ يحتكم إليها و تعتمد عليها الأطراف المعنية بعرض وإعداد القوائم المالية، و تتمثل أهم الاعتبارات لعرض القوائم المالية فيما يلي:

- **العرض العادل:** ألزم القانون رقم 07-11 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المواد 2،4،5 الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين الذين يخضعون لأحكام القانون التجاري وكذلك التعاونيات والمنشآت المنتجة للسلع أو الخدمات غير التجارية بصورة منتظمة و متكررة بغض النظر إذا كانت تهدف لتحقيق ربح أو غير هادفة لتحقيق الربح بتطبيق نصوص هذا النظام، مع غياب أي نص قانوني صريح لإمكانية التطرق أو الاعتماد على نصوص المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) في حالة عدم وجود نصوص كافية في المعايير خاصة مع غياب التعديلات و المراجعات الدورية اللازمة للنظام المحاسبي المالي منذ تاريخ إصداره، ورغم تحديد النظام المحاسبي المالي لقواعد الإثبات و التقييم إلا أنه لم يقر بضرورة مخالفة معيار محاسبي أو قواعد التقييم في حال التقدير بأنها توفر معلومات لا تعبر بصدق عن الوضعية المالية والأداء المالي أو أن تكون مضللة إلى حد أنها تتعارض مع أهداف القوائم المالية.
- **استمرارية الاستغلال:** يشترك النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم 1 في حقيقة أن التسجيل المحاسبي يستند إلى افتراض أن المنشأة مستمرة في نشاطها في المستقبل المرتقب بقدر ما تتجاوز القرارات الاقتصادية المتخذة السنة المالية الواحدة، من خلال منطق توفير بعد حيوي للشركة يسمح بتطورها على مدار فترة زمنية أطول و الأخذ بعين الاعتبار جميع العوامل و المتغيرات التي من المحتمل أن يكون لها تأثير على مبدأ استمرارية المنشأة، بما في ذلك تلك المتعلقة بتطورات السوق (Ouassila, 2018, p. 5).
- **أساس الاستحقاق (محاسبة التعهد):** جاء في الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي مجموعة من الفروض المسلم بها من بينها محاسبة التعهد، والتي تعادل بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي رقم 1 أساس الاستحقاق المحاسبي حيث يجب أن تسجل جميع الوقائع الاقتصادية التي تقوم بها المنشأة بمجرد حدوث الاتفاق دون انتظار المتحصلات أو المدفوعات النقدية المرتبطة بها ما يولي أهمية واضحة للقرار الذي هو أصل العملية وليس فقط ترجمتها النقدية.
- **الأهمية النسبية:** شهد المعيار المحاسبي رقم (1) تعديلات سنة 2018 فيما يخص مفهوم وتحديد الأهمية النسبية للبنود، مع بداية التطبيق بداية من 1 جانفي والسماح بالتطبيق المبكر، وتعتبر المعلومات ذات أهمية نسبية "إذا كان حذفها، تحريفها أو تعميمها قد يؤدي لتأثير متوقع معقول على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيين لقوائم مالية ذات غرض عام التي توفر معلومات مالية عن منشأة معينة"، تجدر الإشارة أن تعريف الأهمية النسبية المعدل تطرق لثلاث جوانب جديدة كالتالي (IASPLUS, 2018).

← **التعتيم Obscuring**: يركز التعريف السابق على حذف أو تحريف المعلومات، ومن خلال التعريف المعدل خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية إلى أن تعتيم وغموض المعلومات ذات الأهمية النسبية كاستخدام لغة غير واضحة أو تقطع وتباعد المعلومات يمكن أن يكون له تأثير مماثل مع المعلومات التي يمكن حذفها.

← **تأثير متوقع بشكل معقول Could reasonably be expected to influence**: على عكس التعريف السابق الذي يشير إلى "يمكن أن يؤثر"، خلص مجلس معايير المحاسبة الدولية أنه قد يتم تأويله وفهمه على أنه يتطلب الكثير من المعلومات مثل أي شيء يمكن التأثير على قرارات المستخدمين حتى ولو كانت الإمكانية بعيدة، في التعريف الجديد تم تغيير حد الأهمية النسبية ليصبح معقول ومتوقع.

← **المستخدمين الرئيسيين Primary users**: يشير التعريف السابق إلى "المستخدمين" فقط، و يخشى مجلس الإدارة مجدداً أن يتم فهمه على نطاق واسع على أنه يتطلب النظر في جميع المستخدمين المحتملين للبيانات المالية عند تحديد المعلومات التي يجب الكشف عنها، إلا أنه لم يتم تعريف المستخدمين الرئيسيين في التعديل ما يوجب الرجوع للمستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية ذات الغرض العام.

يتبين من خلال تعديل مفهوم الأهمية النسبية عدم مواكبة النظام المحاسبي المالي التعديلات الأخيرة التي شهدها الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث اكتفي بالمفهوم السابق لها باعتبار المعلومة ذات دلالة معتبرة إذا أثر غيابها عن الكشوف المالية في القرارات المتخذة من طرف مستعمليها، ما من شأنه توسيع وتعقيد دائرة المعلومات التي تعتبر ذات دلالة مهمة ولو كانت عكس ذلك.

4-2 الإفصاح عن القوائم المالية

أعطى النظام المحاسبي المالي اهتماماً بالغا لكيفية عرض القوائم المالية و الإرشادات الخاصة بهيكليها والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها، حيث خصص لها بموجب قرار 26 جويلية 2008 باب كاملاً يحتوي على 8 فصول مفصلة لمحتويات القوائم المالية بما في ذلك نماذج تقديم كل قائمة على حدة، ويظهر أن النظام المحاسبي المالي استند لمعايير المحاسبة الدولية في تحديد القوائم المالية الواجب عرضها في حين ينحصر الاختلاف في التسمية فقط، حيث سبق وقد نص معيار المحاسبة الدولي رقم (1) في الفقرة 8 و 10 إمكانية استخدام المنشأة تسميات مختلفة للقوائم المالية بخلاف تلك المستخدمة في المعيار أو استخدام مصطلحات أخرى لوصف المجاميع طالما أن المعنى واضح.

■ الميزانية:

قدم النظام المحاسبي المالي كشف ملخص لبنود أصول وخصوم المنشأة بالاعتماد على متطلبات الحد الأدنى من المعلومات الواجب توفرها في القائمة وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 1، في حين وضع أساس التمييز بين الأصول الجارية و

غير الجارية و الخصوم غير الجارية و الجارية في الملحق رقم 3 (معجم: تعريف المصطلحات) من القرار السابق، حيث تصنف الأصول والخصوم على أنها جارية مسايرة مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (1) إذا ارتقب الكيان إنجازها أو بيعها أو انقضاءها في إطار دائرة للاستغلال العادي (آجال التسوية)، تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات (غرض المتاجرة)، يرتقب الكيان إنجازها أو تسويتها في غضون الأشهر الاثني عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية، أموال خزينة (نقدية أو نقدية مكافئة) التي لا يخضع استعمالها للقيود، في حين أهمل النظام المحاسبي المالي التطرق للبنود (الالتزام) التي لا يكون للمنشأة حق غير مشروط في تأجيل تسويتها لمدة لا تقل عن 12 شهرا بعد فترة التقرير.

■ جدول حساب النتيجة:

تنحصر تعديلات المعيار المحاسبي الدولي رقم (1) فيما يخص قائمة الدخل الشامل أساسا في قائمة الدخل الشامل الآخر، التي أشار إليها الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2018 من خلال مناقشة المفاهيم التي يتم تضمينها في القوائم المالية وكيفية تقديم تلك المعلومات و الإفصاح عنها وتم وصف قائمة الدخل الشامل على أنها قائمة الأداء المالي، ومع ذلك لم يتم الاتفاق ما إذا كان يجب أن تتكون القائمة من قائمة واحدة أو قائمتين ما قد يؤثر على خاصية المقارنة بين الشركات، مع بقاء مسألة تحديد بدقة ما يتم إدراجه في الربح أو الخسارة أو في الدخل الشامل الآخر دون إجابة مع اعتبار بنود الدخل الشامل الآخر بنود لم يتم الاعتراف بها في قائمة الربح أو الخسارة وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية وتم الاعتراف بها مباشرة ضمن حقوق الملكية ، ما يجعل قائمة الربح أو الخسارة المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة (IASPLUS, 2018)، ويتوجب على المنشأة أن تفصح عن مبلغ ضريبة الدخل لبنود الدخل الشامل الآخر بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف.

ينسجم النظام المحاسبي المالي و معيار المحاسبة الدولي الأول فيما يخص أسلوب عرض الأعباء في جدول حساب النتيجة (الطبيعة/الوظيفة)، إلا أنه لم يوفر إسناد قانوني لإعداد وعرض بنود قائمة الدخل الشامل الآخر، إضافة إلى الإبقاء على البنود غير العادية الناجمة عن معاملات منفصلة عن النشاط العادي للكيان والتي تمثل طابعا استثنائيا (مثل التناقص الاستثنائي في المخزونات، نزع الملكية والكوارث الطبيعية و غير المتوقعة) رغم عدم الاعتراف بها من قبل المصالح الضريبية عند تحديد النتيجة الجبائية.

■ جدول سيولة الخزينة:

حسب نصوص النظام المحاسبي المالي، يتضح أن هدف إعداد جدول سيولة الخزينة مستمد وبشكل واضح من معيار المحاسبة الدولي رقم (1)، غير أن النظام المحاسبي المالي مقارنة بتوصيات مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يتعمق في كيفية المعالجة للبنود القابلة للتصنيف لأكثر من نشاط مع التركيز على حتمية ثبات التصنيف من فترة لأخرى فقط، إضافة

إلى الاختلاف في تصنيف الأنشطة التي تكون نتيجتها التغيير في هيكل القروض باعتبار المقبوضات النقدية من تحصيل السلف والقروض التي قدمت للغير باستثناء تلك المقدمة من البنوك والشركات المشابهة تابعة للأنشطة الاستثمارية، في حين تمثل بالنسبة للنظام المحاسبي المالي أنشطة تمويلية.

■ جدول تغيير الأموال الخاصة:

حدد النظام المحاسبي المالي المعلومات الدنيا الواجب الإفصاح عنها في القائمة، كما يوجب بتقديم معلومات مقارنة حول تطور الأموال الخاصة للفترة الحالية N والفترتين المائتين السابقتين $(N-1, N-2)$ ، في حين أهمل الإفصاح عن التطورات المنسوبة لحقوق الأقلية وتوزيعات الأرباح الخاصة بهم بشكل منفصل عن ملاك الشركة الأم.

■ ملحق القوائم المالية:

يتضمن ملحق القوائم المالية معلومات ذات أهمية وتفيد في فهم العمليات الواردة في هذه القوائم، من خلال إحالة كل قسم من أقسام القوائم المالية إلى المعلومة الموافقة في الملاحظات المرفقة، كما يمكن الإدراج في الملحق المعلومات غير القابلة للتحديد الكمي والتي من المرجح أن يكون لها أثر مالي على المنشأة، بالأخذ بعين الاعتبار عاملي الملاءمة والأهمية النسبية في تحديد المعلومات التي يتطلب الإفصاح عنها (Décret exécutif n° 08-156, 2008, pp. 9-11).

بشكل عام، يتوافق النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم (1) في المعلومات المفصّل عنها في قائمة الملحق القوائم المالية كمستند يوفر معلومات إضافية تؤثر على قرارات مستعملي القوائم المالية، ويبقى الاختلاف في كيفية تحديد المعلومات الكمية أو الوصفية الواجب الإفصاح عنها في الملحق بالاعتماد على مبدأ الأهمية النسبية الذي لم يشهد تعديل في مفهومه منذ إصدار النظام المحاسبي المالي.

5- النتائج ومناقشتها

من خلال الدراسة المقدمة حول أسس ومتطلبات الإفصاح عن القوائم المالية بين النظام المحاسبي المالي ومعياري المحاسبة الدولي رقم (01)، تم التوصل إلى جملة من النتائج:

- تتمتع المعايير المحاسبية الدولية بالقبول الدولي ومعترف بها عالمياً، نظراً لقبول استعمالها في 144 جهة مختصة بالمعايير المحاسبية من بين 166 في الإجمالي، ما يؤكد على شرعيتها وقدرتها على تحقيق التوحيد المحاسبي الدولي من خلال أبرز محطتين التي تمثلان الولايات المتحدة الأمريكية والاتحاد الأوروبي (IFRS Foundation, 2018, p. 2)؛
- يحرص مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على إصدار معايير محاسبية ذات جودة عالية تخضع للقبول الدولي من خلال الإلمام بالمتغيرات المستمرة لبيئة المال والأعمال وإشراك أصحاب المصالح كالمجموعة الاستشارية المالية الأوروبية

EFRAG في عملية إعداد التقارير المالية لتتماشى وأهداف الأسواق العالمية والتحلي بالشفافية والإجراءات القانونية اللازمة؛

- عند التمعن في نصوص النظام المحاسبي المالي نسجل أن هذا الأخير تبنى إرشادات معيار المحاسبة الدولي IAS1 قبل التعديل في عملية إعداد وعرض القوائم المالية ولم يشهد تطوراً بعد ذلك كون الجزائر بلد القانون المكتوب والمحاسبة في ظل غير مرنة ولا تواكب التغيرات الاقتصادية والظروف البيئية المعقدة؛
- حدد الإطار المفاهيمي المعدل سنة 2018 قائمة الدخل الشامل على أنها قائمة الأداء المالي، ومع ذلك لم يتم الاتفاق ما إذا كان يجب أن تتكون القائمة من قائمة واحدة أو قائمتين، في حين تبقى سياسة المجلس المحاسبي الدولي هي استبعاد الخيارات في الممارسات المحاسبية كلما كان ذلك ممكناً، فمثل هذه الخيارات يمكن أن تؤدي إلى المعاملات المماثلة التي يتم محاسبتها بطرق مختلفة، وبالتالي ضعف المقارنة بين التقارير المالية؛
- النظام المحاسبي المالي لم يوفر استناد قانوني كافي ودقيق لكيفية معالجة البنود القابلة للتصنيف لأكثر من نشاط في جدول سيولة الخزينة، الأمر الذي ينعكس سلباً على عملية المقارنة بين القوائم، إلى جانب تباين المصطلحات المستخدمة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (1) والنظام المحاسبي المالي كفارق الاقتناء بدل الشهرة، حقوق الأقلية بدل الحقوق غير المسيطر عليها، القيمة الحقيقية بدل القيمة العادلة، طريقة المعادلة (الاصطلاح المستخدم في المخطط الفرنسي العام) بدل طريقة حقوق الملكية... الخ؛
- خلقت الجهود المبذولة لتحقيق التوحيد المحاسبي عدة فروقات جديدة مع النظام المحاسبي المالي نتيجة للتعديلات والتحسينات المستمرة التي تطرأ على معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)، أهمها تعديل مفهوم الأهمية النسبية، إضافة قائمة الدخل الشامل الآخر، إلغاء البنود غير العادية عند تحديد الدخل الشامل.
- بناء على كل ما تقدم نقبل الفرضية التي مفادها وجود فجوة بين معيار المحاسبة الدولي رقم (01) ومحتوى النظام المحاسبي المالي في مجال متطلبات الإفصاح المحاسبي وأسس إعداد وعرض القوائم المالية.

خاتمة

يعد الإفصاح المحاسبي عن القوائم المالية مطلب رئيسي لمجلس معايير المحاسبة الدولية في ظل السعي نحو تحقيق التوافق في الممارسات المحاسبية الدولية مع ما يتلاءم وبيئة المال والأعمال المتغيرة، وعبر تحليل مراحل تطور المحاسبة في الجزائر يتجلى أن المسار التاريخي للمنظومة المحاسبية لم تشهد تغيير كبير في معالمها، في حين عرف الاتحاد الأوروبي إجراءات تتميز بالنظرة العميقة والرشيده لتطوير المحاسبة من خلال الحرص على مواكبة التطورات في المعايير المحاسبية الدولية من جهة، ومراعاة البيئة المحلية من جهة أخرى، ليصبح في الأخير الفارق الزمني لتاريخ إصدار النظام المحاسبي المالي و التعديلات في

المعايير عاملا كافيا لتغيير المنظومة المحاسبية الجزائرية ومواكبة التطورات السريعة في ميدان المحاسبة عبر تبني تجربة الاتحاد الأوروبي في اعتماد ومسايرة التطورات المحاسبية الدولية وفق كفاءات جزائرية تشمل أفضل مزيج من الباحثين الأكاديميين، الخبراء المحاسبين و الأطراف ذات العلاقة بالقوائم المالية.

قائمة المراجع:

المراجع العربية:

- أمينة فداوي. (2017). مدى التزام الشركات المساهمة الجزائرية المدرجة في البورصة بمتطلبات الإفصاح خلال الفترة 2014-2015. مجلة الباحث ، 17 (17)، 57-67.

- خالد الخطيب. (2002). الإفصاح المحاسبي في التقارير المالية للشركات المساهمة العامة الأردنية في ظل المعيار المحاسبي الدولي رقم (01). مجلة العلوم الاقتصادية والقانونية ، 18 (2)، 143-183.

المراجع الأجنبية:

- Association of Chartered Certified Accountants. (2012). *Re-assessing the value of corporate reporting*. Retrieved March 05, 2020, from ACCA: <https://www.accaglobal.com/content/dam/acca/global/PDF-technical/financial-reporting/reassessing-value.pdf>
- Christopher C, H. (2001). *Encyclopedia of Democratic Thought*. London: Routledge.
- Décret exécutif n° 08-156, D. e. (2008, Mai 26). portant applications de la loi n° 07-11.
- Hassan, O., & Marston, C. (2010). Disclosure measurement in the empirical accounting literature -a review article. *Accountancy Discussion Papers 1004* .
- Heald, D. (2012). Why is transparency about public expenditure so elusive? *International Review of Administrative Sciences* , 78 (1), 30-49.
- IASPLUS. (2018). *IAS1 - Presentation of Financial Statements*. Retrieved February 10, 2020, from IASPLUS: <https://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1>
- IASPLUS. (2018). *IASB finalises amendment to IAS 1 and IAS 8 regarding the definition of materiality*. Retrieved June 28, 2019, from IASPLUS: <https://www.iasplus.com/en/news/2018/10/definition-of-material>
- IASPLUS. (2018). *IASB publishes revised Conceptual Framework, presentation and disclosure*. Retrieved June 15, 2019, from IASB: <https://www.iasplus.com/en/news/2018/03/cf>
- IFRS Foundation. (2018). *Use of IFRS standards around the world*. Retrieved September 06, 2019, from <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#development>
- Nassiba, B. (2017). L'Algérie et les stratégies de normalisation comptable face aux IAS/IFRS. *Les cahiers du CREAD* , 33 (121), 31-69.
- Ouassila, D. (2018). Normalisation comptable, anticipation et décisions dans le contexte des entreprises algériennes. *Revue des Réformes économiques et intégration dans l'économie mondiale* , 12 (25), 54-66.