

**الملتقى الدولي حول: النظام المحاسبي المالي في مواجهة المعايير الدولية للمحاسبة (IAS
(IFRS) و المعايير الدولية للمراجعة (ISA): التحدي.**

يومي 13 و 14 ديسمبر 2011

بحث من إعداد :

<p>الاسم الكامل: مريم تواتي المؤهل العلمي : سنة الرابعة دكتوراه تخصص ادارة الأعمال. الجنسية: جزائرية مكان العمل : أستاذة بـ جامعة سعد دحلب - البلدية - دولة الجزائر. العنوان البريدي: شارع مناد محمد عمارة أ رقم 18 بوفاريك - البلدية - . رقم الهاتف: 00213.554.28.28.11 رقم الفاكس : البريد الإلكتروني : mhetmf@yahoo.fr</p>	<p>الاسم الكامل: زينب حجاج المؤهل العلمي : سنة الثالثة دكتوراه تخصص محاسبة وتدقيق. الجنسية: جزائرية مكان العمل : أستاذة بـ جامعة سعد دحلب - البلدية - دولة الجزائر. العنوان البريدي: 17 سيدي عبد القادر i البلدية - الجزائر - رقم الهاتف: 00213.777.24.48.39 رقم الفاكس : 00213.25.36.06.86 البريد الإلكتروني : hadjadj.zineb@hotmail.fr</p>
<p>أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتشبيات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.</p>	<p><u>عنوان المداخلة:</u></p>

أثر التوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للنتيقات بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية.

ملخص البحث.

من أجل تحقيق جودة المعلومات المالية و الشفافية في القوائم المالية، الأمر الذي يمكن المؤسسات الاقتصادية الجزائرية من مواجهة تحديات العولمة، و تحقيق مسار انضمام الجزائر لمنظمة التجارة الدولية التي تفرض عليها إتباع المقاييس الدولية، قامت الجزائر بإعداد نظام محاسبي مالي يتوافق مع المعايير الدولية للمحاسبة. و بالتالي يتمحور هذا البحث حول دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية " النتيقات"، وتم البحث من خلال المقارنة بين المعالجة المحاسبية لهذا البند و ما تنص عليه المعايير المحاسبية، بالإضافة إلى استخراج مزايا هذا النظام ، و الأثر الإيجابي و السلبي الذي ينتج عن التوافق بين النظام المحاسبي المالي والمرجعية المحاسبية الدولية.

محتويات البحث:

مقدمة.

1. مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية للنتيقات
 - 1.1. النتيقات المعنوية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة
 - 2.1. النتيقات المادية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة
 - 3.1. النتيقات المالية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة
 2. أثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية للنتيقات.
 - 1.2. مزايا النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي المطبق سابقا
 - 2.2. الأثر الإيجابي للتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للنتيقات
 - 3.2. الاثر السلبي لتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للنتيقات.
- خاتمة.

مقدمة.

في ظل الجهود الدولية للتوافق المحاسبي، والتبني المتزايد لمعايير المحاسبة الدولية والتي تهدف إلى الشفافية والتقليل من الاختلافات على المستوى الدولي، فقد انظم إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية أكثر من مئة وسبعون دولة، وهناك من الدول من تبنت هذه المعايير ضمن معاييرها الوطنية كمصر، الأردن والكويت...، في حين قامت دول أخرى بتجسيد هذه المعايير من خلال وضع نظام محاسبي كتونس، المغرب ولبنان، أما بالنسبة للجزائر فقد أقدمت مؤخرا على إصلاح نظامها المحاسبي في إطار ما تنص عليه هذه المعايير.

وعليه فإننا نهدف من خلال هذا البحث إلى معرفة مدى تطابق النظام المحاسبي المالي مع المرجعية المحاسبية الدولية، من خلال دراسة بند مهم من بنود القوائم المالية ألا و هو "التثبيات"، حيث تمثل الوسائل والموارد التي تستخدم في تسيير أعمال مختلف في المؤسسات الاقتصادية، أي عمليات إنتاج و توريد البضائع و الخدمات، تأجيرها للغير أو لأغراض إدارية. كما نهدف من خلال هذا البحث إلى معرفة تمكن النظام المحاسبي المالي - المطبق خلال سنتين في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية - من تغطية نقائص المخطط المحاسبي الوطني المطبق منذ 1976 الى غاية 2009، و هل الاختلاف بينهما هو عبارة عن تغير أرقام الحسابات فقط ام تعدى ذلك، وهذا في إطار المعالجة المحاسبية للتثبيات.

وتأتي إشكالية هذا البحث في معرفة: ما هو أثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيات في ظل واقع البيئة الاقتصادية الجزائرية؟.

و يكتسي هذا البحث أهمية بالغة تظهر مع الإلزام القانوني لتطبيق النظام المحاسبي المالي ابتداء من سنة 2010، بالإضافة لسعي الجزائر إلى الانضمام للمنظمة العالمية للتجارة التي تفرض عليها إتباع قواعد دولية.

وسيتم طرح البحث من خلال التطرق إلى مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية للتثبيات المعنوية، المادية و المالية، وذلك من خلال الاعتراف، التصنيف، التقييم والعرض. ثم نحاول استخراج الأثر الايجابي و السلبي من التوافق المحاسبي بين النظام و المعايير، عن طريق إبراز مزايا هذا النظام مقارنة مع المخطط السابق، و محاولة تحديد الاثر الايجابي و السلبي للتوافق المحاسبي.

1. مقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية للتثبيات

تم إعداد النظام المحاسبي المالي وفق ما تنص عليه معايير المحاسبة الدولية¹ أو ما يسمى حالياً بمعايير التقارير المالية الدولية، إلا أنه يوجد بعض الاختلافات فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيات، يمكن ذكرها فيما يلي:

بصفة عامة، تتضمن معايير المحاسبة الدولية الإطار النظري الذي يشمل المفاهيم و المبادئ والفرضيات والمعالجات المتعلقة ببند من عناصر القوائم المالية أو أحداث و ظروف اقتصادية، بالإضافة إلى الشروحات المتعلقة بالمعايير والتغيرات المحدثة عليها. إلا أن النظام المحاسبي المالي يضع قواعد خاصة في مجالات التنظيم ومتابعة المحاسبة بالإضافة إلى قائمة الحسابات و قواعد سيرها التي لم تنطرق إليها معايير المحاسبة. كما اهتمت معايير المحاسبة الدولية بالمحاسبة في المؤسسات الكبرى و خاصة المدرجة في الأسواق المالية، في حين أن النظام المحاسبي المالي سمح للمؤسسات التي لا يتجاوز رقم أعمالها ومستخدميها مبلغ و عدد معين أن تمسك محاسبة مالية مبسطة².

أما فيما يخص تصنيف الأصول فقد حددت المعايير الدولية للمحاسبة الأساس الذي يتم به التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة³ ولكنها لم تحدد الترتيب، إلا أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأساس الذي تم به التصنيف، إلا أنه عرض كيفية ترتيب الأصول.

1.1 التثبيات المعنوية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة

يكن الاختلاف بين النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة في المعالجة المحاسبية لمختلف أصناف التثبيات المعنوية في النقاط التالية:

- فارق الحيازة " Goodwill ": رغم أنه أصل معنوي إلا أنه لا يصنف ضمن الأصول الثابتة المعنوية حسب معايير المحاسبة⁴، صرح النظام المحاسبي المالي بذلك كذلك، إلا أنه أدرجه في قائمة الحسابات ضمن التثبيات المعنوية.
- الاهتلاك: حسب المعايير فقط الأصول المعنوية التي يمكن تحديد مدة استعمالها هي قابلة للاهلاك⁵.

¹ حسب تصريح وزير المالية كريم جودي في 2008/10/06 في مقر الوزارة « سوف تعتمد الجزائر في مطلع 2010 نظام محاسبة جديد يواكب المقاييس الدولية. .. » الموقع الإلكتروني: www.blicsite/ArticleDetails.asp

² يحدد القرار المؤرخ في 26 جويلية 2008 أسقف رقم الأعمال و عدد المستخدمين خلال سنتين متتاليتين لمنشأة صغيرة، بغرض مسك محاسبة مبسطة بدل تطبيق النظام المحاسبي المالي.

³ Robert Obert, La nouvelle présentation des états financiers, selon IASB/FASB, Revue française de comptabilité, N° 417, 2009, P4.

⁴ حسين القاضي و مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة للنشر و التوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص 167.

⁵ حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي IAS38 "التثبيات المعنوية".

في حين أن النظام المحاسبي المالي لم يذكر الأصول المعنوية غير القابلة للاهلاك بل اكتفى بتحديد أقصى مدة و هي 20 سنة¹. ومنه حسب معايير المحاسبة فارق الحيازة لا يمكن تحديد مدة نفعيته وبذلك فهو غير قابل للاهلاك. نفس المعالجة بالنسبة لـ النظام المحاسبي المالي إلا أنه ضمن قائمة الحسابات يظهر الحساب 2807 " اهتلاك فارق الحيازة" وهذا فيه تناقض.

■ تكلفة الأصول الثابتة المعنوية: حسب معايير المحاسبة تدخل ضمن تكلفة الأصول المعنوية فوائد القروض المتعلقة بها مباشرة²، رغم أن النظام المحاسبي المالي اتبع المعايير الدولية في تحديد تكلفة التثبيتات المعنوية و حتى المادية إلا أنه لم يذكر كيفية معالجة فوائد القروض المتعلقة بها.

2.1. التثبيتات المادية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة

اتبع النظام المحاسبي المالي في معالجة التثبيتات المادية على ما تنص عليه أهم المعايير المرتبطة بها إلا أن الاختلاف يكمن فيما يلي:

- التصنيف: تصنف العقارات الموظفة حسب النظام المحاسبي ضمن التثبيتات المادية كأنها أصل مادي عادي³، إلا أن هذا التصنيف يختلف حسب معايير المحاسبة الدولية، التي تعتبر انه رغم طبيعة هذه الأصول هي مادية، إلا أنها تصنف ضمن التثبيتات المالية لأن الهدف من استخدامها هو مالي⁴.
- تقييم التثبيتات المادية: لم يعالج النظام المحاسبي المالي تكلفة القروض المتعلقة بحيازة وإنجاز الأصل عكس معايير المحاسبة. كما حددت معايير المحاسبة قيمة التثبيتات المحازة عن طريق الإعانة، حيث تسجل بالقيمة العادلة⁵ للأصل مخفض منها قيمة الإعانة. أما النظام المحاسبي المالي حدد تكلفة التثبيتات بدون مقابل تكون بالقيمة العادلة، ثم يتم تحويل هذه الإعانة إلى النتيجة. بالإضافة أن النظام المحاسبي المالي فرق بين إعانة التجهيز و إعانة الاستثمار وأدرج في قائمة الحسابات "إعانات الاستثمار المحولة إلى النتيجة" لكنه لم يدرج حساب خاص بإعانات التجهيز المحولة إلى النتيجة.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009 أحكام المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 2008/05/26، ص 61.

² حسب ماينص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS20 " تكلفة الإقراض ".

³ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 25/03/2009، نفس المرجع.

⁴ جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص674. (الهدف من العقارات الموظفة هو مالي وليس لاستعمالها في نشاط المؤسسة أو من طرف إدارتها.) حسب ماينص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS40 " العقارات الموظفة "

⁵ عرف المعيار IFRS3 "اندماج منشآت الأعمال" القيمة العادلة بأنها مبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام بين طرفين مطلعين وراغبين في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت. بالإضافة الى ماينص عليه المعيار رقم 16 " الممتلكات و المعدات". www.iasb.org/NR/rdonlyres/IAS16.pdf.

- الاهتلاكات: طرق الاهتلاك المعترف بها في المعايير الدولية هي الاهتلاك الثابت، المتناقص، وحدات الإنتاج و وحدات النشاط، إلا أن النظام المحاسبي المالي يضيف نوع آخر و هو الاهتلاك المتصاعد¹.
- الإصلاحات طويلة الأجل على الأصول الثابتة: ينص النظام المحاسبي المالي على تشكيل مؤونة لها، إلا أن معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها.
- التثبيتات قيد الإنجاز: معايير المحاسبة الدولية لا تعترف بها ضمن الأصول الثابتة لأنها لا تستوفي الشروط (الحصول على منافع اقتصادية)، إلا أن النظام المحاسبي المالي يعترف بها ويصنفها ضمن الصنف 2 "التثبيتات" في حساب خاص "التثبيتات المادية الأخرى".

3.1. التثبيتات المالية في النظام المحاسبي المالي و المعايير الدولية للمحاسبة

لم يعالج النظام المحاسبي المالي إلا بصفة ملخصة المجال المتعلق بالأدوات المالية، إلا أن معايير المحاسبة الدولية عالجت الأصول المالية بشكل واسع جداً، أكثر من ثلاث معايير دولية. و هذا راجع بسبب اهتمام المعايير بالأسواق المالية حيث فصلت في الأدوات المالية من حيث الاعتراف و التقييم إلى غاية الإفصاح من أجل تقديم معلومات مالية موثوق بها تساعد على اتخاذ القرارات من قبل مختلف المستخدمين للقوائم المالية.

بالإضافة إلى كل ما سبق توجد اختلافات في المعالجة المحاسبية بين المعايير و النظام المحاسبي المالي، حيث تتصف الأولى بالمرونة و إدخال تغييرات كلما اقتضت الضرورة، في المقابل هل سيواكب النظام المحاسبي هذه التغييرات.

2. أثر التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية الدولية في المعالجة المحاسبية

للتثبيتات.

إن إصلاح المنظومة المحاسبية في الجزائر يهدف بالأساس إلى إدماج المعايير الدولية للمحاسبة في النظام المحاسبي المالي الجزائري، الذي حل محل المخطط المحاسبي المطبق منذ 1976. و بالتالي فإن هذا التغيير سيسفر عن اثر ايجابي أي تمكن النظام من تحقيق الأهداف المنوطة به، بالإضافة إلى الأثر السلبي الناتج عن التوافق الدولي.

¹ الجمهورية الجزائرية الديمقراطية، الجريدة الرسمية رقم 19 المؤرخة في 2009/03/25، مرجع سابق، ص 09.

1.2. مزايا النظام المحاسبي المالي مقارنة مع المخطط المحاسبي المطبق سابقا

من خلال معظم الدراسات الأكاديمية المتعلقة بالمقارنة بين النظام المحاسبي المالي و المخطط المحاسبي السابق المطبق منذ 1976 إلى غاية 2009 ، اتضح أنه لا تكاد توجد نقاط تشابه في معالجة التثبيات بين المخطط والنظام المحاسبي المالي؛ لذا سنعرض فيما يلي تمكن النظام الجديد من تغطية نقائص المخطط المحاسبي الوطني مع إبراز نقاط الاختلاف بينهما.

قام النظام المحاسبي بتغطية نقائص عديدة خاصة بالمعالجة المحاسبية للتثبيات في المخطط المحاسبي الوطني. ويمكن أن نلخص أهمها في النقاط التالية:

- ♦ تم احترام مبدأ درجة السيولة في تقسيم أصول الميزانية التي أصبحت تسهل عملية التحليل المالي: ويظهر ذلك في سندات المساهمة التي كانت في الصنف الحقوق حسب المخطط المحاسبي الوطني وأصبحت في النظام المحاسبي المالي ضمن التثبيات تحت عنوان التثبيات المالية.
- ♦ أدرج النظام المحاسبي المالي حسابات في الأصول الثابتة توضع فيها مبالغ التثبيات التي لم يتم ذكرها في الدليل المحاسبي ، و هو الشيء الذي كان يعتبر من نقائص المخطط المحاسبي الوطني. حيث نجد في النظام المحاسبي المالي:

الحساب 208 " التثبيات المعنوية الأخرى "

الحساب 218 " التثبيات المادية الأخرى "

الحساب 276 " التثبيات المالية الأخرى "

- ♦ بالإضافة أن النظام المحاسبي أدرج حسابات جديدة كان المخطط يفتقد إليها(حساب التنازل عن التثبيات على الحساب)، وبالتالي قلل من عملية الاجتهاد في ايجاد التسجيل الصحيح بين المحاسبين.

- ♦ قام النظام المحاسبي المالي بمعالجة العمليات التي تجاوزها المخطط المحاسبي الوطني مثل حيازة الاستثمارات على شكل امتياز، العمليات المنجزة في إطار عقد الإيجار التمويلي، بناء العقارات على أراضي الغير... إلخ.

- ♦ كما عالج النظام المحاسبي المالي العمليات التي كانت غامضة في المخطط المحاسبي الوطني مثل أين تسجل أعمال الصيانة الكبرى؟، أين تضاف تكلفة اقتناء محركات جديدة؟¹.و ذلك عن طريق تحديد النظام المحاسبي المالي لشروط الاعتراف بالتكاليف اللاحقة والمتعلقة بالتثبيات في

¹ طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني- دراسة تحليلية انتقادية- مذكرة ماجستير، تخصص نقود و مالية، كلية العلوم الاقتصادية و علوم التسيير، جامعة الجزائر، 2004، ص146.

نفقات الدورة أو وجوب تسجيلها ضمن تكاليف الأصل الثابت المرتبط به. بالإضافة أن النظام المحاسبي جاء بمفهوم جديد في التصنيف الصحيح للأصول الثابتة وهو ما يعرف "بالمركبات"¹. إلا أن هناك كذلك عمليات غامضة في النظام المحاسبي المالي، كالتسجيل المحاسبي لاهتلاك التثبيتات في شكل امتياز.

♦ عدم مواكبة المخطط المحاسبي الوطني للتطور الاقتصادي يظهر في اعتماد المخطط على التكلفة التاريخية في عملية تقييم التثبيتات. في حين هذا المشكل لا يظهر في النظام المحاسبي المالي الذي يعتمد على القيمة العادلة و فحص خسائر قيمة الأصول سنويا من خلال عملية إعادة التقييم بما يتماشى مع السوق.

إلا أن الإشكال يطرح في الشروط التي ينص عليها النظام من أجل تطبيق إعادة التقييم، فهي صعبة التطبيق من جهات عديدة لعدم وجود مختصين ذوي كفاءة عالية في تقييم مختلف التثبيتات، بالإضافة إلى عدم توفر المعلومات المالية بشكل آني و بموثوقية، و ذلك بسبب انعدام سوق مالي نشط، أي عدم وجود تداول للأسهم و السندات وهو ما يفقد معرفة القيمة العادلة. بالإضافة إلى وجود السوق الموازية والتي تؤثر بشكل كبير على الأسعار.

2.2. الأثر الإيجابي للتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيتات

يمكن تحديد الأثر الإيجابي للتوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي والمعايير الدولية للمحاسبة

فيما يخص المعالجة المحاسبية للتثبيتات في النقاط التالية:

- ✓ عالجت المعايير الاختلافات بين المحاسبات الوطنية في مختلف دول العالم، و في المحاسبة الوطنية بحد ذاتها (مبدأ قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة بين المؤسسات على المستوى المحلي). وحتى على مستوى المؤسسة بحد ذاتها (مبدأ الثبات). و من الأمثلة عن الاختلافات التي عالجتها المعايير هي الإيجار التمويلي ففي بعض الأحيان كان يعتبره البعض مصروفا و البعض الآخر أصلا ثابتا دون ضوابط.
- ✓ قامت بتحديد مفاهيم بنود القوائم المالية وذلك بسبب الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولا وطنيا ودوليا، ومن أمثلتها تحديد مفهوم الأصول، و النفقات ... إلى آخره.
- ✓ المعايير الدولية تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات المتعددة الجنسيات، مما يشجع على انفتاح أسواق المال الوطنية و زيادة الاستثمارات المالية و الإنتاجية وطنيا و دوليا².

¹ وهذا ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي IAS16 "الممتلكات، التجهيزات و المعدات"، فقرة 43 و 44.

² N Véron, Histoire et débours possibles des normes Internationales, l'économie politique 2007/4, n°36,ISSB1293-6146, P36. الموقع الإلكتروني <http://www.cairn.info/article>.

- ✓ تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي وفق المعايير الدولية، الأمر الذي يرفع من كفاءة الإدارة بالوصول إلى معلومات ملائمة لاتخاذ القرارات.
- ✓ حددت المعايير الدولية الأسس التي يجب أن تعتمد عليها المؤسسة في الاعتراف بالأصل، و كذلك كيفية تصنيفه¹. إلا أنها تركت بعض المرونة في اختيار طرق التصنيف حسب الطبيعة أو السيولة.
- ✓ التقييم المحاسبي للثبتيات: أصبح تقييم الثبتيات يعتمد على نموذجين التكلفة التاريخية و هو المبدأ السابق، و نموذج القيمة العادلة و هو من أهم النقاط التي عالجها مجلس المعايير الدولية، الذي سمح بإعطاء صورة آنية وحقيقية عن قيمة الثبتيات للمؤسسة، مما يسهل اتخاذ قرارات ملائمة من طرف الإدارة وحتى من مستخدمي القوائم المالية الخارجيين.
- ✓ حسب المعايير الدولية تتكون تكلفة الثبتيات من جميع النفقات المباشرة المتعلقة بالأصل الثابت مهما كانت طبيعة النفقة، فحتى فوائد القروض و تغيرات أسعار الصرف المتعلقة بالأصل الثابت تضاف إلى تكلفته، وهذا يمكن من تحديد قيمة الأصل بكل موضوعية و موثوقية. و منه الاتجاه نحو محاسبة التكاليف.
- ✓ غيرت المعايير الدولية منظور الاهتلاكات حيث أصبحت هذه الأخيرة تعكس المنافع الاقتصادية للأصل بدلا من مدة حياته².
- ✓ من بين النقاط التي أحدثها مجلس المعايير الدولية هو معيار³ متعلق بخسائر قيمة الثبتيات. حيث أصبحت قيمة الثبتيات لا تنخفض بقيمة الاهتلاكات فقط، و إنما يمكن أن تنخفض كذلك بوجود مؤشرات، ومنه مواكبة الظروف الاقتصادية والتكنولوجية السائدة.
- ✓ عالجت المعايير الدولية نقاط كانت تختلف فيها الأنظمة المحاسبية في مختلف دول العالم، أو لم تتطرق إليها و منها معالجة مختلف عقود الإيجار⁴، متى يمكن الاعتراف بالنفقات الكبرى على أنها أصول ثابتة، أين يتم تصنيف الأصول المادية المستخدمة لغرض مالي، كيف يتم معالجة الممتلكات الناتجة عن التكنولوجيا الحديثة كمواقع الانترنت... إلى آخره. ومنه غطت هذه المعايير ثغرات عديدة في معالجة الثبتيات.
- ✓ اهتمت المعايير الدولية كثيرا بمحاسبة الشركات المجمععة (الفروع، مؤسسات الشراكة) التي برزت إلى الوجود في الوقت الحالي. حيث تم تعديل المعايير المتعلقة بالأدوات المالية والمساهمات في شركات أخرى بما تقتضيه الحاجة، و بالتالي برزت المعالجة المحاسبية للثبتيات المالية .

¹ Robert Obert, La nouvelle présentation des états financiers, selon IASB/FASB, Revue française de comptabilité, N° 417, 2009, P4.

² Hervé Stolowy et autres, Comptabilité et analyse financière, Ed : De Boeck, Paris, France, 2006, P327.

³ المعيار المحاسبي الدولي هو IAS 36 "انخفاض قيمة الثبتيات".

⁴ حسب ما ينص عليه المعيار المحاسبي الدولي هو IAS 17 "عقود الإيجار".

أخيرا نستنتج أن التوافق المحاسبي بين النظام المحاسبي المالي و المرجعية المحاسبية الدولية، يهدف إلى مواكبة التطور على المستوى الاقتصادي و المالي العالمي و توصيل المعلومات الدقيقة إلى مستخدميها لاتخاذ القرارات الملائمة.

3.2. الأثر السلبي لتوافق المحاسبي في المعالجة المحاسبية للتثبيات.

مهما كان للمعايير الدولية من مزايا في المعالجة المحاسبية للتثبيات فلا بد من وجود نقائص أو ثغرات، وبالتالي نقائص في النظام المحاسبي المالي الذي تم إعداده استنادا إلى هذه المعايير.

و يمكن تلخيص الأثر السلبي للتوافق بين النظام و المعايير فيما يلي :

- إن الهدف الرئيسي للمعايير الدولية هو التقليل من الاختلافات، و إن كانت تتصف المعالجة المحاسبية حسب المعايير بالمرونة في الكثير من الأحيان كاختيار طرق تصنيف الأصول، طرق التقييم إلا في حالة وجود شروط معينة، بالإضافة إلى العرض و الإفصاح. هذه البدائل يمكن لها خلق نوع آخر من الاختلاف.

- الهيئة المصدرة للمعايير الدولية ¹IASB معظم أعضائها دول متطورة، فهل عند صدور معيار يأخذ في الحسابان ظروف الدول النامية. حيث تنص المعايير الدولية بمعالجة فقدان قيمة التثبيات بمعدل التحديث، فهل هذا المعدل هو معبر عن الواقع و في متناول المحاسب في الدول النامية كالجزائر؟.
- حسب المعايير الدولية لا يعترف بنفقات البحث على أساس تثبيات²، و منه هذه النفقات تحمل على دورة محاسبة واحدة كأعباء رغم مبالغها الضخمة و هذا يؤثر على نتيجة الدورة، مع العلم أنه في كثير من الأحيان سيكون لهذه النفقات مردود على المدى البعيد كنفقات إنشاء المؤسسة.

- تنص المعايير على الموثوقية و الدقة في المعلومات إلا أنها تعتمد في الاهتلاك على تقدير المنافع الاقتصادية للأصل الثابت، فهل يجتمع التقدير مع الدقة؟، بالإضافة إلى إدماج نفقات خروج الأصل الثابت ضمن التكلفة الأولية عند الاعتراف بالأصل، فهل يمكن تحديد هذه النفقات بصورة موثوقة فيها؟.

- تنص المعايير على تقييم بعض الأصول اختياريا بالقيمة العادلة، أما البعض الآخر كالأصول المالية تقيم إجباريا على أساس هذه القيمة³. و القيمة العادلة متعلقة بوجود سوق نشط، و من شروط هذه الأخيرة وجود منافسة عادلة، فهل هذا الشرط موجود فعلا حتى في أسواق الدول المتطورة؟.

¹ IASB اختصار لـ: "International Accounting Standards Board" يعني مجلس معايير المحاسبة الدولية "

² حسب الفقرة 56 المعيار المحاسبي الدولي رقم 38، المراجع في سنة 2004.

³ جمعة حميدات، محمد أبو نصار، معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية، دار وائل، عمان، الأردن، 2008، ص 637 و 639.

- رغم سعي IASB إلى جعل المعايير أكثر سهولة و توضيحاً إلا أنه لا يزال مشكل تعدد المعايير IAS و IFRS و التوضيحات SIC و IFRIC* في معالجة بند واحد من القوائم المالية.
- تم انتقاد المحاسبة بالقيمة العادلة التي أجبرت المؤسسات المدرجة في البورصة بالإفصاح عن كل خسائر قيمة السندات و الأسهم و بالتالي إلى ظهور الأزمة المالية العالمية¹. و قد صرح بذلك العديد من الجهات، مجلس الشيوخ الأمريكي، و رؤساء إدارات البنوك و شركات عملاقة، حيث دعوا إلى وقف تطبيق المحاسبة الخاصة بالقيمة العادلة. إلا أن IASB و FASB دافع كل منهما عن هذا الانتقاد، و عرض أسباب الضعف التي أدت إلى اضطراب الأسواق المالية و عرض بعض الإجراءات السريعة الواجب اتخاذها لزيادة مرونة الأسواق في المستقبل والإرشادات عن كيفية استخدام القيمة العادلة في ظل الأسواق غير النشطة. و في 2008/11/14 أعلن IASB و FASB بتشكيل لجنة تعالج قضايا إعداد التقارير المالية في ظل الأزمة المالية و تم التوصل إلى ما يلي²:
 - إن مجلس معايير المحاسبة الدولية جهة مستقلة ملتزمة نحو العموم بتطوير معايير حتى تجعل القوائم المالية ذات شفافية عالية جداً.
 - إن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي أتبع في عملية الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرأسمالية.
 - لم يكن لمعيار القيمة العادلة (IFRS7، IAS39) دور إلا أنها أظهرت الخسائر الحقيقية ولم تساهم فيها، ولو كان هناك محاولة لإخفاء الشفافية من خلال عدم استخدام معايير القيمة العادلة لساهم ذلك في تأجيل ظهور الخسائر و ليس منعها.

* IAS اختصار لـ: International Accounting Standards يعني معايير المحاسبة الدولية.

IFRS اختصار لـ: International Financial Reporting Standards يعني معايير التقارير المالية الدولية.

SIC اختصار لـ: Standing Interpretations Committee تعني لجنة ترجمة المعايير ، و المتعلقة ب IAS.

IFRIC اختصار لـ: International Financial Reporting Interpretation Committee يعني: لجنة ترجمة التقارير المالية الدولية.

FASB اختصار لـ: Financial Accounting Standards Board يعني مجلس معايير المحاسبة المالية ، التابع للولايات المتحدة الأمريكية.

¹ Extrait de l'article de Nicolas Véron, " La faute aux norms comptables ", dans Alternatives Économiques, N° 272, Septembre 2008.

² مذكرة رئيس IASB " SIR David Tweedie " في جلسة للتحقيق في الأزمة المالية بتاريخ 11 نوفمبر 2008. المصدر : ظاهر شاهر القشي، أثر الأزمة المالية على جهات تشريع معايير المحاسبة، جامعة الشرق الأوسط للدراسات العليا MEU، الموقع الإلكتروني : alqashi.jeeran.com .

- إن توقف عمليات الإقراض حاليا في ظل الأزمة الحالية يعود بشكل رئيسي لفقدان الثقة بين المؤسسات المالية، و الدعوة نحو وقف استخدام القيمة العادلة لن يعيد الثقة للسوق و لن يحدث تغيير في عودة عمليات الإقراض لمسارها الطبيعي.

أخيرا أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية على تزويد تعديلات على المعايير الحالية و دلائل إرشاد متخصصة في ظل مختلف الظروف، بالإضافة إلى إحداث تحسينات طويلة الأمد على المعايير الدولية. ومنه من نقائص التوافق المحاسبي هو إمكانية مختلف الهيئات المحاسبية في الجزائر من مواكبة هذه التغيرات وإدخال التعديلات على النظام المحاسبي الجزائري كلما اقتضت الضرورة، و هذا أمر يصعب تحقيقه في أغلب الأحيان في الجزائر.

خاتمة.

بعد استعراض أسس المعالجة المحاسبية للنتيئات حسب النظام المحاسبي المالي و المرجعية المحاسبة الدولية، ظهر أنه تم إعداد هذا النظام على أساس المعايير، إلا أن هذا لم يمنع من وجود بعض نقاط الاختلاف بينهما، بالإضافة انه اتضح أن مجلس معايير المحاسبة الدولية اهتم بالنتيئات، وخصص لها معايير كثيرة من اجل معالجتها بأحسن الطرق و لتعكس الصورة الحقيقية للمؤسسة. هذا يستلزم انه صح الكثير من الأخطاء و النقائص التي اعترت مهنة المحاسبة على المستوى الوطني. إلا أن هذا لم يمنع وجود نقائص في المعايير كاعتماد عملية التقدير في تحديد بعض تكاليف النتيئات مع العلم أن التقدير لا يؤدي في الكثير من الأحيان إلى الدقة، بالإضافة إلى الاعتماد على سوق فعال في حين يصعب توفر شروطه في العديد من دول العالم. من جهة أخرى فان للمعايير المحاسبية الدولية اثر هام في تقليل الاختلافات على المستوى الدولي، وهذا ما يظهر في الاتحاد الأوروبي الذي تبنى المرجعية الدولية في سنة 2003 . بالإضافة أن هذه المرجعية سهلت من عمل البورصات العالمية و الشركات المتعددة الجنسيات . ولكن كيف يمكن التقليل من الاختلافات في الممارسة المحاسبية بين الدول المتطورة و النامية في حين وجود اختلافات في جميع الميادين، وبالتالي فان تأثير التوحيد سيظهر بالسلبية على احد الطرفين.

و من خلال هذا البحث تم التطرق إلى أهم المستجدات التي جاء بها النظام المحاسبي المالي فيما يخص المعالجة المحاسبية للنتيئات، و مقارنتها مع الممارسة المحاسبية المطبقة في المؤسسات الاقتصادية الجزائرية منذ سنة 1976 ، حيث تبين أن النظام المحاسبي المالي عالج نقائص عديدة تخص معالجة النتيئات في المخطط المحاسبي الوطني، كما انه لا تكاد توجد اوجه تشابه بينهما، الأمر الذي تعدى تغير أرقام

الحسابات. كما أن النظام المحاسبي لا يخلو من نقائص هو الآخر، و السبب يرجع إلى أن النظام لا يزال طور الانجاز، بالإضافة إلى البيئة الاقتصادية الجزائرية التي هي في طور التنمية.

ومنه نستنتج أن نجاح مسار اعتماد المرجعية المحاسبية الدولية يتوقف على جملة من الإصلاحات تتم بالموازاة مع المنظومة العالمية، التشريعية و الجبائية الوطنية، بالإضافة إلى تأهيل المؤسسات الاقتصادية الوطنية عن طريق توضيح أهمية المعايير، وتغيير منظور المحاسبة من أداة لتحديد الوعاء الضريبي إلى نظام يساعد على اتخاذ القرار. بالإضافة إلى القيام بتحديث النظام المحاسبي المالي كلما دعت الضرورة لذلك، لجعله يساير التطورات الاقتصادية والتكنولوجية على المستوى الوطني والدولي، ولتفادي تجميده كما حصل مع المخطط المحاسبي الوطني، و محاولة تفعيل دور المجلس الوطني للمحاسبة من خلال القيام بدورات تدريبية لمهنيين و أكاديميين في النظام المحاسبي الجديد، والتنسيق بينهم من أجل استخراج المهنيين لأهم الصعوبات التي تبرز عند تطبيق هذا النظام ومحاولة الأكاديميين إيجاد الحلول والاقتراحات لها.