ضرورة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي

د. شعيب شنوف
عضو بالمخبر، أستاذ محاضر صنف ب، جامعة أمحمد بوقرة بومرداس،
Chennouf.net@voila.fr

مقدمة

يمكن القول أن السبب الرئيسي وراء الحاجة إلى دراسة المحاسبة تتمثل في مدى أهمية الاستفادة من البيانات المتولدة من الأنشطة الاقتصادية والأحداث التجارية، وكذلك إعداد القوائم المالية، الأمر الذي يؤدي إلى توصيل المعلومات المفيدة إلى متخذي القرارات، وبالتالي تصبح المحاسبة في خدمة الاقتصاد.

لكن التطور المستمر في قطاع الأعمال أدى إلى ظهور موضوعات جديدة تتطلب متابعة من الفكر المحاسبي، وتؤدي في نفس الوقت إلى حتمية تطوير النظم والقواعد المحاسبية لتستجيب لتلك التغيرات الجديدة في ظل التطورات الاقتصادية العالمية الحديثة. وتعتبر المحاسبة من الأدوات الهامة التي تستخدم في تحقيق العديد من الأهداف كالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء لترشيد القرارات على مختلف أنواعها، حيث يتم استخدام مخرجات المحاسبة بواسطة العديد من المستخدمين سواء داخل المؤسسة أو خارجها، وحتى يمكن استخدام مخرجات المحاسبة في تحقيق هذه الأهداف يجب أن تنتج هذه المعلومات بمستوي جودة مقبول.

ولقد حدثت عدة متغيرات دولية ومحلية هامة متمثلة في:

ا- إنشاء منظمة التجارة العالمية عام 1994 خاصة بالتحرير الكامل للتجارة الخارجية الدولية؛

ب- ظهور التكتلات الاقتصادية الكبيرة مثل دول الاتحاد الأوروبي، وزيادة حدة المنافسة العالمية؛

ت- بروز وتزايد دور الشركات متعددة الجنسيات؛

ث- ظهور شبكة الإنترنت والتي جعلت العالم كله كأنه يعيش في قرية صغيرة.

واعتبارا من مطلع عام 2005 أصبح تبني المعايير الدولية للمحاسبة إلزاميا بالنسبة للتقرير المالي للمؤسسات المتعاملة مع دول الاتحاد الأوروبي، كما سمحت لوائح هذا الاتحاد بالنسبة لبعض الدول الأعضاء به تبني تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة لهذه المؤسسات سنة2007 كأقصى مدة، ولكن بشروط معينة وفي حالات محدودة.

ومع هذا الاتجاه المتنامي لعولمة أو تبني معايير المحاسبة الدولية بشكل متزايد علي مستوي العديد من دول العالم والالتزام بتطبيق هذه المعايير، تتفاعل البيئة الجزائرية بشكل عام تفاعلا إيجابيا ومضطردا مع البيئة الدولية في المجالات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وغيرها، وقد حقق هذا التفاعل نتائج إيجابية. ولتطوير هذا التفاعل وزيادته وتعميق مجالاته في جوانب أخرى مكملة، وبما أن المهنة المحاسبية هي مجال آخر يترادف مع المجال الاقتصادي، فإن الأمر يتطلب الإجابة عن تساؤلات عدة منها:[1]

هل تم الإيفاء بمتطلبات توافق البيئة الجزائرية مع المعايير المحاسبية الدولية؟ إلى أي مدى؟ وفي أية جوانب؟ هل تم الإيفاء بمتطلبات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ وما هي الإنجازات؟

تسود الساحة الجزائرية ظاهرة الفساد المالي والإداري، فهل تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ستكون المفتاح الحقيقي لوضع نظام محاسبي يقضي على هذه المشكلة؟ وما هي أهمية المعلومات المحاسبية في التنبؤ بخطر الإفلاس؟ هل الجزائر مؤهلة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؟ وما هي صعوبات و تداعيات تبني المعاير المحاسبية الدولية؟

هل هناك برامج جديدة للجامعات الجزائرية في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الحالية والمستقبلية؟ هل لدينا برامج مستقبلية في العمل المحاسبي في الجزائر كفتح مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي؟ ولماذا لا يتم إصدار معايير جزائرية تتوافق من حيث الكم والكيف مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؟ وكيف تتعامل المؤسسات الجزائرية مع المشاكل التي تواجهها عند تطبيق وتبني المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة ؟

[1] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، الجزائر، 2008.

من خلال هذه الورقة سوف نحاول الإجابة على عدد من هذه الأسئلة من خلال النقاط التالية: حتمية التأهيل الدولي في المعايير المحاسبية؛ تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي المالي؛ الحالات الجديدة في التقييم والمعالجة المحاسبية؛ الدولة ليست الطرف الرئيسي الوحيد في تحريك التأهيل الدولي؛ مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد .

أولا- حتمية التأهيل الدولي في المعايير المحاسبية

1- ظروف الاقتصاد الدولية والشركات متعددة الجنسيات

تتجه جميع دول العالم ومن ضمنها الجزائر نحو الانضمام إلى المنظمة العالمية للتجارة، والانفتاح على الاقتصاد العالمي، وتقديم التسهيلات المختلفة لجذب رؤوس الأموال عن طريق الشركات متعددة الجنسيات والمنظمات المالية الدولية.

الأمر الذي جعل هناك طلبا كبيرا على الخبراء الدوليين من حملة الشهادات وذوي الخبرة المهنية الدولية في المحاسبة والتحليل المالي، والمراجعة وتدقيق الحسابات وإدارة المشاريع وغيرها.

وبالطبع فإن عدم توفر هذه الخبرات من حملة هذه الشهادات يجعل الشركات متعددة الجنسيات مثل شركات أجيب، وشل، وإلف في نيجيريا، وشيفرون، وإلف في أنقولا، وكذلك أجيب الايطالية، وتوتال الفرنسية بريتش بتروليوم البريطانية، وأنادركو الأمريكية وسيبسا الاسبانية في الجزائر، والمنظمات المالية الدولية، وشركات القطاع الخاص الأجنبية وبعض الإدارات و البنوك الخاصة مثل سيتي بنك في الجزائر، تستقدم الخبراء الدوليين من حملة هذه الشهادات من خارج الدول العاملة فيها، الأمر الذي يفقد أبناء البلد فرص التميز والحصول على أجور مرتفعة مقارنة باليد العاملة الأجنبية، أو الوصول إلى المستويات الإدارية العليا. وبحكم قربي من ظروف العمل في الشركة البريطانية بريتش بتروليوم بحاسي مسعود في الجنوب الجزائري في الفترة الممتدة من أكتوبر 2000 إلى أكتوبر[2] 2007، وجدت من بين أهم أسباب عدم وجود إطارات محلية تحمل مؤهلات مهنية دولية في هذه التخصصات هو عدم توفر وانتشار الوعي الكافي بأهمية التأهيل المهني الدولي، واكتفاء الإطارات المحلية بالتأهيل الأكاديمي المحلي التقليدي، وأحيانا

[2]Accounts Payable&Treasury Supervisor, British Petroleum & Sonatrach, REB, Hassi Messaoud, 2000-2007.

انعدام حتى التأهيل الأكاديمي بالنسبة للعديد من إطارات الشركة الوطنية للبترول سوناطراك.

يعد التأهيل المهني الدولي في المحاسبة والتحليل المالي مكملا مهما لما تم تناوله في مقررات الجامعات، ففي الجامعات يتم تناول المفاهيم والمبادئ والقواعد العامة لكل تخصص، بينما يركز التأهيل المهني على تأهيل الفرد لاستخدام تلك المفاهيم والقواعد في حياته العملية، لتكون ممارساته المهنية ترجمة سريعة لتلك القواعد والمفاهيم.

كما أن التأهيل المهني الدولي يعد ترجمة للمفهوم الحديث للإدارة وهو مفهوم الجودة الشاملة على مستوى الموظفين المتخصصين، بمعنى أن يكون الفرد قادرا على عمل ما هو مطلوب، ليتميز بذلك بقدرته على اتخاذ القرارات وتقديم النصائح في الوقت المناسب وبالجودة المطلوبة.

ولأن الشركات الجزائرية على غرار سوناطراك وبعض المؤسسات الأخرى المختلفة باتت تعمل في زمن العولمة، فقد أصبح لها علاقات وشراكات وأهداف تتجاوز الحدود الوطنية لتصل إلى النطاق الدولي، وبالتالي بات من الضروري حصول الإطار العامل في هذه الشركات على الجرعة المهنية والعلمية المناسبة للعمل وفقا للنطاق الجديد، وبالتالي فالتأهيل الدولي يمنحه هذه الجرعة بشكل مكثف ليكون ملما بقواعد الاقتصاد والتسويق الدوليين والمعايير المحاسبية الدولية، وقانون الأعمال الدولي فيما يخص العمل التجاري.

كما أن التأهيل الدولي يجعل الدارس خبيرا دوليا ملما بكل تفاصيل العمل الدولي والوطني في التخصص الذي يختاره، مع إلمامه بالقواعد الأساسية للتخصصات الأخرى والتي تمس عمله بشكل غير مباشر مثل دراسة بعض القضايا التي لم تكن المحاسبة التقليدية تهتم بها كعملية التوحيد المحاسبي العالمي، المعاملات بالعملة الأجنبية، ترجمة القوائم المالية بالعملة الأجنبية، مشكلة الضرائب على المستوى الدولي، وهذه بعض الأمثلة فقط التي لها علاقة بالمعايير المحاسبة الدولية، والمرتبطة بالشركات متعددة الجنسيات والأنشطة الدولية.

وبالإضافة إلى أن هذا التأهيل يمنح المتخصص جرعة مهنية تصل به إلى الاحتراف الدولي، إلا أنها أيضا تنشر في المجتمع ثقافة الإدارة الحديثة، الأمر الذي يجعل إدارة المؤسسات الصغيرة والكبيرة أكثر خبرة في التعامل مع المعطيات الاقتصادية، وإعداد

خطط وموازنات المشاريع، كما أنها تجعل المجتمع قادرا على استيعاب أثر البعد الاقتصادي الدولي على التغيرات الاقتصادية المحلية المختلفة،هذا من جهة ؛

ومن جهة أخرى فإن التأهيل الدولي يشكل استثمارا وطنيا هاما، لما يحققه من عوائد مالية مختلفة تتمثل في تخفيض تكاليف استقدام خبراء أجانب، وتوفير فرص عمل أكثر داخليا وخارجيا وبمرتبات وحوافز مرتفعة، وهو الأمر الذي يسمى بتحويل القوى البشرية إلى رأس مال أو استثمار اجتماعي قابل للتصدير.

2- حتمية تعديل المخطط المحاسبي الجزائري

ينبغي هنا الإشارة إلى أن المخطط المحاسبي الوطني الجزائري نسخة 75/35 المؤرخة في 29 أفريل 1975، وضع حسب معايير الاقتصاد الموجه أو المخطط، ولتحقيق أهداف الاقتصاد الكلي على مستوى التشغيل، الإنتاج وبالتالي وضع لتلبية حاجات المحاسبة الوطنية، واليوم الجزائر تشهد تحولا عميقا وذلك بفتح اقتصادها على اقتصاد السوق تحرير التجارة الخارجية، فتح رأس المال الاجتماعي للمؤسسات العمومية للخواص، تحرير الأسعار، إنشاء بورصة الجزائر، وجود بنوك خاصة، هذه التحولات تحتم على الجزائر توفير معلومات محاسبية ومالية، ذات نوعية تساعد المستثمرين على اتخاذ القرارات الرشيدة، وكذلك بالنسبة للمقرضين[3].

كذلك المرور إلى اقتصاد السوق يتطلب أدوات ووسائل جديدة تتلاءم مع الظروف الراهنة للعولمة وللمعايير المحاسبية الدولية، فالقوائم الحالية وفقا المخطط المحاسبي الجزائري، تعتبر غير مفيدة للمستثمرين والمقرضين، بقدر ما هي مفيدة وموجهة إلى مصالح الضرائب وتلبية حاجيات المحاسبة الوطنية. وفي هذا الإطار ينبغي الفصل بين الميزانية المحاسبية التي من المفروض أن يتم إعدادها على أساس قواعد تجارية، وبين الميزانية الجبائية.

لكن متطلبات اقتصاد السوق تتطلب ضرورة توفير قوائم مالية موجهة لصالح المستثمرين المقرضين، بحيث المستثمرين يهتمون بشراء الأسهم والمقرضون يقرضون أموالا، وبالتالي وجود إمكانية دخولهم في شراكة مع المؤسسة. لهذا الغرض ينبغي أن تكون لديهم معلومات محاسبية ومالية دقيقة، وصورة واضحة وعادلة، على الوضعية

[3]Saheb Bachagha, Pour un référentiel comptable algérien qui répond aux exigences de l'économie de marché, Dar El-hoda, Algérie, 2003 p: 7.

المالية للمؤسسة، هذه المعلومات يمكن تقديمها في شكل قوائم مالية تكون تستجيب بشكل أو بآخر للمعايير المحاسبية الدولية.

من خلال الممارسة المحاسبية للشركات متعددة الجنسيات العاملة في الجزائر ومع ظهور جملة من النقائص في المخطط المحاسبي الوطني، كان من الضروري القيام بتعديلات جوهرية عليه، ومحاولة تكييفه مع المعايير المحاسبية الدولية، وذلك من خلال إعداد إطار تصوري يتضمن الحسابات، وقواعد عملها، والطرائق المحاسبية المعتمدة في التقييم وإعادة التقييم، وإضافة القوائم المالية غير الموجودة فيه وتعديل الموجودة منها.

إن إصلاح النظام المحاسبي الوطني الجزائري يأتي نتيجة للتغيرات التي حدثت كالانتقال من النهج الاشتراكي إلى نهج اقتصاد السوق، وكذلك الشراكة مع الاتحاد الأوروبي، والتغيرات التي سوف تحدث خصوصا مع اقتراب انضمام الجزائر إلى المنظمة العالمية للتجارة (OMC)، هذه المعطيات تفرض على الجزائر جملة من التغيرات الحتمية التي تفرضها الظروف الحالية وإفرازات العولمة.

هذه الإصلاحات تأتي كاستجابة لحاجات متعاملين جدد مع المؤشرات الاقتصادية للشركات الجزائرية، نظرا لفتح الجزائر المجال للاستثمار الأجنبي، فالمستثمرون يأتون حاليا على رأس قائمة المستخدمين للقوائم المالية. والتي ليست من أولويات المخطط المحاسبي الوطني (PCN) في نسخة 1975م[4] .

ينبغي الإشارة إلى أن توجه الاقتصاد الجزائري من اقتصاد مركزي إلى اقتصاد أكثر اعتمادا على التمويل من السوق، يفترض تغيير أدواته وفلسفة هذا النظام الجديد، ومنها نظام محاسبي يستجيب لمتطلبات تعاملي السوق المالية (المستثمرين). وهذا عكس ما كان في النظام السابق الذي يكون فيه المتعامل البنوك (القطاع العام خاصة)، لذلك يمكن القول أن المخطط المحاسبي أدى دوره في هذا المجال. لأنه وضع لتحقيق أهداف محددة أهمها[5]:

- تسهيل التنبؤ واتخاذ القرار للتخطيط الوطني المركزي وللمؤسسات الاشتراكية التي قاعدة هذا التخطيط؛

---

[4] شعيب شنوف، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، حالة بريتش بتروليوم، أطروحة دكتوراه ، جامعة الجزائر ،2007.

[5] ناصر دادي عدون، شعيب شنوف، خصائص محاسبة الشركات الدولية وضرورة التوحيد المحاسبي الدولي، مجلة التواصل، العدد15، جامعة عنابة، الجزائر، 2005، ص103.

- استخراج بعض العناصر ذات معنى اقتصادي هام ولها إمكانية التجميع بسهولة لدى المحاسبة الوطنية مثل القيمة المضافة التكوين الإجمالي الخام لرأس المال الثابت والاستثمار المنتج؛

- معرفة مستوى المخزونات والتكاليف وسعر التكلفة بهدف تحسين كفاءة تسيير المؤسسات و لتمكين مقارنة الكفاءة بينها؛

- إدراك و تحكم في الارتباطات الموجودة في التسيير وذمة المؤسسة بواسطة تحليل ديناميكي في صورة تدفقات للعماليات المحققة.

3- الحاجة إلى المعلومات المحاسبية

إن البيئة الدولية الحالية في ظل العولمة الاقتصادية أدت إلى توفير ووجود معلومات محاسبية جديدة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية، لكن حتى مستخدمي القوائم المالية ليسوا وحدة متجانسة، ولذلك ينبغي مراعاة كل هذه المعطيات عند إعداد القوائم المالية وذلك من حيث :

-طرائق التقييم المحاسبي، التكلفة التاريخية، التكلفة الجارية؛

-إن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى بعض العناصر الهامة مثل توزيع الأرباح، ونتائج المؤسسة، فالمخطط المحاسبي الوطني (PCN)، ومن خلال جدول حسابات النتائج نجد نتيجة الاستغلال، ونتيجة خارج الاستغلال، وهذا لا يوضح بشفافية وضعية المؤسسة المالية، وذلك من خلال الغموض بين دورة الاستغلال ونتائج خارج الاستغلال؛

- المعلومات غير المالية : كل المعلومات غير المالية يمكن أن تفيد المؤسسة ومستخدمي القوائم المالية مثل المعطيات الخاصة بالإنتاج،علاقات المؤسسة بالغير...الخ؛

- المعلومات التقديرية المستقبلية: ينبغي على المؤسسة تزويد الغير بمعلومات حول أنشطتها المستقبلية والتكاليف والإيرادات المستقبلية؛

- ثبات الطرائق المحاسبية حتى تكون المعلومات المحاسبية قابلة للمقارنة وذات قيمة، ينبغي اعتماد طرائق محاسبية شبه ثابتة، و تكون للتقارير المالية قيمة تجانسيه .

ثانيا- تنظيم مهنة المحاسبة من خلال النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات[6]

[6]حسب القانون 07-11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007.

1- الإطار التصوري والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية

يتضمن النظام المحاسبي المالي إطارا تصوريا للمحاسبة المالية ومعايير محاسبية، ومدونة حسابات تسمح بإعداد كشوف مالية على أساس المبادئ المحاسبية المعترف بها مثل محاسبة الالتزامات، الاستمرارية في الاستغلال، القابلية للفهم، الدلالة، المصداقية، القابلية للمقارنة، التكلفة التاريخية وأسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني.

يشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها واختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عندما تكون هناك بعض المعالات غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار.

كما يتضمن الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية مفاهيم لكل من الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء ومجال تطبيق والمبادئ والاتفاقيات المحاسبية.

كما يحدد طرائق تقييم وحساب عناصر الأصول، الخصوم، المنتجات والأعباء، بالإضافة إلى أنواع الكشوف المحاسبية أو القوائم المالية وكيفية عرضها.[7]

2- النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

يسمى بالنظام المحاسبي المالي، وهو نظام لتنظيم المعلومة المالية بحيث يسمح بتخزين معطيات قاعدية عددية، يتم تصنيفها، تقييمها، وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة على الوضعية المالية وممتلكات الكيان (شخص طبيعي أو معنوي) ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية.

يضمن النظام المحاسبي للمؤسسات معطيات جديدة تحتوي على جملة من المبادئ المحاسبية والقوائم المالية، كما يتضمن:

- تصنيف الكتل المحاسبية والمجموعات؛
- تحديد الحسابات؛
- وضع القوائم المالية؛
- تحديد المبادئ المحاسبية التي تحكم الدورة المحاسبية.

ومن خلال الملاحظات الميدانية نجد أن الجزائر اعتمدت النموذج الذي تكون الدولة هي المشرف على إعداد المعايير المحاسبية، بمعنى النموذج الذي يركز على الاقتصاد الكلي، وهو ما نحاول التطرق إليه في النقاط التالية :

---

[7] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، 2008.

3- طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات

تمحورت عملية الإصلاحات حول العناصر التالية[8]:

أ-بناء الإطار التصوري للنظام المحاسبي الجديد؛

ب-إعطاء مفاهيم جديدة للأصول، الخصوم، رأس المال، الأعباء والنواتج؛

ت- تحديد طرائق التقييم المحاسبي؛

ث-تنظيم مهنة المحاسبة؛

ج-إعداد نماذج للقوائم المالية الختامية ووضع جداول وإيضاحات خاصة بالمفاهيم والجداول الملحقة؛

ح-تحديد الحسابات والمجموعات؛

خ- تحديد قواعد ومكانيزمات سير الحسابات.

يمكن القول انه حسب طبيعة النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات من خلال عملية الإصلاحات حول المخطط المحاسبي الوطني وبناء الإطار التصوري، يمكن أن يساهم في تنظيم مهنة المحاسبة بشكل أكثر مما كانت عليه سابقا. [9]

4- حسابات النظام المحاسبي المالي الجديد

من خلال ماجاء به النظام المحاسبي المالي الجديد، نلاحظ أنه تبنى حسابات المخطط الفرنسي العام لسنة 1983 م بنسبة تفوق 90 بالمائة، وعموما يحتوي الإطار المحاسبي الجديد على سبع مجموعات أساسية وهي كما يلي[10] :

الصنف الأول: حسابات الأموال الخاصة؛

الصنف الثاني : حسابات القيم الثابتة ؛

الصنف الثالث : حسابات المخزونات، الحسابات الجارية؛

الصنف الرابع : حسابات الغير؛

الصنف الخامس : الحسابات المالية ؛

الصنف السادس : حسابات الأعباء؛

الصنف السابع : حسابات الإيرادات.

---

[8]ISGA, Nouveau Plan Comptable des Entreprises et Normalisation Internationale, Op-Cit, p: 20.

[9] Le Nouveau Système Comptable , Document de travail, 2007.

[10] voir la loi 11-07 du 25 Novembre 2007 , JO N°74.

أما الأصناف 0، 8 و9 يمكن للمؤسسات استعمالها بحرية في التسيير من خلال محاسبة التسيير.

5 - عناصر القوائم المالية[11]

من خلال النظام المحاسبي الجديد نجد انه تم تبني القوائم المالية المعتمدة من طرف المعايير المحاسبية الدولية من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 والذي يتناول عرض القوائم المالية، بالإضافة إلى اعتماد المعيار المحاسبي رقم07 الذي يتناول تدفقات الخزينة.

ا- الميزانية أو المركز المالي : تحتوي على عمودين، الأول للسنة الجارية، والثاني مخصص للسنة السابقة (يحتوي على الأرصدة فقط)، وتتضمن العناصر المرتبطة بتقييم الوضعية المالية للمؤسسة؛

ب- حسابات النتائج أو قائمة الدخل: ترتب فيه الأعباء حسب طبيعتها أو حسب الوظيفة، كذلك يحتوي على أرصدة السنة السابقة، ومعطيات السنة المالية الجارية، ويتضمن العناصر المتعلقة بتقييم الأداء؛

ت- تدفقات أو سيولة الخزينة: يمكن إعداده باستعمال الطريقة المباشرة أو الطريقة غير المباشرة ،و يتضمن التغيرات التي تحدث في العناصر السابقة (ا ، ب)، ويهدف إلى توفير قاعدة لمستعملي القوائم المالية لتقييم قدرة المؤسسة على توليد سيولة الخزينة وما يعادلها، وكذا معلومات حول استعمال السيولة؛

ث- حركة تغيرات الأموال الخاصة: يشكل هذا الجدول تحليلا للحركات التي أثرت في الفصول المشكلة لرؤوس الأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية.

6- المبادئ المحاسبية الجديدة

بالإضافة إلى المبادئ المحاسبية المعروفة فان النظام المحاسبي الجديد اعتمد مبدأ جديد يتمثل في :

- مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني Prééminence : يعتبر هذا المبدأ جديد في الجزائر بحيث يقر مبدأ تغليب الواقع المالي على الشكل القانوني، أنه

[11] حسب القانون 07-11 الصادر بتاريخ 15 ذي القعدة 1428 الموافق ل25 نوفمبر 2007. وكذلك الجريدة الرسمية العدد 27 مايو 2008.

ينبغي التعامل مع الأحداث الاقتصادية حسب الواقع المالي وليس حسب الظاهر القانوني،فمن خلال هذا المبدأ يمكن تسجيل عقود الايجار-تمويل ضمن عناصر الميزانية.

-المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار-تمويل: [12]: عقود الإيجار هي عقود تتم بين طرفين مثل كل العقود التي تتم بين مؤجر ومستأجر، هذا العقد يعطي الحق للمستأجر في استخدام الأصل محل التأجير لفترة زمنية معينة مقابل مصاريف الإيجار وكمثال على ذلك إذا قامت شركة سوناطراك باستئجار طائرة لنقل عمالها من الجنوب إلى الشمال لمدة خمس سنوات، فكيف تتم المعالجة المحاسبية ؟ ففي السابق كانت هذه الطائرة لا تظهر في ميزانية الشركة ويظهر فقط مصاريف الإيجار في حسابات النتائج.

لكن من خلال النظام المحاسبي الجيد للمؤسسات وانطلاقا من مبدأ تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني، تتم المعالجة المحاسبية لهذا النوع من العقود عن طريق تسجيل الأصل محل التأجير ضمن عناصر الأصول بالقيمة العادلة أو القيمة المدفوعة. لكن بشرط أن يتم تحويل الأخطار والمنافع الاقتصادية إلى الطرف المستأجر حتى تصبح هده العقود، عقود إيجار-تمويل، وإلا تصبح عقود إيجار بسيطة ولا تخضع لهذه المعالجة[13].

أما المبالغ المستحقة الدفع كقيمة إيجار (مدفوعات الإيجار المستحقة الدفع) ينبغي تسجيلها في جانب الخصوم.

هذا المبدأ كان غير معمول به من خلال المخطط المحاسبي الوطني نسخة 1975، فالأحداث الاقتصادية كان التعامل معها حسب الشكل القانوني، وأسباب تسجيل عناصر الذمة للمؤسسة هو ملكية هذه العناصر.

وعليه ومن خلال النظام المحاسبي الجديد للمؤسسات أصبح من الضروري تسجيل العناصر التي تم استغلالها عن طريق قروض الإيجار – تمويل، ضمن عناصر الأصول وتسجل الديون المقابل لها ضمن عناصر الخصوم.

ومن خلال النظام المحاسبي المالي الجديد، نجد أن هذا الحساب يضم القيم التي هي ليست ملكا للمؤسسة حسب القانون، لكن تتوفر فيها شروط تمكنها من أن تكون ضمن

[12] La location financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif avec ou sans transfert de propriété en fin de contrat.

[13] Voir : www.iasb.org/ias17 .

عناصر الأصول وكمثال على ذلك عقود الإيجار - تمويل وبعض القيم الثابتة الأخرى التي هي في إطار التنازلات (mise en concession). بحيث تبنت الجزائر المعيار المحاسبي رقم 17 الذي يتناول المعالجة المحاسبية لعقود الإيجار، بحيث تتم المعالجة المحاسبية في كل من دفاتر المستأجر والمؤجر كمايلي:[14]

أ- المعالجة المحاسبية في دفاتر المستأجر : يسجل عقد الإيجار- تمويل في الأصول، بحيث يجعل إحدى حسابات القيم الثابتة مدينا حساب فرعي 21 ويقابله في الخصوم حساب الديون الخاص بهذا العقد (حساب 167 في الجانب الدائن).[15]

وعندما يتم تسديد الدفعات حسب الاتفاق يجعل حساب 167 مدينا بمبلغ السداد، وكذلك حساب المصاريف المالية يجعل مدينا وفي الجانب الدائن يكون حساب الخزينة أو يسجل مثل عملية شراء على الحساب.

ب- المعالجة المحاسبية في دفاتر المؤجر: يسجل مبلغ الأصل محل عقد الإيجار- تمويل في الحقوق طويلة الأجل (القيم الثابتة المالية) حساب 274، ولا يمكن تسجلها ضمن الممتلكات حتى ولو كان المؤجر لديه عقد امتلاك هذا الأصل.

وعند التحصيل يسجل في الجانب الدائن 274 حساب قروض وحقوق خاصة بعقد الإيجار-تمويل وحساب 762 إيرادات الأصول المالية. مقابل تسجيل حساب الخزينة مدينا.

ثالثا- الحالات الجديدة في التقييم والمعالجة المحاسبية

1- قياس عناصر القوائم المالية[16]

أ- طريقة التقييم يجب أن تكون انطلاقا من مبدأ التكلفة التاريخية (تكلفة الشراء، تكلفة الاقتناء ، تكلفة الانجاز ..).

ب- في بعض الحالات يجب تقييم بعض العناصر انطلاقا من:

---

[14] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية،2008

[15] Les immobilisations en location-financement qui ne sont pas juridiquement propriété de l'entreprise mais qui répondent à la définition d'un actif, figurent en immobilisations corporelles à l'actif du preneur, et en créances à l'actif du bailleur.

Par ailleurs, le bien est traité après sa comptabilisation initiale comme les autres immobilisations de l'entreprise : amortissement sur la durée d'utilité, éventuellement constatation d'une perte de valeur.

[16] Système Comptable, Document de travail, 2008.

ب-1- القيمة العادلة (Juste Valeur) أو السوقية في ظل المنافسة العادية[17]

ب-2 القيمة المحققة

ب-3 القيمة الحالية Valeur Actualisée

ت- القيم الثابتة : تسجل محاسبيا بقيمة تكلفة الاقتناء والمصاريف الملحقة مثل مصاريف التركيب، الرسوم المدفوعة، ومصاريف أخرى لها علاقة مباشرة.

لكن المصاريف الإدارية، المصاريف العامة، ومصاريف الانطلاق لا تدخل ضمن القيم الثابتة.

ث- القيم الثابتة المنتجة عن طريق المؤسسة نفسها، تضم تكلفة الإنتاج، أعباء التجهيزات، اليد العاملة، المصاريف الأخرى التي لها علاقة بالإنتاج.

ج- المصاريف والأعباء اللاحقة المتعلقة بالقيم الثابتة تسجل وتضاف إلى القيمة المحاسبية للقيم الثابتة في الحالات التالية فقط:[18]

ج-1- إذا كانت هذه المصاريف خاصة بإصلاحات تزيد في العمر الإنتاجي للاستثمار المعني أو زيادة في القدرة الإنتاجية.

ج-2- تغيير بعض أجزاء الاستثمار (وسائل الغيار) تؤدي إلى تحسين نوعية الإنتاج أو تحسين الإنتاجية.

ج-3- إدخال وسائل جديدة من شأنها تخفيض الأعباء الوظيفية للاستثمار.

ح- الاهتلاكات المطبقة على القيم الثابتة يمكن أن تكون كما يلي:

ح-1 طريقة الاهتلاك الثابت

ح-2 طريقة الاهتلاك المتناقص

ح-3 طريقة الاهتلاك حسب الوحدة المنتجة،عندما يكون أساس الأعباء أو مصدرها هو استعمال الاستثمار أو الإنتاج.

لكن عندما لا يمكن استعمال هذه الطريقة بشكل دقيق وواضح يستحسن اعتماد طريقة الاهتلاك الثابت.

---

[17] Voir : Muriel NAHMIAS, L'essentiel des normes IAS/IFRS, editions d'organisation, paris, 2004, juste valeur, une révolution comptable, p : 69.

[18] شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، 2008.

طريقة الاهتلاك، العمر الإنتاجي للاستثمار، القيمة المحاسبية المتبقية، ينبغي مراجعة كل هذا بصفة دورية وفي نهاية كل دورة وعلى هذا الأساس يتم تغيير الاهتلاك المستقبلي.

المباني والأراضي : تعتبر المباني أصل قابل للاهتلاك، أما الأراضي فعموما فهي غير قابلة للاهتلاك إلا في حالات خاصة.

القيم الثابتة المادية والمعنوية ينبغي حذفها من الميزانية في حالة خروج هذه القيم من المؤسسة أو في حالة عدم وجود مكاسب أو عوائد منتظرة منها.

العمر الإنتاجي للقيم الثابتة المعنوية لا يجب أن تتعدى العشرون عاما.

2-التقييم والمعالجة المحاسبية

من خلال النظام المحاسبية المالي الجديد للمؤسسات نجد أن الجزائر تبنت العديد من الحلول المحاسبية المعتمدة من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC.

أ-ضرائب الدخل المؤجلة[19] (Impôts Différés): تم تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 والذي يتناول ضرائب الدخل المؤجلة .إن ضريبة الدخل المؤجلة تتعلق بالضرائب على الأرباح القابلة للدفع (Payable) ونعني بها ضريبة مؤجلة كالتزام (خصوم) أو ضريبة قابلة للاسترجاع (Recouvrable) ونعني بها ضريبة مؤجلة أصول، أثناء الدورات المستقبلية.

إن ضريبة الدخل المؤجلة كأصل هي عوائد ضريبية مستقبلية، بحيث أنها تمثل أرباح تم إخضاعها من قبل للضريبة ولكن لم يتم التقرير عنها في قائمة حسابات النتائج بعد، كذلك فإن ضرائب الدخل التي يتم تسديدها من قبل على ذلك الدخل تعتبر في الحقيقة بمثابة مصاريف مدفوعة مقدما.

أما ضريبة الدخل المؤجلة خصوم أو التزام ضريبة الدخل المؤجلة، يمثل التزام ضريبة دخل مستقبلية متوقع نتيجة للأرباح الحالية أو عن الفترات السابقة والتي تم التقرير عنها سابقا في القوائم المالية، إلا أنه لم يتم إخضاعها للضريبة.[20]

[19] L'imposition différée est une méthode comptable qui consiste à comptabiliser en charges la charge d'impôt sur le résultat imputable aux seules opérations de l'exercice.

[20]Un impôt différé correspond à un montant d'impôt sur les bénéfices payable (impôt différé passif) ou recouvrable (impôt différé actif) au cours d'exercices futurs.

ب – العمليات بالعملة الأجنبية: تم تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 21 ، بحيث الأصول التي تم اقتناؤها بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية حسب سعر الصرف الجاري، أما الحقوق والديون المقيمة بالعملة الأجنبية يجب تحويلها إلى العملة الوطنية بسعر الصرف التاريخي (تاريخ العقد أو الاتفاق). فروقات أسعار الصرف تسجل مباشرة في الأموال الخاصة.[21]

ت- **شهرة المحل** [22] Good will تنشأ شهرة المحل عادة من شراء أو تجميع المؤسسات أو من عملية ضم مؤسسة لأخرى، وبالتالي عند هذه العمليات يجب أن تظهر شهرة المحل من ضمن الأصول.

ث- **إعادة التقييم:**

ث-1- **القيمة العادلة**[23] Juste Valeur **:** القيمة العادلة للأراضي والمباني هي القيم السوقية و تحدد هذه القيم من طرف خبراء مختصين ومؤهلين في هذا المجال، أما المنشآت أو معدات الإنتاج فالقيمة العادلة هي القيمة السوقية. أما في حالة المنشآت الخاصة والتي لا يمكن تحديد لها قيم سوقية، فالقيمة العادلة هي القيمة البديلة الصافية.

---

[21]Lorsque la naissance et le règlement des créances ou des dettes s'effectuent dans le même exercice, les écarts constatés par rapport aux valeurs d'entrée, en raison de la variation des cours de change, constituent des pertes ou des gains de change à inscrire respectivement dans les charges financières ou les produits financiers de l'exercice.

[22] les écarts d'acquisition (ou goodwill) résultant d'un regroupement d'entreprises dans le cadre d'une acquisition, d'une fusion ou d'une consolidation.

L'écart d'acquisition est un actif non identifiable, et par conséquent doit être distingué des Immobilisations incorporelles qui, par définition, sont des actifs identifiables. Les pertes de valeur constatées à la suite d'un test de dépréciation sur un écart d'acquisition ne peuvent pas faire l'objet de reprises ultérieures, contrairement aux pertes de valeur constatées sur les autres actifs.

[23] La juste valeur des terrains et constructions est habituellement leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée par des évaluateurs professionnels qualifiés.

La juste valeur des installations de production est également leur valeur de marché. En l'absence d'indications sur leur valeur de marché (installation spécialisée), elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.

ث-2- **الاهتلاكات :** المبالغ القابلة للاهتلاك هي المبالغ أو القيم المحصل عنها بعد إعادة التقدير بمعنى أنه ينبغي إعادة النظر في الاهتلاكات في نهاية كل دورة وتحسب على أساس القيم العادلة بدلا من التكلفة التاريخية[24].

ث-3- **حالة ارتفاع القيمة المحاسبية:** في حالة ارتفاع القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير فان هذا الارتفاع يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقدير. ويعتبر إيرادات أو يتم تخفيضه من نفس الأصل الذي تم تقيمه في السابق ونتج عنه فرق سالب أو نقص في القيمة الذي يعتبر أعباء.

ث-4- **حالة انخفاض القيمة المحاسبية**: في حالة انخفاض القيمة المحاسبية لأصل معين عند إعادة التقدير فان هذا الانخفاض يعالج مباشرة مع الأموال الخاصة ويسجل في فرق إعادة التقدير، ويعتبر أعباء و تتم المقاصة من نفس الأصل الذي تم تقيمه في السابق و نتج عنه فرق موجب أو زيادة في القيمة الذي يعتبر إيراد.

ث-5 **إعادة تقييم الأصول المعنوية**: يمكن إعادة تقديرها بنفس الكيفية للأصول المادية لكن إعادة التقدير تتم إذا كان هناك سوق خاص بالقيم المعنوية، أوهناك تقييم لنفس العناصر المتجانسة.

ج- **الأصول المالية غير المتداولة –سندات وحقوق**: تشمل سندات المساهمة والحسابات الملحقة، وتكون من خلال أسهم في الشركات الفرعية للشركة الأم أو الشركات الحليفة أو مؤسسات أخرى. سندات أخرى أو سندات توظيف طويلة المدى. بالإضافة إلى قروض ممنوحة وحقوق لدى الغير تتعدى السنة .

ح- **المخزونات والحسابات الجارية**: تعبر المخزونات من ضمن الأصول المتداولة وتشمل المواد الأولية واللوازم والبضائع والمنتجات بمختلف أنواعها القابلة للتخزين.

ح-1- **تقييم المخزونات**: تم تبني المعيار المحاسبي الدولي رقم 02، بحيث يتم تقييم المخزونات بتكلفة الشراء أو الاقتناء التي تشمل أسعار الشراء وكل المصاريف الملحقة

[24]Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée par application d'un indice déterminé par rapport à son coût de remplacement net d'amortissement ou par référence à la valeur du Marché, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est ajusté proportionnellement à la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation soit égale au montant réévalué.

Après réévaluation, les montants amortissables sont déterminés sur la base des montants réévalués.

بعملية الشراء، مثل مصاريف الإدارة والمالية و المصاريف العامة، وعموما يتم تقييم المخزونات إما بتكلفة الشراء أو تكلفة الإنتاج وهذا على حسب طبيعة المخزون وفي بعض الحالات الخاصة عندما تكون قيمة المخزون غير قابلة للتحقق، يمكن أن يقيم بسعر البيع بعد خفض الهامش المطبق على كل نوع من المخزون .

ح-2- **طرائق التقييم**: في حالة خروج المخزونات من المخازن أو عند عملية الجرد سواء بالنسبة للمواد الأولية أو المنتجات تعتمد إحدى الطريقتين: طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة أو طريقة ما ورد أولا صدر أولا FIFO.

ح-3 -**حالة المخزونات الزراعية**: تعالج المخزونات الزراعية بالتكلفة الأولية محاسبيا، وتقييم بالقيمة العادلة عند تاريخ الإقفال.

خ- **مؤونات الأعباء والخسائر**: تعتبر مؤونات الأعباء والخسائر من ضمن عناصر الخصوم، و تسجل في الحالات التالية[25]:

- هناك إلتزام حالي قانوني ناتج عن أحداث ماضية؛
- احتمال خروج موارد من أجل تسوية هذا إلتزام ؛
- إمكانية تحديد وتقدير القيمة المقابلة لهذا الالتزام بصفة دقيقة و عادلة.

يجب إعادة النظر في قيمة المؤونة عند نهاية كل دورة محاسبية، ولا يمكن استعمال المؤونة في غبر الهدف الذي وضعت من أجله.

رابعا- الدولة ليست الطرف الرئيسي الوحيد في تحريك التأهيل الدولي

يجب أن نخرج من هذه النظرة التبسيطية إلى العوامل التي تحرك النمو والتنمية، لندخل في حيز التحليل والعمل الجاد الأطراف الأخرى في المجتمع، غير الجهاز المركزي للدولة، والتي لا تقل مسؤولياتها عن مسؤولية الدولة في النجاح أو الإخفاق التنموي. أن لهذه الأطراف دورا مهما في دفع عجلة التأهيل الدولي في المحاسبة والتحليل المالي، والتنمية في جوانبها المختلفة، ويمكن تسميتها بـأركان التغيير (Agents of change)، وهي المؤسسات التربوية من جامعات ومعاهد متخصصة ومؤسسات القطاع الخاص، من شركات ومنظمات جماعية وهيئات مهنية ونقابية، والهيئات المحلية الولائية والبلدية، بالإضافة إلى النقابات العمالية والفلاحية.

[25] Les pertes opérationnelles futures ne font pas l'objet d'une provision pour charges.

وأطراف التغيير هذه إن لم تلعب دورها في آليات التنمية بشكل نشط ومبادر(Pro-Active)، بما فيه دورها في التأثير على الأجهزة المركزية للدولة من اجل تغيير السياسات الاقتصادية والاجتماعية الإجمالية (Macro-policies)، فان الإخفاق التنموي هو شبه حتمي، ذلك أن عملية التأهيل،خاصة، هي عملية معقدة، متعددة الأطراف والجوانب، وهي مسؤولية جماعية تُحتم على جميع أركان التغيير أن يساهموا فيها على قدم المساواة في النشاط والعمل والمبادرة. ومهما كانت أهمية الدولة المركزية وتشريعاتها وقدرتها على الإنفاق في الميادين الاجتماعية المختلفة، فان نشاطات ومبادرات الأركان الأخرى للتغيير لا تقل أهمية في المعادلة التنموية ككل.

1- الجامعات ومراكز التكوين المهني ركن أساسي في معادلة التأهيل المحاسبي[26]

إن المؤسسات التربوية و الجامعات هي بدورها، ورغم أهميتها القصوى في المعادلة التنموية، فهي تعمل في بيئة شبه مقفلة، ولا ترتبط أو تتواصل بشكل كاف مع القطاع الخاص المحلي أو الخارجي لكي تؤمن لطلابها مستقبلهم الاقتصادي وتجنبهم حالات البطالة الطويلة أو الاغتراب بحثاً عن العمل اللائق. ولا تقوم المؤسسات التربوية، خاصة الجامعية منها، إلا بشكل هامشي للغاية بالجهد المطلوب عادة من الجامعات ومراكز البحث لإنشاء المراكز البحثية والمخابر التي يمكن أن تخدم كلاً من القطاع العام والقطاع الخاص في إطار الجهود الجماعية التي لا بد منها لإرساء دعائم التنمية من خلال التحكم في النظام المحاسبي الدولي، خصوصا مع غزو الشركات متعددة الجنسيات السوق الجزائرية.

هنا يجب الإشارة إلى ضرورة إعداد برامج جديدة للجامعات الجزائرية في المجال المحاسبي تتوافق مع المعطيات الدولية، حتى يكون لدينا برامج مستقبلية في العمل المحاسبي في الجزائر كفتح مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي.[27]

---

[26] شعيب شنوف، مستقبل الاقتصاد الجزائري خارج المحروقات في ظل المعادلة الدولية، كتاب قيد النشر.

[27]شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية، 2008.

2- القطاع الخاص والنقابات وصلاتها مع العناصر الأخرى في معادلة التأهيل الدولي

كثيرا ما يُنظر إلى القطاع الخاص على أن سوء أو ضعف أدائه يعود إلى العراقيل العديدة التي تضعها الدولة وتشريعاتها في عمله الاستثماري الذي يحتاج إلى حرية مطلقة وعدم تدخل الدولة. كما لا يعي معظم فعاليات القطاع الخاص مسؤولياتهم في إرساء دعائم التسيير المحاسبي والمالي وتسيير المشاريع.

إنما غياب النظرة الشاملة إلى مشاكل التنمية عموما لدى أجزاء واسعة من القطاع الخاص، أي تطوير التصور المناسب للتصدي الفعّال لأسباب العجز التنموي وإقناع الدولة بتبني التصور أو تعديله للعمل المشترك بين القطاع العام والقطاع الخاص في وضع نظام محاسبي فعال يمكن من خلاله وضع حد لظاهرة الفساد المالي والإداري.

خامسا- مهنة المحاسبة ودورها في بناء الاقتصاد

أصبحت مهنة المحاسبة كغيرها من المهن الأخرى لها معاييرها ومبادئ ممارستها وأخلاقياتها المتعارف عليها دولياً حيث يمكن الرجوع إليها والوقوف عليها عند الحاجة وباستخدام تلك المعايير في الممارسة والتقيد بها يمكن الحد من الاجتهادات وتعدد المعالجات للموضوع الواحد.

إن مهنة المحاسبة وإن كانت تشبه غيرها من المهن الأخرى من حيث أهمية الدور الذي تقوم به في المجتمع، إلا أنها تختلف عنها من حيث أصولها وقواعدها، فالمحاسبة علم اصطلاحي، غرضه قياس الوضع المالي ونتائج العمليات لنشاط اقتصادي. ولعل أوجز تعبير عن طبيعة المحاسبة هو ما يرد في تقرير مراجع الحسابات عبارة "فيما إذا كانت البيانات المالية تظهر بصورة عادلة وضع المؤسسة المالي ونتائج أعمالها وفقاً "للأصول المحاسبية المتعارف عليها". والصورة العادلة في عرف المحاسبين والمراجعين، لا يمكن الحكم عليها بشكل مطلق بل في إطار "الأصول المحاسبية المتعارف عليها".[28]

تعتبر مهنة المحاسبة كغيرها من المهن كالطب والهندسة لها دورها ومكانتها وأهميتها المجتمعات المتطورة، فقد أفردت لها دراسات متخصصة في الجامعات لتدريس أصولها وقواعدها وأسست لها جمعيات مهنية محلية ودولية تعقد الامتحانات التأهيلية لعضويتها،

[28] مقال من الانترنت، جوان، 2008.

وتحرص على تطوير مستوى الكفاءة والممارسة والسلوك المهني بين أعضائها وتعمل على حماية وحفظ استقلاليتهم وممارسة الرقابة المهنية عليهم والقيام بكل ما من شأنه تقدم وحماية سمعة المهنة سواء فيما يتعلق بالممارسة المهنية أو الخدمة في مجال الصناعة أو التجارة أو الخدمة العامة.

1- الاعتراف بمؤهلات المحاسبة عبر الحدود

تقليدياً كان الاعتراف المتبادل بمؤهلات المحاسبين المهنيين بين مجال وآخر يتم بواسطة المنظمات المهنية ذات العلاقة الوطيدة فيما بينها، والتي لها نفس التقاليد والأهداف والغايات. إلا أن هذا الاعتراف كان يتم أحياناً بواسطة السلطات التي تصدر التراخيص متى كانت هذه السلطات هي التي تسمح بالمراجعة/ التصديق وغيرها من الأعمال المخصصة بدلاً من الهيئة المهنية.

وبصورة عامة فإن الاعتراف مشترط بوجود شخص يتمتع ببعض المتطلبات في التعليم والخبرة أو الامتحانات أو الإقامة، لمعرفة الفوارق في التشريعات المعنية. إلا أن هذه الممارسات لم تكن منتشرة بسبب العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتضاربة أحياناً وقد نجحت المتطلبات المختلفة للاعتراف بالمحاسب مثل الاختلاف في النظم التعليمية، والفوارق الموجودة في معايير المحاسبة والمراجعة، والقوانين واللوائح ذات العلاقة، وأيضاً الفوارق في كيفية تنظيم المهنة في مختلف البلدان في عرقلة التنقل والحركة. أضف إلى ذلك متطلبات الجنسية والإقامة التي تأتي بحواجز إضافية.

2- مساعي المنظمة العالمية للتجارة في عولمة مهنة المحاسبة

تعالج هذه المنظمة العقبات التنظيمية التي أمام التجارة الدولية والاستثمار الأجنبي في الصناعات الخدمية، ومن بينها ممارسات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود، وذلك بوضع قواعد ترمي إلى:

- التكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي من أفراد ومؤسسات بنفس المزايا التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم المحليون بحكم التعليمات الحكومية.

- إزالة العقبات العنصرية في الدخول إلى السوق والممارسة من أشخاص من أقطار أخرى، وذلك بالتركيز على القضايا التي تتعلق فقط بالمؤهلات المحاسبية.

- توفير اتفاقية لجميع مقدمي الخدمات فيما يتعلق بالقواعد التي تحكم الاعتراف بالمؤهلات.

3- الاعتراف بمؤهلات المحاسبين الأجانب

نالت المطالبة بالاعتراف بمؤهلات المحاسبين الأجانب دفعاً خاصاً بنجاح جولة أوروغواي للاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة (الغات) وظهور المنظمة العامة للتجارة، حيث تعالج العقبات التنظيمية التي تواجه التجارة العالمية والاستثمارات الأجنبية في الصناعات الخدمية ومن بينها خدمات المحاسبة وغيرها من المهن عبر الحدود. وتضع المنظمة جملة من القواعد لضبط التدخل الحكومي في السوق وذلك للتكفل بأن يتمتع مقدمو الخدمات ذات الطابع الدولي، سواء كانوا أفراد أو مؤسسات، نفس الامتيازات التي يتمتع بها أقرانهم أو منافسوهم.

الخاتمة

تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات الوطنية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق، تتزايد الحاجة إلى ضرورة التأهيل الدولي لإيجاد نقطة تلاقى بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى الوطني وبين معايير المحاسبة الدولية، ولكن لتحقيق درجة اكبر من الشفافية على المستوى العالمي، ينبغي توافر المؤسسات اللازمة لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث هذا التوافق. بالإضافة إلى ذلك، يحتاج الأمر إلى توافر ميثاق فعال لأسلوب ممارسة سلطات الإدارة (corporate governance) ودرجة اكبر من الاستقلالية على مستوى مجالس الإدارات. وأخيرا يجب أن يتضمن إطار التأهيل الدولي بعض معايير الفعالية غير المالية حتى تتمكن الشركات من إعداد التقارير حول أنشطتها في مجال المسؤولية الاجتماعية مع تحديد درجة الإفصاح حول المعلومات المالية التي تتسم بالحساسية الشديدة.

إن وضع واستخدام معايير المحاسبة الدولية وحده لا يكفى لتحقيق نوع التنمية المطلوبة. غير أن توفيق معايير المحاسبة الدولية مع النظام المحاسبي المالي الجديد للمؤسسات سيكون له اثر هائل على التدفقات النقدية. ويجب أن تقوم بإنشاء مركز وطني مختص بمعايير المحاسبة الدولية والإبلاغ للعمل مع عدة مؤسسات ومنتديات لوضع إطار مقبول عالميا لإعداد التقارير المالية، ولما لا وضع مخطط محاسبي عالمي موحد.

مصادر ومراجع أخرى:

-ALEXANDER (David) - ARCHER (Simon) - The European Accounting Guide - Academic Press Limited - London –1992 .

-ALLEN (David Grayson) - MC DERMOTT (Kathleen) - Accounting for success - A history of Price Waterhouse in América 1890 - 1990 - Harvard - Boston - 1993 .

-BERNHEIM (Yves) – L'essentiel des US GAAP – Référentiel comptable américain et enjeux de l'harmonisation internationale – Mazars et Guerard – Editions Maxima – 1ère édition 1997 -- 2ème édition Paris 1999 .

-BINET (Laurence) - Les Etats financiers anglo-saxons. Comparaison avec les états financiers dans le cadre de l'harmonisation internationale - Economica - Paris - 1991.

-Laurent Bailly, comprendre les IFRS, Maxima, France paris, 2005.

-Muriel Nahmieas, L'essentiel des normes, IAS/IFRS, éditions d'organisation, 2004.

-IASC, Normes comptables Internationales, IASC – OEC – CNCC, Paris 1999.

-IASC, Normes comptables Internationales, Mise à jour 2 000, IASC, OEC, CNCC, Paris 2001.

IASC, International accounting standard, Presentation of Financial Statements, London, August 1997