



التوجه نحو إعادة التوافق المحاسبي - حالة الجزائر -.

## Orientation Towards Restoring Accounting Compatibility - The Case Of Algeria -

عنون فؤاد<sup>1\*</sup>، قاضي فاطمة الزهراء<sup>2</sup>

Announ Fouad\*, Kadi Fatima Zohra

<sup>1</sup>مخبر الإقتصاد الحديث والتنمية المستدامة، جامعة أحمد بن يحيى الونشريسي -تيسمسيلت-(الجزائر)

announ.fouad@cuniv-tissemsilt.dz ✉،

<sup>2</sup>جامعة الجزائر 3(الجزائر)، ✉kdz.8957@ymail.com .

تاريخ النشر: 2021/12/31

تاريخ القبول: 2021/12/24

تاريخ الاستلام: 2021/10/30

### الملخص

تطرق هذه الدراسة لمعالجة إشكالية رئيسية حول متطلبات التوافق المحاسبي الجديد في الجزائر من أجل تجميع النظام المحاسبي المالي من خلال تحديد ماهية التوافق المحاسبي الدولي ثم محاولة إبراز أهم أبرز مستجدات معايير (IAS/IFRS)، وفي الأخير تم التطرق إلى آلية تحديث النظام المحاسبي المالي بعد مرور 13 سنة من إصداره. وتوصلت الدراسة إلى نتائج أهمها: ضرورة تجميع المرجعية المحاسبية المحلية وجعلها أكثر توافق مع نظيرتها الدولية بما يتوافق مع متطلبات البيئة المحلية، وضرورة التوجه إلى إصدار معايير محاسبية وطنية وتفسيراتها وفق ما هو معمول به على الصعيد الدولي.

الكلمات المفتاحية: التوافق المحاسبي، مستجدات المعايير الدولية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيفات JEL: M40، M41.

## ABSTRACT

This study touched on addressing a major problem about the requirements of the new accounting compatibility in Algeria in order to update the financial accounting system by defining the nature of international accounting compatibility and then trying to highlight the most important developments of the standards (IAS/IFRS), and finally the mechanism of modernizing the financial accounting system was addressed. 13 years after its release.

The study reached the most important results: the need to update the local accounting reference and make it more compatible with its international counterpart in line with the requirements of the local environment, and the need to go to the issuance of national accounting standards and their interpretations in accordance with what is applicable at the international level.

**Key words:** accounting compatibility, international standards developments, financial accounting system.

**JEL Classification:** M40, M41.

### 1. مقدمة

إن التحديات التي تعاني منها المحاسبة تتمثل في التغيرات البيئية المتسارعة والمتشابكة الأمر الذي يتطلب منا إيجاد آلية تمكننا من العمل على كافة الأصعدة وبكفاءة عالية بما يتماشى مع المعايير الدولية، لذلك فإن هناك فجوة كبيرة في واقع النظام المحاسبي المطبق وما تتطلبه السوق الدولية والمحلية لذلك هناك قصور يعاني منه العمل المحاسبي. لقد انتهجت الجزائر إستراتيجية التوافق المحاسبي مع متطلبات البيئة المحاسبية الدولية منذ سنة 2002، حيث تعرف هذه الأخيرة حركة كبيرة ما أدى إلي تعديل العديد من المعايير أو إلغاء العمل ببعض الأخر أو إصدار معايير جديدة من أجل الاستجابة لمتطلبات البيئة المحاسبية الراهنة حيث أصبحت 24 معيار محاسبي دولي ومعايير الإبلاغ المالي 16 معايير إلى غاية 2021، وفي ظل هذه الظروف وبعد مرور 11 سنة من بداية تطبيق النظام المحاسبي المالي الصادر في القانون رقم 11/07 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007، لقد تميز النظام المحاسبي المالي بالجمود وعدم مواكبة ديناميكية معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية، مما يستوجب التفكير في تقييم هذا النظام و البحث عن السبل الكفيلة لجعله يستجيب لتغيرات البيئة المحاسبية الدولية، حيث تسعى الجزائر إلى تضيق فجوة الاختلاف مع مستجدات البيئة المحاسبية الدولية من خلال الشروع في تقييم هذا النظام للتأكد من درجة التوافق و التناسق مع المعايير الدولية المعمول بها في الوقت الراهن.

وفي هذا السياق هناك مجموعة من الدراسات التي يمكن اعتبارها نقطة البداية في سبيل معالجة موضوع البحث حيث تطرقت دراسة (مداني بن بلغيث، 2004) لإشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر- " من خلال تبيان طبيعة مسار التوحيد المحاسبي و أهداف هيئة التوحيد المحاسبي وموقفها من العولمة و بروز التوحيد العالمي، ثم إبراز مكانة الإصلاح المحاسبي الغائب في استراتيجية الإصلاح الاقتصادي، وفي الأخير قدم الباحث نموذج التوحيد (تكيف -تبني) الملائم لسياسة الانفتاح الاقتصادي التي شرعت فيها الجزائر، كما نجد كذلك دراسة (هشام سفيان صلواتشي ويوسف بودلة، 2011) تحت عنوان آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي الدولية، لقد تطرق الباحثان من خلال هذه الورقة البحثية للتأصيل العلمي و المفاهيمي للتوافق المحاسبي الدولي بالإضافة إلى آفاق و متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر في إطار مشروع التوافق و التوحيد بين المعايير المعمول بها محليا و معايير المحاسبة الدولية.

لقد تم الشروع في تطبيق النظام المحاسبي المالي مطلع سنة 2010 وإلى غاية يومنا هذا، حيث عرفت هذه الفترة دراسة النظام المحاسبي المالي من زوايا مختلفة وعلى سبيل المثال لا الحصر ملائمة تطبيق نظام المحاسبي المالي في المؤسسات الجزائرية بالإضافة إلى تحديات و آفاق تطبيقه، إلا أنه مطلع سنة 2019 تم إعلان عن مشروع تجميع هذا النظام لتأتي بعض الدراسات لتقديم آلية واقتراحات تحديث هذا النظام في سبيل تضيق فجوة الاختلاف مع المرجعية المحاسبية الدولية وإعادة تحقيق التوافق المحاسبي في الجزائر، ومن بين هذه الدراسات نذكر: دراسة معمري أسامة تحت عنوان إطار مقترح لتجميع النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، هدف هذه الدراسة إلى إبراز مقترحات تجميع النظام المحاسبي المالي لمواكبة المستجدات الدولية والتطورات الحاصلة على مستوى المعايير وإعادة النظر في البيئة المحاسبية والمالية، و خلصت إلى أن النظام المحاسبي المالي أفرز عدة معوقات أهمها فجوة الاختلاف الموسعة بينه وبين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية نتيجة ديناميكية هذه الأخيرة، ما يقابله سكون للنظام المحاسبي المالي، فأصبح من الضروري تجميع هذا النظام، من خلال تفعيل دور الهيئة المكلفة بالتوحيد المحاسبي بالجزائر .

**1.1. الإشكالية:** التوافق المحاسبي الدولي والمعايير المحاسبية الدولية والنظام المحاسبي المالية وبيئته، هذه الأبعاد الثلاث إن لم يحسن تنسيق العلاقة بينها فسيؤدي إلى إنتاج فجوة بين المرجعية المحلية و الدولية، مما سبق يمكننا صياغة إشكالية البحث على النحو التالي:

**ما هي متطلبات التوافق المحاسبي الجديد في الجزائر من أجل تجميع النظام المحاسبي المالي؟**

وللإجابة على السؤال الرئيسي نطرح الأسئلة الفرعية المشتقة من أجل التطرق لكافة جوانب البحث كما يلي:

- ما المقصود بالتوافق المحاسبي الدولي، وما هي أبرز فوائده؟

- ما هي أبرز مستجدات معايير (IAS/IFRS)؟

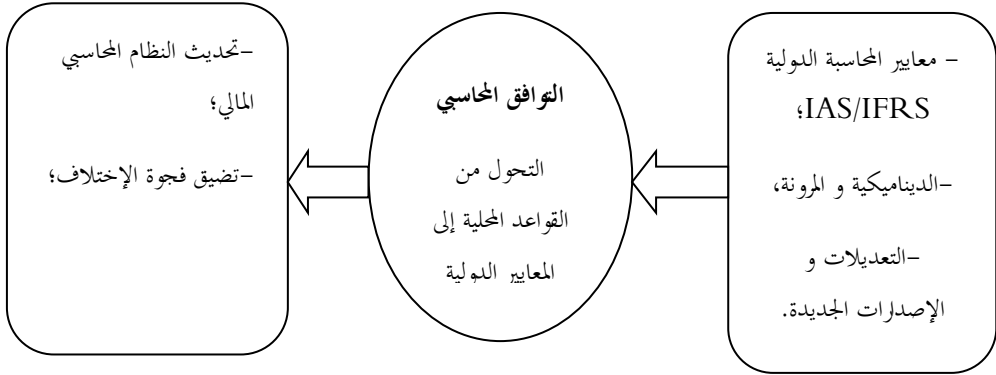
- ما هي آلية تحديث النظام المحاسبي المالي؟

**2.1. أهمية الدراسة:** يستمد البحث أهميته من الموضوع الذي يبحث فيه و هو احد موضوعات المحاسبة الدولية فهو يعد من الموضوعات المعاصرة في المحاسبة حيث ظهر نتيجة التغيرات الكبيرة التي حدثت في المجتمع الدولي و المحلي من خلال التطرق لإشكالية تحقيق التوافق المحاسبي في الجزائر من خلال تمييز النظام المحاسبي المالي وضرورة العمل باستمرارية في تمييز هذا النظام للحفاظ على درجة التوافق والتقارب مع البيئة المحاسبية الدولية لذلك فالبحث يعد مساهمة متواضعة في هذا الميدان.

**3.1. منهج الدراسة:** من أجل الإجابة على الإشكالية والأسئلة الفرعية المنبثقة عنها، اعتمدنا على المنهج الاستقرائي والاستنباطي من خلال الاطلاع على الكتب والدراسات والمنشورات العلمية المتعلقة بموضوع البحث، وعلى الوصف والتحليل في عرض مختلف محاور الدراسة بهدف تبسيط الموضوع والتطرق لأهم النقاط وصولا إلى نتائج الدراسة.

**4-4-1 فرضيات الدراسة:** يوضح الشكل الآتي المخطط الفرضي للبحث والذي يوضح محاور الدراسة التي من خلالها قمنا بتحديد العلاقة بين متغيرات الدراسة، حيث حددنا معايير التقارير المالية و مستجداتها كمتغير مستقل والمتغير التابع المتمثل في تبني تلك المعايير من خلال العمل على تمييز النظام المحاسبي المالي من جهة، ومن جهة أخرى تصور العلاقة بين تبني معايير التقارير المالية كمتغير مستقل و تمييز النظام المحاسبي كمتغير تابعة، من خلال تحقيق التوافق المحاسبي بين المرجعيتين، وسيتم اعتماد تلك العلاقات في صياغة فرضيات البحث.

#### الشكل 01: المخطط الفرضي للبحث.



المصدر: من إعداد الباحثين.

ينطلق البحث من الفرضيات الآتية:

الفرضية الأولى H01: تميز النظام المحاسبي المالي بالجمود وعدم مواكبة ديناميكية معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية؟؛  
الفرضية الثانية H02: هنالك ضرورة لتحديث هذا النظام في سبيل تضييق فجوة الاختلاف مع المرجعية المحاسبية الدولية وإعادة تحقيق التوافق المحاسبي في الجزائر؟؛

## 5.1. هيكل الدراسة:

- ✓ ماهية التوافق المحاسبي الدولي؛
- ✓ تبنى معايير المحاسبة الدولية ومستجداتها؛
- ✓ آلية تحديث النظام المحاسبي المالي ليوافق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS).

## 2. ماهية التوافق المحاسبي الدولي:

نظرا لاختلاف البيئة والمحيط الاقتصادي بين الدول نتج عنه اختلاف القواعد والإجراءات المحاسبية، وبالتالي ظهور مشاكل محاسبية على المستوى الدولي الأمر الذي أدى إلى التفكير في التوافق المحاسبي الدولي.

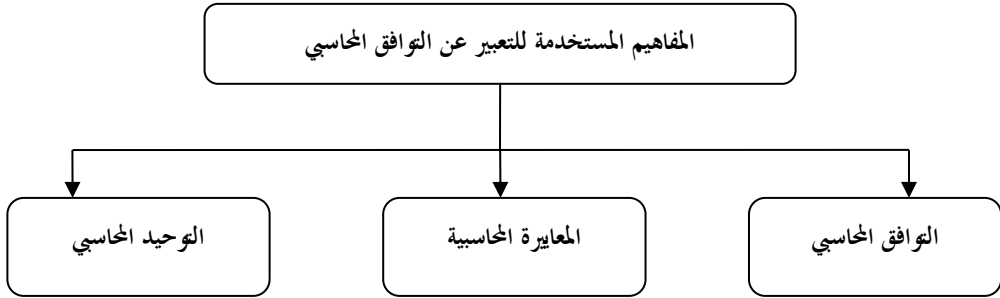
### 1.2. تعريف التوحيد المحاسبي: وحسب الجمعية الفرنسية للتوحيد المحاسبي فإن التوحيد المحاسبي يتمثل في: (رزقي، 2010/2009، ص36)

- التحديد: يتم ضمانه عن طريق توفير أكبر قدر من الدقة؛
  - الانتظام: أي إتباع طرق متماثلة أو نفس الطرق في ذلك الميدان؛
  - التبسيط: يكون ذلك عن طريق الاستغناء عن كلما هو غير ضروري في ذلك الميدان.
- نظرا لهذه الصعوبات والانتقادات التي يوجهها التوحيد المحاسبي وجه الاهتمام الدولي أكثر حول التوافق المحاسبي.

### 2.2. تعريف التوافق المحاسبي: يعبر التوافق المحاسبي عن الحد من الفروق والتباين بين الأنظمة المحاسبية، ويميز التوافق عن التوحيد الذي يفترض أساسا توحيد كلي للقواعد المحاسبية. ومادامت المحاسبة جزء مكمل لمحيطها الثقافي، فإن التوحيد الشامل على المستوى الدولي يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع، واعتبر التوافق المحاسبي بمثابة مسار موجه لتعظيم انسجام التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها، على عكس التوحيد الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد. (بن بلغيث، 2004، ص104)

مما سبق يمكننا القول أن التوافق المحاسبي هو عملية تقريب القواعد و الأسس المحاسبية على المستوى الدولي إلى بعضها واستبعاد ما هو مختلف منها و الإبقاء على ما هو متشابه في سبيل تضيق فجوة الاختلاف بين مختلف المرجعيات المحاسبية على الصعيد الدولي.

الشكل 02: المفاهيم المستخدمة للتعبير عن التوافق المحاسبي.



المصدر: (محسن بابقي، 2013، ص 41).

لقد أصبح واضحاً في الأدب المحاسبي أهمية ضرورة التفرقة بين مفاهيم التوحيد- المعاييرة والتوافق أو الإتساق المحاسبي، لأنهما عمليتين مختلفتين لأن التوافق أو الإتساق في المحاسبة ينظر إليه على أنه عملية ذات تسلسل و تدرج بخلاف المعاييرة التي توصف بأنها عملية جامدة تتطلب تطبيق معيار واحد أو قاعدة محاسبية واحدة على كافة المواقف وبالتالي فهي أكثر صعوبة في التطبيق على المستوى الدولي، ويهدف التوافق المحاسبي لزيادة قابلية التقارير المالية للمقارنة من خلال إتساق أو توافق الممارسات و السياسات المحاسبية المطبقة في الدول. (أمين السيد، 2005، ص 368)

**3.2. العوامل التي أوجدت الحاجة إلى التوافق المحاسبي:** يعتبر ترابط أسواق المال العالمية العنصر الأساسي الذي استوجب توفيق القواعد المحاسبية؛ بسبب صعوبة مقارنة المعلومات المالية للشركات، بالإضافة إلى غير قابلية المعلومات للفهم في كل أسواق المال العالمية كون أن المصطلحات المالية غير متجانسة ما نجم عنه نقص في شفافية المعلومة المحاسبية أو قلة جودتها، ومن خلال ذلك فإن دوافع التوافق المحاسبي الدولي هي تطوير إجراءات وقواعد محاسبية تسمح ب: (منادي و ياسين، 2018، ص ص 11-12)

- زيادة شفافية المعلومة المحاسبية المفصح عنها في القوائم المالية للشركات؛
- إمكانية مقارنة القوائم المالية للشركات من جنسيات مختلفة بيننا: فالمقارنة تهدف لتقييم الأداء المالي للشركات ومنه تقييم البدائل الاستثمارية المتاحة، الأمر الذي يوفر حرية تنقل الأموال بين الدول؛
- زيادة ثقة المستثمرين في المعلومة المحاسبية والمالية: كونهم يمتلكون قوائم مالية ذات موثوقية عالية تساعد في اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتمكن المحللين الماليين من فهم جيد وموضوعي للقوائم المالية؛
- إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجه الأنظمة المحاسبية المحلية: فالكثير من الدول النامية لا توجد بها منظمات محاسبية ومهنية ولا حتى هيئات مختصة بإنتاج قواعد وإجراءات العمل المحاسبي، فتوجهها نحو التوافق الدولي يساعدها في حل مشاكلها المحاسبية المحلية، ما يسمح بتوفير الوقت والجهد والمال؛

- يوفر التوافق الدولي للشركات خاصة متعددة الجنسيات الوقت والجهد المبذول في توحيد قوائمها المالية التي كانت تعدها وفق ممارسات ومبادئ محلية تكون غالبا مختلفة من دولة إلى أخرى؛
  - تسهيل عملية تدقيق ومراجعة الحسابات: لأن الكثير من مؤسسات المحاسبة الدولية تقوم بمراجعة حسابات الشركات متعددة الجنسيات، فتواجهها مشكلة اختلاف المعايير والقواعد المحاسبية من دولة لأخرى ما يجبرها على إيجاد برامج خاصة بكل دولة، وتأهيل المحاسبين على كل نظام محاسبي، ما يرفع من تكلفة تدقيقها، وبالتالي التوافق المحاسبي سيسهل عملية تدقيق الحسابات ويقلل من تكلفته؛
  - تسهيل عملية الدخول إلى البورصة في كافة أنحاء العالم ما يسمح بتوفير مصادر تمويل أخرى للشركات؛
  - رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم المختلفة؛
- فالهدف من التوافق المحاسبي الدولي هو توفير مبادئ وقواعد وإجراءات ومفاهيم محاسبية موحدة يمكن تطبيقها من قبل مختلف دول العالم.

#### 4.2. متطلبات التوافق الدولي:

- لا بد أن يكون للدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبنى تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية؛
- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك؛
- تقوم الدولة بإصدار معيار وطني متوافق مع كل معيار دولي؛
- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات؛
- أن تقتزن عملية التحول إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب على مستوى المهنة ومعدّي القوائم المالية وأن تدرج معايير المحاسبة الدولية في المقررات الدراسية الجامعية؛
- أن تحدد الخطة تاريخا محددا لإنجاز أهدافها. (سالم مرعي ، 2020، ص12)

**5-2 صعوبات وانتقادات تحقيق التوافق الدولي:** إن كل ما ذكر حول التوافق الدولي يعد مرتكزا لدواعي اعتماد معايير المحاسبة الدولية ومع ذلك فإن التوافق يواجه مجموعة من الصعوبات تتمثل في: (مخلوئي و عبيرات، 2015، ص ص 169، 170)

- في غالب الأحيان تحتكم الممارسة المحاسبية إلى نظم قانونية محلية (وطنية)، والتوافق المحاسبي يملئ ضرورة تعديل تلك التشريعات أو النظم القانونية مما يشكل عائقا أمام التوافق؛

- مشاكل ترجمة المصطلحات المحاسبية بين الدول، فكثيراً ما انخرفت عن معناها ومضمونها الحقيقي وبالتالي عدم الاتفاق على مفاهيم محددة؛
  - عادة ما يكيف النظام المحاسبي ومتطلبات البيئة الاقتصادية السائدة في دولة معينة، مما يؤدي إلى تباين النظم المحاسبية كعائق أمام التوافق الدولي؛
  - تختلف الهيئات المشرفة على وضع المعايير المحاسبية من دولية مستقلة إلى وطنية (حكومية) خاصة كانت أو عامة، وينجر عن هذا الاختلاف تباين وجهات النظر حول مجموعة من النقاط وكذا أهداف وإجراءات كلا منها مما يؤدي بالضرورة إلى صعوبة التوافق المحاسبي؛
  - يعد دور مجلس معايير المحاسبة الدولية كهيئة مستقلة تعنى بوضع معايير المحاسبة الدولية، هذا الأخير يقوم بجهود من خلال الأعضاء المنخرطين إلى دعوة الدول لتبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية والتعريف بها دون إلزام، ويتوقف ذلك على عدم وجود دولي يدعم عملية التنفيذ كآلية لنجاح التوافق المحاسبي؛
  - إصدار المعايير المحاسبية في شكل نصوص عامة وترك التفاصيل لكل دولة وبالتالي لا تتناول المعايير إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية، دون النظر لمعيار معين يلائم ظروف دولة أو مجموعة من الدول.
- فالتوافق الدولي ليس بالأمر الهين ويحتاج إلى جملة من الإجراءات سواء على المستوى الدولي أو الوطني للتقليل من الفروقات الدولية وتوحيد اللغة المحاسبية.

### 3. معايير المحاسبة الدولية ومستجداًها:

**1.3 مفهوم معايير (IAS/IFRS):** معايير المحاسبة الدولية ويرمز لها بالرمز IAS الصادرة عن اللجنة IASC حيث قامت بإصدار 41 معيار مرقم من 1 إلى 41 خلال الفترة 1973 إلى 2000، إلى أن تم استبدال هيكلها وتعويضها بالمجلس IASB في 2001 فأصبح المسؤول الوحيد على إضافة معايير وتعديل أخرى أو إلغائها، وقد قام المجلس بإجراء تعديلات على البعض، وإلغاء البعض الآخر، ليصبح عددها 24 معياراً إلى غاية يومنا هذا.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و يرمز لها بالرمز وهي التسمية الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية، والتي بلغ عددها 17 معيار لغاية أواخر 2017 (معمري، 2019، ص9)، كان آخرها IFRS17 "عقود التأمين" والذي سيصبح ساري المفعول وبالتالي واجب التطبيق اعتباراً من بداية 2019، وبالتالي إلغاء المعيار 4 IFRS.

**2.3 مستجديات معايير المحاسبة الدولية:** لقد شهدت معايير المحاسبة الدولية و تفسيراتها منذ بداية إصدارها وإلى غاية يومنا هذا العديد من التغيرات والتعديلات وهذا في إطار إعداد قواعد محاسبية تتماشى مع متطلبات كل فترة ، حيث شهدت



هذه المعايير ديناميكية كبيرة خلال السنوات الأخير كمحاولة للإيجاد حلول مناسبة للمشاكل المحاسبية المعاصرة ، حيث سنعرض فيما يلي جدولاً يلخص أهم المستجدات التي مست معايير الإبلاغ المالي الدولية.

**الجدول 01: مستجدات معايير الإبلاغ المالي الدولية.**

الموضوع	تاريخ الساريان	تاريخ الإصدار	اسم المعيار	المعيار
توضيح	2019/01/01	2017/12/11	اندماج الأعمال	IFRS 03
إكمال تطبيقات المعيار بما في ذلك نموذج الخسائر الائتمانية المتوقعة	2019/01/01	2017/10/12	الأدوات المالية	IFRS 09
توضيح	2019/01/01	2017/12/12	الترتيبات المشتركة	IFRS 11
المعيار مكتمل للتفعيل	2019/01/01	2016/01/13	عقود الإيجار	IFRS 16
توضيح	2019/01/01	2017/12/12	الحصص في المنشآت الأخرى	IFRS 12
تعديل الخطة، تقليصها أو تسويتها	2019/01/01	2018/02/07	منافع الموظفين	IAS 19
توضيح متعلق بافتراضات محددة بعد اكتمال تلك المتعلقة بالأصول	2019/01/01	2017/12/12	تكاليف الاقتراض	IAS 23
تعريف جديد للأعمال	2020/01/01	2018/10/22	اندماج الأعمال	IFRS 03
تعريف جديد للمعدات	2020/01/01	2018/10/31	عرض القوائم المالية	IAS 01
تعريف جديد للمعدات	2020/01/01	2018/10/31	السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء	IAS 08
المعيار مكتمل للتفعيل	2020/01/01	2017/05/18	عقود التأمين	IFRS 17

المصدر: ساكر مريم، دراسة تقييمية للنظام المحاسبي المالي ومدى مواكبته لمعايير الإبلاغ المالي الدولية-حالة الجزائر-، أطروحة دكتوراه، جامعة البليدة 2021، ص 67.

**3.3. التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في الدول النامية:** إن عملية وضع معايير المحاسبة الدولية هي عملية تكتيكية تقوم بها منشآت محاسبية دولية لتوسيع أسواقها كما أن هذه المعايير تصدر عن هيئات محاسبية دولية شكلت من الدول المتقدمة و المعايير الصادرة عنها تخدم المستثمرون في هذه الدول و هي متحيزة للممارسات المهنية في هذه الدول، كما أن هناك اختلافات و احتياجات البيئات الاقتصادية و الاجتماعية المختلفة، وفي هذا السياق يرى البعض إمكانية التوافق مع هذه المعايير باعتبارها معايير قومية استناداً للأسباب التالية: (رأفت، 2008، ص 50)

-تمت عملية إصدار المعايير الدولية كمحصلة ونتيجة لمجموعة من الجهود والدراسات المعمقة التي قامت بها لجان مختصة؛

- تم مراعاة التمثيل النسبي للدول النامية عند وضع المعايير الدولية؛
  - صدرت المعايير الدولية بصورة مرنة حيث تراعي الخصوصية البيئية (الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والقانونية) للدول؛
  - تتوفر للمعايير ميزة القبول مما يساعد في إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات الدولية؛
  - يوفر إتباع هذه المعايير المصدقية والثقة في القوائم المالية على المستوى الدولي؛
  - توفير الجهد والوقت اللازم لإعداد معايير محلية.
- بالرغم من الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقيد بها في جميع أنحاء العالم، نجد بعض المنظمات المهنية تشير إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات التي تعرقل عملية التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الدولية، تلخص فيما يلي: (القاضي و مأمون، 2000، ص44)
- تباين المستوى التعليمي بين الدول؛
  - اختلاف النظام السياسي (رأسمالي، اشتراكي...)
  - اختلاف قانون الشركات والضرائب من دولة إلى أخرى؛
  - التباين الكبير في مستوى التطور الاقتصادي؛
  - الاختلاف والتباين في الممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول.
  - اختلاف البيئات الثقافية بين الدول فمثلا هناك دول إسلامية تحرم الربا غير أن معايير المحاسبة الدولية لا تراعي هذا الاختلاف.
  - معايير المحاسبة الدولية وضعت لخدمة الشركات متعددة الجنسيات على حساب الدول، فوجود محاسبة موحدة يقلص تكاليف تلك الشركات ويزيد من درجة رقابتها على فروعها، ويزيد من إمكانية تلاعب تلك الشركات بالمحاسبة وخصوصا فيما يتعلق بأسعار التنازل بين مختلف فروعها حول العالم.
- بالإضافة إلى هذه الصعوبات التي تحول دون التطبيق الناجح لمعايير المحاسبة الدولية هناك معوقات متولدة من الانتقادات لمبدأ التوحيد المحاسبي والهدف منه، وفيما يلي أهم الانتقادات:
- المعايير المحاسبية الدولية وضعت على مقياس الدول المتقدمة؛
  - المعايير المحاسبية الدولية تعزز هيمنة الدول المتقدمة على الدول النامية؛
  - فرض المنظمة العالمية للتجارة لمعايير المحاسبة الدولية على الدول الراغبة بالانضمام إليها، وكذا فرضها من قبل الدول المشرفة على الأسواق المالية، يعكس تحول عملية تطبيق معايير المحاسبة الدولية من الخيار إلى الإلزام،

4.3. أشكال تبني معايير المحاسبة الدولية في سبيل تحقيق التوافق: يتم تبني معايير المحاسبة الدولية في سبيل تحقيق التوافق وفق لعدة مقاربات وأشكال تتلخص في: (Christopher, 2011, p17)

-تبني معالجات معايير المحاسبة الدولية: يعتبر هذا من أفضل الأساليب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية حيث تطلب السلطة القضائية من المؤسسات استخدام معايير المحاسبة الدولية الصادرة من قبل المجلس IASB، ولكن عدد قليل من الدول استخدمت على ذلك هذا الأسلوب ويمكن اعتبار جنوب إفريقيا مثالا.

-صياغة معايير المحاسبة الدولية (بدون تغيير جوهري) لتكون من ضمن القانون: يمكن اعتبار هذا الأسلوب كوسيلة لفرض معايير المحاسبة المحلية لتتناسب مع معايير المحاسبة الدولية، والتي يمكن تحديثها عبر الزمن، ومقارنة مع الأسلوب الأول فإن هذا الأسلوب أكثر بطئا في تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، ويمكن اعتبار كندا مثالا على ذلك.

-تأييد معايير المحاسبة الدولية: من هذا الأسلوب يمكن مقارنة معايير المحاسبة الدولية مع نظيرتها المحلية أو الوطنية والعمل على تحديثها من حين إلى آخر، أي أن المعيار سيكون خاضع للتعديل في أي لحظة ويعتبر الاتحاد الأوروبي أفضل مثال على ذلك.

-التقارب الكامل مع معايير المحاسبة الدولية (معنية الالتزام): هذا الأسلوب لتطبيق معايير المحاسبة الدولية مستخدم في أستراليا، حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة الأسترالي AASB على أخذ مخرجات مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وتعديلها بما يتلاءم مع البيئة الأسترالية مثل تغيير بعض المصطلحات إلى مصطلحات متعارف عليها في الوسط الأسترالي، إن نتيجة هذا الأسلوب هو معايير مقارنة لمعايير المحاسبة الدولية الصادرة عن IASB ولكنها تختلف في بعض التفاصيل بما يسمح بالالتزام بتطبيقها.

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

5.3. طريقة تبني الجزائر لمعايير الإبلاغ المالي: تقوم العديد من الدول بتبني معايير الإبلاغ المالي بالاعتماد على إحدى المداخل الأربعة أو الجمع بين أكثر من مدخلين في نفس الدولة استجابة للعديد من الاعتبارات الاقتصادية والسياسية، حيث تعتمد الجزائر على المدخل السياسي الذي يتميز بالصعوبة والتعقيد وعدم القدرة على إدخال التحديثات و التعديلات بسهولة بالمقارنة بالمداخل الأخرى، لأنه يعتبر أقل استجابة للاحتياجات المتغيرة، و حتى في حالة تلبية بعضها يأخذ مدة زمنية طويلة من اجل إدخال التعديلات، مما يجعل تعديل النظام المحاسبي المالي وفق لمستجدات معايير الإبلاغ المالي يتطلب تغير القوانين باستمرار، وهذا غير ممكن نظرا لطبيعة القانونية و الاقتصادية التي تتأثر بالاعتبارات السياسية. (جلاب، 2021، ص155)

#### 4. آلية تحديث النظام المحاسبي المالي ليوافق معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS):

1.4. جمود النظام المحاسبي المالي في ظل التحديث المستمر لمعايير المحاسبة الدولية: منذ دخول النظام المحاسبي المالي حيز التطبيق، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار عدة معايير محاسبية جديدة وإلغاء وتفسير أخرى موجودة من قبل، في حين اكتفت الهيئات الجزائرية بإصدار آراء تفسيرية وتكميلية للنظام المحاسبي المحلي فقط، دون إجراء تغييرات على مستوى بنائها لفكري، الأمر الذي جعل النظام المحاسبي المالي يتخلف عن مواكبة التطورات والتوجهات الحديثة للمحاسبة الدولية، وهو ما يعتبر من أبرز عيوب و اختلالات هذا النظام، فرغم قيام الهيئات الجزائرية المختصة بإصدار بعض التعليمات والآراء المكملة لفهم وتطبيق هذا النظام، في صورة الملاحظات المنهجية المتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي، والواردة ضمن التعليمات رقم 2 الصادرة بتاريخ 29 أكتوبر 2009 ،

بالإضافة إلى العديد من الآراء التوضيحية التي صدر آخرها بتاريخ 08 / 10 / 2019 عن لجنة توحيد الممارسات المحاسبية والنزاعات المهنية، حول التقييم والاعتراف وعرض القروض والمصروفات ذات الصلة، إلا أن هذا يبقى غير كافٍ لجعل النظام المحلي يجاري التطورات المستمرة للمحاسبة الدولية ( موقع المجلس الوطني للمحاسبة، 2019 ). (فراس و بالراقي، 2021، ص 624-625)

1.4. آلية تحديث النظام المحاسبي المالي: هنا كعدة نماذج دولية لتطبيق التوحيد أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS)، يمكن أن نطرح الخيارات التالية المتاحة أمام الجزائر على النحو التالي: (عبيد، 2021، ص 8)

✓ **الخيار الأول:** تحديث النظام المحاسبي المالي بما يلاءم مستجدات معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية، يقتضي هذا الخيار إجراء تعديلات جوهرية على جملة التشريعات المتضمنة النظام المحاسبي المالي خاصة القانون 11/07 بما يلاءم التطورات الحاصلة بالمعايير الدولية .

✓ **الخيار الثاني:** قد يطرح كخيار أمام الجزائر التبنى المباشر لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية (IAS/IFRS) والتخلي عن النظام المحاسبي المالي (SCF) .

✓ **الخيار الثالث:** هذا الخيار يقتضي على الجزائر إعداد معايير محاسبية جزائرية تأخذ بعين الاعتبار خصوصية البيئة الاقتصادية في الجزائر عموماً والبيئة المحاسبية خصوصاً، على أن تكون مستوحاة من المرجعية الدولية للمحاسبة ممثلة في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) .

من بين الخيارات المطروحة في سبيل تحديث النظام المحاسبي المالي نرى بأنه الخيار الثالث هو أحسن اختيار من أجل إعطاء البعد الدولي لنصوص التشريعية المؤطرة للممارسات المحاسبية في الجزائر .

2.4. متطلبات مسايرة مستجدات معايير المحاسبة الدولية: تستند متطلبات مسايرة مستجدات معايير المحاسبة الدولية إلى فكرة إعداد معايير محاسبة جزائرية مستمدة من معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) وفقا لما يلي: (بونعجة و بوفليح، 2019، ص132)

- تكليف خلية اليقظة القانوني لمتابعة تطورات المعايير المحاسبية، باطلاعه عن كل التغيرات الحاصلة على معايير المحاسبة الدولية في شكل تقرير؛

- تكليف لجنة المعايير التابعة له بدراسة تلك المستجدات، وطرح مسودة إعلان، وإرساله إلى المهنيين (خبراء المحاسبة، محافظي الحسابات)، والهيئات ذات العلاقة (بنك الجزائر، بورصة الجزائر ممثلة في هيئة مراقبة عملياتها)؛

- تقوم لجنة المعايير باستقبال الردود عن مسودة الإعلان في ظرف ثلاثة أشهر على الأكثر، وتقوم بعد ذلك بإرسال مسودة للمعيار مرفق بتقرير حول مختلف ردود الأفعال، وهذا لفائدة المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)؛

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بدراسة مسودة المعيار والتقرير المرفق، وفي حالة وجود اعتراض عن المعيار يقوم بإبداء ملاحظاته وتعديلاته ويقوم بإرساله إلى اللجنة لأجل إعادة مناقشته مع المهتمين، أما إذا لم تكن أي اعتراضات فيقوم بإعداد المشروع النهائي للمعيار؛

- يقوم المجلس الوطني للمحاسبة بإرسال مشروع المعيار إلى الوزير المكلف بالمالية، والذي يقوم بإصداره في شكل قرار فقط، يكون ملزم لكل مهني المحاسبة في الجزائر.

3.4. تحديات التحول من المعايير المحلية إلى المعايير الدولية: كما سبق القول بأن عملية التحول ليست عملية سهلة حيث تواجهها تحديات عديدة أهمها: (السيد الناغي، 2017، ص 383-384)

- **العوامل الثقافية:** تعتبر كأحد التحديات الأساسية لتحقيق الاتساق بين المعايير المحلية والمعايير الدولية، وعلى سبيل المرجعية الدينية في الدول العربية تتجه نحو عقود المشاركة والمراجعة والمضاربة والتمويل بدون الفوائد على القروض التي تعتبر غير مقبولة مع أصول الشريعة الإسلامية، ومنه يصعب تطبيق المعايير المتعلقة بالمعاملات التي تعتمد على عقود القروض ومنها IFRS 15 و IFRS 09.

- **العوامل البيئية:** إن الدول النامية لا تملك البنية الأساسية المطلوبة لتطبيق معايير الدولية لتقارير المالية، وبالتالي عدم قدرتها على تطبيق هذه المعايير بالكامل، ومن بين التحديات المتعلقة بالبيئة ضعف مقومات التغيير نتيجة التعود على الممارسات المحاسبية وفق المعايير المحلية.

- **ضعف وانعدام برامج التدريب:** تعاني العديد من الدول من نقص كبير غي تأهيل الموارد البشرية اللازمة لتطبيق المعايير الدولية مما يتطلب من الهيئات الدولية والمحلية إعطاء هذا التحدي اهتمام خاص في سبيل إنشاء معاهد وفروع للمعاهد الدول بالدول الراغبة في تأهيل مواردها البشرية.

- عدم الاهتمام بمعايير التعليم المحاسبي المساعد على التحول من تطبيق المعايير المحلية إلى تطبيق المعايير الدولية. استنادا لما سبق التطرق إليه يمكننا القول إن الأشغال الرامية للتقريب والموائمة بين المعايير الدولية والقواعد العلمية والعملية للممارسات المحاسبية في الجزائر أصبحت لا تتوافق مع المستجدات البيئة الاقتصادية الدولية ومتطلباتها، وبالتالي تحتاج إلى إعادة تطويرها وتعديلها نحو إيجاد مجموعة من الآليات والمعايير لتوفير البيئة المناسبة والملائمة لإنجاح التحول للعالمية بخطوات تدريجية تضمن الانتقال إلى معايير المحاسبة الدولية IAS/IFAS من خلال العمل على تحين النظام المحاسبي المالي في سبيل تضيق فجوة الاختلاف بين المرجعيتين.

## 5. الخاتمة:

اتضح لنا من خلال ما تم عرضه في هذه الورقة البحثية أن الممارسات المحاسبية أصبحت مرتبطة ارتباطا وثيقا بمختلف التغيرات الاقتصادية والاجتماعية، وأن أي نظام محاسبي قابل للتغيير في سياق انفتاح الاقتصاديات المحلية على الأسواق المالية الدولية، حيث أصبح التوافق الدولي كأحد السبل للحد من الفوارق بين القواعد المحاسبية الوطنية مسألة وقضية هامة بالنسبة للمؤسسات والحكومات، حيث أن هذا التوافق يسمح لهم بالوصول إلى جميع الأسواق المالية دون الحاجة إلى إنشاء وإصدار حسابات خاصة لكل منطقة أو سوق مالي.

كما تبين لنا أن التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي ناتج عن رغبة مختلف الفاعلين السياسيين والمهنيين، وهذا يمثل رغبة الجزائر في تحديث النظام المحاسبي المالي " SCF " الذي تعتمده، وفقا لما تنادي به مجلس معايير المحاسبة الدولية. وبعد دراسة الإشكالية الموضوع تبين لنا أن الفرضيات التي تم طرحها تعبر بصدق عن واقع المرجعية المحاسبية المحلية في ظل تطور المرجعية المحاسبية الدولية وبالتالي يمكننا القول بأن الفرضية الأولى H01 "تميز النظام المحاسبي المالي بالجمود وعدم مواكبة ديناميكية معايير التقارير الإبلاغ المالي الدولية" صحيحة ، كما توصلنا بان هنالك ضرورة لتحديث هذا النظام في سبيل تضيق فجوة الاختلاف مع المرجعية المحاسبية الدولية وإعادة تحقيق التوافق المحاسبي في الجزائر و هذا ما يؤكد صحة الفرضية H02 كذلك.

ومن خلال ما سبق عرضه نستنتج:

- يعتبر التقليل من الفروق الموجودة في الممارسات المحاسبية عبر الدول،الهدف الأساسي لمجلس معايير المحاسبة الدولي؛
- التوافق المحاسبي يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية؛
- يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة محليا ودوليا؛
- يعتبر توجه الجزائر نحو تحديث النظام المحاسبي المالي خطوة مهمة في سبيل تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر.

التوصيات:

- يجب دراسة كافية للخيارات والآليات الممكنة في سبيل تحديث النظام المحاسبي المالي وفاق لمستجدات البيئة المحاسبية الدولية؛
- يجب عقد جلسات تشاورية بمشاركة كافة الأطراف المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي؛
- ضرورة إيجاد الآليات الكفيلة بتحديث قواعد النظام المحاسبي دوريا.

## 6.المراجع:

- Nobes Christopher, (2011) , ACCA- International Variation In IFRS Adopractice, Certified Accountants Educationl Trus, London ;
- أحمد لطفي أمين السيد، (2005) ، نظرية المحاسبة" منظور التوافق الدولي" ، مصر، ص368؛
- أسامة معمري، (2019) ، إطار مقترح لتحسين النظام المحاسبي المالي لمواكبة تطورات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، مجلة الريادة لإقتصاديات الأعمال، المجلد 5-العدد01، ص67؛
- إسماعيل زريقي، (2010/2009) ، أعمال التوحيد في الجزائر، رسالة ماجستير كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير والعلوم التجارية، جامعة الجزائر3 ، الجزائر؛
- حسين القاضي، و حمدان مأمون، (2000) ، المحاسبة الدولية، عمان الأردن: دار الثقافة للنشر والتوزيع؛
- حسين مطير رأفت، (2008) ، المحاسبة الدولية. غزة - فلسطين: منشورات مكتبة آفاق الجامعة الإسلامية الطبعة الأولى؛
- حنان جلاب، (2021) ، تأثير تحديث معايير الإبلاغ المالي الدولية على النظام المحاسبي المالي -دراسة تحليلية- . مجلة العلوم الإدارية و المالية، المجلد 5، العدد01، ص155 بتصرف؛
- سالم مرعي منى، و سالم مرعي هدى، (2020) ، المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أو التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية، المؤتمر العلمي الرابع حول الاقتصاد الخفي وإدارة الأزمات، كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، ص: 12؛
- سحنون بونعجة، و نبيل يوفليح، (2019) ، متطلبات تطوير الممارسات المحاسبية في الجزائر في ظل تبني المرجعية المحاسبة الدولية. مجلة الريادة لاقتصاديات الأعمال، المجلد 5، العدد01، ص 132؛
- صلواتشي هشام، بودة يوسف،(2011)، آفاق تطبيق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) في الجزائر في ظل التوافق المحاسبي الدولية، مجلة الدراسات المالية و المحاسبية ، المركز الجامعي بالوادى، العدد2، 2011؛
- عبد القادر محسن بابقي، (2013) ، المحاسبة الدولية، صنعاء: جامعة العلوم والتكنولوجيا؛

- عزوز مخلوفي، و مقدم عبرات، (2015)، أعمال التوافق المحاسبي الدولي من اللجنة إلى المجلس - دراسة مقارنة- ، مجلة دفاتر اقتصادية المجلد 6، العدد 2، ص ص 169-170؛
- محمد عبيد، (2021)، آلية تحديث النظام المحاسبي المالي في ضوء خريطة طريق وزارة المالية الجزائرية دراسة نقدية، مجلة المحاسبة التدقيق والمالية، المجلد 3، العدد 01، ص 8؛
- محمد فراس، و تجاني بالراقي، (2021)، تقييم النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المرجعية الدولية رؤية تحليلية نقدية، مجلة معهد العلوم الاقتصادية / المجلد 23، العدد 01، ص ص 624-625؛
- محمود السيد الناغي، (2017)، نظرية المحاسبة مدخل معاصر، مصر، ص ص 383-384؛
- مداني بن بلغيث، (2004)، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية ، أطروحة دكتوراه كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير: جامعة الجزائر؛
- المعتز بالله منادي، و بشير ياسين، (2018)، النظام المحاسبي المالي في ظل ممارسات المحاسبة بين المرجعيتين الفرنسية و الأنجلوساكسونية، مجلة بوادكس، المجلد 06، العدد 10، ص: 11.