نظرة على أهم المعايير المحاسبية الدولية في ظل التحولات الإقتصادية في الجزائر

د.عمورة جمال*

ملخص: يتجه العالم اليوم نحو التوحيد والتقارب بين المجتمعاتK وذلك بمحاولة فرض نظم اقتصادية وسياسية واجتماعية وثقافية موحدة، تساعد على انتشار أوسع لما يسمى بظاهرة العولمة في جميع الدول المتقدمة منها أو النامية، وهذا من أجل تكريس آليات النظام الاقتصادي الليبرالي بمؤسساته المختلفة (صندوق النقد الدولي، البنك العالمي، المنظمة العالمية للتجارة، الشركات المتعددة الجنسيات....إلخ)، التي تنادي بمزيد من التحرير والانفتاح من أجل استغلال كل الموارد المتاحة في المعمورة. وهذا ما يفرض على جميع الدول الانقياد لمتطلبات النظام العالمي الجديد، وفي مقدمتها تكييف نظمها الاقتصادية ومن بينها النظام المحاسبي المعمول به في هذه الدول مع المعايير المحاسبية الدولية.

وعليه فقد أثبتت الجزائر دوما نيتها وإرادتها في تكييف قوانينها مع ما تتطلبه المعطيات الدولية الجديدة، فقامت السلطات الجزائرية بتعديلات كثيرة مست جوانب عديدة أهمها قوانين الاستثمار, والتشريعات التي عكفت على إصلاحها وتعديلها (الإصلاحات المالية والمصرفية, الجبائية, الجمركية....وغيرها)، وهذا قصد تكييفها ومقاربتها مع ما تتطلبه الإجراءات الجديدة للاستثمار الأجنبي والشراكة والانضمام المرتقب للمنظمة العالمية للتجارة.

الكلمات الدالة: معيار محاسبي دولي، تكييف، توحيد، الهيئة الدولية للمعايير المحاسبية، القوائم المالية، نظام المحاسبة المالية.

Résumé : L'Algérie a toujours montré sa bonne volonté pour une harmonisation et adaptation de ses lois et règlements, à celles pratiquées dans le reste du monde, et ce à travers les réformes effectuées par les pouvoirs publics dans les différents secteurs tels que le secteur bancaire, financier, fiscale et douanier, afin de permettre à notre économie et nos entreprises de faire profiter des richesses en matière de savoir faire et surtout l'attractivité des capitaux étrangers dans le cadre de la relance économique qu'elle entreprend actuellement.

Concernant l'aspect comptable d'entreprise, l'Algérie est entrain de revoir sont cadre normatif afin de l'adapter avec celui appliqué au niveau international. Nous allons dans ce papier présenter quelques normes IAS/IFRS et les comparer avec ce qui existe au Plan Comptable National de 1975, pour essayer de dégager les différences qui peuvent former un obstacle dans le passage vers le nouvel projet du système de comptabilité.

Mots clefs: Norme Comptable Internationale, Adaptation, Harmonisation, états financiers, système de comptabilité financière.

* – أستاذ مكلف بالدروس، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة البليدة.

1- تمهيد

يفرض الانتقال من الاقتصاد المركزي إلى اقتصاد السوق، على جميع الدول المتقدمة منها أو النامية ومن بينها الجزائر، تكييف نظامها المحاسبي مع النظام الموحد الذي يعتمد على جملة من المعايير المحاسبية الدولية.

وما يجب الإشارة إليه أن النظام الاشتراكي الذي يعتمد على الملكية العامة لوسائل الإنتاج لا يهدف أساسا إلى تحقيق الربح ولا يعتبره كمقياس لمردودية المؤسسات الاقتصادية ولا يشجع على المنافسة بين المؤسسات، طالما أن غايتها الأساسية تتمثل في الجانب الاجتماعي (كتوفير مناصب الشغل، تدعيم الأسعار، توزيع أرباح صورية....) أكثر من الجانب الاقتصادي، عكس النظام الرأسمالي الذي يدعو إلى المزيد من التحرير والانفتاح والتوحيد والتقارب في نفس الوقت.

وفي حقيقة الأمر فالجزائر دخلت في نهاية الثمانينات من القرن العشرين، مرحلة الانتقال إلى نظام اقتصادي حر يعتمد على المنافسة والمردودية والنوعية كأساس لبقاء أو زوال المؤسسات. ومن أجل ذلك اعتمدت الجزائر جملة من القوانين مست كل الجوانب الاقتصادية ماعدا الجانب المحاسبي المتمثل في المخطط الوطني المحاسبي المعتمد منذ سنة 1975 والذي مازال معمولا به إلى يومنا هذا.

وإذا كان من الضروري الإشارة الى التعديل الوحيد الذي عرفه هذا المخطط سنة 1999 بموجب القرار المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي لنشاط الشركات القابضة وإدماج حسابات المجمعات، نجد أن هذا التعديل لم يمس بمحتوى المخطط في حد ذاته وإنما أضاف بعض الحسابات التي لم تكن موجودة من قبل (كحساب 16 الأموال الخاصة الأخرى المتعلقة بالمجمعات وما يتفرع عنه، وكذا حساب 109 مساهمات مهتلكة، وحساب 428 توظيفات مالية ، وحـ 477 نواتج للتحصيل، وحـ 85 نتيجة التصفية، وحسابات أخرى....).

وهذا إن دل على شيء إنما يدل على أن السلطات الاقتصادية لم تول اهتماما خاصا بهذا الجانب (المحاسبي)، حيث أن الشروع في اعتماد نظام اقتصاد السوق كنظام بديل في الجزائر كان منذ بداية التسعينات، إلا أنه وطوال هذه الفترة لم يتبع النظام المحاسبي الجزائري بتغيير مماثل يستجيب لمتطلبات اقتصاد السوق، التي يختلف فيه مستعملي المعلومة المحاسبية من أطراف ذات علاقة واهتمام بالملكية والضرائب، إلى أطراف ذات اهتمام بالإستثمار ومتابعة الحالة المالية يوميا أي آنيا من خلال المعلومة المالية ذات الاصل المحاسبي. وهذا ما يتطلب في الواقع تغيير ليس فقط محتوى المعلومة المحاسبية الذي يتوجه إلى المعنى الإقتصادي والمالي، بل أيضا حتى دورية وتوقيت تاريخ إصدار هذه المعلومات وشكلها، وهي الجوانب التي تتكفل بتوفيرها المعايير المحاسبية الدولية[1] IAS/IFRS التي جاءت في الاصل من الغقتصادات التي طبقت نظام اقتصاد السوق ذي الجذور الرأسمالية والمعتمد على مبادىء

الراسمالية العلمية من خلال الاطار النظري لمختلف كتاب مدارسها وعلى رأسهم أفكار آدم سميث عميد الفكر الكلاسيكي.

وهناك العديد من الدراسات التي تناولت مواضيع خاصة في هذه الجوانب منذ بداية التسعينات، فقد تناول مثلا Pope et Rees 1992 فيما يتعلق بالمحتوى المعلوماتي للنتائج المحاسبية، بينماVander Tas1988 تطرق إلى المعالجة المحاسبية للضرائب المؤجلة، والضرائب على الاستثمارات، وطرق تقييم المباني والاراضي. أما Barth et Clinch 1996 قد تناولا إعادة تقييم الاصول والضريبة على الشركات والمؤسسات الاستخراجية، رسملة المصاريف المالية والعملات الاجنبية. أما Street et Bryant2000 اهتما بدراسة المؤسسات التي تعمل على تطبيق المعايير. [2]

ومن جهة اخرى نجد أن النظام البنكي الجزائري قد عرف تكيفا موازيا مع المتطلبات الاقتصادية التي يفرضها منطق اقتصاد السوق، وذلك بوضع مخطط محاسبي خاص بالبنوك والمؤسسات المالية (PCB) من خلال النظام رقم 92-08 المؤرخ في 1992/11/17 والذي يتطابق تماما مع المخططات المستعملة في الدول الأوروبية ومن بينها فرنسا.

وبالتالي كان لزاما أن تتبع هذه الإصلاحات الاقتصادية بإصلاح النظام المحاسبي لمؤسساتنا الاقتصادية، حتى يمكنها الاستفادة من رؤوس الأموال الأجنبية، والمهارات والمعارف التطبيقية وكذا دخولها في شراكة مع المؤسسات الأجنبية.

ومن هذا المنطلق فان أهمية التكييف مع النظام المحاسبي الدولي تبدو في نظرنا أكثر من ضرورة، خاصة وأن الدول المتقدمة (كالولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا، فرنسا، بريطانيا، اليابان ... وغيرها) التي تتمتع بأنظمة محاسبية جد متطورة قد تخلت عن هذه الأنظمة بإنظمامها التدريجي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية، وذلك بمحاولة إيجاد نظام محاسبي موحد يخدم مصالح الشركات المتعددة الجنسيات وتحسين مستويات نمو التجارة العالمية، يهدف إلى توحيد إعداد القوائم المالية وسهولة قرائتها ومقارنتها.

بالإضافة إلى الدول المتقدمة التي سارعت إلى الإنظمام إلى هذا النظام نجد حتى دول الجوار (كالمغرب وتونس) لم تتأخر هي الأخرى لانضمامها إلى هذا النظام وهذا بطبيعة الحال لما يوفره من ايجابيات تتمثل أساسا في تقريب وتكييف وتوحيد هذه الأنظمة على المستوى الإقليمي والدولي وهذا قصد تشجيع الاستثمار .

سنحاول في هذا العمل تركيز دراستنا على عرض وتحليل بعض المعايير المحاسبية الدولية التي نراها في اعتقادنا تكتسي أهمية بالغة وإلى أي مدى يمكن تطبيقها في مختلف الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول ومن بينها الجزائر.

2- التطور التاريخي لهيئات توحيد المعايير المحاسبية الدولية

تعود الفلسفة الاقتصادية لظهور فكرة النظام المحاسبي الموحد، ومنه اعتماد معايير محاسبية دولية، أساسا إلى تطور الأسواق المالية وكذا المعاملات الدولية للشركات المتعددة الجنسيات أو المتعدية الحدود، بالإضافة إلى ضرورة حصول المستثمرين على معطيات موثوقة ومفهومة وسهلة القراءة ومتجانسة وتمكن أيضا المستثمرين من إجراء مقارنات لاختيار وانتقاء المشاريع، فكل هذه العوامل ساهمت في وضع معايير محاسبية دولية.

لقد بدأ التفكير في إعداد معايير محاسبية موحدة تطبق على المستوى الدولي منذ سنة 1904 وذلك عند انعقاد المؤتمر الأول للمحاسبين في أمريكا, وتمت بعد ذلك محاولات كثيرة لعملية تكييف النظم المحاسبية على المستوى الدولي من قبل هيئات ومنظمات دولية عديدة نذكر منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية (OCDE), ومؤتمر الأمم المتحد للتجارة والتنمية (CNUCED), والمجموعة الأوروبية (CE), وغيرها.

غير أن إعداد وتطبيق هذه المعايير على المستوى الدولي لم يتم إلا بعد إنشاء لجنة أو هيئة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)[3] وهذا في 1973/06/29 من طرف المنظمات المحاسبية المهنية للدول الآتية : (الولايات المتحدة الأمريكية, ألمانيا الفيدرالية, أستراليا, كندا, فرنسا, اليابان, المكسيك, هولندا, بريطانيا, ايرلندا), وهذا بعد الدعم الذي تلقته من طرف الفيدرالية الدولية للمحاسبين (IFAC) التي تمثل المهنة المحاسبية على المستوى الدولي, وتم استعمال معايير هذه الهيئة بصفة واسعة كمرجع اعتمدت عليه الكثير من الدول . [4] (

وتعتبر (IASC) هيئة مستقلة تعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية في مختلف دول العالم. وقد تطورت بشكل سريع حيث ضمت إليها إلى غاية 1995 ما يزيد عن 110 هيئة محاسبية من 85 دولة، يمثلون ما يزيد عن مليون محاسب يعملون في مختلف القطاعات الصناعية والتجارية والتعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة والوحدات الحكومية[5]. ثم تغير إسم هذه الهيئة سنة 2001 من (IASC) إلى (IASB) ، أي مجلس المعايير المحاسبية الدولية التي تتشكل من مجلس رقابة ولجنة تنفيذية ولجنة دائمة للترجمة ولجنة إستشارية للمعايرة. وتهدف هذه الهيئة (IASB) إلى تحقيق مايلي:[6]

– إعداد ونشر معايير محاسبية ينبغي مراعاتها بما يخدم المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية، وجعلها مقبولة ومعمولا بها على نطاق عالمي، في إطار ما يعرف بـGAAP[7] (المبادئ المحاسبية المتعارف عليها).

–تحسين وتنسيق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

– إمكانية إجراء المقارنة, فالمفاوضة بين البدائل الاستثمارية واتخاذ القرارات تقتضي وجود معلومات منجزة وفق أسس موحدة. وعليه فإذا كان هدف المحاسبة الأساسي يتمثل في تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات فإن المعايير المحاسبية الدولية تسهل هذه المقارنة وذلك بتوحيد أسس ومبادئ إعداد تلك المعلومات.

– تقليص كلفة معالجة المعلومات, حيث إذا كانت المعلومات المتوفرة معدة وفق أسس وطرق محاسبية مختلفة ومتنوعة, فإن متخذ القرار يضطر إلى إتباع أسلوب معين لتوحيد أسس إنجازها, مما يحمله تكلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات معدة وفق أسس موحدة.

– تشجيع انسيابية الاستثمارات بين البلدان, فانطلاقا من المعطيات والبيانات المالية والمحاسبية يمكن للمستثمرين من إجراء مقارنات بين مختلف النشاطات التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان, وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

3- عرض لأهم المعايير المحاسبية الدولية

عند الحديث عن المعايير المحاسبية الدولية يتم التركيز أساسا فيها على القوائم المالية (Les états financiers) والمتمثلة في الميزانية, بيان أو حساب الأرباح والخسائر, بيان التدفقات النقدية، بالإضافة إلى التوضيحات والملاحظات المرفقة والتي تعد جزءا لا يتجزأ من هذه البيانات.[8]

وللإشارة فقد تم الوصول إلى إعداد 41 معيار دولي[9], سنقف عند ذكر أهمها فيما يلي :

1.3- المعيار IAS1 عرض أو تقديم القوائم المالية Présentation des états financiers

حدد هذا المعيار الفروض والمبادئ المحاسبية التي يستند أو يعتمد عليها في إعداد الوثائق المالية والمتمثلة أساسا في الاستمرارية, الثبات، الدقة والوضوح. كما أكد هذا المعيار على إتباع ثلاثة مفاهيم أساسية عند اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية وهي الحيطة والحذر, وتغليب الجوهر على الشكل والأهمية النسبية[10].

كما ينص هذا المعيار على أنه ينبغي أن تشمل هذه القوائم المالية جميع المعلومات والمعطيات المتعلقة بالوضعية المالية، الأداء (Performance) وتدفقات الخزينة, ويكون مجلس الإدارة أو أي هيئة تابعة لمديرية المؤسسة مسؤول عن تقديم وإعداد هذه الوثائق, وتشتمل هذه الأخيرة على ملف كامل يحتوي على الميزانية, حسابات النتائج, ووضعية تغيرات رؤوس الأموال الخاصة, جدول تدفقات الخزينة, الطرق المحاسبية والملاحظات المفسرة، وينبغي أن تتميز هذه القوائم عن المعلومات والبيانات الأخرى, حيث يجب أن توضح وتبين: اسم المؤسسة, تاريخ فتح السنة المالية وغلقها, العملة المستعملة في هذه القوائم, مستوى التقريب, كما ينبغي أن تقدم هذه القوائم مرة في السنة, ويمكننا تقديم بعض المعطيات والمعلومات التي ينبغي أن تحتويها هذه الوثائق كمايلي:

أ- **الميزانية(BILAN)** : هي وثيقة محاسبية تزودنا بالمعطيات والمعلومات المتعلقة بالوضعية المالية للمؤسسة, إلا أنه ينبغي التمييز بين العناصر الجارية والعناصر غير الجارية (Elément courant et non courant), فالأصول الجارية (Actif courant) نقصد بها

الأصول التي يمكن للمؤسسة بيعها أو استهلاكها في إطار دورة الاستغلال العادي, وكذا الأصول التي تم اقتناؤها بغرض المتاجرة خلال الآجال القصيرة (خلال السنة), بالإضافة إلى الخزينة التي تتمتع بدرجة سيولة عالية (أي غير مجمدة أو مودعة لأجل طويل)، أما الأصول غير الجارية تتمثل في الأصول الثابتة المادية، المعنوية والمالية (كالمحل التجاري، الأراضي، المباني، المعدات، الأسهم والسندات... إلخ)، في حين أن الخصوم الجارية (Passif courant) فتتمثل في الخصوم التي ينبغي أن تدفعها أو تسددها المؤسسة خلال دورة الاستغلال (أي لا تتعدى السنة), وبالتالي فإن الديون أو الخصوم الطويلة الأجل تصنف ضمن الخصوم غير الجارية (Non courant) وعلى هذا الأساس فإن المعلومات الضرورية التي ينبغي أن تشملها الميزانية تتمثل في :

- الأصول المادية – رأسمال مكتتب – احتياطات
- الأصول المعنوية – الموردون وديون أخرى.
- الأصول المالية – أصول ضريبة Actif d'impôt
- الخزينة – خصوم– ضريبة Passif d'impôt
  - مؤونات, – خصوم غير جارية
  - زبائن ومدينون آخرون

بالإضافة إلى المعلومات السابقة ينبغي أن تحتوي هذه الوثيقة معلومات أخرى إما في الميزانية أو في ملحقاتها تتمثل في :

- المبالغ المقبوضة أو المدفوعة من المؤسسة الأم أو من الفروع, أو المؤسسات المساهمة أو أطراف أخرى.
- –عدد الأسهم المسموح بها, عدد الأسهم المصدرة والمحررة تماما, وعدد الأسهم المصدرة وغير المحررة, والقيمة الاسمية للسهم.
- مقارنة عدد الأسهم المتداولة في بداية ونهاية الدورة.
- الأسهم المملوكة من طرف المؤسسة أو فروعها.
- تحديد طبيعة وموضوع كل نوع من أنواع الاحتياطات.
- مبلغ الأرباح المقترحة للتوزيع, والأرباح التي لم يتم إقرارها بعد.

ب– جدول النتائج : تتعلق هذه الوثيقة بتقديم المعلومات المتعلقة بمستويات النتائج وذلك بإظهار كل الإيرادات والنفقات التي قامت بها المؤسسة وذلك حسب طبيعتها أو وظيفتها, وتتمثل على وجه الخصوص فيما يلي:

–النتيجة العملياتية, –المصاريف المالية, –الضرائب على الأرباح, –نتيجة النشاطات العادية, –عناصر غير عادية, –النتيجة الصافية للدورة.

فعلى غرار المعلومات السابقة ينبغي أن يحتوي هذا الجدول أو الوثيقة على بعض المعلومات الإضافية أو الملحقة المتمثلة في :

- تحليل النفقات المصنفة حسب طبيعتها أو وظيفتها.
- تحليل مخصصات الإهتلاك والمؤونات المتعلقة بالأصول المادية والأصول المعنوية.
- تحليل أجور العمال والمصاريف المالية, وتحديد مبلغ الأرباح لكل سهم.

ج- **بيان حركة رؤوس الأموال الخاصة** : يحتوي هذا الجدول على المعلومات المتعلقة بزيادة أو انخفاض الأصول الصافية أو ثروة المؤسسة, وتتمثل المعلومات الضرورية التي ينبغي أن تشملها :

-النتيجة الصافية للدورة, -الإيرادات والنفقات, -الأرباح والخسائر, -الآثار الناتجة عن تغيير الطرق المحاسبية.

د-جدول تدفقات الخزينة: يلخص هذا الجدول التدفقات النقدية الداخلية والخارجية للمؤسسة[11].

2.3- المعيار المحاسبي IAS2 : المحزونات (Les stocks)

يعالج هذا المعيار كل المحزونات التي تتمثل في عناصر أصول التي تم اقتناؤها لإعادة بيعها في إطار النشاط العادي للمؤسسة, أو في شكل منتوجات جارية (قيد الإنجاز) أو المواد الأولية واللوازم التي تستهلك خلال المسار الإنتاجي أو تقديم الخدمات[12].

فوفق هذا المعيار ينبغي تقييم المحزونات بتكلفة حيازتها أو تكلفة إنجازها, وبالتالي فإن تكلفة المخزون تتضمن كل المصاريف المتعلقة بالحيازة, ومصاريف التحويل, وكل المصاريف الأخرى الضرورية لإيصال هذه المحزونات إلى أماكن التخزين[13]. ولعل أهم الطرق المحاسبية المستعملة لتقييم تكاليف المحزونات نذكر: طريقة التكاليف الحقيقية وطريقة التكاليف المعيارية, وطريقة التكاليف المتغيرة (Direct costing).

ويقضي هذا المعيار أن تقدم المعلومات المتعلقة بالمحزونات في إطار القوائم المالية التي ينبغي أن تحتوي ما يلي:[14]

- الطرق المحاسبية المعتمدة المتعلقة بالجرد وتقييم الإخراجات[15].
- القيمة المحاسبية الإجمالية للمحزونات.
- مبلغ المؤونات والتدهور الخاص بهذه المحزونات وكذا الإسترجاعات (Reprises) المتعلقة بالمؤونات المسجلة كإيرادات, مع شرح الأسباب التي أدت إلى هذه الإسترجاعات.

3.3- المعيار المحاسبي IAS07 : قائمة تدفقات الخزينة

ينص هذا المعيار على إلزام المؤسسات بإعداد قائمة أو حالة تلخص التدفقات النقدية من وإلى المؤسسة, وتصنف هذه التدفقات حسب الأنشطة التي تتولد منها أو تنفق فيها, ويتم الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية[16].

والهدف من هذا المعيار هو إظهار :[17]

- التغيرات التي تحدث في الأصول الصافية.
- الهيكلة المالية للمؤسسة.
- الوفاء وسيولة المؤسسة وقابلية السداد.
- إمكانيات وطاقات المؤسسة المالية في التأثير على مبلغ وحجم تدفقات الخزينة.

وللإشارة فإن الخزينة تتمثل في الصندوق, الودائع تحت الطلب (بما فيه السحب على المكشوف) بالإضافة إلى التوظيفات القصيرة الأجل ذات السيولة المرتفعة والتي يمكن أن تتحول إلى مبالغ نقدية بأقل مخاطرة.

4.3- المعيار المحاسبي IAS08 : صافي نتيجة الدورة, الأخطاء الأساسية, والتغيرات في الطرق المحاسبية

ينص هذا المعيار على الإفصاح عن الربح أو الخسارة المحققة خلال الدورة في قائمة أو بيان الدخل أو جدول النتائج, حيث ينبغي التمييز بين الأرباح الناتجة عن الأنشطة العادية والأرباح الناتجة عن الأنشطة غير العادية بصفة منفصلة.

أما بخصوص معالجة الأخطاء يفضل المعيار تصحيح الخطأ المتعلق بفترات سابقة بتعديل رصيد الأرباح المحتجزة, ويسمح بمعالجة هذا الخطأ ضمن صافي ربح أو خسارة الدورة, أما التغيرات في السياسات المحاسبية فيسمح بها المعيار إذا كانت مطلوبة بموجب قانون أو من جهة مخول لها وضع المعايير[18].

5.3- المعيار المحاسبي IAS09: نفقات البحث والتطوير

تعالج نفقات البحث وفقا لهذا المعيار كنفقة تتحملها المؤسسة في الدورة التي أنفقت فيها , وكذلك الحال بالنسبة لنفقات التطوير, إلا أن هذا المعيار ينص على معالجة نفقات التطوير كأصول يتم إطفاؤها على فترات (سنوات) ويشترط هذا المعيار عدم تجاوز نفقات التطوير لمشروع ما والمسجلة كأصول (موجودات) عن المبلغ الذي يحتمل استرداده من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بها, غير أنه إن لم يتم التمكن من الفصل بينهما فينبغي اعتبارهما كنفقات تتحملها الدورة مرة واحدة.[19]

6.3- المعيار المحاسبي IAS12 : الضرائب على الأرباح

يطبق هذا المعيار على جميع الضرائب على الأرباح بما فيها الضرائب الوطنية أو الأجنبية فيما يخص المجموعات (Les groupes), والضرائب المقتطعة من المصدر, وكذا الضرائب المرتبطة بتوزيع الأرباح, فوفقا لهذا المعيار تحدد قيمة الضريبة للدورة على أساس محاسبة الأثر الضريبي باستخدام طريقة التأجيل أو طريقة المطلوبات[20], على أن يفصح عن الطريقة المستعملة وقيمة الضريبة المتعلقة بمداخيل الأنشطة العادية وغير العادية بشكل مفصل,والأخذ بعين الاعتبار الفروقات المؤقتة(Timing différences)(les écarts temporaires) الناتجة عن احتساب النتيجة المحاسبية والنتيجة الجبائية.[21]

7.3- المعيار المحاسبي IAS14: معلومات قطاعية

ينص هذا المعيار على تبيان أهم المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط من بينها عرض رقم الأعمال، الأرباح, حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية.

8.3- المعيار المحاسبي IAS16: إعادة تقييم الاستثمارات

ينص هذا المعيار على ضرورة إعطاء المؤسسة صورة حقيقية لذمتها المالية، وذلك بإعادة النظر في ممتلكاتها بإعادة تقييمها بسبب الميولات التضخمية التي تمسها، وقد تكون إعادة تقييم الممتلكات شاملة أي تشمل كل عناصر الميزانية (الاستثمارات والمحزونات)، وقد تكون إعادة تقييم جزئية أي تخص جانب الاستثمارات فقط (كما هو الحال في الجزائر).

9.3- المعيار المحاسبي IAS17: محاسبة عقود الإيجار

قرض الإيجار (Crédit- Bail): Contrat de location

يعالج هذا المعيار عقدي الإيجار العادي (التشغيلي) والإيجار التمويلي (Contrat de Location- Financement), فيعتبر العقد عقد إيجار تشغيلي إذا تم الاتفاق بين المؤجر والمستأجر على مبلغ معين متفق عليه خلال فترة الإيجار يكون بمثابة مصروف يتحمله المستأجر خلال الدورة, وإيراد إيجار بالنسبة للمؤجر, بينما يعتبر الإيجار إيجار تمويلي إذا حول المؤجر مخاطر ومنافع العين المؤجرة (الأصل) إلى المستأجر, إضافة إلى إمكانية نقل ملكية الأصل المؤجر إلى المستأجر بعد انتهاء مدة العقد, أي أن يكون للمستأجر الحق في شراء الأصل المستأجر في نهاية مدة العقد بأقل من قيمته العادلة (Sa juste valeur).[22]

وما يمكن الإشارة إليه أن العين المؤجرة (الأصل) حسب هذا المعيار تعتبر كأصول ثابتة ويتم إدراجها في ميزانية المؤسسة في بداية العقد وتهتلك بصفة عادية كأنها ملك للمؤسسة (بالرغم من أن شرط الملكية في الاستثمار يعتبر شرط ضروري لعملية إدراج هذا الأصل ضمن استثمارات المؤسسة), مع الالتزام بدفع قيمة الإيجار المستقبلي وتسجيله في جانب الخصوم من الميزانية, وينبغي فقط التمييز في قيمة الإيجار بين النفقات المالية وقيمة تعويض الأصل في حد ذاته La charge financière et le Remboursement du principal, أو بمعنى آخر فإن قيمة الإيجار تتضمن قيمة استهلاك القرض+ الفوائد الناتجة عنه (كنفقات مالية), فالنفقات

المالية توزع على مختلف السنوات خلال مدة عقد الإيجار, بشكل يسمح باستعمال معدل فائدة ثابت على القيمة المتبقية الواجبة الدفع خلال كل دورة[23].

4- مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في الجزائر (من خلال المخطط الوطني المحاسبي):

سبق الإشارة أن هناك معايير عديدة لا يتسع المقام لذكرها كلها, بل عرجنا على بعضها فقط، وعليه انطلاقا من المعايير السالفة الذكر ومطابقتها مع الأنظمة المحاسبية لبعض الدول ومن بينها الجزائر نجدها متباينة فيما بينها. وبالتالي فإن هدف هذه المعايير هو أساسا تقريب وتوحيد وتكييف (Harmonisation et Adaptation) هاتة الأنظمة على المستوى الإقليمي والدولي وهذا قصد تشجيع الاستثمار, وإضفاء الشفافية في سوق رؤوس الأموال والثقة لدى المستثمرين سواء كانوا وطنيين أم أجانب. وعليه فإن المؤسسات الجزائرية بحاجة إلى نظام محاسبي يتلاءم مع هذه المعايير وذلك بالتخلي تماما عن المخطط الوطني المحاسبي[24]، وهذا نظرا لأوجه الاختلاف الكثيرة الموجودة فيه والتي سنعرج على بعضها فيما يلي:

1.4- أوجه التقارب بين المعايير الدولية وما في المخطط الوطني المحاسبي لـ1975

عند مقارنتنا لمحتوى هذه المعايير المحاسبية الدولية مع ما هو معمول به في النظام المحاسبي الجزائري أو بالأحرى ما هو مطبق في المخطط الوطني المحاسبي بكل تعديلاته، نجد أن بعض المعايير تتطابق تماما مع ما هو موجود في نظامنا المحاسبي نذكر:

- ما يتعلق بإعادة تقييم الاستثمارات (Réévaluation) التي أحدثها القانون الجزائري من خلال المرسوم التنفيذي رقم 96-336 المؤرخ في 1996/10/12 المحدد لشروط إعادة تقييم الاستثمارات المادية القابلة للإهتلاك الواردة في ميزانيات المؤسسات التي تحكمها قواعد القانون التجاري، حيث يسمح هذا القانون بإعادة تقييم الاستثمارات القابلة للإهتلاك والإهتلاك المتعلق بها سواء كانت هذه الاستثمارات مهتلكة أو لم تهتلك بعد (وهو ما يعرف بإعادة التقدير أو التقييم الجزئي)وهذا قصد التقليل أو تصحيح التشوهات في المعلومات المحاسبية للمؤسسات خاصة التي تم إنشاؤها منذ عدة سنوات، وهو يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 ، والمطبق في كل من بريطانيا وفرنسا.

- وكذلك الحال بالنسبة لمصاريف البحث والتطوير (R.D) التي تسجل كمصاريف إعدادية في الصنف الثاني الاستثمارات حسب المخطط الوطني المحاسبي والتي يتم إطفاؤها على عدة سنوات (05 سنوات كحد أقصى)، وهو ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي رقم 09 ، إلا أن تطبيقه يختلف من دولة لأخرى، ففي الولايات المتحدة الأمريكية، ألمانيا وفرنسا تسجل هذه النفقات كنفقات جارية تتحملها الدورة، أما بريطانيا فتسجل مصاريف التطوير كأصول ثابتة ومصاريف البحث كنفقات جارية.

2.4- أوجه الاختلاف بين المعايير الدولية وما في المخطط الوطني المحاسبي لـ1975

بالرغم من التقارب الموجود في هذه المعايير مع ما هو مطبق في مخططنا المحاسبي الوطني إلا أنه توجد اختلافات جوهرية نقف عند بعضها فيما يلي:

– فيما يخص المعيار رقم 17 المتعلق بعقد الإيجار فإن المخطط الوطني المحاسبي لا يدرج الممتلكات أو الاستثمارات التي يتم اقتناؤها عن طريق عقد الإيجار ضمن الأصول الثابتة لإن شرط الملكية غير متوفر لإدراجه ضمن الاستثمارات.

– كذلك الحال بالنسبة للمعيار رقم 14 المتعلق بالمعلومات القطاعية فإن المخطط الوطني المحاسبي لا ينص على تفصيل المعلومات المتعلقة بمختلف قطاعات النشاط كعرض رقم الأعمال والأرباح حسب قطاع النشاط والمنطقة الجغرافية.

– يعاب على مخططنا المحاسبي بالنظر إلى ما تنص عليه المعايير المحاسبية الدولية أن القوائم المالية المعدة وفقه لا تعتبر معلومات مالية واقتصادية يمكن التعويل عليها لأخذ القرارات، وهذا باعتبار أن المعطيات الموجودة في الميزانية المحاسبية هي معلومات عامة وبالتالي لابد من تحويلها إلى ميزانية مالية ليتسنى فيما بعد تحليلها ومعرفة الوضعية المالية للمؤسسة، في حين أن حسب النظام المحاسبي الموحد فإن الميزانية تعبر في حد ذاتها عن ميزانية مالية وهذا لا يتطابق مع المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 المتعلق بعرض القوائم المالية، ناهيك عن غياب مخطط التمويل أو جدول يوضح تدفقات الخزينة (المعيار رقم 07).

خاتمة

إن التعديل الذي سيمس الجانب المحاسبي يساعد على تحضير مؤسساتنا لتقديم وعرض بيانات وقوائم مالية ومحاسبية موحدة تتماشى مع المعايير المحاسبية الدولية المعمول بها، حيث يسهل قراءتها وترجمتها وتفسيرها من قبل كل المتعاملين خاصة الأجانب منهم, وهذا ما يساعد بطبيعة الحال على جلب المستثمر الأجنبي.

وفي هذا الإطار يجب التنويه أن هذا التكييف يتطلب إرادة قوية لما يقتضيه من تحمل لتكاليف الانتقال من النظام المحاسبي الوطني إلى النظام المحاسبي الموحد وما يتطلبه من تحضيرات مادية وبشرية (التكاليف التي ستتحملها مؤسستنا للانتقال من المخطط الوطني المحاسبي إلى تطبيق المخطط الجديد, تكوين الإطارات, المحاسبين, تنظيم ملتقيات وأيام دراسية للتعريف والتحسيس بكيفية سير هذا المخطط...إلخ) , هذا بالإضافة إلى أن هذا التكييف ينبغي أن يؤدي فعلا إلى جلب المزيد من الاستثمارات لأجنبية.

الهوامش:

[1] - IAS : International Accounting standards .
(International Financial Reporting Standard) :(IFRS)
Ou : (Normes d Information financières Internationales

[2] -Walton P. : la comptabilité anglo-saxonne, 2ème éd. La Découverte, 2001.
van der Tas, L.G., 1992, .Evidence of EC Financial Reporting Practice, armonization: the Case of Deferred Taxation., *European Accounting Review* 1, 69-104.
street D. et Bryant SM : « disclosure level and compliance with IASs : a comparison of companies with and withaout US listings and filings », the international journal of accounting, vol. 35, n°3, 2000.
-Yuan Ding, Hervé Stolowy et Michel Tenuhaus, working paper, HEC, France, نقلا عن : décembre 2001.

[3] - IASC : international accounting standards commité.
تغير إسم هذه الهيئة (IASC) التي أنشئت سنة 1973 في لندن بعد إعادة هيكلتها في 2001/04/01 تحت إسم :
IASB :International Accounting Standards Board /ou : Conseil des Normes Comptables Internationales.

[4] - IFAC : International fédération accountants

(4) Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, comptabilité internationale, Vuibert, Paris, 1997, PP(13-14).

(5) ibid., P(33).

(6) عبد الحميد مانع الصيح, العولمة وتأثيرها على الأنظمة المحاسبية العربية, جامعة منتوري قسنطينة, العدد 17، جوان 2002., ص(106-105).

7) GAAP : Generally Accepted Accounting Principles (principes comptables généralement admis).

(8) Séminaire sur les normes comptables IFRS, Impact des Normes Internationales IASB sur la comptabilité a travers l'exemple francais, sous le parrainage de Mr Benachnhou Abd Elatif (ex-ministre des finances), 18-19/12/2004, Hôtel Sheraton, Alger, (Organisé Par Cyberalgerie) : www.cyberalgerie.com.

(9) يوجد حاليا 34 معيار أي أن 07 معايير تم إلغاؤها أو تعويضها أو دمجها في معايير أخرى, مثل المعيار(03) الذي تم تعويضه بالمعيار (27 و28) وكذا المعيار (05 و06) الذي تم تعويضهما بالمعيار (01) والمعيار (15) على التوالي, وكذا المعيار (13) بالمعيار رقم (01).

(10) عبد المجيد مانع الصيح, مرجع سبق ذكره, ص(106).

(11) أنظر المعيار رقم07 (IAS07) المتعلق ببيان تدفقات الخزينة لاحقا.

(12) Bernard raffournier, op.cit, P(46)

(13) تتمثل تكاليف الشراء (المخزونان) في ثمن الشراء والمصاريف المرتبطة بها من نقل وتأمين وجمركة, أما تكاليف التحويل تتمثل في اليد العاملة المباشرة ومصاريف الإنتاج غير المباشرة (كمصاريف الإنتاج المتغيرة والمصاريف الثابتة المرتبطة بالحجم العادي أو الطاقة العادية للإنتاج).

(14) Jean Claude Tournier, la révolution comptable du coût historique a la juste valeur, édition d'organisation, Paris, 2000, pp(133-134).

(15) كطريقة ما دخل أولا بخرج أولا FIFO, وما دخل أخيرا بخرج أولا (LIFO), وطريقة التكلفة الوسطية المرجحة (CMUP).

(16) Bernard Raffournier, op.cit, P(60).

(17) Ibid, P(61)

(18) IASB (International Accounting standards Board).
http://www.iasc.org.uk/cnt/cntprintable.asp?s/14/09/2002.

(19) Jean Claude tournier, op.cit PP(107-108).

(20) وفقا لطريقة التأجيل تؤجل الآثار الضريبية لفر وقات التوقيت الجارية وتحمل للدورة القادمة , أما في طريقة المطلوبات فتحدد الآثار المتوقعة لفر وقات التوقيت الجارية وتظهر في الميزانية إما كمطلوبات أو ديون تستحق الدفع في المستقبل أو كأصول (موجودات أو حقوق) بوصفها دفعات مقدمة عن ضرائب تستحق مستقبلا.

(21) Bernard Raffournier, op.cit, pp(52-53).

(22 Ibid, PP(84-85).

(23) Bernard Raffournier, op.cit, PP(45-46)

(24) الذي أصدر بموجب الأمر رقم 35/75 المؤرخ بـ 1975/04/29 والحامل للمخطط الوطني المحاسبي, والذي تم تعديله بموجب القرار الوزاري المؤرخ في 1999/10/09 المتضمن تكييف المخطط الوطني المحاسبي مع أنشطة الشركات القابضة وتجميع حسابات المجموعات, الجريدة الرسمية العدد 91 المؤرخة 1999/12/22, يعتبر هذا التعديل الأول والوحيد منذ 1975, حيث مس هذا القرار إدراج بعض الحسابات التي تتلاءم مع التوجه الجديد للاقتصاد الجزائري (الاقتصاد الحر), من بين هذه الحسابات نجد : تفصيل حساب 100, 101، 102، 103، 104 إلى رأسمال مطلوب ورأسمال غير مطلوب, مسدد وغير مسدد أيضا حـ/14 الإعانات,حـ/15 فرق إعادة التقدير, حـ/16: أموال خاصة أخرى, وإدارج حساب (206 و207) فيما يخص النفقات الإعدادية, حـ /480 الموثق, ...إلخ.
Pour les insuffisances du pcn Voir Ouandelous Mohamed.

قائمة المراجع:

1- رضوان حلوة حنان, النموذج المحاسبي المعاصر, هيكل نظرية المحاسبة, جامعة عمان الأهلية, الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية, دار وائل للنشر والتوزيع , الطبعة (1), عمان, الأردن, 2001.

2- سمير الريشاني، أثر المعايير المحاسبية المستخدمة في شركات صناعة إنتاج النفط والغاز في سوريا على تحديد التكاليف والدخل، دراسة تحليلية مقارنة، أطروحة دكتوراه في المحاسبة، جامعة دمشق، سوريا، 2002.

3- عبد الحميد مانع الصيح, العولمة وتأثيرها على الأنظمة المحاسبية العربية, جامعة منتوري قسنطينة، العدد 17، جوان 2002.

1-Bernard Raffournier, Axel Haller, Peter Walton, comptabilité internationale, Vuibert, Paris, 1997.

2-Houacine Arezki, L'harmonisation des états financiers, annales de l'institut maghrébin des douanes et de la fiscalité, Partenariat et investissement, IEDF, Algérie, Fev 1999.

3- Impact des normes comptables internationales sur la comptabilité française.

http:// www.creg.ac-versailles.fr/article.php.3.(consulté le 27/02/2006).

4- IASB (International Accounting standards Board).

http://www.iasc.org.uk/cnt/cntprintable.asp?s/14/09/2002.

5- Jean Claude Tournier, la révolution comptable du coût historique a la juste valeur, édition d'organisation, Paris, 2000.

6- Ministère des finances, conseil national de comptabilité (CNC), système comptable d'entreprise (SCE) projet 6B, juillet 2004.

7- Ouandelous Mohamed, Instruments comptables et gestion des société nationales, Mémoire pour le diplôme d'études supérieures, Institut des sciences économiques, Université d'Alger , 1975-1976.

8- Pierre Lassegue, gestion de l'entreprise et comptabilité, 11eme édition, Dalloz, Paris, 1996.

9- Séminaire sur les normes comptables IFRS, Impact des Normes Internationales IASB sur la comptabilité a travers l'exemple francais, sous le parrainage de Mr Benachnhou Abd ElAtif (ex-ministre des finances), 18-19/12/2004, Hôtel Sheraton, Alger, (Organisé Par Cyberalgerie) : www.cyberalgerie.com.