دور العوامل البيئية في اعداد النظام المحاسبي للمؤسسات بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

–دراسة تجربة تونس–

أ./ حجاج زينب*

Abstract:

Cette étude met en exergue les facteurs culturels, politiques et économiques du développement de la comptabilité tunisienne durant les différentes phases depuis l'Indépendance. Les facteurs économiques représentent le marché financier et les lois législatives régissant les entreprises économiques en Tunisie. Elle a développé également l'impact de ses facteurs ainsi que celui de l'importance de l'ouverture vers l'économie internationale. Elle a traité les raisons et les mécanismes comptables pour l'adaptation des normes comptables internationales au système comptable des entreprises ainsi que la stratégie tunisienne pour l'adoption des normes internationales des états financiers.

Les mots clés: **N**ormes comptables internationales, **S**ystème comptable, Environnement économique et politique et sociologique.

ملخص:

تبرز هذه الدراسة عوامل تطوير المحاسبة التونسية عبر مختلف الفترات التاريخية منذ الاستقلال. والتي تنقسم الى ثقافية، سياسية واقتصادية. هذه الاخيرة تتكون من السوق المالي والقوانين التشريعية التي تحكم المؤسسات الاقتصادية في تونس. كما تطرقت هذه الدراسة الى تأثير هذه العوامل وكذا عامل درجة الانفتاح على الاقتصاد الدولي. كما عالجت دوافع واليات التوافق المحاسبي الدولي عن طريق تطبيق النظام المحاسبي للمؤسسات، وأهم الاستراتيجيات التي تبنتها تونس نحو تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية.

الكلمات المفتاحية: معايير المحاسبة الدولية، النظام المحاسبي، البيئة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

* أستاذة مساعدة (أ) – جامعة البليدة 2

مقدمة:

أهمية وموثوقية المعلومات المالية والاندماج في الاقتصاد العالمي هي واحدة من السياسات والاختيارات الاستراتيجية للسياسة الاقتصادية لكثير من الدول سواء المتقدمة أو النامية، مما أوجب اصلاحات في مختلف الميادين من بينها الاصلاح المحاسبي. وتونس لم تكن بعيدة عن حركة الاصلاحات، فمنذ سنة 1997 أوجدت النظام المحاسبي للمؤسسات لمحاولة التوافق مع معايير المحاسبة الدولية. إذ تعتبر المحاسبة اللغة التي تترجم الحقائق الاقتصادية، بالتالي فهي تتأثر بالبيئة التي تعمل فيها والمتمثلة في العوامل الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية الى غيرها من العوامل. فدراسة العوامل البيئية وتأثيرها على المحاسبة كان اهتمام الكثير من الباحثين، حيث ان العوامل البيئية تشرح أسباب الاختلاف في النظم المحاسبية بين دول العالم، فقد حاول بعض الباحثين تحديد العوامل البيئية التي تفسر تبني معايير المحاسبية الدولية في العديد من الدول المتطورة، وتشير الأبحاث المحاسبية انه لما تتغير هذه العوامل فان عرض واستعمال المعلومات المالية سيتغير مما يؤدي الى تغير المحاسبة.

مما سبق يمكن بلورة تساؤل جوهري على النحو التالي: **ما هي العوامل البيئية التي ساهمت في تطوير المحاسبة في تونس، وهل النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي في توافق مستمر مع معايير المحاسبة الدولية؟**

1) النظام المحاسبي للمؤسسات التونسية ومعايير المحاسبة الدولية:

1-1) مراحل وإستراتيجية اعداد النظام المحاسبي والمعايير التونسية:

يعتبر حاليا النظام المحاسبي للمؤسسات المرجعية القانونية لإعداد القوائم المالية والتصريح عن المعلومات المحاسبية للمؤسسات الاقتصادية في تونس. ففي سنوات الثمانينيات من القرن الماضي، تم انتقاد المخطط المحاسبي لسنة 1968 من قبل المهنيين والأكاديميين الذين اقترحوا انشاء " هيئة المعايير الوطنية"، ففي سنة 1989 تم اجراء دراسة استقصائية حول الممارسات المحاسبية السائدة ومقارنتها مع المعايير الدولية، مما أظهر قصور في اعداد القوائم المالية التي تعدها المؤسسات في تونس، وبعد هذه الأحداث تقرر اعادة تفعيل مجلس المحاسبة الوطني CNC للقيام بدراسة حول الممارسة المحاسبية اين تم التوصل الى نفس النتائج السابقة، الأمر الذي خوله الى اصدار توصيات باستعمال GAAP "المعايير المحاسبية الأمريكية" للإصلاح المحاسبي التونسي، والذي نتج عنه اعداد النظام المحاسبي للمؤسسات SCE في سنة 1997.

المرجعية التي تم الاعتماد عليها لإعداد النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي هي المعايير الدوليةIAS، المحاسبة الأنجلوساكسونية خصوصا النموذج الأمريكي والكندي، والنموذج المحاسبي الذي يعتمد على المخطط المحاسبي كالفرنسي والمغربي[1].
أما استراتيجية إصدار المعيار المحاسبي التونسي، تتم عبر المراحل التالية[2]:

- تقوم اللجنة القيادية المكونة من خبراء محاسبين وأعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة بإعداد مشروع معيار لمعالجة موضوع محاسبي؛
- يخضع هذا المشروع لاستشارة أطراف لها الخبرة من أجل تقديم آرائهم؛
- تؤخذ هذه الآراء بعين الاعتبار أثناء إعداد المشروع النهائي للمعيار؛
- يتم اعتماد المعيار بقرار من وزير المالية وهذا بعد اعتماده من الجمعية العامة لمجلس المحاسبة؛
- ينشر المعيار في الجريدة الرسمية للجمهورية التونسية.

ومن الطريقة المذكورة أعلاه تظهر لنا درجة الاهتمام والعناية التي يحظى بها مشروع المعيار الى ان يتم اعتماده كمعيار رسمي والذي ينتج عنه تقليص فرص التعارض والخطأ عند التطبيق.

1-2) مكونات النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي:

يتكون هذا النظام من ثلاث مركبات:

❖ **قانون المحاسبة:**

صدر SCE من خلال القانون 96-112 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996. يتكون هذا القانون من خمسة فصول تتناول الجوانب القانونية والتنظيمية للمحاسبة، حيث يتضمن الفصل الأول الاحكام العامة والذي يحدد نطاق القانون ومكونات النظام المحاسبي، حيث تنص المادة الاولى من القانون 96-112 بإلزامية تطبيق SCE على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بمسك الدفاتر المحاسبية المنصوص عليها في القانون التجاري وقانون الضرائب على الدخل الشخصي وضرائب الشركات. "بالإضافة أنه صادر من المجلس

الوطني للمحاسبة المكلف بدراسة وتقديم آراءه حول مشاريع معايير المحاسبة وقواعد تطبيقها، مشروعات القوانين واللوائح التي تتضمن الأحكام المتعلقة بالمحاسبة، بالإضافة الى المسائل المتعلقة بالمحاسبة واقتراح سبل تحسينها"[3].

❖ **الاطار النظري المفاهمي:**

وهو يشمل باقي الفصول من القانون 96-112 المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات التونسي حيث يعتبر كدليل لتطوير معايير المحاسبة وتفسيرها وهو يهتم بمعالجة المعاملات التجارية للمؤسسات والأحداث المتصلة بأنشطتها والتي لم يتم معالجتها وفق المعايير، ويطلق عليه بمعيار المعايير(la norme des normes)[4]، والهدف من وضع اطار مفاهيمي هو تطوير معايير متناسقة من أجل تسهيل عرض المعلومات في القوائم المالية، التحكيم في حالة الاختلاف في المفاهيم أو تعارض الاراء بالبحث عن ايجاد حلول، تفسير القوائم المالية وحل قضايا المحاسبة التي لم تتناولها المعايير[5].

الفصل الثالث من هذا القانون يعالج الدفاتر المحاسبية، في حين الفصل الرابع يتضمن القوائم المالية، أما الفصل الأخير يحدد تواريخ حفظ الدفاتر المحاسبية بالإضافة الى سنة الدخول في تطبيق SCE.

❖ **المعايير المحاسبية التونسية:**

وتنقسم الى ثلاث أقسام:

- **المعيار المحاسبي العام:**والذي يحدد نماذج القوائم المالية وكيفية عرضها من قبل المؤسسات،الأحكام المتعلقة بتنظيم المحاسبة (وجود نظام الرقابة الداخلية وكيفية مسك المحاسبة) ومدونة حسابات SCE وكيفية سير حساباتها.
- **المعايير التقنية:** حسب المادة 9 من قانون المحاسبة " المعايير التقنية عبارة عن قواعد موحدة للاعتراف والتقييم والافصاح عن الأحداث والعمليات في مجال المحاسبة، وهي معايير إلزامية في المؤسسات الاقتصادية وتم نشرها في 1996/12/31 بأمر من وزير المالية، وتم وضع 14 معيار يطلق عليه NCT[6] ويعالج كل معيار عنصر من عناصر القوائم المالية. وفي 22 جانفي 1999 تم اضافة بأمر من وزير المالية معيارين تقنيين 19NCT "القوائم المالية المرحلية (الوسيطية)" و 20NCT مصاريف البحث والتطوير. وحسب قرار وزير المالية في 2003/12/01 تم اضافة 5 معايير متعلقة بتجميع الشركات، والمجمعات. أمافي 31 اوت 2007 تم اصدار معايير خاصة NCT 40 "الهياكل الرياضية الخاصة"،41NCT "عقود الايجار" و42NCT "معيار متعلق بالمحاسبة المبسطة".
- **المعايير القطاعية:** حسب المادة 10 من قانون المحاسبة تم وضع معايير لمعالجة قطاعات خاصة:
  - قطاع OPCVM منظمة التوظيف الجماعي للقيم المنقولة؛
  - القطاع المصرفي: في 22 جانفي 1999 تم وضع 5 معايير من الرقم 21 الى 25 من أجل تنظيم محاسبة البنوك؛
  - قطاع التأمين: في 25 مارس 1999 تم وضع ستة معايير متعلقة بقطاع التأمين؛
  - قطاع الجمعيات المخولة بمنح القروض المصغرة وتتمثل في المعايير من المعيار رقم NTC32 الى NTC34، وتم الموافقة عليها من قبل وزير المالية في 22 نوفمبر 2001؛

- اما القطاعات (كقطاع السياحة، القطاع الزراعي وقطاع الطاقة والنفط) فهي في حالة دراسة لوضع معايير متعلقة بها.

1-3) الاختلاف بين النظام المحاسبي التونسي والمعايير المحاسبية الدولية:

توجد عدة نقاط تشابه بين النظام المحاسبي التونسي والمعايير المحاسبية الدولية، إلا ان هذا لم يمنع من وجود اختلافات وهذا راجع الى الاخذ بعين الاعتبار وضعية البيئة المحاسبية التونسية عند اعداد المعايير، ويمكن تلخيص بعض الاختلافات في النقاط التالية:[7]

- التقرير في اقتصاد ارتفاع التضخم: حسب IAS يتم التعبير عن القوائم المالية في وحدة القياس الموجودة بالإضافة الى تحول النقود يعتبر جزء في النتيجة، إلا أن SCE لم يحدد أي معالجة لهذه الحالة؛
- قائمة الاعتراف بالأرباح والخسائر وقائمة حركة رؤوس الاموال: تم النص عليها في IAS إلا انها ليست مفروضة حسب SCE؛
- العناصر الاستثنائية: حسب المعايير الدولية لم يتم تحديد هذا المصطلح حيث اذا كانت العناصر ذات قيمة يجب عرضها في القوائم المالية أو في الملاحق، وحسب SCE العناصر الاستثنائية تدخل ضمن النتيجة العادية للسنة المالية في جدول حسابات النتائج؛
- العناصر غير العادية: عرض النفقات والايرادات كعناصر غير عادية غير مسموح به حسب المعايير المحاسبية الدولية أما في SCE طبيعة ومبلغ كل عنصر غير عادي يجب عرضه بشكل منفصل وواضح في جدول حسابات النتائج.

1-4) المشروع التونسي للانتقال نحو تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي:

تم تصميم النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس بشكل يسمح بتبني المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS، حيث عين مجلس المحاسبة لجنة القيادة من أجل تطبيق IFRS وفق تاريخ محدد وهوسنة 2014، لذا تم وضع استراتيجية تتكون من خمس مراحل هي:[8]

- **مرحلة التحليل والتقريب:** في هذه المرحلة يتم عرض ماجاءت به IFRS ومقارنتها مع المعاييرالتونسية NCT، من أجل عملية التقريب وتحديد أوجه الاختلاف بينهما؛
- **مرحلة تصميم وعرض النموذج:** وضعت لجنة القيادة فرضيتين لإعتماد IFRS إما التبني الكلي لIFRS والتخلي عن SCE، او القيام بتوافق المعايير التونسية مع IFRS.
- **مرحلة تحديد أجندة الانتقال:** يتم تحديد فترة الانتقال لتطبيق IFRS.
- **مرحلة توافق SCE مع IFRS:** في حالة اعتماد التبني أو التوافق فإنه يجب تقريب SCE وIFRS من أجل تقليل الاختلافات.
- **مرحلة متابعة التنفيذ:** يتم اعداد معايير جديدة تتلاءم مع IFRS، تطوير المعايير القطاعية وصياغة اقتراحات للتوفيق بين النظام الجبائي التونسي وIFRS.

2) العوامل البيئية في تونس من منظور محاسبي:

2-1) مراحل التنمية الاقتصادية في تونس:

سنعرض دور العوامل الاقتصادية في تطوير المحاسبة في أهم المراحل التي مر بها الاقتصاد التونسي، والتي يمكن تقسيمها من منظور محاسبي كالتالي:[9]

- **المرحلة الأولى 1956-1960:**

التحرر من التبعية الاستعمارية في اطار الاقتصاد الليبرالي، حيث كانت جهود الدولة في التخلص من الاستعمار الاقتصادي الفرنسي عن طريق تعزيز الزراعة واستخراج المعادن، إلا أنه تم اهمال الصناعة.

- **المرحلة الثانية 1961-1969:**

وهي سنوات الاشتراكية وتدخل الدولة في الاقتصاد، حيث تم إعادة هيكلة المخطط PCG لسنة 1947 من قبل اللجنة الوطنية للمحاسبة التونسية، وفي سنة 1965 استدعت اللجنة الوطنية للمحاسبة خبراء محاسبين فرنسيين من أجل اعداد مخطط حسابات تونسي جديد لسنة 1968.[10]

- **المرحلة الثالثة 1970-1996:**

التوجه نحو اقتصاد السوق، وبالرغم من عدم التوازن الاقتصادي والاضطرابات الاجتماعية في سنوات السبعينيات مما أدى الى تنفيذ برنامج التكييف الهيكلي (PAS)[11]، وبالرغم ان معظم الأهداف التنموية لم يتم تحقيقها في الفترة(1982-1986).[12] إلا ان الفترة 1987-1996 تميزت بالانتقال من برنامج التكييف الهيكلي الى الاقتصاد الشامل: إذ ان عولمة الاقتصاد بدأت في تونس سنة 1987 في برنامج تحرير رؤوس الأموال، التي تهدف الى انشاء اليات السوق، حرية الاسواق الداخلية والخارجية، تشجيع المبادرات الخاصة وتنشيط خصخصة المؤسسات العامة. حيث تم اعادة تخصيص مهام الجهات الاقتصادية كالبنوك، الشركات الام، والمؤسسات الخاصة، بالإضافة الى اجراء تعديلات في مجال الضرائب، التسعير والتجارة الخارجية والخدمات العمومية، والمداخيل العامة[13]. كما "شرعت تونس في عدة مفاوضات للانضمام الى منظمة التجارة العالمية (GATT) سنة 1990، وفي جويلية 1995 تم توقيع الشراكة مع الاتحاد الاوروبي مما يؤدي الى انشاء منطقة التجارة الحرة على مدى 10 سنوات، وتوقيع ثنائي مع بعض الدول في اطار اتفاقية التجارة الحرة العربية المرتقب منها احلال الرسوم الجمركية بين تونس وهذه البلدان"[14]. وفي نفس الوقت تم متابعة الاصلاحات المتعلقة بسياسة الاسعار والمنافسة بهدف تحديث ميكانيزمات السوق الداخلي والتحكم في التضخم، وعلاوة على ذلك تعزيز دور الوكالات المتخصصة في مجال التجارة مثل المجلس الوطني للتجارة المحلية، ومجلس المنافسة من أجل التشاور والتعاون لتنظيم التجارة والصناعة وضمان تطبيق قواعد المنافسة والبحث عن الحلول المناسبة للعراقيل التي تحد من نشاط السوق[15].

- **والمرحلة من 1997 إلى الآن:**

سمحت خطة التنمية التاسعة في تونس بخلق مناصب شغل، وقد تميزت هذه الخطة بتحسين تكوين المهنيين والباحثين عن العمل مما أدى الى تقليل الأميين العاطلين عن العمل،[16] كما أن الميزان التجاري والمستوى المعيشي شهد تحسن. وبالتالي منذ 1997 أصبح تطبيق نظام محاسبي جديد حتمية وضرورية لتلبية حاجات مستخدمي المعلومات المالية.

2-2) عرض أهم العوامل البيئية في تونس من منظور محاسبي:

تختلف انماط المؤسسات بين الدول، والتي يمكن تبويبها في نمطين أساسيين كالتالي[17]:

- نمط مؤسسات يعتمد الى حد كبير على المساهمين الخارجيين مثل المملكة المتحدة وهولندا، بالتالي انتشار العديد من الشركات المتعددة الجنسية المسجلة في سوق الاوراق المالية بالرغم من صغر هذه الاسواق؛
- ونمط مؤسسات يكون فيه مصدر راس المال من الدولة او البنوك او القطاع الخاص مثل فرنسا وايطاليا والذي تلعب فيه البنوك دور كبير.

وبالنسبة للنمط السائد في تونس هو النمط الثاني، فالمؤسسات التونسية هي عادة مؤسسات عائلية متخصصة في صناعات بسيطة وخدماتية.

وتتبع الدول احد النظامين التاليين الاول تشريعي (التعليمات والقوانين المدنية) والثاني قانون الحالة او القانون العام، حيث نجد في الدول التشريعية قوانين المحاسبة تندمج ضمن القوانين المحلية وتميل الى ان تكون امرا اجرائيا، عكس دول القانون العام فان قواعد المحاسبة لا تندمج ضمن هيكل القوانين انما تضعها هيئات مهنية تعمل مع القطاع الخاص[18]. وتونس تابعة للنظام الاول، حيث الاطار القانوني الذي يحكم الشركات التجارية والأعمال في تونس هو قانون رقم 2000-93 المؤرخ في 03 نوفمبر 2000 الخاص بالمؤسسات التجارية، يحتوي هذا القانون على 460 مادة مقسمة في 5 كتب خاصة بالتوجيهات والأحكام التفصيلية والتنظيمية التي تسير المؤسسات بالتفصيل بهدف حسن تسييرها ومراقبتها[19].

❖ **انشاء السوق المال التونسي:**

السوق المالي التونسي أنشأ بموجب القانون رقم 94-117 في 14 نوفمبر 1994 من أجل تلبية احتياجات التنمية الاقتصادية وانفتاح تونس على الخارج وفق ما تتطلبه المعايير الدولية، وتم انشاء ثلاث وحدات مستقلة مجلس السوق المالي CMF، بورصة القيم المتداولة التونسية BVMT وشركة التعويض وإيداع القيم المنقولة STICODEVAM التي تم انشاؤها في ديسمبر 1993 من طرف الوسطاء الماليين في البورصة والبنوك بهدف وضع نظام للمقاصة وللإيداع يضمن تسوية ملائمة للمعاملات في سوق الاوراق المالية، عن طريق وضع نظام محاسبي للسندات تسمح بنقل الملكية للحسابات التعويضية. وقد تم السماح للأجانب باكتساب بحرية في السوق المالي الثانوي لسندات رؤوس الاموال للمؤسسات التونسية المتداولة وغير المتداولة في البورصة في حدود 50% علما ان الأجانب يمكنهم تحويل بحرية رؤوس اموالهم والأرباح في هذا الشأن[20]. وفي اطار تعزيز نشاط السوق المالي أعطى قانون رقم 99-92 حوافز ضريبية لتشجيع العرض والطلب وتنشيط سوق الاسهم من أجل تشجيع الشركات على الادراج في البورصة.

❖ **المرجعية الاجتماعية الثقافية في تونس:**

تؤثر وتتأثر البيئة الاجتماعية والثقافية بتخطيط وتنفيذ أنشطة المؤسسات الاقتصادية[21]، فالمجتمع الذي يلقى أبناءه مستوى عال من التعليم المحاسبي وأقل نسبة من البطالة يساعد على تطوير وتطبيق قواعد النظام المحاسبي بأعلى جودة، بالإضافة ان ابعاد القيم المجتمعية تؤثر من ناحية أخرى على الأنظمة والممارسات المحاسبية[22]. لذا سعت تونس، حيث في سنة 1986 الى البحث حول ايجاد حل للبطالة دون المساس

بالتوازنات الداخلية والخارجية على المدى الطويل[23]. ومن جهة أخرى تم انشاء في سنة 1997 البنك التونسي للتضامن وتمويل "PME "بالإضافة الى انشاء السوق الوطني للتشغيل سنة 2000 هذا كله من أجل تحقيق تكامل الاقتصادي الاجتماعي[24]. فتوظيف الأكاديميين وتشجع المؤسسات بالتمويل من أجل سياسة توظيف، الامر الذي يشجع عملية عرض المعلومات بكل شفافية وبالتالي تطبيق مبادئ النظام المحاسبي للمؤسسات التونسي، ومنه تغيرت الثقافة المحاسبية في تونس من الثقافة الضريبية الى الثقافة الانجلوساكسونية.

❖ **ودرجة انفتاح الاقتصاد التونسي على الخارج:**

"تهدف خطة التنمية التاسعة الى تعزيز القدرة التنافسية للاقتصاد التونسي والانفتاح التدريجي على الاقتصاد العالمي[25] فجذب الاستثمار الاجنبي المباشر هو هدف الحكومة التونسية حيث يتوقع من الاستثمار الاجنبي المباشر تعزيز صادرات البلاد، خلق فرص العمل، نقل التكنولوجيا والمساهمة في التنمية الصناعية الى أخره. وحسب الاحصاءات الوطنية فان الاستثمار الاجنبي في تونس شهد تطور هام خلال السنوات الاخيرة، حيث يمثل حاليا 10% من الاستثمارات ويساهم في الثلث من الصادرات، و 6/1 من اليد العاملة، وقد تضاعف الاستثمار الاجنبي المباشر ويعتبر أهم المستثمرين الأجانب في تونس من فرنسا، ايطاليا، المانيا، انجلترا، اسبانيا والولايات المتحدة الامريكية[26].

2-3) تأثير العوامل البيئية على تطوير المحاسبة في تونس:

في دراسة أجريت في تونس حول اختيار الانظمة المحاسبية وعلاقتها بالعوامل الاقتصادية لسنة 2004 اتضح أن العوامل البيئية التي تؤثر على تطور المحاسبة في تونس هي بدرجات متفاوتة كالتالي[27]: القوانين والتشريعات المحاسبية 43.85%، السوق 35.56% ، أما الاطار الاجتماعي والثقافي 20.59%، بالإضافة الى وجود عدة عوامل أخرى تؤثر على التوحيد والتوافق المحاسبي مثل تدخل الدولة، درجة تقدم البلد، الاقدمية والكفاءة في تنظيم مهنة المحاسبة الى اخره. إلا ان البعض يرى انه رغم وجود صعوبات ناشئة عن الاختلافات البيئية التي تؤثر على تطوير معايير محاسبية موحدة تلقى قبولا عاما على المستوى الدولي إلا ان الضغوط الناتجة عن تزايد الطلب على تلك المعايير سوف تنجح في التغلب على مشكلات تنوع الظروف البيئية[28]. ومن خلال دراسة العوامل البيئية في تونس وكيفية اعداد النظام المحاسبي المالي يتضح لنا ما يلي:

✓ يؤدي زيادة حجم وتعقيد النشاط الاقتصادي نتيجة تقدم مراحل التنمية في تونس الى زيادة مهام وظائف المحاسبة لتوفير المعلومات الملائمة مما يتطلب استنباط طرق ومعايير محاسبية جديدة تناسب أنشطتها الاقتصادية[29]. ففي المرحلة الاولى تم استعمال مخطط الحسابات العام PCG لسنة 1947 المقتبس من المخطط المحاسبي الفرنسي (البلد المستعمر) بسبب إهمالها للقطاع الصناعي انذاك. أما في المرحلة الثانية تم وضع مخطط حسابات لسنة 1968 ليتناسب مع معطيات المحاسبة الوطنية (البيئة الاشتراكية)، لكن يتضح لنا انه بقي العمل بهذا المخطط قرابة ثلاثين سنة بالرغم من وجود تغيرات في البيئة الاقتصادية "وتقديم الكثير من المهنيين انتقادات لهذا 1968 لأنه لم يعد يمكن من اعطاء صورة حقيقية للمؤسسة بل هو متحيز لصالح السلطات الضريبية، وأصبح هذا المخطط غير كافي لإعطاء المعلومات"[30]. ومنه، نستنتج ان تونس لم تقم بإعداد نظام محاسبي وفق

معايير المحاسبة الدولية في سنة 1997 "حتى تأخذ بعين الاعتبار الواقع التجاري والصناعي لتونس التي تتألف من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة والأسواق البسيطة"[31].

✓ هناك علاقة جوهرية بين نمط المؤسسات السائدة في اي دولة ومدى تطبيق النظام المحاسبي المستمد من معايير المحاسبة الدولية، وبما أن معظم المؤسسات في تونس هي صغيرة ومتوسطة PME وبالتحديد TPE (Très Petites Entreprises) التي لا تستطيع تطبيق معايير المحاسبة الدولية، هذا أدى بالمحاسبين التونسيين الى الأخذ بعين الاعتبار واقع الاقتصاد التونسي عند اعداد معايير محاسبية "تونسية" بما يتوافق ومعايير المحاسبة الدولية، وهو ما يظهر في الاختلاف الموجود بين النظام المحاسبي التونسي والمعايير الدولية.

✓بالرغم من ان النظام التشريعي يعتمد على القواعد المحاسبية، ونظام القانون العام يعتمد على تطبيق المعايير المحاسبة الدولية، إلا ان تونس قامت بإعداد قواعد تشريعية متعلقة بالمحاسبة بالاعتماد على المرجعية المحاسبية الدولية.

✓ تعتبر الاسواق المالية من العوامل المهمة التي تؤثر على تطور المحاسبة عموما والإفصاح المحاسبي بشكل خاص، حيث يمكن القول ان تطور سوق الاوراق المالية يدفع بشدة الى تطبيق معايير المحاسبة الدولية. ووجود سوق مالي نشط يشجع على عرض معلومات مالية ذات خصائص نوعية، بالتالي اعادة تنظيم السوق المالي التونسي تطلب اعداد وتطوير النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية من أجل تشجيع الشركات على الادراج في السوق المالي التونسية وجذب رؤوس الاموال الاجنبية.

✓بما أن النظام المحاسبي التونسي تم إعداده بالتوافق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة من طرف IASC ، أصبحت الجامعات التونسية تقوم بإعداد محاسبين ذوي خبرات في المعايير المحاسبية مما أعطى ثمار لإنجاح هذا النظام[32].

✓ المشروع التونسي للانتقال نحو تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في مطلع سنة 2014 يدل على ان النظام المحاسبي يتم تطبيقه وتطويره في فترة معينة حسب البيئة المحاسبية السائدة، فإذا تغيرت عوامل هذه الاخيرة فأن هذا النظام يصبح غير صالح لتلبية حاجات مستخدمي المعلومات المالية، ويصبح تغييره حتمية وفق متطلبات البيئة الجديدة. إلا أن عملية التوحيد أو توافق معايير التونسية مع IFRS ستواجه صعوبات تتمثل في[33]:

- النظام الجبائي المعمول به في تونس: الذي يحتوي على قواعد تخالف بعض المفاهيم في IFRS مثل عدم الاعتراف بمؤونات الأخطار؛
- تعارض بعض ممارسات SCE مع مفاهيم IFRS التي لا تتماشى مع البيئة المحاسبية السائدة في تونس كعدم وجود سوق مالي فعال بالتالي صعوبة تطبيق مفهوم القيمة العادلة" الى اخره؛
- وحجم تكاليف الانتقال لتطبيق IFRS: ان الانتقال من المعايير التونسية الى IFRS يستوجب تكاليف متعلقة بإعادة تنظيم واستحداث كل نظام المعلومات مما يستوجب تكاليف مادية وبشرية ذات كفاءة.

خاتمة:

تم دراسة العوامل البيئية التي تؤثر على تطوير المحاسبة، والمتمثلة في الاقتصاد، الثقافة، تطور السوق المالي ودرجة الانفتاح على الاقتصاد العالمي. إلا أنه تم استثناء متغيرات أخرى التي لها دور في تطوير المحاسبة، مع العلم أن تأثير البيئة على المحاسبة تختلف من بلد الى اخر، وتم أخذ التجربة التونسية باعتبارها من الدول النامية السباقة الى اعداد نظام محاسبي يتوافق مع المعايير الدولية وذلك في سنة 1997.

من أهم النتائج المتوصل إليها هي:

- أن تطور المحاسبة تتأثر بشكل كبير بالعوامل البيئية خاصة الاقتصادية، حيث ان البلدان التي لديها مستوى عال من التنمية والنشاط الاقتصادي يؤثر ايجابيا على تطور المحاسبة، أما البلدان ذات النشاط الاقتصادي الضعيف لا تحتاج الى محاسبة متطورة؛
- مهمة المحاسبة توصيل المعلومات عن الأحداث الاقتصادية، بالتالي تصبح المحاسبة هي الأخرى وسيلة للتنمية الاقتصادية، ومنه تصبح علاقة تبادلية؛
- النظام المحاسبي يظهر من أجل حل المشاكل المحاسبية في حدود العوامل البيئية السائدة في فترة معينة، بالتالي الانظمة المحاسبية تتبع دورة حياة حسب درجة الاستجابة لأهداف المؤسسات ومستخدمي المعلومات المحاسبية؛
- يتضح من التجربة التونسية أن بعد تطبيق النظام المحاسبي الذي يتضمن المعايير التونسية المتوافقة بشكل كبير والمتجددة حسب معايير المحاسبة الدولية خلال ستة عشر سنة الاخيرة أصبح حاليا البحث عن بديل وهو تبني معايير التقارير المالية في سنة 2014 حسب المتطلبات للبيئية السائدة حاليا.
- ومن ثم فإن العوامل البيئية السابقة الذكر كان لها دور هام في ايجاد النظام المحاسبي للمؤسسات في تونس بما يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية.

وبناء على نتائج التحليل، هناك مجموعة من التوصيات التي يمكن أن تأخذ بها:

- من أجل وضع نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يجب تهيئة البيئة
(القانونية، الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية)، من أجل تلبية احتياجات معدي ومستخدمي القوائم المالية؛
- تبني استراتيجية تدريجية لأعداد نظام محاسبي يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية؛
- ووضع نظام محاسبي بشكل مرن حتى يواكب التطورات الحاصلة على المستوى الدولي.

الهوامش والمراجع:

---

1 ABDESSELEM Mohamed Wasim, «La normalisation comptable tunisienne face à l'enjeu de 'harmonisation, maitrise science comptable», Institut supérieure de comptabilité et d'administration des entreprises, université de Manouba, Tunisie, 2004-2005, p. 25

http://www.mémoireonligne.com

2 Rapport de la Banque mondiale, «Normalisation de la comptabilité et l'audit en tunisie», 25-04-2007,

http://www.audinet-conceil.com.news

3 Le Système Comptable Des Entreprises Tunisienne I, LOI 96-112 du 30-12-1996 relative au Système Comptable des Entreprises, chapitre premier: dispositions générales, article 5, Edition C.L.E, 1997, p. 5.

4 COLASSE Bernerd, «Du nouveau système comptable des entreprises de la Tunisie , alignement sur ou adaptation aux normes comptable internationales», Colloque international «la normalisation à l'heure de la mondialisation», du 27/03/1997 co- organisé à Tunis par le cabinet "audit et systèmes " et la revue tunisienne" l' Expert", p1.

5 المرجع السابق لـ LOI 96-112 du 30-12-1996 المادة 6، ص 6.

6 NCT: Norme Comptable Téchnique.

7 DHIBI Salah, «NORMES IFRS& COMPTABILITE TUNISIENNE», Institute of Fiscal and Customs Studies.

8 DERBEL Fayçal, «IFRS: comment réussir leur mise en oeuvre en tunisie», Leaders, 28-05-2010, www.leaders.com.tn.

9 MEDHIOUB Hamdi, «Les effets des facteurs économiques, culturels et comptabilité en Tunisie», mémoire pour l'obtention du diplôme de mastère en comptabilité, faculté des sciences économiques et de gestion de sfax, Tunisie, 2007, p. 32.

10 المرجع السابق لـ Salah DHIBI.

11 PAS: Programme d'Ajustement Structurel. برنامج التكييف الهيكلي

12 المرجع السابق لـ .MEDHIOUB Hamdi، ص33.

13 MENA, «The middle east and north Africa, Tunisia», Europa Publication, London, 2000, p. 1081.

14 MEDDEB Radhi, «Politique d'amélioration de la compétitive de l'économie Tunisienne: Cas de secteurs du textile et de l'agro-alimentaire», Fond monétaire Arabe, Aout 1999, p. 1.

15 CHAFIK Abdellatif , «Choix comptable et cadre institutionnel de l'économie», DEA en Management, FSEG, Tunisie, 2004, p. 123,

http://www.memoireonline.com

16 République Tunisienne, La Politique de l'emploi, Dixième Plan de Développement,2002-2006, volume I, p. 88.

17 دينا موفق دهبي، «مدى تطبيق المعايير المحاسبية في سورية»، أطروحة ماجستير في المحاسبة، جامعة دمشق، 2007.
18 امين السيد احمد لطفي، «نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)»، ط. دار الجامعية، الاسكندرية، 2005، ص 115.
19 HADDAD Noureddine, «Les déterminants de la diversité des systèmes et des pratiques comptables, un constat du contexte Tunisien», Doctorant en Management, Faculté des sciences Economique et de gestion , Tunis, 2007.
20 المرجع السابق لـ CHAFIK Abdellatif، ص 128 وص 134.
21 ماجد ماهر فهيم سابا، «مدى قابلية معايير اعداد القوائم المالية الدولية للتطبيق في فلسطين»، دراسة استطلاعية للمحاسبين في قطاع غزة، مذكرة ماجستير في المحاسبة والتمويل، الجامعة الاسلامية غزة، فلسطين، 2008، ص 57.
22 أحمد بسيوني شحاته، «نحو اطار عام لأثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية»، مجلة البحوث المحاسبية المجلد الاول العدد الثاني، الرياض، 1997، ص 98.
23 EL ARBI Ezzeddine, «La Politique Nationale Economique et son Environnement, Politique de l'emploi en Tunisie», Actes du séminaire organisé par l'institut de financement du développement du Maghreb Arab en Collaboration avec l'US-AID, du13au16 Juin 1999, Tunis, p. 23.
24 المرجع السابق لـ CHAFIK Abdellatif، ص 125.
25 République Tunisienne, Les Politiques Economiques et Financière Dixième Plan de Développement,2002-2006, volume I, p. 115 & p. 123.
26 المرجع السابق لـ .MEDHIOUB Hamdi، ص 44.
27 المرجع السابق لـ CHAFIK Abdellatif، ص 201.
28 محمد عباس بدوي & الاميرة ابراهيم عثمان، «دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة»، ط. المكتب الجامعي الحديث، الرياض، 2008، ص 160.
29 الاميرة ابراهيم عثمان،«دراسة نظرية تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي»، مجلة الادارة العامة، مجلة في الأبحاث والدراسات الاقتصادية ، العدد 64، نوفمبر 1989 ، ص 75.
30 ZEGHAL Daniel, Sonda Marrakchi Chtourou & Yosra Mnif, «Analyse de l'Utilité des données comptables dans la décision de placement avant et après l'adoption du système comptable tunisien (1997)» Les actes du colloque international de l'ordre des experts-comptables, Le Système Comptable des Entreprises: 10 Ans près Tunise, 2006.
31 Aboub E, «Système comptable des entreprises et management», Les actes du colloque international de l'ordre des experts-comptables, Le Système Comptable des Entreprises: 10 Ans Après, Tunise, 2006.
32 MABKHOUT Abdessatar, «Système comptable des entreprises et Gouvernance des entreprises» Les actes du colloque international de l'ordre des experts comptables, Le Système Comptable des Entreprises: 10 Ans Après, Tunise, 2006.
33 بلهامل شهرزاد، «التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS»، مداخلة ضمن الملتقى الدولي الاول حول "المحاسبة والمراجعة في ظل مستجدات بيئة الأعمال الدولية"، جامعة المسيلة 04-05 ديسمبر 2012، ص 12.