

التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS

أ. خالد جفال
جامعة سطف 1

Résumé:

Cet article traite l'expérience de la France dans l'adoption de la référence internationale "IFRS", celacomme réponse pour la normalisation de la pratique comptable internationale et européenne en précision.

La référence comptable Française, qui se caractérise par une histoire antique, et d'une idéologie intellectuelle qui refuse tout changement et dépendance, et qui travaille énormément en vue de converger sa comptabilité vers la référence internationale "IFRS", celui-ci pour des raisons servant ses avantages économiques en premier ordre. Elle a été confrontée par plusieurs obstacles dans la pratique comptable, en dépit de leur dépassement de plusieurs obstacles, l'orientation générale de comptabilité concernant fondamentalement la culture de l'environnement des affaires française et leur réalité économique reste l'obstacle le plus rigoureux. Cependant, cette expérience exprime un modèle intégrale pour la normalisation, qui n'influe pas sur la solvabilité de l'économie nationale, approprié pour l'adoption de la référence internationale "IFRS" dans d'autre pays.

Mots clés : Convergence Comptable, Normalisation Comptable, Référence Internationale "IFRS", L'expérience Française, La Normalisation en Europe.

ملخص:

عالج البحث تجربة فرنسا في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، كاستجابة لتوحيد الممارسة المحاسبية الدولية والأوروبية على وجه الخصوص.

إن فرنسا المدرسة المحاسبية ذات التاريخ العريق وذات الفكر الإيديولوجي الرافض للتغيير والتبعية، تسعى جاهدة لتقريب محاسبتها نحو المرجعية الدولية IFRS، لأسباب تخدم مصالح اقتصادها بالدرجة الأولى؛ قد واجهت عديد العقبات في الممارسة المحاسبية، ورغم أنها تجاوزت الكثير منها، إلا أن التوجه المحاسبي العام المتعلق أساسا بتقافة بيئة الأعمال الفرنسية وواقع اقتصادها لا يزال أهم عائق. لكن وبالرغم من ذلك تعبر هذه التجربة عن نموذج متكامل لعملية التوحيد التي لا تمس بسلامة ومتانة الاقتصاد المحلي، يمكن أن يُقتدى به في عملية اعتماد المرجعية الدولية IFRS في دول أخرى.

الكلمات المفتاحية: التقارب المحاسبي، التوحيد المحاسبي، المرجعية الدولية IFRS، التجربة الفرنسية، التوحيد في الاتحاد الأوروبي.

مقدمة:

برزت العولمة المالية كأهم سمات التغيرات الاقتصادية العالمية للقرن الواحد العشرين، فبازدياد حجم الشركات وتوسع نطاق عملها، ازدادت الحاجة إلى جذب رؤوس الأموال العالمية، وبالتحديد تلك الموجودة في أسواق المال الأمريكية، مما طرح مشكلة اختلاف المرجعيات المحاسبية، الأمر الذي انجر عنه الاختلاف في اعداد وعرض المعلومة المالية؛ فاستدعت الضرورة اتباع المرجعية الأمريكية US GAAP كشرط لدخول اسواقها المالية، لتفادي القراءة الخطأ للمعلومة المالية والتأثير على اتخاذ القرارات الاقتصادية. وبزيادة تآزم الأمور طُرحت إشكالية التوحيد العالمي للمحاسبة في مرجعية محاسبية عالمية تمكن من اعداد وعرض معلومات مالية موحدة، فكانت المرجعية IFRS كنتاج لسلسلة من الجهود الدولية من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية لإرساء ممارسة محاسبية موحدة عالميا.

لم يكن التكتل الاقتصادي الأوروبي الممثل في الاتحاد الأوروبي بمنأى عن التغيرات العالمية، حيث كانت المرجعية الدولية IFRS الخيار الأمثل لدوله الأعضاء، خاصة وأن الاتحاد كان رافضا لاعتماد المرجعية الأمريكية رفضا للتبعية؛ وبكونها عضوة، قامت فرنسا باعتماد المرجعية IFRS، ونظير واقعها التاريخي والسياسي والثقافي والاقتصادي والقانوني، الذي كان له دور أساسي في اعتماد المرجعية IFRS في أوروبا ككل، وحتى التأثير على مجلس معايير المحاسبة الدولية في تعديل وإصدار بعض المعايير. لهذا فإن إشكالية مقالنا تتمحور حول الكيفية التي اعتمدت بها فرنسا المرجعية الدولية IFRS، وما كان لواقع بيئة أعمالها من أثر على هذا التحول.

للإجابة على هذه الإشكالية نطرح التساؤلات البحثية التالية:

- كيف ساهم الاتحاد الأوروبي من الناحية التقنية والسياسية، في تسهيل عملية اعتماد المرجعية الدولية IFRS في فرنسا ؟
- كيف أثر الواقع الاقتصادي والثقافي والسياسي والقانوني للممارسة المحاسبية على اعتماد المرجعية الدولية IFRS في فرنسا ؟
- ما هي العقبات التي واجهت اعتماد المرجعية الدولية في فرنسا، وما الذي حققته الدولة من أهداف ؟

ويهدف هذا البحث إلى تحليل واقع اعتماد المرجعية الدولية IFRS في نموذج الدولة الفرنسية واستخلاص خبرتها العملية والنظرية في مجال التوحيد، إضافة إلى التعرف على أهم العقبات والاختلافات التي واجهتها في تبني المرجعية الدولية، وأسبابها، للاستفادة منها كنموذج يُقتدى به في اعتماد المرجعية الدولية IFRS.

إن أهمية هذه الدراسة تكمن في التعرف على التجارب العالمية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS للاستفادة منها في تجارب الدول الأقل تطورا في المجال المحاسبي، ولتعزيز التطبيق السليم للتوحيد في بيئاتها المختلفة، خاصة وأن كبريات الدول التي لها تاريخ محاسبي عريق قد تعرضت إلى عراقيل كبرى أثناء عملية الاعتماد، ترجع أغلبها أساسا إلى محاولة تطبيق معايير عالمية موحدة في بيئات أعمال مختلفة تستجيب لواقع الدولة الداخلي. التوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي

يعد الاتحاد الأوروبي من أهم التكتلات التي عرفها العالم في القرن العشرين، حيث منذ بدايات إنشائه عام 1951 (معاهدة باريس 18 أبريل 1951)¹، كان يهدف إلى تحقيق التعاون الاقتصادي والسياسي والنقدي بين الدول الأعضاء، لكن تحقيق التعاون الذي كان يسعى إليه الاتحاد الأوروبي قد اعترضته عدت عقبات، أهمها اختلاف لغة التعامل الاقتصادي، حيث كانت الممارسات المحاسبية تختلف

بين الدول الأعضاء. لذا حاول الاتحاد الأوروبي تحقيق توافق محاسبي بين الدول المنتمية له من خلال سن عدة تشريعات من أهمها التعليمات الرابعة والسابعة والثامنة.

1. المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي:

إن التعليمات الرابعة الصادرة بتاريخ 25 جويلية 1978 المتعلقة بالحسابات الفردية، والتعليمات السابعة الصادرة بتاريخ 13 جوان 1983، والمتعلقة بالحسابات الموحدة²؛ جاءتا بهدف توفيق المحاسبة في مؤسسات الاتحاد الأوروبي، وقد حققنا تحسنا ملحوظا في نوعية القوائم المالية الفردية والموحدة، كما أعطنا قاعدة لبدية التوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي، لكنهما لم تعطيا مصداقية للمقارنة بين المؤسسات، لأن هاتين التعليمتين تتضمنان العديد من الخيارات؛ هذا يعني أن إمكانية محاسبة أو تقييم أي عملية محاسبية ستتم بطرق مختلفة، وكمثال على ذلك فإن القانون رقم 37 للتعليمات الرابعة يسمح للشركات باهلاك رأس المال التجاري Goodwill في فترة تتجاوز الخمس سنوات لكن هذه الإمكانية لم تُطبق كونها لم تكن إلزامية كما دل عليها اسمها Autorisation ولم تعطي أي مدة محددة لاهلاك رأس المال التجاري³. كذلك فإن هاتين التعليمتين لم تعطيا أجابة وافية للمشاكل المحاسبية المتنازع فيها خلال تسعينيات القرن الماضي، بين من يقوم بإعداد واستعمال القوائم المالية ومن يحدد المعايير المحاسبية، فالحسابات المعدة وفقا للتعليمتين أو القوانين الوطنية المعدلة حسبهما، لم تلقى قبولا، مقارنة بالمعايير الصارمة التطبيق في العالم آنذاك، لاسيما من طرف لجنة البورصة الأمريكية Securities and Exchange Commission⁴.

جاءت التعليمات الثامنة المعتمدة من طرف الاتحاد الأوروبي في 1984، كمحاولة لتحقيق توافق محاسبي من خلال توفيق إجراءات المراجعة بين الدول الأعضاء، وإعطاء أساس موحد للمقارنة بين المؤسسات⁵؛ في 17 ماي 2006، صدرت التعليمات رقم CE/43/2006 حول الرقابة القانونية للحسابات، و كان المرجو منها توافقا كبيرا لكن ليس كليا، من حيث تحديدها وبدقة الرقابة القانونية للحسابات، فالدول الأعضاء عند إجراء الرقابة القانونية للحسابات، أصبح عليها إتباع معايير أكثر صرامة، من حيث الدراية المستفيضة لقانون الشركات، القانون الضريبي والقانون الاجتماعي؛ أشارت أيضا هذه التعليمات إلى موضوعات مهنية، كالموضوعية، سر المهنة، المصداقية، الاستقلالية، وضرورة التكوين المتواصل لتطوير القدرات المهنية للقائمين على الرقابة القانونية للحسابات⁶.

2. التوفيق الأوروبي لأسواق المال:

إن كبريات المؤسسات الأوروبية التي تريد رفع رأس مالها في الأسواق العالمية وخاصة في سوق نيويورك للأوراق المالية، يجب عليها إنشاء حسابات أخرى، ما كان يؤثر عليها تقنيا من ناحية، وعلى التكاليف من ناحية أخرى، الأمر الذي أعاق قدرتها التنافسية، وأيضا فإن إنشاء نوعين من الحسابات

يؤدي إلى تشويش المعلومات المالية⁷؛ ما حث بعض الشركات على ترك المرجعية الأوروبية وتبني المرجعية الأمريكية.

استدعى هذا ضرورة توفيق أسواق المال الأوروبية لتجنباً لهروب رؤوس أموالها نحو أسواق المال العالمية وبالأخص البورصات الأمريكية، وكذلك لجلب رؤوس الأموال العالمية نحو أوروبا؛ حيث تم إنشاء سوق المال الأوروبية المشتركة عام 1999 وفقاً لمخطط سير الخدمات المالية Plan D'actionDesServicesFinanciers⁸، لتطوير أسواق مالية عالية الكفاءة ومتكاملة، فضلاً عن أن تمتعها بالديناميكية والتنافسية في مجال الخدمات البنكية، سيكون إيجابياً للمستهلكين والمؤسسات المصرفية والمالية وأوروبا ككل؛ لكن رغم توحيد الاتحاد الأوروبي لأسواق المال، إلا أنه بذلك شكل اقتصاداً عالمياً بمرجعية محاسبية معزولة، مما ألزمها التفتح على المرجعيات المحاسبية العالمية.

3. اعتماد الاتحاد الأوروبي للمرجعية الدولية IFRS:

في عديد النقاشات أو القرارات التي اتخذت قبل السنة 1990 لتخفيض عدد الخيارات المحاسبية أو إلغائها، ومهما كانت تلك الحلول المتخذة فأنها ركزت على تعديل إحدى التعليمتين أو التعليمتين معاً، وحتى يصل المؤسسون إلى أهدافهم فيجب عليهم أن يزيلوا عديد العوائق، من بينها: إيجاد حلول مقبولة من طرف معدي القوائم المالية؛ والمبادرة بالنقاشات داخل مختلف هيئات الاتحاد الأوروبي (مجلس الاتحاد الأوروبي، البرلمان الأوروبي، ...)؛ إضافة إلى التغلب على فكرة الرفض القطعي لكل مرجعية تعارض المرجعية المحاسبية في الاتحاد الأوروبي (التعليمية 4 و7)⁹. لهذا وفي مواجهة ضرورة التوحيد المحاسبي الأوروبي فإن المجلس الأوروبي طرح الخيارات التالية¹⁰:

أ. إما أن يقوم بتنقيح التعليمتين الرابعة والسابعة، الأمر الذي سيكون بعد وقت طويل، وسيكون عازلاً لأوروبا في مرجعية خاصة؛

ب. إما اختيار مرجعية محاسبية عالمية متبعة وهي المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاماً، مع العلم أن هذه المرجعية موضوعة من طرف الموحدين الأمريكيين لخدمة الاقتصاد الأمريكي، ما قد يكون له تأثير على الاتحاد الأوروبي مستقبلاً. لم يبق أمام الاتحاد الأوروبي إلا اعتماد المرجعية IFRS، خاصة وأن ذلك يخضع لتوجهات سياسية.

اعتمد الاتحاد الأوروبي في تبنيه لمعايير التقارير المالية الدولية رزمة زمنية محددة، فاللائحة الأوروبية رقم 1606/2002 الصادرة بتاريخ 19 جويلية 2002 فرضت الانتقال إلى معايير التقارير المالية الدولية في 1 جانفي 2005 بالنسبة للحسابات الموحدة للشركات المدرجة في البورصة الأوروبية، وقد تركت الخيارات للدول الأعضاء الحق في تعجيل اعتماد معايير التقارير المالية الدولية؛ أما بالنسبة للحسابات الموحدة للشركات غير المدرجة في البورصة، وكذلك بالنسبة

لحسابات الفردية، للدول الأعضاء الخيار بين جعل معايير التقارير المالية إجبارية التطبيق أو منع تطبيقها وإما ترك تطبيقها على الخيار للشركات؛ إعطاء سنتين كمدة إضافية (1 جانفي 2007) بالنسبة للشركات المدرجة في بورصات الاتحاد الأوروبي والتي هي أصلا تعتمد في إعداد حساباتها وفقا للمبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة قبولا عاما¹¹.

4. العلاقة بين الاتحاد الأوروبي ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB:

مرت العلاقة بين الاتحاد الأوروبي ولجنة معايير المحاسبة الدولية بمرحلتين أساسيتين، تميزت أحدهما بالغموض والأخرى بالتفويض والتعاون¹².

أ. علاقات غامضة :

الاتحاد في بداية الأمر أصدر في مشروع التوحيد تعليمات (التعليمات الرابعة والسابعة)؛ في نفس الوقت لجنة معايير المحاسبة الدولية حاولت تطوير وسائلها الخاصة بالتوحيد، والتي كانت تستلهم أساسا من المعايير الانجلوسكسونية؛ ومع بداية التحول نحو الأسواق الأوروبية ودخول تطبيق الأورو، تزايد التوحيد المحاسبي في الاتحاد الأوروبي؛ لكن المجموعات الأوروبية الكبرى وبعد الإجماع الذي لقيته في اعتماد مرجعية محاسبية جديدة، رفع المجلس الأوروبي يده عن المجال المحاسبي؛ وأصبح أمام المجموعة الأوروبية أن تختار بين USGAAP وIFRS؛ حيث اقترحت لجنة معايير المحاسبة الدولية على المجلس الأوروبي معاييرها الدولية كبديل عن المبادئ الأمريكية، وعرضت خدماتها " انفردت " بالتالي بسلطة التوحيد في الاتحاد الأوروبي؛ في حين اشترطت أن اعتماد معايير مجلس معايير المحاسبة الدولية يكون متكاملًا، ويجب تطبيقها كلها أو تركها كلها.

ب. علاقة تفويض:

طالب المجلس الأوروبي في 13 جوان 2000 بتطبيق معايير المحاسبة الدولية IAS الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية من طرف المجموعات الأوروبية المدرجة في البورصة؛ وشكل بعدها "لجنة قواعد المحاسبة ARC"، وهي منظمة سياسية قد كوّنت لغرض تقديم آراء حول مقترحات هذا المجلس، المتمثلة في تبني معايير المحاسبة الدولية، حيث تتكون من أعضاء من كافة الاتحاد الأوروبي ويترأسها المجلس الأوروبي؛ يستفيد المجلس أيضا من المساعدة والخبرة التقنية للمجموعة الاستشارية الأوروبية لتقارير المالية EFRAG* التي تم إنشاؤها في 2001 من طرف المختصين الأوروبيين في المحاسبة، هذه الهيئة تتفاوض مباشرة مع مجلس معايير المحاسبة الدولية حول محتوى ومضمون المعايير لتطبيقها.

أ. التوحيد المحاسبي في فرنسا

بدايات التوحيد المحاسبي في فرنسا كانت قبل المرجعية الدولية IFRS، وهذا ما بينه تاريخ المحاسبة الفرنسية؛ هذا التوحيد كان على مر الزمن متأثراً بواقع بيئة أعمال الدولية المنعكس على تنظيم المهنة المحاسبية، وعلى اعتماد المرجعية الدولية IFRS، ومتسبباً في معوقات عملية وثقافية ميزة التوحيد المحاسبي الفرنسي بالحذر والصلابة وعدم الخضوع.

1. التنظيم المحاسبي في فرنسا:

أ. لمحة عن تاريخ المحاسبة الفرنسية:

إن محاولات التوفيق المحاسبي في فرنسا ترجع إلى سنة 1824، فحسب لومارشون (LeMarchand) (1994)¹³، قد تبين أن بروشوندوفيليه (BrochantDeVilliers) له محاولات كثيرة في وضع قواعد محاسبية لشركات المساهمة، فقد أعطى لمجلس الدولة الفرنسي قواعد لتقييم الأصول واهتلاكها، بالإضافة إلى بعض القواعد الخاصة برأس المال العامل؛ حسب لومارشون (Le Marchand) (1994)، كانت تسود محاسبة ليبرالية في ذلك الوقت، ولم يكن القانون التجاري لسنة 1807 يتضمن إلا القليل من الأحكام التنظيمية، لهذا فإن ميلاد فقه المحاسبة الفرنسي كان على يد بروشوندوفيليه (Brochant DeVilliers) الذي يعد أيضاً من أوائل المؤسسين للتوحيد المحاسبي الفرنسي؛ وفي دراسة أخرى لـ (Le Marchand) (1995)¹⁴، تبين أنه خلال سيطرت المحاسبة الليبرالية، وتضاعف الفضائح التي ميزت تلك الفترة، استدعى ذلك ضرورة توحيد الميزانية، بحيث في ذلك الوقت كان الحديث عن توحيد الميزانية أكثر منه عن توحيد المحاسبة؛ لكن عند دخول مشروع توحيد الميزانية إلى المجلس البرلماني لسنة 1902، مر عليه مرور الكرام، مما اعتبر أول فشل لعملية التوحيد المحاسبي في فرنسا، وأرجع لومارشون (Le Marchand) هذا الإخفاق إلى تركيبة المجلس الذي كان جُلُّ أعضائه من المحلفين القانونيين ولا يوجد بينهم أي محاسب، إضافة إلى الخوف من تعطيل الحياة الاقتصادية للمؤسسات المنتمة إلى الدولة؛ بعد سنة 1917، تاريخ فرض الضريبة على الدخل، أصبح لإدارة الضرائب سلطة على المحاسبة وليس على المحاسب، وخلال هذه الفترة كل محاولات التوحيد كانت من طرف الإدارة الضريبية وكانت لها أغراض ضريبية، ما فسر الأصول الضريبية للمحاسبة في فرنسا¹⁵.

في هذا الوقت كانت هناك خبرة بريطانية وأمريكية في مجال التوفيق المحاسبي، مقارنة مع التأخر الفرنسي، لاسيما في توحيد الميزانية، خاصة وأن النجاح الأنجلوسكسوني في التوفيق المحاسبي اعتمد على مواد ونصوص في القانون وأساليب محددة، إضافة إلى وجود أشخاص منظمين يحققون هذه الإصلاحات؛ على العكس في فرنسا التي لم يتم تنظيم مهنة المحاسبة فيها إلا بعد إصدار القانون الخاص بالخبراء المحاسبين الفرنسيين سنة 1942، بمبادرة من حكومة فيشي Vichy¹⁶. حسب بيران

(1991 Durand)¹⁷، إشكالية التوفيق المحاسبي، لاسيما توحيد الميزانيات، طرحت من طرف محاسبين فرنسيين أمثال *ايجين ليوثي* (EugeneLéauthy) و *أدولف جيلبولت* (AdolpheGuilbault) منذ سنة 1885، حيث اقترحا توحيد الطرق المحاسبية كشرط لجعل المحاسبة علما، لكن هذه الفكرة لم تلقى قبول هيئة التشريع الفرنسية، إضافة إلى أن كل طلبات توحيد الميزانية المعروضة منذ 1901 إلى غاية 1931، كانت نادرا ما تناقش في المجلس البرلماني؛ لم يُرجع *ديران* (Durand) سبب هذا الفشل إلى الحكومة فقط، فقد حدد أسباب أخرى، كالفردية الضارة التي تميز بها المحاسبون الفرنسيون وعدم تفاهمهم من حيث التطبيق المحاسبي والفكر المحاسبي¹⁸.

ب. تنظيمات المحاسبة في فرنسا:

تنظم مهنة المحاسبة في فرنسا التنظيمات التالية:

أولا: المجلس الوطني للمحاسبة CNC:

إن إنشاء المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي CNC كان من خلال الأمر الصادر سنة 1957، ومهمته الأساسية هي إعداد وتحديث المخطط المحاسبي العام PCG، كما أن لديه مهام أخرى حددت من خلال الأمرين الصادرين في 20 مارس 1964 و 1 فيفري 1993؛ كمنظمة استشارية مرتبطة بوزارة المالية، الـ CNC مهمته إعطاء آراء، سواء تعلق الأمر بمشاريع القوانين التي لها جانب محاسبي، مهما كانت طبيعتها التشريعية أو القانونية ومهما كان أصلها، وطنية أو ذات طابع مشترك (الاتحاد الأوروبي)، أو كانت متعلقة بمشاكل تقنية أو تفسيرات محاسبية؛ فهو بالتالي يعمل حول العلاقة بين المعايير المحاسبية الدولية والمخطط المحاسبي العام؛ وقد تم تحديث المجلس وإعادة تنظيم مهامه وآلية عمله في 26 أوت 1996¹⁹، وأصبح مكلفا بانجاز المهام التالية:

- إعطاء آراء حول كل الأحكام المتعلقة بالتنظيم المحاسبي، أيا كانت جهة إصدارها، وطنية أو مشتركة (الاتحاد الأوروبي)، وتكون بذلك موجهة إلى مصالح الإدارة العمومية، المجالس واللجان المنشأة من طرف الدولة، لاسيما لجنة التنظيم البنكي والمالي ومجلس تنظيم اللجنة الوطنية للتأمينات، كذلك التنظيمات المراقبة بشكل مباشر أو غير مباشر من طرف الدولة، كما تعطي آراء حول المعايير المصدرة من طرف التنظيمات العالمية للتوحيد المحاسبي؛
- اقتراح الإجراءات المتعلقة بكيفية عمل الحسابات، سواء كان ذلك لفائدة المؤسسة أو لفائدة الهيئات المتخصصة، أو لغرض إعداد إحصاءات وطنية أو حسابات اقتصادية للدولة؛
- ضمان إعداد الأبحاث النظرية والمنهجية، وجمع المعلومات والقيام بالدراسات، ونشر الأبحاث والمستندات المتعلقة بالدراسات المحاسبية للمنظمات وذلك حول كيفية عمل الحسابات²⁰.

ثانيا: مجلس تنظيم المحاسبة CRC:

تم تكوين مجلس تنظيم المحاسبة جراء إصلاح التوحيد المحاسبي في فرنسا الذي بدأ في أوت 1996، من خلال تجديد المجلس الوطني للمحاسبة CNC وتكوين اللجنة الاستيعالية له، وهذا بتكوين مجلس تنظيم المحاسبة CRC بالقانون الصادر في 6 أفريل 1998، وتم تحديد مهامه من خلال الأمر الصادر في 14 أكتوبر 1999؛ من أهم مهامه المصادقة على اعتماد فرنسا للمرجعية الدولية وتحديث المخطط المحاسبي العام PCG، وإعطاء الشرعية القانونية لآراء الـ CNC. من مهامه أيضا، إصدار تعليمات محاسبية ذات طابع عام أو موجهة إلى قطاعات خاصة، فهو بذلك يوحد إجراءات التوحيد المحاسبي في اعتماد القوانين واللوائح؛ الـ CRC في بعض الحالات يقوم باستشارات قانونية وذلك من خلال دراسة آراء الـ CNC في إطار قانوني أكثر منه تقني، وهذا لضمان الترابط بين آراء الـ CNC مع القواعد المحاسبية التي هي قيد التطبيق (لوائح، تعليمات، قوانين، مراسيم، أوامر...)؛ فهو بذلك محتكر إصدار القواعد المحاسبية الفرنسية²¹.

ثالثا: سلطة معايير المحاسبة ANC:

سلطة معايير المحاسبة تعبر عن تجمع للكفاءات والخبرات لكل من المجلس الوطني للمحاسبة CNC ومجلس تنظيم المحاسبة CRC في شكل هيئة توحيد رئيسية منذ 1 جانفي 2010؛ تم إنشاء الـ ANC بالمرسوم رقم 79-2009 الصادر بتاريخ 22 جانفي 2009 عن وزارة الاقتصاد، الصناعة والعمل، ركز هذا المرسوم على قانون 4 أوت 2008 الخاص بتحديث الجانب الاقتصادي، من خلال تبسيط جهاز التوحيد المحاسبي، وهذا بتكوين هيئة واحدة مهمتها إعداد قواعد للمحاسبة المتخصصة²². هذا الإصلاح يضمن أكبر قدر ممكن من المشاركة من طرف: المهنيين المحاسبين (الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات...)، المؤسسات الخاصة لكل القطاعات بمختلف أحجامها، بما فيها المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة إلى ممثلي الدولة؛ هذا العمل المشترك زاد في نوعية المعايير المحاسبية الفرنسية كونه أشرك كل الخبرات اللازمة، مما زاد في قدرة فرنسا على التفاوض حول المعايير المحاسبية الدولية. تقوم هذه الهيئة بتنفيذ المهام التالية:

- تصدر في شكل لوائح، تعليمات محاسبية عامة وخاصة بالقطاعات، يتم تطبيقها من طرف كل الأشخاص الطبيعيين والمعنويين بشكل إجباري في إعداد حساباتهم طبقا لمعايير محاسبة متخصصة؛
- تعطي آراء حول التشريعات والقوانين التي تتضمن مواد ذات طبيعة محاسبية مطبقة من طرف الأشخاص، المصدرة من طرف سلطات وطنية؛
- تقدم بالمبادر، أو بطلب من وزارة الاقتصاد، آراء حول كيفية التعامل في شكل إجراءات لإعداد المعايير المحاسبية الدولية؛

- تعمل على تناسق وترابط الأعمال النظرية والمنهجية المحاسبية المتبعة، و تقترح الإجراءات لكل هذه المجالات في شكل دراسات و توصيات²³.
وبقيت أولويتها القصوى هي التأثير على اتجاه المعايير الدولية لتعكس بشكل أكبر الحقيقة الاقتصادية عوض توجيهها المالي البحت، إضافة إلى تحديث معايير فرنسية وأوروبية بسيطة ومستديمة²⁴.
ج. مصادر القانون المحاسبي الفرنسي:

في فرنسا الدور الإثباتي للمحاسبة موجود منذ عدة قرون كما بينه قرار **جيبارت (Colbert)** (1673)، وتدعم هذا الدور بإنشاء أول قانون تجاري سنة 1807، هذا القانون لا يحتوي إلا على عشرة مواد حول المحاسبة منها ستة متعلقة بالإثبات، ولم يتم سوى إعادة تنظيمات قانون سنة 1673²⁵. اليوم مصادر القانون المحاسبي الفرنسي متعددة ومختلفة كما في الجدول الموالي، نجد منها ما هو تشريعي وقانوني (لوائح، قوانين، أوامر، مراسيم)، ومنها ما هو مذهبي أي له اتجاه محاسبي دولي.

جدول رقم 01: مصادر القانون الفرنسي

مصادر قانونية و تشريعية		مصادر مذهبية Doctrine	
الهيئة	النص	الهيئة	النص
الاتحاد الأوروبي	<ul style="list-style-type: none"> - اللوائح ↳ لائحة 1606/ 2002 (IFRS 2005) - تعليمات ↳ التعليمات الرابعة، السابعة والثامنة. 	الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC	<ul style="list-style-type: none"> - تكوين مهني - محاسبة وتكنولوجيا - أخلاقيات المهنة - تدقيق؛ محاسبة التسيير - محاسبة القطاع العام
البرلمان الأوروبي	<ul style="list-style-type: none"> - القوانين ↳ القانون المحاسبي الصادر بتاريخ 30 أبريل 1983 المادة 123-12 إلى 123-28 من القانون التجاري. 	مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	<ul style="list-style-type: none"> - إصدار المعايير IFRS
الحكومة	<ul style="list-style-type: none"> - المراسيم ↳ مرسوم 1382-2004 لـ 20 ديسمبر 2004 (المأخوذ من تطبيق اللائحة IFRS 2005). - الأوامر ↳ الأمر المحاسبي لـ 29 نوفمبر 1983. - القرارات ↳ قرارات مجلس تنظيم المحاسبة CRC - الردود الوزارية ↳ للوزارة أو البرلمان قبل التطبيق الوطني 	المجلس الوطني لمحافظي الحسابات CNCC	<ul style="list-style-type: none"> - معايير مهنية - آراء، توصيات، توجيهات تقنية.

<ul style="list-style-type: none"> - معايير مهنية - " المبادئ المحاسبية " 	<p>تنظيم الخبراء المحاسبين OEC</p>	<p>الأراء < رأي CNC 2002-12 لـ 22 أكتوبر 2002 المتعلق بالاهتلاك وانخفاض قيمة الأصول؛ < رأي CNC 2004-15 لـ 23 جوان 2004 المتعلق بالتعاريف، المحاسبة، تقييم الأصول.</p>	<p>المجلس الوطني للمحاسبة CNC</p>
<ul style="list-style-type: none"> - لوائح توجيهات توصيات 	<p>لجنة عمليات البورصة COB</p>	<p>اللوائح < لائحة CRC 2002-10 لـ 12 ديسمبر 2002 المتعلق بالاهتلاك وانخفاض قيمة الأصول؛ < لائحة CRC 2004-06 لـ 23 نوفمبر 2004 المتعلق بالتعاريف، المحاسبة، تقييم الأصول.</p>	<p>مجلس تنظيم المحاسبة CRC</p>
		<p>- لوائح؛ توجيهات؛ توصيات</p>	<p>سلطة الأسواق المالية OMF</p>

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

- Obert ROBERT, *Pratique Des Normes IAS/IFRS –Comparaison Avec Les Règles Françaises Et Les USGAAP*, Edition DUNOD, Paris, France, 2003, P.28; 29
- *Les Sources Réglementaires Du Droit Comptable*, Article disponible sur le site internet: www.focuspcg.com/content/download/343/1588/version/1/file/171++source+reg.pdf, visité le 27/10/2012.
- *Les Sources Doctrines Du Droit Comptable*, Article disponible sur le site internet: www.focuspcg.com/content/download/344/1591/version/1/file/171++source+reg.pdf, visité le 27/10/2012.

د. تطور المخطط المحاسبي العام PCG:

إن أول مخطط محاسبي عرفته فرنسا كان خلال الحرب العالمية الثانية، حيث تم استيحاؤه من المخطط المحاسبي الألماني لسنة 1937، وتم إصداره سنة 1942 بطريقة غير رسمية²⁶، حتى أنه لم يُعترف به كونه مخطط لفرنسا تحت الاحتلال؛ هذا ما جاءت به دراسة للباحث الأسترالي **بيتر ستانديش (Peter Standish)** حول مخطط حكومة **فيشي Vichy****. أما أول مخطط محاسبي لفرنسا المستقلة (PCG47) كان نتيجة للقرار الوزاري لـ 18 سبتمبر 1947، دخل حيز التنفيذ الإجمالي ابتداء من 1 جانفي 1948 بالنسبة للشركات الوطنية أو التي للدولة مصلحة فيها، مع عدم فصله بين المحاسبة العامة والتحليلية²⁷؛ هذا المخطط كان لا بد أن يُكيف مع باقي قطاعات النشاط الاقتصادي تحت رقابة المجلس الأعلى للمحاسبة (CSC)²⁸. ثاني مخطط محاسبي لفرنسا (PCG57) صدر بقرار وزاري في 11 ماي 1957، ومن أهم الإضافات التي جاء بها كانت في المحاسبة التحليلية، أما المحاسبة العامة فقد عدلت بشكل بسيط، ولم يُطرح هذا المخطط للمؤسسات العمومية؛ ف جاء قانون 28

ديسمبر 1959 لتطوير التطبيق التدريجي للمخطط لمختلف القطاعات الاقتصادية من خلال إنشاء مخطط محاسبي متخصص، أما الأمر الجبائي لـ 23 أكتوبر 1965 قام بتعميم استعمال المخطط المحاسبي العام لسنة 1957 وذلك بإضافة قواعد للتقييم وإعداد الوثائق الجبائية المتماشية معه²⁹. إن مخطط 1957 لم يكن أكثر سرعة في تلبية احتياجات مستعمليه؛ وفي سنة 1971 بدأ المجلس الوطني للمحاسبة CNC العمل على مراجعته وخاصة من ناحية المصطلحات، وتخصيص الأجزاء، ومفهوم التدفق، وتقييم وإعادة تقييم السلع، وإعداد القوائم المالية. ثالث مخطط محاسبي لفرنسا (PCG82)، صودق عليه بالقرار الوزاري لـ 27 أبريل 1982، وتم تحديثه بالقرار الوزاري لـ 9 ديسمبر 1986 (PCG86)؛ كان إجباريا على كل المؤسسات الصناعية والتجارية بتاريخ 1 جانفي 1984³⁰. بعد 15 سنة على وضع المخطط المحاسبي لـ 1982، بدأت تسجل حوله عدة انتقادات، منها أنه لم يتم تغييره منذ سنة 1986، "شاخ"، وأنه لم يتضمن آراء المجلس الوطني للمحاسبة منذ 1986، إضافة إلى أن فيه عدم انسجام بخلاف بقية نصوص القانون المحاسبي.

لقي الـ PCG قبولا لبساطته لمدة طويلة، لكن مع مستجدات الواقع الاقتصادي، كان لا بد من إعادة النظر والتفكير في التعديل ليس فقط على المحتوي " تحديث النصوص القانونية"، ولكن أيضا على "المفاهيم الموجودة فيه"؛ لهذا وفي سنة 1999 تم إصدار مخطط جديد وفقا للائحة 03-99CRC بتاريخ 29 أبريل 1999 المتعلقة بإعادة صياغة المخطط المحاسبي العام³¹. هذا التاريخ يعتبر النقطة الحقيقية لكل الإصلاحات اللاحقة، رغم ذلك لقي هذا الإصلاح انتقادات كون اللائحة 03-99 CRC لم تحقق تغييرات ذات أهمية على مضمون المخطط من ناحية القانون المحاسبي، لكن فقط تم تضمين القوانين الصادرة عن CNC لسنة 1986، بالتالي الـ PCG ومنذ هذا التاريخ أصبح على شكل قانون يتضمن عناوين وفصول وفروع، في نفس الوقت لم يعالج جوانب متعلقة بالتوحيد والمحاسبة التحليلية، فالقواعد الخاصة بالتوحيد جمعت في لائحة 02-99 CRC المتعلقة بالحسابات الموحدة، وفيما يخص المحاسبة التحليلية فإنها وببساطة حذفت نهائيا من قانون المحاسبة الفرنسي³².

آخر أهم تحديثات الـ PCG كانت سنة 2010 من خلال لوائح الـ ANC المتعلقة بالمواضيع التالية³³:

- اللائحة رقم 02-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 03-99 (PCG)؛
- اللائحة رقم 03-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 02-99 (الحسابات الموحدة للشركات)؛
- اللائحة رقم 04-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 01-91 (المؤسسات البنكية - الائتمانية-)؛

- اللائحة رقم 05-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 07-99 (المؤسسات البنكية - الائتمانية-)
- اللائحة رقم 06-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 04-2002 (مؤسسات الاستثمار)؛
- اللائحة رقم 07-2010 المعدلة لتعليمية الـ CRC رقم 05-2002 (مؤسسات الاستثمار).

2. اعتماد فرنسا للمرجعية الدولية IFRS:

في 16 جويلية 2003 الـ CRC اعتمد كل معايير المحاسبة الدولية IAS (باستثناء المعيارين المحاسبين الدوليين رقم 32 و 39) وبهذا أعطى مصداقية قانونية للاتحاد الأوروبي؛ حيث كانت أولى معايير التقارير المالية الدولية IFRS، معايير تعالج التطبيق الأولي للمرجعية الدولية المعتمدة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في 19 جوان 2003، والتي تتضمن الوحدات التي تعد لأول مرة القوائم المالية وفقا لـ IFRS. إن هذا التحول نحو المرجعية الدولية IFRS من طرف IASB، تضمن حوالي 7000 شركة مدرجة في بورصات أوروبا، من بين هذه الـ 7000 شركة، 1100 هي مجموعات فرنسية، ولكن يجب أن نعلم أيضا أن لهذه المجموعات الفرنسية حوالي 35000 فرع وفرع الفرع، هي مرتبطة مباشرة بمجموعات غير مدرجة³⁴. فكيف واجهت فرنسا أهم مداخل الفروق وعملية تقارب مخططاتها المحاسبية العام PCG مع المرجعية الدولية IFRS ؟

أ. مداخل الاختلاف بين القواعد الفرنسية والمرجعية الدولية IFRS:

هذه هي الاختلافات الأساسية التي يجب على المسيرين الإحاطة بها قبل اتخاذ أي قرار، وتطرح هذه الاختلافات على مدخلين، مدخل إستراتيجي ومدخل وظيفي كما يبينه الجدول رقم (02)؛ إلا أن أغلب الاختلافات الأساسية هي إستراتيجية ووظيفية في الوقت نفسه، لأنه وعلى سبيل مثال الاختلافات الإستراتيجية تتطلب في أغلب الأحيان تغيير نظم المعلومات؛ وفي الجدول رقم (03)، أمثلة عن أهم الاختلافات ذات المدخل الاستراتيجي والمدخل الوظيفي وتأثيراتها وأهم القيود عليها.

جدول رقم 02: مداخل الاختلاف بين القواعد الفرنسية ومعايير المحاسبة الدولية IFRS

مثال:	يؤثر في:	
رقم الأعمال، الربح قبل الفائدة والضريبة، الربح قبل الفائدة، انخفاض القيمة والاهتلاك ...	العناصر الأساسية في الهيكل المالي وقياس الكفاءة	المدخل الاستراتيجي Approche Stratégique
زيادة الضغط على إدارة المؤسسة (الشفافية الكبيرة للمعلومات المالية في IFRS تقود إلى تحليل أكثر نقدا ودقة)	العلاقة مع السوق	
تسيير المديونية، إستراتيجية النمو أو الاندماج والتملك، التسيير العام للمجمعات (وضع لغة محاسبية مشتركة، ...).	القرارات الإستراتيجية	

تعديل المخطط المحاسبي للمجموعة، النظم المحاسبية لكل مؤسسات المجموعة، تحليل النظم الأخرى، تصحيح تدفقات المعلومات المحاسبية...	نظم المعلومات	مدخل وظيفي Approche Opérationnelle
من أجل قيادة مشروع التحول نحو الـ IFRS وتحقيق وانجاز مختلف مراحل المشروع، من حيث توظيف وتكوين الأفراد.	الموارد البشرية	

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

- PriceWaterHouseCoopers, *Des règles françaises aux IFRS – Principes Divergences* -, Editions Francis LEFEBVRE, Levallois, France, 2008, PP 18- 19

جدول رقم 03: المداخل الوظيفية والإستراتيجية المؤثرة على الاختلافات المحاسبية في فرنسا

القيود الأساسية	التأثيرات الأساسية	مدخل وظيفي	مدخل إستراتيجي	طبيعة الاختلافات
استعمال القيمة العادلة في تجميع الشركات				
- تعديل نظام المعلومات - اللجوء إلى التقييم الداخلي حسابات معقدة تستدعي الاستعانة بنماذج	- على الأموال الخاصة وعلى النتيجة المستقبلية - على المديونية المالية	x	x	إلزام محاسبة تجميع الشركات (ونشاطها) حسب طريقة التملك (القيمة العادلة)، الطريقة المخالفة غير مسموح بها.
		x	x	تقييم الأصول والخصوم المقتناة بالقيمة العادلة.
		x	x	إلزام الاعتراف وتقييم الخصوم المحتملة الوقوع
			x	المحاسبة الحالية على النتيجة السلبية لشهرة المحل.
		x		إعادة تقييم القيمة العادلة للأصول والخصوم في كل عملية اقتناء.

Source: PriceWaterHouseCoopers, *Des Règles Françaises Aux IFRS – Principes Divergences* -, Editions Francis Lefebvre, Levallois, France, 2008, P 18.

ب. عملية التقارب La Convergence

بعد إصدار القانون 1606/2002 من طرف الاتحاد الأوروبي أصبحت المعايير الدولية IAS/IFRS المرجعية المحاسبية للشركات المدرجة في أسواق المال الأوروبية؛ وأصبحت المؤسسات الفرنسية غير المدرجة في السوق المالية، معنية من طرف المعايير IAS/IFRS بطريقة غير مباشرة، لأنه وبالموازاة مع الإصلاح الأوروبي، فإن هيئات المحاسبة الفرنسية قررت القيام بمقاربة مخططها المحاسبي PCG، هذا يعني مقاربة المرجعية المطبقة من طرف كل المؤسسات والحسابات الفردية

أيضا، نحو المرجعية الدولية IAS/IFRS³⁵. إن عملية المقارنة لن نترك المؤسسات دون تغيير، لأنها ستجلب نتائج مهمة، لاسيما على المستوى الجبائي، تسيير المؤسسات والاقتصاد بشكل عام؛ لهذا كان يجب التحكم ودراسة المراحل والإجراءات التي سيتم من خلالها التقارب.

أولاً: مراحل وإجراءات التحول إلى المرجعية الدولية IFRS

إن فرنسا في عملية تحولها نحو المرجعية الدولية IFRS، اعتمدت على أربعة مراحل أساسية، من التشخيص، التحضير، التحول إلى متابعة التحول؛ وفي ما يلي أهم الأعمال المنجزة التي شملتها كل مرحلة من هذه المراحل.

جدول رقم 04: الأعمال المنجزة خلال عملية التحول إلى المرجعية الدولية IFRS

التشخيص	التحضير	التحول	المتابعة
- تعريف المشروع، تقييم الموارد؛ - تحليل المرجعية بشكل عام والحالات الخاصة؛ - التأثير على المجمعات المالية الكبرى؛ - التأثير على نظام المعلومات، التقارير، والاتصال المالي.	- وضع خطة عمل مفصلة، تحديد الإجراءات، والمساعدة على فهم الـ IFRS؛ - اختبار وتحليل التأثيرات، واعداد مخطط محاسبي جديد؛ - تحضير خطة للتكوين.	- تسيير المشروع (وضع الخطط المفصلة، تحديد الاحتياجات والتكاليف، تكوين فرق العمل والمستخدمين، تدقيق التنفيذ، تكامل الأنظمة...) - تحديث الإجراءات المتخذة (خاصة الدعم التقني للتكوين).	- تنفيذ الإستراتيجية المالية؛ - متابعة المعايير واللوائح الإلزامية؛ - تطوير نظام المعلومات؛ - تحديث التقارير؛ - تكييف الاتصال.

المصدر: من إعداد الباحث استنادا إلى:

PriceWaterHouseCoopers, Des Règles Françaises Aux IFRS – Principes Divergences -, EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, LEVALLOIS, France, 2008, PP 371-372.

ج. الخيارات والالتزامات في فرنسا

وفقا للتوجيهات المحددة في ماي 2001 من طرف CNC، حول طريقة تقارب المخطط المحاسبي العام الفرنسي PCG نحو المرجعية الدولية IFRS. وكننتيجة لهذا، وبعد التشاور لاسيما مع مديرية الضرائب، فإن الـ CNC أشار إلى أن احترام مبدأ المساواة في المعالجة، يبدوا غير ممكن في الوضعية الحالية، فمن المسلم به أن المؤسسات التي يمكنها استخدام المرجعية IFRS في حساباتها الفردية بحجة أنهم يطبقون هذه المعايير في حسابات الموحدة، لأنها تخضع لحالات مختلفة بالمقارنة مع الشركات الأخرى التي تطبق القواعد الفرنسية، كذلك الأمر بالنسبة للقانون الضريبي وقانون الشركات؛ لذلك فلإنشاء وعرض حساباتها الفردية، المؤسسات الفرنسية، مهما كان حجمها، وسواء كانت مدرجة أم لا، يجب أن تستمر في تطبيق اللائحة CRC 99-03 المتعلقة بالمخطط المحاسبي العام PCG الذي

يتقارب تدريجياً نحو المعايير الدولية IFRS؛ لهذا فقد اعتمدت فرنسا الخيارات المحددة بالمرسوم رقم 1382-2004 بتاريخ 20 ديسمبر 2004 (الجريدة الرسمية لـ 22، ص 21773) حيث تضمن³⁶:

– الحسابات الموحدة للشركات غير المدرجة، إمكانية إعداد حسابات موحدة اعتماداً على المرجعية الدولية IFRS؛ الشركات المدرجة تعد حسابات موحدة وتنتشرها وفقاً للمرجعية الدولية IFRS، كبديل عن القواعد الفرنسية؛

– الحسابات الفردية، تمنع من إعداد ونشر حساباتها وفقاً للمرجعية الدولية IFRS، فالمؤسسات الفرنسية، مهما كان حجمها، سواء كانت مدرجة في البورصة أم لا، يجب أن تستمر في تطبيق المخطط المحاسبي العام PCG الفرنسي الذي يتقارب تدريجياً نحو المرجعية الدولية IFRS.

في الجدول الموالي تلخيص للخيارات والالتزامات والمنع على المؤسسات الفرنسية بين سنتي 2005 و 2008.

جدول رقم 05: الخيارات والالتزامات والمنع على المؤسسات الفرنسية في 2005 و 2008

القوانين الفرنسية		المرجعية IFRS		المعايير المطبقة في فرنسا	
2008	2005	2008	2005		
منع	إلزامي	إلزامي	إلزامي	الحسابات الموحدة	الشركات مدرجة في البورصة
إلزامي	إلزامي	منع	منع	الحسابات الاجتماعية	
إلزامي ما لم يكن الخيار IFRS	إلزامي	إمكانية الاختيار	نعم بالاختيار	الحسابات الموحدة	الشركات غير المدرجة في البورصة
إلزامي	إلزامي	منع	منع	الحسابات الاجتماعية	

المصدر: من إعداد الباحث استناداً إلى:

PriceWaterHouseCoopers, *Des Règles Françaises Aux IFRS – Principes Divergences* -, EDITIONS FRANCIS LEFEBVRE, LEVALLOIS, France, 2008, P428.
 Convergence Du PCG Vers Les Normes IFRS, Article disponible sur le site internet: http://ens-prof-tertiaire.ac-elyon.fr/professeurs/ressources_docu/doc_comptable/pages_cptables/normes_cptables/evolution_pcg_ifrs.pdf, visit .Le 27/10/201

نلاحظ، أن الالتزامات والخيارات وحتى المنع الذي كان مطبقاً على الشركات الفرنسية بكل أنواعها وخلال سنتي 2005 و 2008 لم يشهد أي تغيير، إلا بالنسبة للشركات المجموعات الموحدة والمدرجة في البورصة، التي تم منعها من اعتماد القواعد الفرنسية في إعداد ونشر حساباتها الموحدة سنة 2008.

د. تقارب المخطط المحاسبي العام PCG نحو المرجعية الدولية IFRS

إن تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS في فرنسا اشتمل على اتجاهين أساسيين: الاتجاه الأول: يُضَمَّن في القواعد الفرنسية، والهدف من هذا هو التقارب التدريجي للقواعد الفرنسية نحو المرجعية الدولية IFRS؛

الاتجاه الثاني: يُعوض القواعد الفرنسية، فمنذ سنة 2005 المعايير الدولية عوضت:

- إجباريا، القواعد الفرنسية في الحسابات الموحدة للمؤسسات المدرجة في البورصة؛
- بالاختيار، القواعد الفرنسية في الحسابات الموحدة للمؤسسات غير المدرجة في البورصة³⁷.

تقارب المخطط المحاسبي العام PCG نحو المرجعية الدولية IFRS، تضمن تعديلات على القواعد المحاسبية داخله، هذا الأخير الذي يطبق في الحسابات الفردية والموحدة في الوقت نفسه؛ حاليا قد تم التقارب بالنسبة لبعض القواعد المحاسبية الفرنسية:

- منذ 1999: تغيير في الطرق المحاسبية، العقود طويلة الأجل، الحسابات المرحلة (تقارب مع المعايير (IAS 8, IAS 11, IAS 34)؛
- في 2002: الاحتياطات (تقارب مع المعيار IAS 37)؛
- في 2003: المعاشات (تقارب مع المعيار IAS 19)؛ احتياطات الإصلاحات الكبرى أو احتياطات الصيانة الكبرى (تقارب مع المعايير IAS 16, IAS 37)؛
- في 2005: الاهتلاكات (تقارب مع المعايير IAS 16, IAS 38)؛ انخفاض القيمة (تقارب مع المعيار IAS 36)؛ الأصول (تقارب مع المعايير IAS 2, IAS 16, IAS 23, IAS 38)؛ احتياطات الإصلاحات الكبرى/ احتياطات الصيانة الكبرى (تقارب مع المعايير IAS 16, IAS 37)³⁸.

في الجدول الموالي أهم القوانين التي كانت الأساس في التقارب بين PCG و IFRS والصادرة عن الهيئتين المحاسبيتين CRC و CNC.

جدول رقم 06: أهم القوانين التي كانت أساس التقارب بين PCG و IFRS

لوائح الـ CRC	مصادق عليها من خلال	آراء الـ CNC	بداية التطبيق الإلزامي
لائحة 06-2006 حول الخصوم	أمر صادر بتاريخ 17 جانفي 2001، في الجريدة الرسمية.	01-2000 لـ 20 أبريل 2000	1 جانفي 2002
لائحة 05-2003 لـ 20 نوفمبر 2003 المتعلقة بالمعالجة المحاسبية لتكاليف إنشاء مواقع الأنترنت.	أمر صادر بتاريخ 2 ديسمبر 2003، في الجريدة الرسمية.	11-2003 لـ 21 أكتوبر 2003	1 جانفي 2004
لائحة 10-2002 المتعلقة بالاهتلاك وانخفاض قيمة الأصول.	أمر صادر بتاريخ 27 ديسمبر 2002، في الجريدة الرسمية.	07-2002 لـ 27 جوان 2002 و 12-2002 لـ 22 أكتوبر 2002.	1 جانفي 2005 *
لائحة 07-2003 المعدلة للإجراءات	أمر صادر بتاريخ 22		1 جانفي 2005 *

		ديسمبر 2003، في الجريدة الرسمية.	الانتقالية للائحة CRC 2002-10.
1 جانفي 2005 *	01-2004 لـ 25 مارس 2004	أمر صادر بتاريخ 7 جوان 2004، في الجريدة الرسمية.	لائحة 01-2004 المتعلقة بمعالجة الاندماج المحاسبي والعمليات المشتركة
1 جانفي 2005 *	15-2004 لـ 23 جوان 2004		لائحة متعلقة بالتعاريف، محاسبة وتقييم الأصول.
* يمكن التطبيق قبل هذا التاريخ			

Source: *Convergence Du PCG Vers Les Normes IFRS*, Article disponible sur le site internet: http://ens-prof-tertiaire.ac-dijon.fr/professeurs/ressources_docu/doc_comptable/pages_cptables/normes_cptables/evolution_pcg_ifrs.pdf, visité le 27/10/201

إن هذا التقارب لم يهمل الخصوصيات القانونية، الضريبية والمحاسبية للدولة الفرنسية من جهة، وواقع المؤسسات فيها من جهة أخرى، فنجد أنه قد احتفظ بالمبادئ التالية:

- **الحفاظ على المرونة**، بعد الإبقاء على العلاقة بين الحسابات الفردية والضريبة، حددت المعايير الدولية IFRS أهدافا للتقارب لا تركز على التكامل مع المخطط المحاسبي العام PCG؛ حيث أن الحسابات الموحدة وفقا للمعايير الدولية IFRS، مجبرة على الحفاظ على تكامل تطبيق المرجعية الدولية، التي تبين طرق المعالجة لإظهار أحسن للمعلومات مالية؛ كما أن هناك انقطاع في العلاقة بين الحسابات الفردية والموحدة، عندما تكون هنالك خيارات محاسبية بالنسبة للحسابات الفردية لأغراض ضريبية³⁹.
- **احترام قواعد ذات تدرج إداري**، التقارب ينجز على مستوى المخطط المحاسبي العام PCG على أساس قرارات رسمية من جهات عليا، اللوائح الصادرة عن مجلس تنظيم المحاسبة CRC تحت توصيات وأراء المجلس الوطني للمحاسبة CNC (حاليا عوضا من خلال الـ ANC) وكذلك القرارات الوزارية⁴⁰. هذه اللوائح يجب أن تحترم القانون التجاري، لكن في بعض الأحيان التقارب قد يتعرض لعوائق هذا التدرج الإداري، يمكن ترجمتها إلى:
 - احترام القرارات من الجهات العليا، حتى ولو تعارضت مع المعايير الدولية؛
 - يشار في المخطط المحاسبي PCG، إلى أن الحلول الموجودة في المعايير الدولية IFRS تتضمن الأساليب المحبذة، كذلك وفي بعض الأحيان المجلس الوطني للمحاسبة يصدر لوائح بهدف تغيير القوانين الصادرة من جهات عليا؛ كمثل على ذلك مصاريف التطوير، والاختيار بين تسجيلها في التثبيات المعنوية أو تسجيلها في حسابات التكاليف، وبالنسبة للحسابات الفردية والموحدة، هذه الإمكانيات حددت من خلال نص قرار إداري رسمي في الـ PCG، رغم أن هذا الخيار لم يرد في نصوص المعايير الدولية IFRS، التي يجب

إدراجها ضمن التثبيتات، لهذا فإن الـ PCG قد أعطى تفضيلاً لإدراجها في الأصول
المعنوية كما جاء في المرجعية الدولية IFRS⁴¹.

• **واقع المؤسسات الصغيرة والمتوسطة،** أن القواعد الجديدة التي جاءت بها المرجعية الدولية IFRS يجب الأخذ بجزء منها فقط، فرغم الأساليب المتبعة منذ إصدار وحتى بداية استعمال الـ IFRS ، لا يوجد تحديد دقيق لتطبيق الـ IFRS أو التحضير لإصدار معايير خاصة بالمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ وكمثال على ذلك أساليب حساب انخفاض قيمة الأصول القائمة على أساس القيمة الاستعمالية، ولا توجد هناك أي مؤشرات محددة لتحديد هذه القيمة (على عكس ما جاء في المعيار IAS 36)، هذه الطريقة تطبق في الحسابات الموحدة، وكذلك تطبق في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة بطريقة مبسطة⁴².

3. معوقات اعتماد فرنسا للمرجعية الدولية IFRS:

في دراسة أوروبية من قبل Cabinet Français Mazars سنة 2005، تبين أن فرنسا هي البلد الأكثر مقاومة لعملية اعتماد المرجعية الدولية IFRS؛ كما تبين أن أهم الأسباب التي أدت إلى مقاومة التغيير ترجع إلى اختلافات في المعالجات المحاسبية مردها إلى خصائص النظام المحاسبي الفرنسي، وإلى أسباب ثقافية ربما كان لها الأثر الأهم في مقاومة التغيير الخارجي⁴³.

أ. عوائق عملية خاصة بالمعالجات المحاسبية:

إن الاستمرار في عملية التقارب هو أمر طموح، لكن يواجهه عقبات محاسبية، قانونية، ضريبية و تطبيقية، ولأجل تحديد نتائج ومخاطر الاستمرار في عملية التقارب كون المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي ثلاث فرق عمل هي:

– معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الصغيرة والمتوسطة (IAS et PME) بداية سنة 2003؛

– معايير المحاسبة الدولية والضرائب (IAS et Fiscalité) بداية سنة 2003؛

– معايير المحاسبة الدولية والقانون (IAS et Droit) بداية سنة 2004⁴⁴.

قامت هذه الفرق باختبارات مفصلة حول نتائج التقارب، فخلصت إلى:

– النتائج المحاسبية، الضريبية والقانونية لتقارب المخطط المحاسبي العام نحو المرجعية الدولية IFRS؛

إمكانية استعمال معايير التقارير المالية الدولية IFRS في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة وتحديد فائدتها التطبيقية، خصوصاً من حيث إيجاد حل للمشاكل القانونية للمعالجات المحاسبية المرتبطة بهذه الإمكانية.

أولاً: القيود المحاسبية والضريبية.

قدمت مجموعة العمل "معايير المحاسبة الدولية والضرائب" (IAS et Fiscalité) ، في تقريرها المعروف على الـ CNC في مارس 2005، التأثيرات الأساسية الناتجة عن الاختلافات الموجودة مع المرجعية الدولية IFRS، بالنظر إلى الأسس الضريبية المطبقة والنتائج من ذلك. مديرية الضرائب، من جهتها، أشارت أنه إذا استمرت المقاربة بمفهوم الحياد الضريبي، فإن الأولوية ستكون للمواضيع التالية: الأموال الخاصة، التحيين، إعادة فهم النتائج والضريبة المؤجلة؛ وبالتالي ثلاثة مفاهيم أساسية موجودة في المرجعية الدولية هي أساس الصعوبة على المخطط الضريبي، في إطار استمرار التقارب: القيمة العادلة؛ التحيين؛ أولوية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني⁴⁵. إن تنفيذ هذه الأسس هو الاحتمال الأساسي لعدم استقرار قراءة التسجيلات المحاسبية، واللاأمان القانوني، المحاسبي والضريبي. كما أشار وزير الاقتصاد والمالية (2004) بأن الـ PCG سيستمر تحديثه وبوتيرة محددة بالتشاور مع المختصين، والحفاظ على هدف حياد الضريبة؛ إن الحكومة الفرنسية أشارت و بصراحة أنه لا توجد نية لتطبيق الـ IFRS في الحسابات الفردية أو الإطار القانوني الفرنسي، لأن العلاقة قوية بين المحاسبة و الضرائب، يعني هذا أنه لا وجود لتقارب كلي نحو الـ IFRS⁴⁶. وبالنظر إلى درجة التعقيد والتأثير المالي على القوائم المالية كان للمعايير (IAS 32, IAS 39) اللذين يرتبطان بالأدوات المالية، الأثر الأكبر، وهذا ما يفسر الرفض الفرنسي لاعتمادهما بشكل كلي.

ثانيا: القيود القانونية.

مجموعة العمل "معايير المحاسبة الدولية والقانون" (IAS et Droit)، حَلَّت المعايير المختلفة بالنظر إلى استعمالها في إنشاء الحسابات، هذا التحليل قاد المجموعة إلى تحديد واقعين أساسيين، أولهما الارتباط القوي بين القانون ومعايير الـ IASB؛ ثانيهما اعتماد تقنيات مختلفة، من حيث معالجة المفاهيم؛ نتج عن هذا، أن الإطار التصوري أساسا يختلف عن الأسس المحاسبية الفرنسية، وبعيد جدا عن النظرة القانونية (أولوية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني)، كذلك الإهمال أو التعريف بطرق مختلفة، في عديد الحالات بالنسبة للمبادئ المحاسبية وموضوعاتها⁴⁷.

ب. عوائق ثقافية خاصة بمهنة المحاسبة:

عديد الكتاب أكدوا أن الاختلافات الثقافية في المحاسبة موجودة أساسا في القانون، الدين، التنظيمات الاجتماعية، اللغة، السياسة وكذلك التنظيمات الوطنية لمهنة المحاسبة.

أولا: القانون ومهنة المحاسبة *Le Droit Et La Profession Comptable*

معايير التقارير المالية الدولية IFRS اشتقت أصلا من أساس القانون الضمني Common Law، لأجل هذا فإن القواعد القانونية تنطلق من فلسفة التشريع Jurisprudence؛ على عكس فرنسا التي تعتمد على القانون المكتوب Codified Roman Law⁴⁸؛ هذين النظامين القانونيين قد يحدثان

تفسيرات مختلفة للمحاسبة، وكمثال على هذا أسبقية الحقيقة الاقتصادية على المظهر القانوني كما بينا سابقا. مهنة المحاسبة في فرنسا والتي تضم حوالي 19000 خبير مسجل، إذا أردنا تقسيمهم من حيث جهة العمل وكذلك العمر، نجد أن الأقلية تعمل في شركات كبرى ولهم وجهة نظر ايجابية نحو اعتماد المرجعية الدولية IFRS، لكن البقية تعمل في مؤسسات صغيرة ولديهم تحمس أقل تجاه الـ IFRS؛ لكن عامل العمر قد يكون له الحسم في هذا الأمر، فالجيل الشاب لديه قدرة أكبر على فهم اللغة الإنجليزية وهو أكثر تفتحا على العالم، مما يسهل عليه اعتماد الـ IFRS⁴⁹.⁵⁰

ثانيا: الدين *La Religion*

من خلال الدراسة التي قام بها حميد راسل وكلاارك (Hamid, Russell Et Clarke 1993)^{***} تبين أن للدين تأثير بالغ الأهمية على ثقافة المؤسسة، وكذلك تأثير بالغ على التوحيد المحاسبي في العالم ككل، فالدين يحمل قواعد تترسخ في الاعتقاد والثقافة؛ حيث أن فرنسا ترسخ فيها تبني الصرامة والانظام، هذا التقليد الديني الذي ترسخ في الذهنيات والتقاليد، مستمد أساسا من الديانة الكاثوليكية أكثر من كونه مستمدا من القوانين الموضوعية من طرف الهيئات؛ فمن حيث كون الديانة الكاثوليكية تركز على ظاهر الأمور في العبادات، نجد أن فرنسا أيضا تركز على الظاهر القانوني للمعاملات وللعقود؛ بالموازاة مع هذا نجد أن دول أوروبا الشمالية مثل ألمانيا، هولندا والسويد... لديها ميول نحو تبني نظام محاسبي قائم على المبادئ، ويعطون أولوية للحقيقة الاقتصادية على الظاهر القانوني، ونجد هذا في واقع ديانتهم البروتستانتية، فهذه العقيدة تركز كثيرا على العلاقة مع الله، ولا تلزم ذلك بوساطة من الكنيسة والشعائر الدينية (غياب المظهر الديني). لكن وبالرغم من أن الديانة قد أعطت لفرنسا الحجة في الممانعة من اعتماد مبادئ الـ IFRS، لكننا لا نجد فرنسا وحدها تعتقد الديانة الكاثوليكية في أوروبا الجنوبية⁵¹.

ثالثا: التنظيم الاجتماعي *L'organisation Sociale*

حسب كتاب التاريخ الفرنسي، فإن ثورة 1789 لها تأثيرات على كل مجالات الدولة، وحسب الاقتصادي جاك مارسال (Jacques Marseille 2005)، فإن فرنسا شهدت تغيرات في تلك الفترة التاريخية، نتج عنها قوانين جديدة لا تزال إلى حد اليوم سارية المفعول في نظام القضاء الفرنسي؛ ففرنسا مفتونة بهذه الأحداث، وترغب دائما الاستمرار في العيش في الماضي وترفض أي تغيير؛ كذلك فإن التحفظ هو شيء أساسي في التنظيم الاجتماعي الفرنسي، والحكومة دائما تواجه أي تغيير يمكن أن يمس بمواطنيها من الخارج، بالسلطة والتقييد⁵².

رابعاً: اللغة *La Langue*

قال الرئيس الفرنسي السابق *جاك شيراك* (Jacques Chirac)، " لا شيء أسوأ على البشرية من أن تصل إلى حالة تتكلم فيها أكثر من لغة ****"، كان هذا لأن اللغة الانجليزية بدأت تدخل أوساط الفرنسيين، فما كان من الحكومة الفرنسية إلى إصدار عديد القوانين، مثل *قانون توبون* (Loi Toubon) (1994) الذي يعاقب كل الوحدات الحكومية، الإعلامية والإعلانية، التي تستعمل كلمات أجنبية حتى لو كان ما يكافئها بالفرنسية هو اللفظ نفسه؛ في دراسة للاتحاد الأوروبي تبين أن 15% فقط من الفرنسيين لديهم مستوى جيد في اللغات الأجنبية، في مقابل 25% للاسبانيين، لهذا كان تطبيق وفهم وتفسير المعايير الدولية أمراً صعباً على المحاسبين الفرنسيين⁵³.

خامساً: النظام السياسي والهيئات *Le Système Politique Et Les Attitudes*

إن فرنسا وبالمقارنة مع باقي الدول الأوروبية، يتم تكوين أغلب المسيرين في معاهد الدولة، أما الدول الانجلوسكسونية تكون الخبرة عند الخواص ضرورية؛ هذه الخاصية قد تفسر البيروقراطية التي وقفت في وجه التغيير، هذا أيضاً قد يفسر لماذا وعبر التاريخ المحاسبة الفرنسية كانت قائمة على النظام الضريبي. في دراسة أجرتها جريدة *ذي إكونوميست* The Economist بينت أن للرأسمالية الفرنسية معارضة، ففي استبيان لسنة 2006، 36% من الفرنسيين اعتبروا أن مبادئ تحرير التبادل هو حل جيد للاقتصاد الفرنسي، في مقابل 71% من الأمريكيين و66% من البريطانيين، كذلك فإنه في الانتخابات الفرنسية الأخيرة، خمسة من أصل اثني عشرة مرشح كانوا ضد الرأسمالية؛ هذه المعارضة الكبيرة للاقتصاد الحر هي أساس هذه الحالة الخاصة؛ كما أن الفكر الشيوعي يبرر هذا أيضاً، حتى أن *مارسال* Marseille **** وصف فرنسا بالاتحاد السوفياتي الذي لن يزول ثانية⁵⁴.

الخاتمة متضمنة النتائج والتوصيات

إن التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS هي من التجارب الرائدة في هذا المجال، خاصة وأن فرنسا من الدول الفاعلة في الاتحاد الأوروبي، هذا الأخير الذي كان قوة ضغط ساعدت الدولة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية بما يتناسب وواقع بيئة أعمالها الخاصة، فمن خلال هذا المقال وصلنا إلى النتائج التالية:

- عملية اعتماد المرجعية الدولية في فرنسا كانت ضمن إطار تكتل اقتصادي عالمي أمدها من جهة بالدعم السياسي والتقني والمادي وكان بمثابة إجبار من جهة أخرى؛
- أثر تاريخ المحاسبة والتنظيم المحاسبي المعمول به في فرنسا على تجربتها في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، سواء كان ذلك إيجاباً أو سلباً؛

- كان للعوائق الثقافية المتعلقة بالممارسة المحاسبية تأثير بالغ الأهمية على عملية اعتماد المرجعية الدولية IFRS؛
- لم تعتمد الدولة الفرنسية معايير المحاسبة الدولية اعتمادا تاما (خاصة IAS32, IAS39)، بل كانت تحاول دائما التأثير على توجه المعايير بما يخدم مصلحة اقتصادها وواقع بيئتها بالدرجة الأولى، وبما يخدم مصلحة الاتحاد الأوروبي.
- ويمكننا من خلال هذه المقال أن ندعو إلى الأخذ بعين الاعتبار هذه التوصيات:
- نقترح أن تتبع التجربة الفرنسية في اعتماد المرجعية الدولية IFRS، خاصة من حيث أساسيات ومراحل الاعتماد والإمكانات المسخرة لذلك، لكل التجارب التي هي في بداية الانجاز والتجارب التي ستأتي لاحقا؛
- على الدول الراغبة في اعتماد المرجعية الدولية IFRS أن تحضر لعملية الانتقال خاصة من حيث الإمكانات البشرية وريزنامة الاعتماد، لأن الاعتماد على أساس قرارات سياسية ستكون له نتائج وخيمة على الممارسة المحاسبية، والاقتصاد ككل؛
- على الدول الراغبة في التوحيد المحاسبي ان تتجاوز العقبات الثقافية وان تتنازل عما يمكن التنازل عنه خدمةً لهدف توحيد الإبلاغ المالي وترشيدها لاتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- على الدول ان تراعي وبشدة واقعها المحاسبي والاقتصادي، وأن تعتمد بحذر وبتحفظ المعايير التي تشك في تأثيرها السلبي على اقتصادها في الحاضر أو المستقبل، وألا تتصف بالتبعية العمياء لمرجعية اصبحت تتحكم في معاييرها مصالح الدول الكبرى؛
- على الدول ذات بيئة الاعمال المتشابهة ان تحاول العمل كتكتل واحد في وجه المعايير المحاسبية الدولية التي قد لا تتلاءم مع احتياجاتها وواقعها، وهذا حتى تشكل قوة ضغط فعالة في وجه التكتلات الاقتصادية الكبرى.

المراجع والهوامش:

1-Encyclopédie wikipédia, disponible sur le site internet: www.wikipédia.com

2- Dov OGIEN, *Comptabilité Et Audit Bancaire*, DONOD, 2^{ème} édition, Paris, France, 2008, p. 286

3-

³Catherine MAILLET-BAUDRIET et Anne LE MANH, *Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS*, 5^{ème} Edition, Supfoucher, Vanves, France, 2007, P. 8

⁴Communication De La Commission *L'harmonisation Comptable : Une Nouvelle Stratégie Au Regard De L'harmonisation Internationale*, com 95 (508), P. 2, disponible sur le site internet :

http://ec.europa.eu/internal_market/.../com.../com-95-508_fr.pdf, visité le 24/10/2012.

⁵Elisio BRANDAO, *Harmonisation Comptable En Europe: Aperçu I*, FINÉCO, vol. 7, No 1, 1^{er} semestre 1997, P. 51, Article disponible sur le site internet:<http://www.fsa.ulaval.ca/dept/fas/fineco/BRANDAO.pdf>, visité le 23/10/2012.

⁶*Publication De La Huitième Directive Européenne Sur Le Contrôle Légal Des Comptes*, Article disponible sur le site internet: <http://www.net-iris.fr/veille-juridique/actualite/14815/publication-de-la-huitieme-directive-europeenne-sur-le-contrôle-legal-des-comptes.php>, visité le 20/10/2012.

⁷Communication De La Commission, Op. Cit., P. 2

⁸Odile BARBE-DANDON et Laurent DIDELOT, *Maîtriser Les IFRS*, GROUPE REVUE FIDUCIARE, 3^{ème} Edition, Paris, France, 2007, P. 12

⁹Catherine MAILLET-BAUDRIET et Anne LE MANH, Op. Cit., P. 8

¹⁰Odile BARBE-DANDON et Laurent DIDELOT, Op. Cit., P. 13

¹¹Ibid., P. 13; 14

¹²P. NICOLLE, *Les Règles Comptables Et Leur Evaluation*, journée d'étude le 09/05/2006, Paris, France, Article disponible sur le site internet: http://www.guyane-education.org/eco-gest/telechargement/Stage_nicolle/diaporama_commentaires.pdf, visité le 22/10/2012.

هي منظمة تقنية خاصة، لها هدفين أساسيين: المساهمة العملية في أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية، وإعطاء آراء تقنية، لأنه عند تبني معايير المحاسبة الدولية يجب أن يتم إعداد تقييم تقني لهذه المعايير والتفسيرات، قبل تبنيها من الاتحاد الأوروبي؛ في 23 مارس 2006 تم إمضاء عقد واتفاق عمل لتوضيح العلاقة بين اللجنة الأوروبية وهذه اللجنة، وقد بني هذا العقد حول المسائل المتعلقة بتطبيق معايير التقارير المالية في أوروبا.

¹³Lemarchand Y., un précurseur de la normalisation comptable : *Brochant de Villiers et la comptabilité des sociétés anonymes, 1818 -1840*, Gérer et comprendre, décembre, 1994.

¹⁴Lemarchand Y., *1880 – 1914, l'échec de l'unification des bilans : le rendez-vous manqué de la normalisation*, Comptabilité Contrôle Audit, tome 1, vol. 1, mars 1995, P. 7-24

¹⁵Oussama OURIEMMI, *L'histoire De La Normalisation Comptable En France (1936-1944)*, CEREGE Centre De Recherche En Gestion, Université De Poitiers, Institut D'administration Des Entreprises, Paris, 2007/2008, P.18;19

¹⁶Ibid., P. 19

¹⁷Durand R., *L'information financière et normalisation ou la marmite de diable 1900 – 1950*, Communication au 12^{ème} congrès de L'AFC, HEC, 23 -25 mai, 1991.

¹⁸Ibid., P. 20

¹⁹Conseil National De La Comptabilité France, Article disponible sur le site internet:http://savoir.fr/Conseil_national_de_la_comptabilit%C3%A9_france, visité le 20/10/2012.

²⁰Idem.

²¹*Présentation De La Nouvelle ANC (Autorité Des Normes Comptables)*, Regroupant Le CNC Et Le CRC, Uniopss/ML'H/060809, Article disponible sur le site internet: http://www.uniopss.asso.fr/resources/trco/pdfs/2009/08_aout_2009/Presentation_ANC.pdf, visité le 23/10/2012.

²²Idem.

²³Pascale REVAULT, *La Normalisation Comptable Etat Des Lieux En 2010*, CREG, 9 mars 2010, P.3, Article disponible sur le site internet: <http://www.creg.ac-versailles.fr/spip.php?article419>, visité le 17/10/2012.

²⁴Autorité Des Normes Comptables, *Plan stratégique 2011 – 2012*, P. 2; 21, Article disponible sur le site internet:http://www.focuspcg.com/content/download/1869/9158/version/1/file/plan_strat_ANC_2011-2012.pdf. Visité le 20/10/2012.

²⁵Obert ROBERT, *Pratique Des Normes IAS/IFRS – Comparaison Avec Les Règles Françaises Et Les USGAAP*, DUNOD, Paris, France, 2003, P. 25

²⁶F. ENGEL ET F.KLETZ, *Cour De Comptabilité Générale*, Ecole Des Mines De Paris, Paris, 2005, P. 11

** Pour plus d'information voir:

- P. STANDISH, *Origine Of The Plan Comptable General: A study in cultural intrusion and reaction*, accounting and business research , vol 20 , n°80 , 1990.

- Oussama OURIEMMI, *Le Plan Comptable De 1942 :Un Plan « De » Ou « Sous »L'occupation ?*,Manuscrit auteur, publié dans "Journées d'Histoire de la Comptabilité et du Management France (2010)", Article disponible sur le site internet: http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/46/.../Ouriemmi_Plan_comptable_1942.pdf.

²⁷Oussama OURIEMMI, *L'histoire De La Normalisation Comptable En France (1936-1944)*, CEREGE, Centre De Recherche En Gestion, université de Poitiers, Institut D'administration Des Entreprises, Paris, 2007/2008, P. 26; 27

²⁸Alain FAYEL et Daniel PERNOT, *DPECF 4 Manuel Et Applications – Comptabilité Générale De L'entreprise-*, 14^{ème} Edition, DUNOD, Paris, France, 2004, P. 4

²⁹Ibid., P. 5

³⁰Idem.

- ³¹ *Comprendre Le PCG*, Article disponible sur le site internet:
http://www.focuspcg.com/menu_gauche/comprendre_le_pcg, visité le 14/10/2012.
- ³² Idem.
- ³³ Règlements de l'ANC homologués, Article disponible sur le site :http://www.focuspcg.com/menu_gauche/actualite/actualite_de_l_anc_cnc_anterieurement/reglements_de_l_anc_homologues, visité le 23/10/2012.
- ³⁴ Catherine MAILLET-BAUDRIER et Anne LE MANH, *Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS*, Berti Edition, Alger, Algérie, 2007, P. 7; 8
- ³⁵ Bernard IRION, *La Convergence Du Droit Comptable Français Vers Les Normes IAS/IFRS : Propositions Comptables Et Fiscales De La CCIP*, Commissions 'Économique et Financière' et 'Fiscale', Chambre de Commerce et D'industrie de Paris, l'Assemblée générale du 23 décembre 2004, P. 3, Article disponible sur le site internet: www.etudes.ccip.fr/fichier?lien=sites%2Fwww.etudes.ccip...pdf, visité le 14/10/2012.
- ³⁶ PriceWaterHouseCoopers, Op.cit.; P. 428
- ³⁷ Michel LEVEQUE, *Le Cadre Et Les Sources Du Droit Comptable*, P.7, Article disponible sur le site internet: http://ecogest.ac-rouen.fr/renov/telech/norm_compt/cadrecomptable.pdf, visité le 23/10/2012.
- ³⁸ Pascale REVAULT, Op.cit.; P.5; 6
- ³⁹ PriceWaterHouseCoopers, Op.cit.; P. 431
- ⁴⁰ Idem.
- ⁴¹ Idem.
- ⁴² Idem.
- ⁴³ Samir AYOUB et keith HOOPER, *Les Freins Culturels A L'adoption Des IFRS En Europe : Une Analyse Du Cas Français*, Manuscrit auteur, publié dans "La place de la dimension européenne dans la Comptabilité Contrôle Audit, Strasbourg : France", 2009, P.2, Article disponible sur le site internet: <http://hal.archives-ouvertes.fr/docs/00/45/61/96/PDF/p12.pdf>, visité le 16/10/2012.
- ⁴⁴ PriceWaterHouseCoopers, Op.cit.; P. 433
- ⁴⁵ Idem.
- ⁴⁶ Idem.
- ⁴⁷ Idem.
- ⁴⁸ Christopher NOBES, *Causes And Examples Of International Differences*, Chapitre 2, P.28, Article disponible sur le site internet: <http://www.savepdf.org/more-causes-and-examples-of-international-differences-356079.html>, visité le 22/10/2012.
- ⁴⁹ Samir AYOUB et keith HOOPER, op, cit; P. 7
- ⁵⁰
- *** Pour plus d'information voir: S. Hamid, C. Russell, Clarke F., *"Religion: A Confounding Cultural Element In The International Harmonisation Of Accounting?"*, *Abacus*, (2) 29, 1993, P. 131-148
- ⁵¹ Samir AYOUB et keith HOOPER, op, cit; P. 9
- ⁵² Ibid; P. 10
- *** Pour plus d'information voir: P. Johnson *"Must the whole world speak English?"*, Article disponible sur le site internet: www.forbes.com/columnists/free_forbes/2004/1129/039.html. 2004.
- ⁵³ Samir AYOUB et keith HOOPER, op, cit; P. 11
- **** Pour plus d'information voir: Marseille J. *"La France une sorte d'union soviétique qui aurait réussi"*, Article disponible
: http://www.libres.org/francais/actualite/archives/actualite_0404/france_urss_a6.1504_htm.
- ⁵⁴ Samir AYOUB et keith HOOPER, op, cit; P. 11; 12; 13