آلية تحديث النظام المحاسبي المالي في ضوء خريطة طريق وزارة المالية الجزائرية- دراسة نقدية

The mechanism for modernizing the financial accounting system in the light of the Algerian Ministry of Finance's roadmap - a critical study

عبيد محمد
Abid Mohammed
جامعة حسيبة بن بوعلي بالشلف (الجزائر)، mohamed.abid@univ-msila.dz

تاريخ الاستلام : 2021.04.19 تاريخ المراجعة : 2021.04.23 تاريخ القبول : 2021.04.23

مستخلص: محاولة لتقريب ممارستها المحاسبية من الطرح الدولي مرت الجزائر من المخطط إلى النظام المحاسبي المالي منذ سنة 2010 بموجب القانون 07-11 والذي استوحت فلسفته من فلسفة المرجعية الدولية للمحاسبة آنذاك، وبعد مرور أكثر من عشر سنوات على تطبيق هذا النظام، جاءت هاته الدراسة لتسلط الضوء على مشكلة عدم مسايرته لمستجدات معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) بهدف الوصول إلى اختيار أحسن البدائل المتاحة لتطبيق أو التوافق مع هاته المعايير. وقد توصلت الدراسة وبعد عرض لتجارب العديد من الدول المتقدمة من جهة والدول التي تتشابه بيئتها الاقتصادية مع البيئة الوطنية من جهة أخرى إلى أن إصدار معايير محاسبة وطنية مستوحاة من المعايير الدولية وتراعي البيئة الوطنية هي أحسن البدائل وإلى أن هذا الطرح أو غيره لن يكون مجديا دون القيام بإصلاحات جوهرية لهاته البيئة.

الكلمات المفتاحية : معايير المحاسبة الدولية، المعايير الدولية للتقارير المالية، النظام المحاسبي المالي.

تصنيف JEL : M41. M48.

Abstract : Attempting to reconcile its accounting practice with the reference international, Algeria has moved from the plan to the financial accounting system (SCF) since 2010 under Law 07-11, whose philosophy is inspired by the philosophy of international accounting standards of the time, and more than ten years after the application of this system, this study came to highlight the problem of non-compliance with international accounting standards and IFRS (IAS / IFRS) in order to reach the best available alternatives to apply or comply to these standards. The study and after a presentation of the experiences of many developed countries on the one hand and countries whose economic environment is similar to the national environment, on the other hand, that the issuance of national accounting standards inspired by the standards international organizations and taking into account the national environment is the best alternative and that this or other subtraction will not be useful Without bringing about substantial reforms to the environment.

Keywords: international accounting standards, international financial reporting standards, financial accounting system.

JEL Classification Codes: M41. M48.

المؤلف المرسل : عبيد محمد، mohamed.abid@univ-msila.dz

1. مقدمة

سعيا منها إلى تقريب ممارستها المحاسبية إلى المرجعية الدولية في المحاسبة على غرار جل دول العالم، قامت الجزائر بإصدار وتطبيق النظام المحاسبي المالي بموجب القانون 07-11 المؤرخ في 2007/07/25 والذي أصبح ساري المفعول في الفاتح جانفي 2010، هذا الأخير كان آنذاك يتوافق إلى حد كبير مع معايير المحاسبة الدولية باعتبارها كانت المرجعية في إصداره. نظرا لما يميز هاته المعايير من مرونة وتحديث مستمر لمواكبة التغيرات الكبيرة في بيئة الأعمال الدولية وبعد أكثر من عشر سنوات من اعتماد النظام المحاسبي المالي في الجزائر ظهر إلى الواجهة مشكل تحديث هذا النظام لمسايرة التغييرات التي حصلت في المعايير الدولية. وعلى ضوء هاته المتغيرات يمكن طرح السؤال الجوهري الموالي :

ما هي الآلية الأنسب لتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) ؟

للإجابة على هذا السؤال تم تقسيم البحث إلى ثلاث محاور ؛ بحيث تطرقنا في الأول إلى الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFR) ، وفي الثاني تطرقنا إلى ماهية النظام المحاسبي المالي(SCF)، أما الثالث والأخير فقمنا فيه باستعراض الآليات المتاحة لتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS).

وتستمد الدراسة أهميتها من أهمية موضوعها فواقع النظام المحاسبي المالي وما يعرفه من تأخر في مسايرة التحديثات التي تحدث على مستوى المرجعية الدولية في المحاسبة ممثلة بمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS).تفرض على الباحثين ايلاء هذا الموضوع أهمية بالغة لإيجاد الحل الأمثل بتطبيق أو التوافق مع هاته المعايير.

2. الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS)

إن من المقومات الأساسية لأي عمل مهني ناجح وجود مرجعية أو معايير للأداء المهني متعارف عليها حيث تعتبر قواعد إرشادية توجه أعضاء المهنة بالرجوع إليها لتدعيم اجتهادهم، فالهدف منها تقليص التفاوت والاختلاف في الممارسات المهنية، إن الهدف المعلن لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هو تطوير مجموعة واحدة من معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة بحيث تكون مفهومة قابلة للتنفيذ ومقبولة عالميًا بناءً على مبادئ واضحة المعالم. كان الدافع وراء تقارب معايير الإبلاغ المالي المتباينة تاريخيًا، في الأساس، هو تسهيل التدفق الحر لرأس المال بحيث يصبح المستثمرون في أوربا على سبيل المثال، أكثر استعدادًا لتمويل الأعمال التجارية في الولايات المتحدة الأمريكية.

1.2. البنى التحتية لمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

1.1.2. الاتحاد الدولي للمحاسبين(IFAC)

تأسس سنة 1977 ويخضع للمواد من 60-79 من القانون المدني السويسري(IFAC, 2019)، وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تضم أكثر من 175 عضوًا ومنظمة في 130 دولة تمثل ما يقرب من ثلاث ملايين محاسب محترف، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية (IFAC, 2020): المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد، معايير دولية لرقابة الجودة، قواعد دولية لأخلاقيات المهنة، معايير التأهيل الدولية ومعايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

2.1.2. لجنة ومجلس معايير المحاسبة الدولية(IASC/IASB)

تم تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في عام 1973 بموجب اتفاقية بين المنظمات المهنية للمحاسبة لعشرة دول هي: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، أيرلندا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية، وتعتبر لجنة معايير المحاسبة الدولية لجنة قطاع خاص مستقلة في عملها تماما ولا تتبع أي كيان مهني أو كيان من سلطته وضع معايير المحاسبة، كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أي تعليمات أو أوامر، وفي عام 1982 أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية شملوا كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)(محمد نور، 2000).

تجمع المنظمات الأعضاء حوالي 2 مليون محاسب عبر دول العالم أصدرت اللجنة 41 معيارا محاسبي تحت مسمى معايير المحاسبة الدولية(IAS) وأكثر من 18 تفسير لتلك المعايير بواسطة اللجنة الدائمة للتفسيرات التابعة للجنة إلى غاية سنة 2001 وتتمثل الأهداف المحددة للجنة معايير المحاسبة الدولية كما جاءت في دستورها مايلي (alibahi, bakker, & other, 2019, p. 01):

- تطوير معايير التقارير المالية الدولية التي تجلب الشفافية والمسائلة والكفاءة للأسواق المالية حول العالم ؛
- خدمة المصلحة العامة من خلال تعزيز الثقة والنمو ودعم نمو واستقرار الاقتصاد العالمي.

في سنة 2001 تم إنشاء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) كما تم تأسيس مجلس المراقبة سنة 2009، تمول المؤسسة من عدة مصادر حيث بلغ إجمالي الدخل في نهاية سنة 2016 حوالي 30.6 مليون جنيه إسترليني، يبلغ عدد أمناء المؤسسة 20 شخصا من جنسيات مختلفة كما يبلغ عدد الموظفين 150 موظف من 30جنسية (أرقام سنة 2016)، يطلق على المعايير الصادرة عن هذا المجلس تسمية المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) وقد بلغت حتى سنة 2020 17 معيار (IASB, 2020).

2.2. معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

التوحيد المحاسبي هو اعتماد المحاسبة على مصطلحات وقواعد مشتركة ومتشابهة لكل المؤسسات، وأن تصدر قوائم مالية يكون محتواها موحد وطريقة تقديمها متطابقة من مؤسسة إلى مؤسسة أخرى (Colasse, 2001, p. 26). وهو الهدف المعلن لمؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، والذي مفاده تطوير مجموعة واحدة من معايير إعداد التقارير المالية عالية الجودة والمفهومة والقابلة للتنفيذ والمقبولة عالميًا بناءً على مبادئ واضحة المعالم. كان الدافع وراء تقارب معايير الإبلاغ المالي المتباينة تاريخيًا، في الأساس، هو تسهيل التدفق الحر لرأس المال، بحيث يصبح المستثمرون في الولايات المتحدة الأمريكية على سبيل المثال، أكثر استعدادًا لتمويل الأعمال التجارية والاستثمارات في أوربا أو الصين على سبيل المثال (Bakker, et al., 2017, p. 01).

1.2.2. مفهوم معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS)

المعايير المحاسبية الدولية هي معايير صادرة عن لجنة أو مجلس معايير المحاسبة الدولية وهي مجموعة من المبادئ التي تتبعها الشركات عند إعداد أو نشر بياناتها المالية، وتوفر طريقة موحدة لوصف الأداء المالي للشركة. إن الشركات الخاضعة (المدرجة في البورصات العامة) والمؤسسات المالية ملزمة قانوناً بنشر تقاريرها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المتفق عليها(IFRS, 2020). حيث يسعى إطار معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى تقديم مجموعة كاملة من البيانات المحاسبية التي تقدم طرقًا موحدة للمعالجات المحاسبية (Wittsiepe, 2008, p. 31).

2.2.2. أسباب اعتماد معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

السبب الرئيسي لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الاقتصاد الوطني، هو حقيقة أن الانتقال إليها سيحسن جودة التقارير المالية، ويرجع ذلك أساسًا إلى زيادة شفافية الافصاحات وزيادة إمكانية مقارنة البيانات المالية. ويمكن إجمال هاته الأسباب على ما يلي (Kosarkoska & Mircheska, 2012, p. 242) :

- **الواقع العالمي :** عندما تقوم شركة بأعمال تجارية حول العالم، يجب أن يكون إعداد التقارير المالية انعكاسًا لهذا الواقع.
- **خفض التكلفة :** تخضع عملية إعداد التقارير المالية للشركات في العديد من البلدان لمعايير متعددة (مزدوجة): (مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً، معايير وطنية ومحلية، والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية) يمكن تحقيق وفورات كبيرة من خلال توحيد معايير إبلاغ واحدة.
- **تحسين الرقابة الداخلية :** أثناء عملية اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، يمكن تحديث وتحسين السياسات والإجراءات المحاسبية في الشركات.
- **الحتمية :** أن تدرك أن المعايير الدولية للتقارير المالية قادمة، وأن هذه العملية أصبحت حقيقة أكثر من أي وقت مضى، فهي ميزة، يمكن للبلدان التي بدأت عملية التحول تنفيذ عملية منظمة وفعالة على مراحل لتجنب المشاكل وصعوبات التحول.

3. ماهية النظام المحاسبي المالي (SCF)

على الرغم من أن عولمة معايير المحاسبة تحدث من خلال التقارب مع المرجعية الدولية(المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)، تحتفظ كل دولة بالجوانب المحلية في مؤسساتها(Ito & Nakano, 2014, p. v). وهي الفلسفة التي انتهجتها الجزائر فبداية من الثلاثي الثاني لسنة 2001 انطلقت ورشة الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني والتي مولت من طرف البنك الدولي، هذه العملية أوكلت إلى خبراء فرنسيين بالتعاون مع المجلس الوطني للمحاسبة وتحت إشراف وزارة المالية، بحيث وضعت على عاتقهم مسؤولية تطوير المخطط المحاسبي الوطني إلى نظام محاسبي جديد يتوافق مع المعطيات الاقتصادية الجديدة وطموحات المتعاملين الاقتصاديين الجدد، مرت هذه العملية بثلاث مراحل(علاوي، 2011، صفحة 11/10):

- **المرحلة الأولى :** تشخيص مجال تطبيق المخطط المحاسبي الوطني مع مقارنته بمعايير المحاسبة الدولية ؛
- **المرحلة الثانية :** دراسة مشروع استحداث مخطط محاسبي جديد ؛
- **المرحلة الثالثة :** إقرار وضع نظام محاسبي جديد.

وفي نهاية المرحلة الأولى وضعت ثلاث اختيارات تطوير ممكنة :

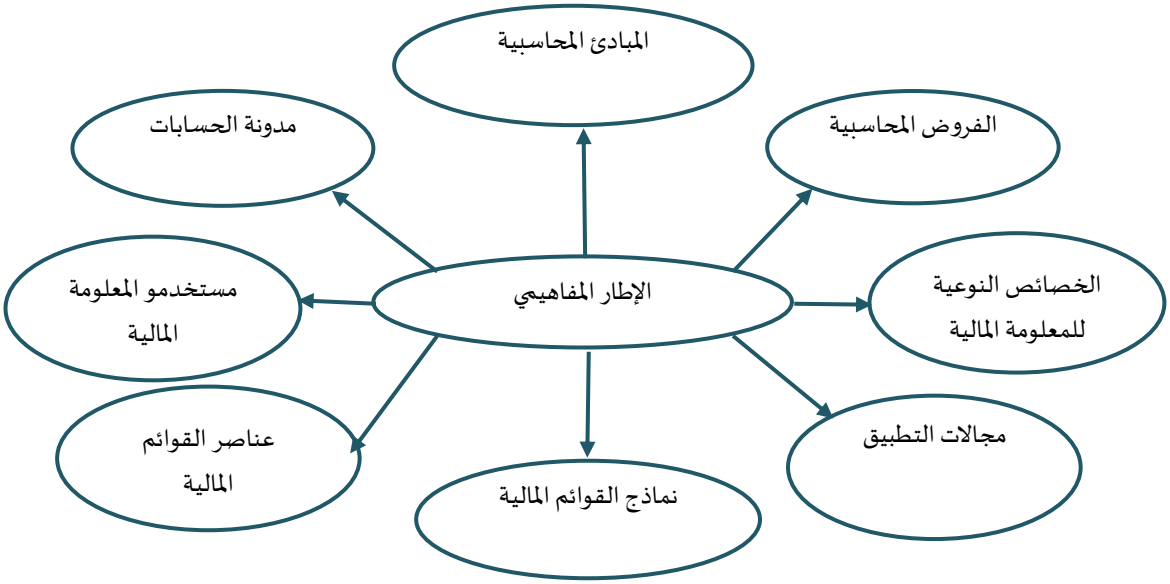
- **الخيار الأول :** الإبقاء على تركيبة المخطط المحاسبي الوطني وتحديد الإصلاحات تماشيا مع تغيرات المحيط القانوني الاقتصادي في الجزائر، والذي بقي ثابتا منذ صدور قانون توجيه الاستثمارات الاقتصادية الوطنية سنة 1988.
- **الخيار الثاني :** تمثل في ضمان بعض المعالجات التقنية المطورة من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومع مرور الوقت سيتكون نظامين محاسبين مختلفين ويعطيان نظاما معقدا، وبالتالي يمكن أن يكون مصدرا لعدم التناسق بين المعالجات الوطنية وبعض الأحكام الجديدة.
- **الخيار الثالث :** يتضمن إنشاء نسخة جديدة للمخطط محاسبي وطني مع عصرنة شكله ووضع إطار تصوري محاسبي واعتماد مبادئ وقواعد معتمدة عن معايير المحاسبة الدولية مع الأخذ بعين الاعتبار الخصائص الوطنية.

وقد اعتمد الخيار الأخير من قبل المجلس الوطني للمحاسبة في اجتماعه المنعقد في 05 سبتمبر 2001م بحيث تم اختيار طبيعة المحاسبة المرجعية وهي معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS .

1.3. هيكل ومكونات النظام المحاسبي المالي الجزائري

يتكون النظام المحاسبي المالي كما ورد في المادة 06 من القانون رقم11-07 مما يلي :

الشكل 1. الهيكل العام للنظام المحاسبي المالي



المصدر: سبتي سماعيل، محاضرة لطلبة السنة الأولى دكتوراه، جامعة المسيلة، 2017، ص 10.

2.3. مفهوم النظام المحاسبي المالي

عرف القانون 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي في المادة رقم 03 منه وسمي صلب هذا النص بالمحاسبة المالية." المحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة وتصنيفها وتقييمها وتسجيلها، وعرض كشوفات تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية(القانون رقم 11/07، 2007، م 03)".ومن القانون 07-11 يمكن استنتاج أهم سمات هذا النظام :

- المفهوم المالي للمعلومات أكثر منه محاسبي فالمحاسبة المالية نظام لتنظيم المعلومة المالية ؛
- إمكانية القياس العددي للمعطيات والمعلومات ؛
- جدول حسابات النتائج الذي من خلاله يُقاس أداء ونجاعة الكيان ؛
- كشوف مالية تعكس بصدق المركز المالي تتمثل في الميزانية ؛
- قياس وتصفية الخزينة من خلال جدول تدفقات الخزينة وفق معايير المحاسبة الدولية ؛
- تصنيف وتسجيل وتقييم المعلومات المالية وفق معايير المحاسبة الدولية ؛
- إعداد القوائم المالية في نهاية السنة وبالتالي تحقق مبدأ الدورية.

3.3. مرجعية النظام المحاسبي المالي

بالنظر إلى القانون 07-11 المؤرخ بـ 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي يتضح جليا من خلال الإطار التصوري ومعظم الطرق وإجراءات التقييم والقياس المحاسبيين اعتماد النظام المحاسبي المالي على معايير المحاسبة الدولية (DDPI), 2015, p. 06)، أما مدونة الحسابات فهي مستمدة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي.

تطرقت المواد 02، 04 و05 إلى مجال تطبيق هذا القانون، إذ جاء فيها أن تُطَبَق أحكام هذا القانون على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية مع مراعاة الأحكام الخاصة بها. ويستثنى من مجال تطبيق هذا القانون الأشخاص المعنويون الخاضعون لقواعد المحاسبة العمومية (المادة 03 من القانون رقم 11/07 ، 2007، صفحة 03). وتلتزم الكيانات الآتية بمسك محاسبة مالية وهي : الشركات الخاضعة لأحكام القانون التجاري، التعاونيات وكل الأشخاص الطبيعيون أو المعنويون الخاضعين لذلك بموجب نص قانوني تنظيمي.

ويمكن استثناء منها الكيانات والمؤسسات الصغيرة التي لا يتعدى رقم أعمالها وعدد مستخدميها الحد المعين بحسب اختلاف طبيعة نشاطها التي يمكنها في هذه الحالة الاكتفاء بإمساك محاسبة مالية مبسطة فقط.

4.3. الهيكل القانوني للنظام المحاسبي المالي

توالت التشريعات المنظمة للنظام المحاسبي المالي بعد القانون 07-11 ويمكن إجمالها فيمايلي :

- المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 26 ماي 2008 والمتضمن تطبيق أحكام القانون 07-11.
- لقرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر عن وزارة المالية بتحديد قواعد التقييم والمحاسبة ومحتوى الكشوف المالية وعرضها وكذا مدونة الحسابات وقواعد سيرها.
- الملحق رقم 2 نظام المحاسبة المالية المبسطة المطبقة على الكيانات الصغيرة
- القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 الصادر عن وزارة المالية المتضمن تحديد أسقف رقم الأعمال وعدد المستخدمين والنشاط المطبقة على الكيانات الصغيرة بغرض مسك محاسبة مالية مبسطة.
- التعليمة رقم 2 الصادرة في 29 أكتوبر 2009 عن وزير المالية والتي تحدد تطبيق النظام المحاسبي المالي سنة 2010 من خلال معالجة قضايا المرور من المخطط المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي من جهة ومقابلة الحسابات السابقة بالحالية.
- التعليمات الصادرة بعد الفاتح جانفي 2010 حيث قامت وزارة المالية بعد البداية الرسمية لتطبيق النظام المحاسبي المالي (2010/01/01) عن طريق المجلس الوطني للمحاسبة بإصدار مجموعة من التعليمات المنهجية وهي في جلها تعليمات تقدم شروحات للتعليمة الوزارية رقم (02) الصادرة في 29 أكتوبر 2010 والمتعلقة بالتطبيق الأول للنظام المحاسبي المالي.

4. آلية تحديث النظام المحاسبي المالي ليلائم مستجدات المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS)

سيتم تحت هذا البند استعراض عينة من تجارب دولية في اعتماد والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، تُعرض بعدها الرؤية الجزائرية في ضوء خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي (المجموعة تم تعيينها بقرار من طرف وزير المالية) وما لها وما عليها من وجهة نظر الباحث.

1.4. تجارب دولية في اعتماد والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

تم تخصيص مجموعة كبيرة من الأبحاث في مجال المحاسبة لتقييم النتائج الاقتصادية لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالي(IFRS) نقلاً عن فكرة أن هذه المعايير الدولية أكثر شمولاً من باقي المعايير(Abdallah, Salama, & A. N, 2018, p. 654)، وقد أثبتت العديد منها ارتفاع القيمة السوقية للشركات بعد اعتمادها لهاته المعايير(Mülle, 2014, p. 976/977). كما تُستخدم المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أنحاء كثيرة من العالم، بما في ذلك هونغ كونغ وأستراليا وماليزيا وباكستان وتشيلي والبرازيل ودول مجلس التعاون الخليجي (المملكة العربية السعودية والكويت والبحرين وقطر والإمارات العربية المتحدة والإمارات العربية المتحدة وسلطنة عمان) روسيا وجنوب إفريقيا وسنغافورة وتركيا.

اعتبارًا من 27 أوت 2008، كما أن أكثر من 113 دولة حول العالم تسمح باعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وما يقرب من 85 من هذه البلدان تتطلب تقارير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Kosarkoska & Mircheska, 2012, p. 243).

تحظى المعايير الصادرة عن المجلس أيضًا بدعم منظمات تدخل في الإطار الرقابي الدولي كصندوق النقد الدولي، مجموعة العشرين، لجنة بازل للإشراف المصرفي ...الخ ، كما أن للمؤسسة والمجلس هيئات استشارية رسمية من خلفيات ومناطق جغرافية متنوعة. وخَلُص تقرير قدمه الإتحاد الدولي للمحاسبين أن 90% من أعضائه يطبقون معايير المراجعة الدولية ومعايير إعداد التقارير المالية ومدونة أخلاقيات السلوك المهني الدولية للمحاسبين (IFAC, 2020). وفي ما يلي عرض لبعض هاته التجارب :

- **تجربة الإتحاد الأوربي :** تم اعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) كمعايير محاسبية مشتركة في إعداد تقارير المعلومات المالية في أوروبا أولاً، فأجبرت المفوضية الأوروبية جميع الشركات التي يقع مقرها داخل الاتحاد الأوروبي تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) على تقاريرها المالية للدورات المالية التي تبدأ في أو بعد الفاتح من جانفي 2005 (De George, Li, & Shivakumar, 2016, p. 904) .
- **تجربة الولايات المتحدة الأمريكية :** تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية على معاييرها المحلية ولم تتبنى بعد معايير المحاسبة الدولية، بالمقابل ترتبط هاته الأخيرة ممثلة بمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) بمشروع للتقارب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) منذ سنة 2002، حيث دعمت لجنة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية فكرة نظام محاسبة عالمي موحد وصوتت لاقتراح خارطة طريق للتحويل في نهاية المطاف لاعتماد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (Kosarkoska & Mircheska, 2012, p. 242). تسعى الولايات المتحدة الأمريكية بهاته الخطوة إلى الضغط على مسار معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقرير المالي عوض تبنيها.
- **التجربة اليابانية :** تتسم هذه التجربة في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية في ما يلي (برجي و طلحي، 2010، صفحة 12): الإبقاء على المعايير الوطنية، التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية، ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة، إن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد.
- **دول مجلس التعاون الخليجي :** تعتبر تجربة هيئة المحاسبة و المراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي تجربة رائدة في إعداد معايير محاسبية إقليمية، حيث تقوم الهيئة بدراسة للممارسات القائمة في دول المجلس بما في ذلك القوانين والتشريعات المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة بدول المجلس ثم تقييمها في ضوء الفكر الاقتصادي المعاصر والظروف البيئية التي سوف تطبق فيها هذه المعايير، مما سبق يتضح لنا أن معايير الهيئة (13 معيار) لم تعتمد فقط على ترجمة المعايير الدولية للمحاسبة فقط بل على الظروف الإقليمية فأصدرت معايير محاسبية مالية في ظل وجود معايير دولية كما توصي الهيئة بالرجوع إلى معايير المحاسبة الدولية في حالة عدم وجود معيار صادر عن الهيئة (تريش و سويان، 2014، صفحة 264).
- **تجربة سوريا** (برجي و طلحي، 2010، صفحة 12): صدر المرسوم رقم 490 بتاريخ 2007_12_26 لتطبيق النظام المحاسبي في المؤسسات والشركات والمنشآت السورية العامة ذات الطابع الاقتصادي بعد إلغاء المرسوم التنظيمي المتضمن النظام المحاسبي الموحد رقم 287 لعام 1978 وقد أصبح النظام المحاسبي وفق المرسوم 490 منسجما مع معايير المحاسبة الدولية إلى حد بعيد .كما تم إصدار القرار 15 لعام 2007 من طرف جمعية المحاسبيين القانونيين في سوريا والذي تضمن في المادة رقم 1 ما يلي : اعتماد معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني في ممارسة المحاسبة والمراجعة بما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة النافذة، وتسهيل نشر المعايير المحاسبية الدولية بين الأعضاء حيث تقوم الجمعية بتسهيل نشر المعايير بين الأعضاء،كما تقوم بنشر الدراسات والأبحاث المختلفة في مجلتها المهنية.

- **جمهورية مصر العربية :** تعتمد مصر على معايير محاسبية مصرية تقترب كثيرا من المرجعية الدولية حيث أصدرت وزارة الاستثمار بها القرار رقم 110 المؤرخ في 2015/07/09 و التي تقتضي مادته الأولى على إحلال المعايير المحاسبية المرفقة بهذا القرار و عددها 39 معيار و إطار لإعداد و عرض القوائم المالية محل المعايير السابقة و مادته الثانية على إلغاء العمل بالمعايير المحاسبية السابقة و التي اعتمدتها بموجب القانون 243 لسنة 2006 بمجرد تطبيق المعايير الجديدة و نصت المادة الثالثة منه على إلزامية العمل بهاته المعايير من 01 جانفي 2016 (وزارة الاستثمار، 2015، صفحة 01).
- **الجمهورية التونسية :** قامت الدولة التونسية باعتماد إستراتيجية مفادها الاعتماد التدريجي لمعايير المحاسبة الدولية، من خلال إعدادها لنظام محاسبي يتماشى مع معايير المحاسبة الدولية لمرحلة لتهيئة البيئة التونسية لاستقبال المعايير الدولية للمحاسبة، لتتبني بعد هاته المعايير سنة 2014 كمرحلة أخيرة(تريش و سويان، 2014، صفحة 266).

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

هناك عدة نماذج دولية لتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS)، يمكن أن نطرح الخيارات التالية المتاحة أمام الجزائر ثم نطرح الخيار الأنسب.

- **الخيار الأول :** تحديث النظام المحاسبي المالي بما يلاءم مستجدات معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS)،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 التبني 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 عموما والبيئة المحاسبية خصوصا، على أن تكون مستوحاة من المرجعية الدولية للمحاسبة ممثلة في معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS).

1.2.4. الاختيار الجزائري في ضوء خريطة الطريق لمجموعة العمل المكلفة بتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي

تشكلت مجموعة عمل داخل المجلس الوطني للمحاسبة بقرار من وزير المالية بغرض تقييم ومراجعة نظام المحاسبة المالية وتحديثه ليوازي التطورات الأخيرة للمعايير المحاسبية الدولية (AIDER, 2020, p. 33/34)، وتلخص أهم نقاط خريطة الطريق لهاته المجموعة فيما يلي (ياحي، 2019) :

المرحلة الأولى :

- تقييم وتشخيص وضعية النظام المحاسبي المالي، ومدى تطبيقه في المؤسسات المعنية بتطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
- تحديد الصعوبات التي تم مواجهتها خلال تطبيق النظام المحاسبي المالي في مختلف القطاعات والأنشطة خلال المرحلة الأولى. عند التحول من المخطط الوطني المحاسبي إلى النظام المحاسبي المالي بما فيها تلك التي تم رفعها للجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية ؛
- تحديد مختلف المعايير الدولية التي لم تدرج ضمن النظام المحاسبي المالي أو تلك التي تضمنها النظام ولكنها تحتاج إلى شرح ؛
- الإعلان عن دعوة للمشاركة في مراجعة النظام المحاسبي المالي للأشخاص الطبيعيين والمهنيين والأشخاص المعنويين والهيئات والمؤسسات من خلال تنظيم أيام دراسية حتى تكون المراجعة مبنية على أسس سليمة، تسمح بإصدار معلومة مالية ذات جودة وملائمة تستعمل في المجالات الاقتصادية والجبائية والاجتماعية.

المرحلة الثانية :

- إحصاء المعايير الموجودة في النظام المحاسبي المالي التي تم تغييرها أو إلغائها وذلك من أجل تحيين النظام المحاسبي المالي ومطابقته مع المعايير الجديدة ؛
- إحصاء المعايير الدولية التي تم اعتمادها بعد إعداد النظام المحاسبي المالي منذ 2004 إلى يومنا هذا باعتبار النظام المحاسبي المالي تم إعداده وفق المعايير التي كانت سائدة خلال سنة 2004 ؛
- تبني هذه المعايير الجديدة وفق الواقع الجزائري بشرط عدم تصادمها مع المصالح الوطنية وأن لا تكون عائق للتنمية الوطنية والقرارات الاقتصادية المتخذة وذلك بغية اجتناب كل تأثير سلبي.

المرحلة الثالثة :

- تحيين النصوص التشريعية من قانون والنصوص التطبيقية ؛
- عرض مشروع النظام المحاسبي الجديد على لجنة تقييس الممارسات المحاسبية والواجبات المهنية لتقييمه وإبداء الرأي ؛
- إصدار المشروع النهائي للنظام المحاسبي المالي الجديد ؛

تتجه الجزائر إلى الخيار الأول بتحديث النظام المحاسبي المالي بما يلاءم ومستجدات المعايير الدولية.

2.2.4. الخيار الملائم من وجهة نظر الباحث

بعد الدراسة النظرية واستعراض بعض التجارب الدولية في التطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) ومن وجهة نظرنا فخيار إعداد معايير محاسبية جزائرية هو الخيار الأنسب لعدة أسباب :

- تناولت المادة 09 من القانون 07_11 "يشكل الإطار التصوري للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية..."، كما تضمنت المادة 02 من المرسوم التنفيذي 156/08 " إن الإطار التصوري للمحاسبة المالية يشكل مرجعا لوضع معايير جديدة، ويسهل تفسير المعايير وفهم الأعمال غير المنصوص عليها في التنظيم المحاسبي.."، وبالتالي فهي مسودة الغرض منها المعايير الوطنية والدولية في اتجاه واحد مع تطوير معايير محاسبية وطنية بإدخال بعض التعديلات على نصوص معايير المحاسبة الدولية(مخلوفي، 2016/2015، صفحة 14) .
- التجارب السابقة التي عرفتها المحاسبة في الجزائر فالمخطط المحاسبي الجزائري ومنذ اعتماده في 1975 لم يعرف التحديث والتغيير إلا في جزئيات بسيطة حتى إصدار النظام المحاسبي المالي سنة 2010، كما أن هذا الأخير وبعد أكثر من عشر سنوات من اعتماده في الجزائر لم يطرأ عليه أي تحديث ليوافق مستجدات المعايير الدولية وكل التشريعات التي تلت القانون 07-11 هي تشريعات لتوضيح وتطبيق هذا النظام.
- تجارب العديد من الدول وحتى الرائدة منها كالولايات المتحدة الأمريكية بأكبر اقتصاد في العالم اليابان ودول أخرى عديدة لم تتبنى مباشرة معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقرير المالي (IAS/IFRS) بل تطبق معايير محاسبية محلية تراعي البيئة الوطنية وتتماشى في نقاط كثيرة مع المعايير الدولية.
- البيئة الاقتصادية عامة في الجزائر والمحاسبية خاصة لا تساعد على التبني المباشر للمعايير الدولية، فواقع المؤسسات الاقتصادية، المؤسسات المالية والبنكية، التداول في البورصة، النظام الجبائي وغيرها، كلها مؤشرات لا تؤيد هذا الخيار.
- منهجية إعداد وإصدار المعايير الجزائرية للتدقيق والتي هي معايير جزائرية بمرجعية دولية من خلال إصدارها على فترات والقيام بتربصات وأيام تكوينية للتعريف بها، عدم وجود قانون يلزم بها لحد الآن وترك الفرصة للمهنيين للإلمام بها كلها أمور تحفز على إصدار معايير مشابهة في المحاسبة .

ويمكن تحقيق قيمة مضافة من إصدار معايير المحاسبة الجزائرية من خلال :

- تبسيط وتسهيل اللغة المستخدمة في إعداد هاته المعايير ليسهل على الممارسين تطبيقها ؛
- تجنب مشاكل ترجمة المعايير الدولية وما ينجز عنها من صعوبات، فقد أشارت دراسة لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي إلى أن أهم مشاكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية تتضمن مشاكل ترجمة المعايير الدولية إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد معناها الأصلي(هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي، 2005، صفحة 08) ؛
- تقليص الاختلاف والتفاوت في الممارسات المهنية للمحاسبين بحصرها في مرجعية جزائرية بطابع دولي ؛
- لغة المعايير الدولية هي لغة دولية أما المعايير الوطنية فتمس جزئيات البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛
- خيار تبني المعايير الدولية يلزم بتطبيق كل المعايير بما فيها من ايجابيات وسلبيات عكس المعايير الوطنية التي تبلور المعايير الدولية بما يخدم البيئة الاقتصادية الوطنية ؛
- أهمية اعتماد نفس منهجية إصدار معايير التدقيق الجزائرية وهذا بإصدارها على دفعات كل فترة ثم القيام بتربصات وأيام تكوينية للتعريف بها ؛
- إصدارها كمعايير وليس قانون كما هو الحال مع معايير التدقيق الجزائرية يمكن من سهوله تحيينها كل مرة لتوافق مستجدات معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها ؛

5. خاتمة

بعد أن كان يتماشى إلى حد ما مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية عند تطبيقه لأول مرة سنة 2010 إلا أن الوضع الحالي للنظام المحاسبي المالي وبعد أكثر من عشر سنوات من التطبيق دون إجراء أي تحديث عليه، وفي ظل الظروف الراهنة التي لا تخدم إطلاقا متطلبات المحاسبة في الجزائر وتحقيق الأهداف المرجوة التي سطرت لهذا النظام في بداية تطبيقه، يجب على الجزائر الإسراع في اختيار الآلية الملائمة التي تضمن مسايرة المستجدات التي تحصل في المعايير الدولية بما يتوافق مع البيئة الاقتصادية الوطنية. وقد توصلت الدراسة لعدة نتائج كما يلي :

- تمتاز معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية (IAS/IFRS) بالمرونة والقابلية للتحديث لتواكب بيئة الأعمال الدولية، وهي الصفات التي افتقدها كل من المخطط والنظام المحاسبي المالي ؛
- توافق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية الدولية للمحاسبة في بداياته إلى حد ما، إلا أن عدم إجراء تحديثات عليه أبعده عن واقع المعايير الدولية للتقرير المالي(IFRS) ؛
- نجاح أي آلية لتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقرير المالي(IAS/IFRS) مرهون بإصلاح البيئة الاقتصادية الجزائرية بكل مفرداتها، ففي ظل واقع المؤسسة الاقتصادية الجزائرية، التداول في بورصة الجزائر، النظام الجبائي وغيرها. عوامل أعاقت نجاح النظام المحاسبي المالي وسيعيق أي آلية للتوافق مع المعايير الدولية.

وكتوصيات للدراسة قمنا باقتراح النقاط الموالية :

- قبل الشروع في أي تعديل يجب تشخيص السلبيات والايجابيات التي واجهت وتواجه إصدار وتطبيق النظام المحاسبي المالي ؛
- الإسراع بإصدار معايير محاسبة وطنية مستمدة من المرجعية الدولية للمحاسبة على أن تراعي البيئة الاقتصادية الجزائرية ؛
- إصلاح البيئة الاقتصادية الجزائرية بكل متغيراتها لأنها أرضية نجاح أي آلية للتطبيق أو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية والمعايير الدولية للتقارير المالية(IAS/IFRS) ؛
- الاستفادة من التجارب الدولية سواء كانت الدول المتقدمة منها على غرار الولايات المتحدة الأمريكية أو الدول التي تتشابه بيئتها الاقتصادية مع البيئة الجزائرية على غرار جمهورية مصر العربية.

6. قائمة المصادروالمراجع

أحمد محمد نور. (2000). *المحاسبة المالية-القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي وفقًا لمعايير المحاسبة الدولية والمصرية-*. الإسكندرية-مصر-: الدار الجامعية.

المادة 03 من القانون رقم 11/07 . (25 نوفمبر, 2007). *المتضمن النظام المحاسبي المالي* . الجزائر: الجريدة الرسمية للجمهورية الجزائرية. العدد 74.

حسينة تريش، و أمينة سويان. (25/26 11, 2014). *واقع معايير المحاسبة الدولية بين التوفيق و التطبيق دول عربية مختارة*. الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS/IPSAS) في تفعيل اداء الحكومات-اتجاهات النظام المحاسبي (المالي و العمومي) على ضوء التجارب الدولية. الجزائر: جامعة ورقلة.

عزوز مخلوفي. (2016/2015). *النظام المحاسبي المالي كإطار لتصور معايير محاسبية وطنية في ظل معايير المحاسبة الدولية-حالة الاصول المادية-*. أطروحة دكتوراه. الجزائر: جامعة عمار ثليجي الاغواط.

لخضر علاوي. (2011). *نظام المحاسبة المالية سير الحسابات وتطبيقاتها*. الجزائر: دار الصفحات الزرقاء.

نسرين برجي، و فاطمة الزهراء طلحي. (05 26/25, 2010). *المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات التوافق والتطبيق-عرض تجارب بعض الدول والجزائر كحالة خاصة-*. الملتقى الوطني حول معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات الاقتصادية الجزائرية متطلبات التوافق والتطبيق. الجزائر: المركز الجامعي سوق أهراس.

نور الدين ياحي. (21 02, 2019). *ندوة مجموعة العمل لتقييم ومراجعة النظام المحاسبي المالي*. تلخيص رجراج توفيق .

هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي. (2005). *صناعة معايير المحاسبة الوطنية التطور ودور المجلس والهيئات الوطنية والدولية*. مجلس التعاون الخليجي، مركز الدراسات والمعلومات.

وزارة الاستثمار. (2015). *القرار رقم 110 المؤرخ في 2015/07/09 المتضمن معايير المحاسبة المصرية*. جمهورية مصر العربية

(DDPI). (2015). Direction du développement et des partenariats internationaux, *Le nouveau systéme comptable financier-historique et enjeux de sa mise en application.* paris.

Abdallah, A., Salama, F., & A. N, A. (2018). Abdallah, A. A. N., AbThe market reaction to the adoption of IFRS in the European insurance industry. *The Geneva Papers on Risk and Insurance-Issues and Practice*, pp. 43(4),653-703.

AIDER, k. (2020, 03). La comptabilité financier au cœur de la réforme et son apport au secteur économique. *Revue Algérienne d'Audit et de Comptabilité*, pp. 30-34.

alibahi, s., bakker, e., & other. (2019). *wily interpretation application of IFRS Standards.* United Kingdom: john wily& sons.

Bakker, E., Rands, E., Balasubramanian, T., Unsworth, G., chaudhry, a., Van der merwe, M., & Yeung, P. (2017). *Interpretation and Application of IFRS Standards.* Wiley.

Colasse, B. (2001). *Comptabilité générale PCG 1999 et IAS.*Paris: Economica.

De George, E., Li, X., & Shivakumar, L. (2016). A review of the IFRS adoption literature. *Review of Accounting Studies*, pp. (03)21,898-1004.

IASB. (2020, 04 21). *List of ifrs standards*. Retrieved from https://www.ifrs.org: https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/

IFAC. (2019, 04 25). *Bylaws of international federation of accountants*. Retrieved from https://www.ifac.org: https://www.ifac.org/system/files/IFAC-Bylaws-November-2019.pdf.

IFAC. (2020, 03 16). *International Standars :2019 Global Status Repport*. Retrieved from https://www.ifac.org: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IFAC-International-standards-2019-global-status-report.pdf

IFAC. (2020, 05 01). *who-we-are/our-purpose* . Retrieved from https://www.ifac.org: https://www.ifac.org/who-we-are/our-purpose

IFRS. (2020, 07 13). *who-we-are*. Retrieved from https://www.ifrs.org: https://www.ifrs.org/about-us/who-we-are/

Ito, K., & Nakano, M. (2014). *International Perspectives on Accounting and Corporate Behavior*. Japan: Springer .

Kosarkoska, D., & Mircheska, I. (2012). The main process in the international financial reporting at the begining of 21st century. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, pp. 241-249.

Mülle, V. (2014). The impact of IFRS adoption on the quality of consolidated financial reporting. *Procedia-Social and Behavioral Sciences*, pp. 109,976-982.

Wittsiepe, R. (2008). *IFRS for small and medium-sized enterprises: Structuring the transition process.* Springer Science & Business Media.

للاستشهاد بهذا المقال وفق طريقة (APA) :

عبيد محمد. (2021). آلية تحديث النظام المحاسبي المالي في ضوء خريطة طريق وزارة المالية الجزائرية- دراسة نقدية. *مجلة المحاسبة، التدقيق والمالية*. المجلد 03 / العدد 01-2021، ص ص 01-12.