

إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية

المحور الثاني: مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة

من إعداد:

- طيبي عبد اللطيف، أستاذ مساعد ب- جامعة ورقلة adiltolba@yahoo.fr

- طلبة عاد، أستاذ مساعد ب- جامعة تبسة abdelatiftaibi@yahoo.fr

- بن صالح بو جمعة، أستاذ مساعد جامعة البليدة bou.djemaa@yahoo.fr

الملخص:

تلعب عملية تحسين معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية دور مهما في المحافظة على جودة المعلومة المالية ، من أجل الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية و المالية التي تفرض إعادة النظر في هيكل هذه المعايير، إلا إن هذا العملية قد تفرض تحديات تتمثل في مدى قدرة الدول والهيئات الواضعة للمعايير والمؤسسات المعنية بهذه التحسينات، على تنفيذها والاستفادة منها؛ و في ظل تكييف الجزائر لنظام المحاسبي المالي وفق لمعايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية، وبالتالي فهي من الدول المعنية . فمن خلال هذه الورقة سيتم مناقشة مدى تفاعل الجزائر مع هذه العملية في ظل النظام المحاسبي المالي .

المقدمة

يرتبط التنظيم المحاسبي الفعال بالعوامل الاقتصادية، والاجتماعية والثقافية، حيث أن هذه الفعالية تقاس بمدى تعبير هذا التنظيم على احتياجات المستخدمين من خلال مخرجاته من المعلومات والتي تعاكس الآثار الناجمة عن تلك العوامل السالفة الذكر، وبالتالي فهي مناسبة لاتخاذ القرارات الصحيحة في ظل تلك الظروف المحيطة، إلا أن توفر هذا الخاصية يتطلب مجهودات معتبرة من أجل المحافظة على هذه الفعالية ، خاصة في ظل ظاهرة العولمة و ما نتج عنها من سرعة و ديناميكية التغيير على مختلف الأصعدة؛ فالإبلاغ المالي العالي الجودة يتطلب قدرة مهنة المحاسبة على التأقلم المستمر مع المستجدات التي تطرأ على مسائل المتعلقة بإعداد و المصادقة على التقارير المالية ، وهذا من حيث التغييرات التي

تمس معايير المحاسبة القائمة أو إدراج معايير جديدة و ما ينتج عنها من آثار؛ من خلال ما سبق و بإلقاء الضوء على النظام المحاسبي الجزائري الذي شهد تغييرا ثوريا وهذا بالانتقال من الممارسات المرتبطة بالعوامل والهيئة المحلية - من حيث فرض القواعد والإجراءات المحاسبية - إلى نظام محاسبي مرتبط بالعوامل و الهيئة الدولية المصدرة أو المؤثرة في هذه المعايير من خلال هذا يتم طرح الإشكال التالي : كيف سيتم التعامل مع مستجدات معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية للمحافظة على أداء النظام المحاسبي المالي بالدور المرتقب منه ؟

من خلال هذه الإشكالية سنحاول في هذا العمل التطرق إلى النقاط الآتية :

1. تكيف الممارسات المحاسبية وفق مستجدات معايير التقارير المالية الدولية
2. إستراتيجية مهنة المحاسبة للتكيف مع هذه المستجدات و هذا من خلال :
 - القدرات التنظيمية و التقنية ؛
 - التكوين و التعليم المحاسبي ؛
3. قدرة المؤسسات الاقتصادية على التأقلم مع هذه المستجدات و آثارها.

هذه هي النقاط الأساسية التي تطرقت إليها في متن البحث

1. نظرة تاريخية على تطور التنظيم المحاسبة في الجزائر :
2. طبيعة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية:
3. النظام المحاسبي المالي وإشكالية التحديث

1 نظرة تاريخية على تطور التنظيم المحاسبة في الجزائر :

1. المخطط الوطني للمحاسبة

شهدت الجزائر عدة تغييرات منذ الاستقلال على عدة مستويات انعكاسات على التطورات الاقتصادية خلال الخمسين سنة الماضية إلا أن هذا التغيير لم ينعكس بشكل كبير على الممارسات المحاسبية والمهنة المحاسبية بشكل عام

فمسار المحاسبة في الجزائر بدأ من خلال إنشاء المخطط المحاسبي الوطني سنة 1975 ،الذي أنجز للوفاء باحتياجات الاقتصاد الاشتراكي الذي كان مطبقا حينها، بهدف توفير معلومات يمكن استغلالها على

المستوى المركزي، حيث كان الطابع الاجتماعي يغلب على دور المحاسبة فلم تكن تستعمل المعلومات المحاسبية من أجل قياس مرد ودية تلك المؤسسات و توجيهها على أساسها، مما أدى إلى إهمال دور المحاسبة كأداة لدفع عجلت النمو الاقتصادي، لهذا لم يشهد النظام المحاسبي أي إصلاح يناسب التغيير الذي شهدته الجزائر .

ولقد اثر جمود التنظيم المحاسبي في الجزائر على تطوير الممارسات المحاسبية نتيجة بإرتباطها بالمخطط المحاسبي الوطني الذي أعد لتلبية إحتياجات الإقتصاد الإشتراكي، فبالرغم من التخلي التدريجي للدولة عن ملكية المؤسسات والإنتفاح على القطاع الخاص وعلى الإستثمار الأجنبي، إلا أن المخطط المحاسبي الوطني لم يشهد إصلاحا يتناسب مع هذه التطورات ، فإستعمال نفس التنظيم المحاسبي لظروف إقتصادية مختلفة يعبر عن ضعف التنظيم المحاسبي الذي سينعكس بدوره على جودة المعلومة المحاسبية ودور في اتخاذ القرار .

ومع ضغوط المحيط الدولي والمتطلبات الداخلية بدأت الجزائر في مشروع إصلاح النظام المحاسبي على مدار عدة سنوات نتج عنه النظام المحاسبي المالي ، الذي يهدف إلى تحسين دور المحاسبة في إنتاج معلومات يمكن الاعتماد عليها في التوجيه الصحيح للقرارات الاقتصادية على المستوى الكلي والجزائي، إضافة إلى الاستجابة للمتطلبات الدولية.

2. النظام المحاسبي المالي:

في إطار الانفتاح على الاقتصاد الدولي والإمضاء على اتفاقية الشراكة الأوروبية، إضافة إلى الدخول في مفاوضات الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية، أصبحت ضرورة إصلاح النظام المحاسبي في الجزائر ضرورة ملحة. فرضت على الجهات المسؤولة البدء سنة 1998 في إصلاح النظام المحاسبي ، وهذا تحت إشراف المجلس الوطني للمحاسبة مع الاستعانة بهيئات فرنسية وهي المجلس الوطني للمحاسبة الفرنسي والمجلس الوطني لمصف الخبراء المحاسبين و المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات.

كما تم تشكيل لجنة لتحقيق الإصلاح وتحديد متطلباته المناسبة ، وقد قامت اللجنة بإعداد البرنامج التالي:¹

➤ المرحلة الأولى: تشخيص لحالة تطبيق المخطط المحاسبي الوطني؛

➤ المرحلة الثانية: إعداد مشروع مخطط محاسبي جديد؛

1 طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، غ منشورة، 2003/2004 ، ص 163

- المرحلة الثالثة: إجراء تكوين على المخطط المحاسبي ومعايير المحاسبة الدولية؛
- المرحلة الرابعة: المساعدة على تحسين وتنظيم عمل المجلس الوطني للمحاسبة؛

بعد تشخيص تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، تم اقتراح ثلاث خيارات ممكنة

1. إجراء تعديلات على المخطط المحاسبي الوطني بحيث يتناسب مع تغيرات البيئة الاقتصادية الجزائرية؛
2. تكيف المخطط المحاسبي الوطني مع معايير المحاسبة الدولي؛
3. إنجاز مخطط محاسبي جديد يتلاءم مع معايير المحاسبة الدولية.

حيث تم اختيار المقترح الثالث بعد دراسة هذه الخيارات، وتقديم تقرير تضمن مشروع النظام المحاسبي الجديد، وبغرض تقييم التقرير تم تشكيل فوج عمل يضم خبراء من المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري، الذي تباينت آرائهم حول مجموعة من النقاط إلى فريقين:2

1. الفريق الأول: فضل الاحتفاظ بمدونة حسابات المخطط المحاسبي الوطني وإجراء التعديلات المطلوبة حسب المعايير الدولية، هذا لتقليل الآثار السلبية على الممارسة المحاسبية والتعليم المحاسبي؛
2. الفريق الثاني: فقد أبدى قبوله لمقترح الخبراء الفرنسيين، والذي يقترب من المخطط المحاسبي الفرنسي؛

تم إرساء مشروع للنظام المحاسبي وهذا بعد إجراء التعديلات المقترحة الناتجة عن تقييم خبراء المجلس الوطني للمحاسبة الجزائري والتي تم التوصية بها خلال انعقاد الجمعية العامة في 27 ماي 2002.

يعتبر مشروع النظام المحاسبي المالي أهم إصلاح الممارسات المحاسبية في الجزائر منذ صدور الأمر 35-75 والمتضمن المخطط المحاسبي الوطني، حيث صدر القانون رقم 07-11 في 25 نوفمبر 2007 والذي يحدد الأشخاص الخاضعين لهذا القانون، حيث يطبق على كل شخص طبيعي أو معنوي ملزم بموجب نص قانوني أو تنظيمي بمسك محاسبة مالية، وحسب المادة 30 من المرسوم التنفيذي رقم 08-156 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن للنظام المحاسبي المالي التي تحدد المعايير المحاسبية قواعد التقييم والاعتراف بالأصول والخصوم والأعباء والنواتج،

3. معايير المحاسبة الدولية والبيئة الاقتصادية الجزائرية:

² مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، غ منشورة، 2004، ص 174

إن أحد عوامل التنمية الاقتصادية، هو توفر نظام محاسبي عالي الجودة مدعوم بمعايير ونظم لمراجعة الحسابات وإدارة المؤسسات، تُمكن من التنفيذ الجيد لهذا النظام المحاسبي بغية تحقيق هدفه المتمثلة في المساهمة في النمو الاقتصادي والاستقرار المالي للبلد.

لقد نشأت معايير المحاسبة الدولية في ظروف غير التي نشأت فيها معايير المحاسبة المحلية للدول، حيث كان الدافع الأول هو التقليل من الاختلافات المحاسبية لصالح الشركات الدولية والمتعددة الجنسيات، ثم إزداد دور معايير المحاسبة الدولية من حيث إمكانية مقارنة المعلومات المالية لدى المستثمرين وتزايد إستعداد المستثمرين للإستثمار عبر الحدود إضافة إلى تدني كلفة رأس المال وزيادة كفاءة توزيع الموارد وبالتالي زيادة النمو الاقتصادي³؛ غير أن هذه المنافع لا يمكن تحقيقها بشكل كامل ما لم يتم التطبيق الفعال لهذه المعايير إلا أن هذا التطبيق مرتبط أصلاً بمدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية للإقتصاد المطبق في هذه المعايير ؟

حيث أن مجلس معايير المحاسبة الدولية عند إصداره لمعايير المحاسبة الدولية إهتم إلى حد بعيد بإحتياجات الإبلاغ المالي للشركات المسجلة في الأسواق المالية الدولية والمستثمرين في مثال هذه الأسواق، ولهذا فإن تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف إقتصاديات لا توفر البيئة الحقيقية لمثل هذا النظام قد يكون بدون جدوى كما قد يكون مضر للإقتصاد بشكل عام. وبمقارنة هذا بالبيئة الإقتصادية الجزائرية يمكن أن نلاحظ مايلي:

1. السوق المالي: حجم البورصة في الجزائر يكاد لا يكون مؤثراً في الإقتصاد الجزائري، و هذا راجع إلى عدد المؤسسات المسجلة، فرغم إعتبارها من أكبر المؤسسات الوطنية إلا أنها لم تتجح في تنشيط البورصة نظراً لغياب ثقافة الإستثمار المالي مما قد يتناقض مع الهدف الأساسي للمعلومة المنتجة وفق معايير المحاسبة الدولية وهو تلبية إحتياجات المستثمرين في الأسواق المالية الدولية بالدرجة الأولى. حيث لا تزال فيه البنوك تمثل الممون الرئيسي بالتمويلات للإقتصاد، ففي نهاية سنة 2009 مثلاً تم تأمين التمويلات الداخلية للأعوان، غير الماليين من قبل القطاع البنكي بنسبة % 95.⁴

³ ISAR ،وثيقة رقم TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3 ، دراسة حالة فريديه للهند، الدورة الثالثة والعشرون، أكتوبر 2006،

ص7.

⁴ الجريدة الرسمية للمناقشات، البيان السنوي للبنك الجزائر ،رقم 172 ، الصادرة في 15 نوفمبر 2010

2. غياب ثقافة الإفصاح لدى الشركات الجزائرية، حيث أشار التقرير السنوي للجنة تنظيم عمليات البورصة ومراقبتها في سنة 2007،- وهي السنة التي تم فيها إصدار القانون المتعلق بتطبيق النظام المحاسبي المالي - بأن الشركات المسعرة لا تبذل الجهود الكافية في مجال تبليغ وتوزيع المعلومات بمناسبة اقفال حساباتها السداسية والسنوية على حد سواء وعلى الرغم من أهمية هاتين المناسبتين في حياة الشركة إلا أنهما لا يُستغلان بصورة فعالة من أجل تحسين الصورة والشهرة المرتبطتين بعلامة الشركة المسعرة بهدف تحفيز المستثمرين، هذه المشكلة تحول دون الاستفادة من المعلومات المالية والتي كان من المفروض أن يتم الإفصاح عنها لمستخدميها، لكن وبالمقابل تشجع معايير المحاسبة الدولية على الإفصاح بأكبر قدر ممكن، والذي من خلاله يزيد فهم المستثمرين للقوائم المالية.

3. حجم المؤسسات: قامت كثير من المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في وقت مبكر مقارنة بالدول التابع لها هذه المؤسسة، وهذا نظراً لانتشار مشاريعها الإستثمارية في كثير من الدول وتسجيل هذه المؤسسات في بورصات دولية، وبتزايد هذه المؤسسات داخل الإقتصاديات المحلية فإنه يعجل بتبني معايير المحاسبة الدولية، وبالنظر إلى خصائص المؤسسات الجزائرية والتي أغلبها تنشط على المستوى الوطني وبالتالي لا تحتاج إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة النظر المرتبطة بتقليل الاختلافات ودخول أسواق مالية دولية.

II. طبيعة معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية: إن المتتبع لتاريخ تطور معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية ، يلاحظ أنها نشأت لتلبية حاجات دول معينة وهذا نظراً لخصائص اقتصاديتها والشركات التابعة لها، إلا أن التقارب الدولي في مختلف المستويات دفع بالعديد من الدول إلى الرغبة في الاستفادة من المعايير كلاً حسب حاجته و الأهداف المتوقعة تحقيقها من خلال تبنيها أو تكيفها.

1 التكيف أما التبني للمعايير المحاسبة والتقارير المالية : يختلف تبني وتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية من دولة إلى أخرى ، وعموماً فإن هذه العملية تعتبر في غاية الأهمية، ولهذا فهي تتطلب تخطيط محكم من خلال الاهتمام بالجوانب المتعلقة بالتبني وتطبيق هذه المعايير مثل التدريب، ومراقبة جودة التطبيق...⁵

⁵ IFAC. guide to establishing and developing a professional accountancy body .December 2010. P84

فمن بين المشاكل المطروحة والتي تعترض كثير من الدولة والهيئة الوطنية المكلفة بالإشراف على المحاسبة هي: هل ينبغي تكييف أو تبني معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية؟ وماهي إيجابيات وسلبيات كل خيار؟

يشير التبرني إلى إدراج المعايير الدولية في المعايير الوطنية أو إضفاء صبغة وطنية على هذه المعايير عن طريق عملية وطنية يمكن أن تشمل إضافة لا تتعارض مع المعايير الدولية؛ أما التكيف فيقتضى إدخال تعديل كبير عن طريق عملية إعادة صياغة هذه المعايير.⁶

حيث أن التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي هو عملية طويلة الأجل ويتطلب عددا من الخطوات الهادفة إلى بناء إطار مؤسسي و تنظيمي، فضلا عن الخبرة والقدرة وإتاحة إمكانية الوصول إلى المواد الفنية ذات الصلة بتكلفة مقدور عليها، وخاصة في البلدان النامية والبلدان التي تمر اقتصادياتها بمرحلة انتقالية.⁷

وقد أشارت دراسة لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليجي إلى أن أهم مشاكل تطبيق معايير المحاسبة الدولية تتضمن مشاكل ترجمة المعايير إلى اللغة الوطنية دون أن تفقد مضمونها الأصلي، وعدم ملائمة نصوص المعايير في كثير من الأحيان للظروف المحلية، وإصدار بعض نصوص المعايير الدولية بصورة عامة وترك التفاصيل لكل دولة، فالمعايير الدولية لا تغطي إلا الأحداث ذات الصبغة الدولية التي تبدي معظم الدول حاجة ملحة لها دون النظر لمعيار معين يلاءم ظروف دولة أو مجموعة محدودة من الدول بعينها.⁸

2. ديناميكية معايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية : استنتج Tokar, M. (2005) في دراسة له على أثار تطبيق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية على شركات المراجعة إلى أن لتحقيق تقارب

⁶ ISAR وثيقة بعنوان، التحديات العملية و الاعتبارات ذات الصلة في مجال تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/49، الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008، ص 8

<http://www.unctad.org/Templates/meeting.asp?intItemID=4718&lang=1&m=4249&info=doc>

⁷ ISAR وثيقة بعنوان، تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي عن الدورة الثانية والعشرين، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/31، الدورة 22، جنيف 21-23 نوفمبر 2005، ص 2.

⁸ هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مركز الدراسات و المعلومات، صناعة معايير المحاسبة الدولية، التطور ودور المجالس و الهيئات الوطنية و الدولية، مارس 2005، ص 8.

وتطبيق جيد لهذه المعايير ينبغي توفير الوقت الكافي، كما يتطلب استثمارات ضخمة، إضافة إلى تغييرات عميقة في مناهج التدريب و التعليم.⁹

بالنظر إلى خطوات إعداد هذه المعايير فهي لا تختلف، إلا أن المهم هو المدة التي يستغرقها طرح أي معايير، إضافة إلى تاريخ إلزامية تطبيقه، حيث يمكن أن نرى تأثير هذين النقطتين فيما يلي :

- 1 المدة التي يستغرقها إعداد معايير، ومدى الحاجة لهذا المعايير أو التغييرات المرتبطة به؛
- 2 حجم هذا التغيير وأثره؛

من خلال النظر إلى إستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية في هذا المجال فإنه يمكن ملاحظة أن هناك ثلاثة أساليب معتمدة تخلف في مدتها وأثارها على الهيكل الكلي لهذه المعايير، بالتالي تأثيرها على أصحاب المصالح المرتبطين بهذه المعايير.

1- **التحسينات الشاملة:** والتي ترتبط بعدد كبير من المعايير حيث تعتبر هذه العملية **ضرورية للمحافظة** على التناسق الكلي بين المعايير والإطار النظري، وهذا في إطار الانسجام المطلوب مع التغييرات الذي يشهدها الاقتصاد العالمي من حيث الاحتياجات المستجدة والمتنامية للمعلومات المالية.

تختلف آثار هذه التحسينات على جودة التقارير المالية بين البلدان وبين المؤسسات، وهذا يرجع إلى عدة أسباب أهمها :

➤ اختلاف القدرات التنظيمية والتقنية بين المنظمات المهنية والمشرفين على تنظيم المحاسبة للدول، هذا من حيث :

- الإمكانيات المتاحة للتدريب كتوفر التمويل لتغطية مصاريف التدريب، عدد كافي من المدربين المؤهلين، توفر مناهج تدريبية للغة الأعمال المحلية،
- مدى إستعاب المشرفين على مهنة المحاسبة لأهداف هذا التغيير، الآثار الناتجة عنه من حيث جودة الخدمات المهنية وجودة التقارير المالية.
- مدى سهولة أو تعقيد إجراءات إعداد أو إدخال التحسينات على المعايير بنسبة لكل دولة .
- مدى قوة الإلزام القانونيين للمشرفين في تطبيق هذه المستجدات.

⁹ S. Callao et al. Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. Journal of International Accounting, Auditing and Taxation 16 (2007) 148–178. P 153

➤ الاختلاف بين أهداف ودافع التحسينات الكلية والاحتياجات الحقيقية للمقابلة المتطلبات المستجدة للنوعية المعلومات المالية والتطورات الحادث على مستوى الاقتصاديات المحلية للدول .

فمن المعروف أن التبنى الناجح لمعايير المحاسبة و التقارير المالية الدولية يتطلب بيئة معينة تناسب الأهداف و الظروف التي أُعدت لها هذه المعايير، بالتالي فإن وجود هذه الهوة أو تزايدها بين أهداف المعايير و ظروف الاقتصادية المحلية قد تزيد من تعقيدات والآثار السلبية وهذا في ظل التحسينات الشاملة. ومن أهم هذا التحسينات :

✓ الدراسة رقم 32 (القابلية للمقارنة في القوائم المالية) comparability of financial Statements , Exposure Draft No.32: تعتبر من أهم الدراسات التي قامت بها اللجنة 10 (1989)، حيث اقترح تعديل لـ 13 معيارا (2.5.8.9.11.16.17.18.19.21.22.23.25)، حيث كان هدفها تقليل عدد البدائل المسموح بها في المعايير¹¹.

✓ استكمالاً لمشاريع تطور ونشر المعايير الدولية، تبني المجلس مبادرته المتمثلة بمشروع تحسين المعايير¹² ، وقد نشر في 17 سبتمبر 2003، ثلاثة عشر معياراً محاسبياً معدلاً، وأعاد نشر إثنين، وأعلن عن سحبه المعيار المتعلق بالمعالجة المحاسبية للمستوى العام للأسعار¹³.

أشارت دراسة أجريت في الربع الأول لسنة 2005 لإيرنست آند يونغ Ernst&Young بجنوب إفريقيا وهي سنة البداية الرسمية لتطبيق المعايير الدولية؛ شملت الدراسة 46 شركة مسعرة، توصلت إلى أن 92% من الشركات لم تكن تحقق تقدماً في الإبلاغ عن النتائج المحلية لتطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، وأن 23% منها فقط كانت على الطريق الصحيح في التقدم الشامل باتجاه تطبيق المعايير الإبلاغ المالي الدولية، وفي سنة 2006 تم إجراء دراسة متابعة لتقييم مضاعفات الانتقال إلى تطبيق المعايير الدولية وأثره على الشركات التي طبقتها أول مرة (التحول إلى المعايير الدولية) والشركات التي سبقتها إلى اعتمادها (أثر مشروع التحسينات)، حيث بينت هذه الدراسة أن التحديات التي واجهتها الشركات فاقت التوقعات في مدى

¹⁰ R.OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, DUNOD,PARIS,1994, p16

¹¹ وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة، الإسكندرية، 2002، ص:369.

¹² خالد جمال الجعرات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة، الشارقة، ط 1، 2008، صص(31-32)

¹³ ريتشارد شرويدر و آخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2004، صص 130

تعقيدها، وتكاليف باهظة في بعض الحالات، وعدم فهم الأسباب التي دفعت إلى ذلك الانتقال، والخط المحتمل حدوثه في المعلومات المتعلقة بأداء الشركة¹⁴.

2- التحسينات المرتبطة بمعايير معينة : تمس معايير بحد ذاتها وهذا وفق للمشاريع التحسينات السنوية التي يبرمجها المجلس أو إثر تطورات في الجانب المرتبط بهذا المعيار.

حيث تتضمن إجراءات العمل المتفق عليها اختيار مواضيع محددة، تتم دراستها بصورة مفصلة من قبل لجنة خاصة (لجنة التوجيهات). وبناء على ذلك يتم إعداد مسودة مشروع، ثم يتم تحويله إلى الجهات المحاسبية المختصة، وإلى الحكومات وبورصات الأوراق المالية، وكافة الجهات التي يرى المجلس بضرورة إطلاعها على الموضوع قبل اعتماده نهائياً، ويخصص وقت كافي في العادة للرد على كل مشروع¹⁵. وكمثال على هذه التحسينات نذكر مايلي:

✓ معيار المحاسبة الدولي رقم (23) المعدل " تكاليف الاقتراض: تم إعادة إصدار هذا المعيار في مارس 2007 ألغى هذا المعيار بنسخته الجديدة المعالجة التي كانت تسمح بمعالجة تكاليف الاقتراض المتعلقة بالأصول المؤهلة كمصرف فترة، حيث تعتبر تكاليف الاقتراض التي تعزى مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج الأصل المؤهل جزء من تكلفة ذلك الأصل إي رسملة تكاليف الاقتراض وبدأ نفاذ هذا المعيار اعتباراً من 2009/1/1. ¹⁶ كما تم تعديل المعيارين :

✓ معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (3) المعدل " الاندماج " IFRS 3 أصبحت التعديلات سارية المفعول بتاريخ 2009/07/01

✓ معيار المحاسبة الدولي رقم (1) المعدل " عرض البيانات المالية " IAS 1 .¹⁷

فقد أشارت دراسة Parmod et al. (2005) إلى أن هناك اختلاف في الحكم في المسائل المحاسبية بين المهنيين في نفس الدولة فيما يخص المعايير أو المتطلبات الجديدة خاص المعقدة ،

¹⁴ ISAR)وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/39 ، دراسة حالة

جنوب إفريقيا، الدورة 24 ، جنيف 30 أكتوبر إلى 1 نوفمبر 2007، ص 13.

¹⁵ حسين مصطفى هلاي ، المعايير المحاسبية الدولية (الجذور- الحصاد - المستقبل) ، مؤتمر أدوار المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة ، 2006، ص20.

¹⁶ جمعة حميدات، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009،

http://jacpa.org.jo/index.php/home/activity_slid_page/7 consulté le 26/10/2011

¹⁷ للمزيد من التفاصيل راجع نفس المرجع السابق

كما إشارة هذه الدراسة إلى أنه لا يوجد اختلافات كبيرة بين مهنيي المحاسبة المحليين و شركات المحاسبة الكبيرة (BIG4) في حالة أن المعايير القائمة أو المعايير والمتطلبات الحديثة غير معقدة.¹⁸

3- التحسينات الطارئة : وهي التحسينات التي تنتج عن أحداث طارئة نتيجة لخلال في إعداد أو فهم للتقارير المالية و المعايير المحاسبية التي كان من المفترض أن تعالج هذا خلال ،وهذا في إطار أن المحاسبة وسيلة لنقل و وصف الممارسات المالية وليس وسيلة لتصحيحها، ولعل أهم مثال على هذا الشكل من التحسينات هو ما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ انفجار أزمة الرهن العقاري في سبتمبر 2008، من إعادة النظر في أولويات برامجه؛ ففي اجتمع المجلس بلندن بين 25-29 سبتمبر 2008 ، و في إطار الجانب المتعلق بالأزمة تم بحث ما يلي :

- الأسواق غير النشطة (تقييم الأدوات المالية عندما لا تعود الأسواق نشطة)؛
- إفصاح المنشآت خارج الميزانية العمومية؛
- إفصاح مخاطر السيولة؛
- إفصاح القيمة العادلة للأدوات المالية .

وعلى إثر اتهام معايير المحاسبة التقارير المالية الدولية بمشاركتها في إحداث الأزمة، أشارت مذكرة رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية Sir David Tweedie أمام لجنة خزانة مجلس العموم HCTC في جلسة التحقيق في الأزمة البنكية وهذا بتاريخ 11/11/2008 إلى:¹⁹

- إن السبب الحقيقي وراء الأزمة المالية الائتمانية يعود إلى الممارسات السيئة التي اتبعت في عمليات الإقراض، واقتصر دور المحاسبة على عكس حقيقة تلك الممارسات الاقتصادية للبنوك التي كانت تحت الرسملة. إلا أن ما يمكن قولها أن معايير المحاسبة قد يكون له دور في إحداث مثال هذه الأزمات وهذا من خلال:
- التعقيد الكبير لبعض المعايير .
- إخفاق معايير المحاسبة من تغطية التطورات الهائلة في الصناعة المالية .

¹⁸P.L. Joshi et al. Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain ، Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 24 (2008) 41-48 ; P 42

¹⁹ ظاهر شاهر القشبي، أثر الأزمة المالية العالمية على جهات تشريع معايير المحاسبة، مقال منشور على الانترنت،

cma-1.blogspot.com/2009/04/blog-post_20.html

إن من أهم ما أفرزه الجدل الواسع حول دور معايير المحاسبة والإبلاغ المالي في الأزمة المالية، هو أنه لا يقتصر دور نظام الإبلاغ المالي على إتاحة صورة منصفة وموضوعية عن المركز المالي للشركة وأدائها، بل أن يتيح أيضاً مؤشرات تحذير مبكر يمكن أن تساعد على تفادي حدوث كوارث مالية كبرى²⁰.

تعتبر التحسينات الطارئة ضرورة ملحة إلا أن طبيعتها والظروف التي أفرزتها ينتج عنها بعض

التحديات نوردتها فيمايلي :

✓ إتهام معايير المحاسبة بالمشاركة في الأزمة أو الأحداث التي أدت إلى تلك التحسينات يشكل طعن في مصداقية المعايير القائمة و حتى التحسينات المرتقبة و بالتالي فقدان الثقة في التقارير المالية؛
✓ في ظل الطلب المستمر على التقارير المالية، وتوقيف العمل بالمعيار المحاسبي المعني أو التشكيك في فعاليته؛ فإنه يطرح السؤال ما هو البديل الأنسب وما مدى نجاعته في ظل الفترة الانتقالية؟

✓ إن مدة إعادة النظر في معيار محاسبي أو ممارسات معينة قد يتطلب وقت طويلة نوعا ما مقارنة بالوضع الطارئ الذي يفرض تقليص لهذه المدة مما قد يؤثر على جودة تلك التحسينات وبالتالي إمكانية العودة للنفس النقطة؛

✓ تحديات مراجعة وتدقيق الأثر الناتجة لهذه التعديلات على القوائم المالية مما قد يخلق شك في مصداقية تلك المعلومات .

4. أثر التحسينات على مشكلة عبء المعايير: كما اشرنا سابقا للضرورة هذه التحسينات كوسيلة فعالة للمحافظة على جودة معايير المحاسبة في تلبية الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية، إلا أن هذا العملية قد تخلق مشكلة ما يعرف بعبء المعايير. حيث يرجع البلقاوي هذه المشكلة إلى²¹ :

الانشطار الهائل للمعايير المحاسبية؛ ويتم أيضا تحديد المشاكل التالية كمسببات لعبء المعايير .

1. الكم الهائل من التفاصيل التي تتطلبها المعايير

؛

20 (ISAR) وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي: تأثير الأزمة المالية ، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/53 ،دراسة حالة جنوب إفريقيا، الدورة 24 ، جنيف 7-9 أكتوبر 2009 ، ص 5
²¹أحمد ريان البلقاوي ، نظرية المحاسبة ، ترجمة رياض العبدالله ، طلال الجاوي ، الباروزي، 2009، عمان، ص 208

2. الكم الهائل من المعايير؛
3. عدم وجود معايير محددة مما يجعل من عملية اختيار معايير معينة لأجل التطبيق مسألة بالغة الصعوبة؛
4. فشل المعايير ذات الغرض العام بإعطاء فروق بين احتياجات المعدين و المستخدمين و المحاسبين القانونيين؛
5. إفصاح مفرط من التفاصيل وقياسات معقدة أو كليهما: تظهر هذه المشكلة جليا على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم ، ويطرح أصحاب هذا الرأي إدعاءين اثنين في بناء حججهم، هما 22 :

1. ليست جميع متطلبات مبادئ المحاسبة المقبولة والمتعارف عليها ملائمة لاحتياجات التقرير المالي في الشركات الصغيرة.
2. حتى ولو كانت هذه المتطلبات ملائمة، فهي غالبا ما تخالف أو تنتهك مفهوم التكلفة مقابل المنفعة. كما أشار المنتقدون إلى أن هذه المعايير طورت أساسا للشركات المسعرة في أسواق رأس المال بين ما لا تحصل هذه الشركات على رأس مالها من هذه الأسواق.

لتجاوز هذه المشكلة بالنسبة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة؛ فقد اقترح فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المبادئ التوجيهية للمحاسبة الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة والمتوسطة الحجم الصادرة عن (ISAR)²³: صدرت هذه التوجيهية في عام 2003، تستند التوجيهات إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي، وتهدف إلى مساعدة العدد المتنامي من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم على الانتقال من المستوى الثالث إلى المستوى الثاني ثم إلى المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية.

✓ المستوى الأول: ينطبق هذا المستوى على المؤسسات المدرجة التي يجري تداول أسهمها في سوق الأوراق المالية، والمؤسسات

²² ريتشارد شرويدر و آخرون، مرجع سابق، ص 42
²³ (ISAR) وثيقة بعنوان المبادئ التوجيهية للمحاسبة و الإبلاغ المالي الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة و المتوسطة الحجم، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/50، الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008، ص 3.

التي تشكل أهمية عامة كبيرة، وينبغي مطالبة هذه المؤسسات بتطبيق معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية (IAS/IFRS).

✓ المستوى الثاني: ينطبق هذا

المستوى على مؤسسات الأعمال الكبيرة التي لا تصدر أوراق مالية عامة ولا تشكل أهمية عامة كبيرة، وقد وضع الفريق مجموعة واحدة من الشروط المستمدة من المعايير الدولية للمحاسبة التي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولكنها لا تشمل سوى الشروط الخاصة بأكثر المعاملات شيوعاً، كما يستطيع هذا المستوى تطبيق كل المعايير.

✓ المستوى الثالث: ينطبق هذا

المستوى على أصغر المؤسسات، والتي كثيراً ما يديرها أصحابها، ويعمل بها عدد قليل من الموظفين، والمنهج المقترح هو منهج بسيط للمحاسبة بالاستحقاق يستند إلى النهج المحدد في المعايير الدولية للمحاسبة، لكنه يرتبط ارتباطاً وثيقاً بالمعاملات النقدية.

لا يمكن تحديد المستويات بدقة، إلا أن ما يوصي به الفريق هو وجود نظام يتألف من ثلاث مستويات على الأقل، على أن تقرر كل دولة كيفية تحديد المستويات.

وتكملة لهذا المقترح فقد اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار محاسبي يستند إلى معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية، يهدف إلى تأطير الممارسات المحاسبية لهذه المؤسسات بما يسمح لها من الاستفادة من التقدم الحاصل في المعايير الدولية و هذا ضمن إمكانياتها المالية و التقنية المحدودة . وفي ظل حرص المجالس على نجاعة تطبيق المعايير فقد أعلن في شهر جويلية 2006 انه لن يشترط تطبيق المعايير الدولية الجديدة الجاري صياغتها أو التعديلات الرئيسية التي أدخلت على المعايير القائمة قبل 1 جانفي 2009 ، وهذا في واقع الأمر يتيح للمؤسسات التي اعتمدت المعايير الدولية للإبلاغ المالي في عام 2005 منهاجا ثابتا طيلة أربع سنوات. وفي الآن ذاته، أعلن المجلس أيضا أنه يعترف بالسماح بمهلة لا تقل عن سنة بين تاريخ نشر معايير دولية جديدة تماماً أو تعديلات كبيرة على المعايير القائمة والتاريخ الذي يشترط فيه بدء التنفيذ. وكان ذلك اعترافا بالوقت الذي تحتاجه بلدان كثيرة لترجمة و تنفيذ المعايير الجديدة تنفيذا عمليا، ولإصدار المعايير الجديدة من خلال النظام التشريعي في بعض الظروف التي تكون فيها المعايير الدولية للإبلاغ المالي ملزمة قانوناً.²⁴

²⁴ ISAR وثيقة بعنوان، إستعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/37، الدورة 24، جنيف من 30 أكتوبر إلى 1 نوفمبر 2007، ص 6

5. دور المنظمات الدولية و الإقليمية في تبني و توافق المعايير الدولية :

إن التكيف أو التبني يقتضيا وضع إجراءات من أجل المحافظة على نجاعة كل منهما من حيث مسايرة مستجدات المعايير الدولية، وفي هذا الإطار فقد إهتمت العديد من المنظمات الدولية بهذا العملية من بينها فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي التابع لمؤتمر الأمم المتحدة، البنك الدولي، الإتحاد الدولي للمحاسبين والذي أصدر دليل بعنوان تأسيس وتطوير منظمة مهنية محاسبية ترجم للعربية من طرف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين Establishing and Developing a Professional Accountancy Body²⁵ والذي تطرق لتبني المعايير الدولية، ويمكن إيجاز أهم ما جاء فيه على النحو التالي:

حيث تم التركيز على ثلاث جوانب رئيسية وهي:

- 1- الإمكانيات المتاحة للمهنة وهذا من حيث عدد الأعضاء المؤهلين، الإمكانيات المالية، تأثير أصحاب المصالح وعلاقتهم بالمنظمات المهنية المشرفة، إضافة إلى مدى تعاونهم.
- 2- صلاحيات وضع المعايير و إلزامية تطبيقها، ومراقبة جودة هذا التطبيق؛
- 3- خطة وضع المعايير والتي تطلب توفر فرق للدراسة تلك المعايير وإمكانيات تعارضها مع المنظومة القانونية للدولة، إضافة إلى تسير الفترة الانتقالية والمتعلقة خاصة بالتعرض بين المعايير والقوانين المحلية.

أما فيما يخص فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي، فتكلمة لجهوده في هذا المجال فقد طرح وثيقة رقم TD/B/C.II/ISAR/56 بعنوان ((إطار بناء القدرات من أجل الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات)) في مؤتمره السنوي المنعقد بجنيف من 13-15 أكتوبر 2010 ويقدم هذا التقرير أهم القضايا التي يتعين النظر فيها عند بناء القدرات الوطنية في هذا المجال . ويتناول بالبحث العناصر الرئيسية لإطار بناء القدرات، وهي : الإطار القانوني والتنظيمي؛ والإطار المؤسسي؛ والقدرات البشرية؛ وعملية بناء القدرات . ويعرض مراجع دولية وإقليمية وقطرية شتى وأمثلة على الممارسات السليمة.²⁶

²⁵ لمزيد من التفصيل الدليل موجود على الرابط التالي

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/establishing-and-developing.pdf>

²⁶ لمزيد من التفصيل الرجوع إلى: (ISAR) وثيقة بعنوان، ((إطار بناء القدرات من أجل الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات)) ، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/56، الدورة 27، جنيف من 13 إلى 15 أكتوبر 2010،

وفي أخرى اجتماع عقده من 12 إلى 14 أكتوبر لسنة 2011، تم طرح ورقة عمل وهي بمثابة استبيان الهدف منه هو كأداة توجيهية لتقييم وقياس القدرة الحالية لبلدان على الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، من أجل تحديد الثغرات والبت في اتخاذ مزيد من الإجراءات. ويتألف الاستبيان من أسئلة دقيقة عن العناصر الأساسية التي يتعين وجودها في البلد حتى تكون تقارير الشركات عالية الجودة ومعدة وفقاً للمقاييس الدولية والممارسات الجيدة²⁷.

أما على المستوى العربي فيمكن الإشارة مؤتمر تناغم تقارير الشركات في ظل عولمة المعايير الذي عقد في مقر جامعة الدول العربية-23-24 فبراير - 2008 بالقاهرة حيث توصل المؤتمر إلى ضرورة التوافق بين معايير المحاسبة الدولية والوطنية وخلص المجتمعون إلى أن التجربة تؤكد أن منهج التوافق بين المعايير يتكون من الخطوات التالية وفقاً لتسلسلها :

- 1- دراسة أوجه الاختلاف وحلها، مثل تعديل الأنظمة أو المعيار.
- 2- التأكد من توفر الموارد المادية و البشرية القادرة على تطبيق المعايير لدى المحاسبين القانونيين والمنشآت الاقتصادية التي تطبق المعايير .
- 3- التأكد من توفر الموارد المادية و البشرية القادرة على التأكد من تطبيق المعايير لدى الجهات الرقابية، التشريعية و المهنية- إي القدرة على مراقبة جودة التطبيق -

IV. النظام المحاسبي المالي وإشكالية التحديث : بالاطلاع على تاريخ التجربة الجزائرية في مجال المحاسبة يظهر جالياً عدم الاهتمام بهذه النقطة المهمة و التي من دونها لا يمكن لنظام محاسبي أن يتمكن من أداء دوره من حيث نوعية و كمية المعلومات المالية الواجب إنتاجها وهذا لتلبية المتطلبات المستجدة لمستخدمي المعلومات المالية حيث لا نجد في فترة 30 سنة من اعتماد المخطط الوطني للمحاسبة - ورغم ما شاهده الاقتصاد الوطني من تغيير - إلا تعديلات أو إضافة بسيطة كان أهمها:

- 1- إدخال عملية إعادة التقييم وفق المرسوم التنفيذي رقم 90-103 الصادر بتاريخ 27 مارس 1990، كما تكرارات العملية وفق لمراسيم تنفيذية عبر عدد من السنوات كان أخره سنة 2007.

²⁷ ISAR وثيقة بعنوان، ((إطار بناء القدرات من أجل الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، استبيان التقييم)) ، رقم الوثيقة TD/B/COM/2/ISAR/59، الدورة 27، جنيف من 12 إلى 14 أكتوبر 2011

2 تكيف المخطط المحاسبي الوطني لنشاط الشركات القابضة وتجميع الحسابات والمجمعات، صدر هذا التعديل وفق القرار المؤرخ في 9 أكتوبر 1999.

جاء النظام المحاسبي المالي من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية، وتحسين الممارسات المحاسبية إلا أنه ما يلاحظ عليه هو أن المشروع أُعد في جويلية 2006 بينما تم تطبيقه في جانفي 2010 في حين أن معايير المحاسبة الدولية دائمة التغيير والتحديث، فمنذ تطبيق هذا النظام لم يشهد إي متابعة لمستجدات المعايير الدولية حيث إرتبطة التعليمات والتوجيهات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة مباشرة بتطبيق والإنتقال لنظام المحاسبي المالي...

- التعليمات الصادرة عن المجلس الوطني للمحاسبة في 29 أكتوبر 2009 و التي تهدف إلى تسيير الإنتقال لنظام المحاسبي إضافة إلى التعليمات الصادرة في 2010/10/19 و التي تعتبر مكملة للأولى ،اما التعليمات الأخرى فهي تخص بعض المسأل التقنية في عملية الأنتقال ونذكر أهمها :

- المذكرة المنهجية التي تخص منافع الموظفين .
- المذكرة المنهجية التي تخص الأيرادات والمصاريف خارج الإستغلال وكيفية معالجتها عند عملية الإنتقال من المخطط إلى النظام المحاسبي .
- المذكرة المنهجية المتعلقة بالممتلكات والمعدات وتم فيها توضيح المعالجة المتعلقة بالإعتراف و طرق التقييم فيما يخص الإهتلاكات والمعدات المهتلكة إضافة للإستثمارات المقتنات وفق التمويل الإيجار .

إن صدور مثل هذه الآراء و التوجيهات يعتبر أمر ضرور من ناحية تفعيل تطبيق جيد للإنتقال و هذا من خلال تذليل الصعوبات التي قد يتلقها المحاسبين ،إضافة إلى محاولة توحيد لممارسات والمعالجة المحاسبية لهذه العمليات، حيث يمكن إعتبار هذه المبادرة بالإيجابية كتقافة كانت غائبة في سنوات تطبيق المخطط المحاسبي الوطني، أما من حيث إغفال متابعة مستجدات المعايير الدولية فيمكن أن تأخذا وجهتي نظر :

1- إن الأنتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عباء من الصعب التأقلم معه ، مما يفرض الإهتمام بتحقيق الإنتقال السلس كأولوية .

2- إن التحديثات التي تمس المعايير الدولية تكون لها أثر أكبر على الدول التي تتبنى المعايير مقارنة بتلك التي تقوم بتكيفها ، حيث أن التبني مرتبطة بأجندة دولية حددها مجلس معايير المحاسبة الدولية أما التكيف فهو شأن داخلي مرتبط بالكثير من الإجراءات و القرارات الداخلية للدولة .

الاستنتاجات والتوصيات :

إن التحدي الكبير الذي تواجهه أكبر المؤسسات العالمية والدول التي تبنت هذا النظام هو مدى قدرتها على الاستجابة لهذا التغيير ، حيث قد تختلف الإمكانيات ومستويات التأثير بين أصحاب المصالح المرتبطين بهذا التغيير إلا أن الهدف المشترك وهو تحسين جودة التقارير المالية ، ومن خلال العرض السابق يمكن استنتاج ما يلي :

1- إن التحسينات ضرورية لكي تحافظ المعايير على أداءها المنتظر في إعطاء حلول للمعالجة المحاسبية ذات المصدقية و المعبرة على الواقع وبالتالي جودة في التقارير المالية وما ينجر عنها من رشاده في القرارات الاقتصادية .

2- إن طبيعة المعايير الدولية والتحسينات المرتبطة بها ، تفرض في الواقع درجات مختلفة من الاستفادة منها، فالتحسينات التي قد تمس المعالجات المرتبطة بالمشكلات المالية مثالا قد تكون ناجحة في الدول التي تطورات فيها هذه الأدوات بعكس الدول الأخرى .

3- إن عملية التحسينات بأشكها الثلاثة تخلق تحدي لمراجعي الحسابات من حيث:

✓ فهم لطبيعة التغيير و أثاره على القوائم المالية ، أخطار المراجعة الناتجة عنه.

✓ عدم توفر معيار أو إرشادات لمراجعة تلك التحسينات ، مما قد يصعب من مهام

مراجع الحسابات ، خاصة في حالة التي تكون هذه التحسينات معقدة .

4- إن عدم تكفؤ الفرص بين الدول في الشركة في تحديد إستراتيجية هذه التحسينات وهو نفسه من يخلق تفاوت في الاستفادة منها .

5- يختلف تأثر الدول بهذه التحسينات لعدة عوامل نذكر منها:

- الدول التي تتبنى المعايير تتأثر أكثر من التي تكيفها وهذا راجع إلى محدودية البدائل المطروحة للمتبنين

- إن اختلاف القدرات بين الدول من حيث قوة المهنة، البنية التحتية للتدريب والتعليم، الإمكانيات المالية، إجراءات إنفاذ تلك التحسينات، لها دور حاسم في هذه العملية.

- أهمية صناعات المعلومات المالية في كل دولة، ودور هذه المعلومات في اتخاذ القرارات الاقتصادية

أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي فهو يعتبر نقلة نوعية للممارسات المحاسبية على المستوى النظري أما على مستوى التطبيق فهو يحتاج إلى جهود على عدة مستويات وهذا من أجل عدم تكرار خطأ عدم تطوير المخطط المحاسبي رغم التغير الكبير الذي شهده الاقتصاد الوطني خلال العقود الماضية. فأهم التوصيات التي يمكن أن نوردتها من أجل فعالية أكبر لنظام المحاسبي المالي ما يلي :

1 فتح قنوات الإتصال مع :

- ✓ مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئة الدولية الفاعلة في هذا المجال وهذا في إطار برامج التوجه والمساعدة التقنية والمادية ؛
- ✓ التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة والاستفادة منها مما يقل تكاليف الجهود والوقت ؛
- ✓ توسيع الحوار مع المؤسسات الاقتصادية، الخبراء المحاسبين، إضافة إلى الهيئة التعليمية.

2 -

إنشاء

لجنة للمتابعة المستجدة والمشاركة في إثراء التعليقات على مسودات هذه التحسينات أو المعايير الجديدة، خاصة وأن مجلس معايير المحاسبة الدولية يفتح النقاش لكل المهتمين ، إضافة إلى دراسة التأثير المرتقبة من هذه التحسينات و إمكانيات التطبيق و الآثار المحتملة .

3 -

الشروع

المبكر في دراسة إمكانيات التطبيق وهذا من خلال وضع خطة تضمن تقليل الأضرار الممكنة،

على

✓ مستوى جودة الخدمات المحاسبية أو التدقيق؛

جودة

✓ القوائم المالية ،

الآثار

✓ الاقتصادية على أصحاب المصالح المعنيين بالتحسينات.

المبكر على مشاركة كل المعنيين من خلال اللقاءات والدورات التكوينية، إدماج التغيير على مستوى برامج التعليم والتكوين المحاسبي

ضع خطة لإدماج هذا التحسينات أو المعايير الجديدة تنطلق من التحسيس بأهداف هذا التغيير والتكوين ، وتنتهي بالمراقبة أثناء التطبيق مع ضمان المساعدة والاستشارات وفق قنوات اتصال واضحة.

المراجع

- 1 أحمد ريان البلقاوي ، نظرية المحاسبة ، ترجمة رياض العبد الله، طلال الججاوي ، الياروزي، 2009، عمان.
- 2 للجمعية الرسمية للمناقشات، البيان السنوي للبنك الجزائر، رقم 172 ، الصادرة في 15 نوفمبر 2010.
- 3 حسين مصطفى هلاي ، المعايير المحاسبية الدولية (الجذور - الحصاد - المستقبل) ، مؤتمر أدوار المحاسبين و مراقبي الحسابات في قرارات الإدارة و تنمية الموارد، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، القاهرة، 2006.
- 4 خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية 2007، مكتبة الجامعة،الشارقة ، ط1 ، 2008.
- 5 جمعة حميدات، جمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، التعديلات الحديثة على المعايير المحاسبية الدولية حتى بداية 2009، http://jacpa.org.jo/index.php/home/activity_slid_page/7،
consulté le 26/10/2011
- 6 ظاهر شاهر القشي، أثر الأزمة المالية العالمية على جهات تشريع معايير المحاسبة،مقال منشور على الانترنت،
- 7 طارق حمزة، المخطط المحاسبي الوطني دراسة تحليلية إنتقادية، مذكرة مقدمة لنيل شهادة الماجستير في العلوم الاقتصادية، فرع النقود والمالية، جامعة الجزائر، غ منشورة، 2003 / 2004 ،
- 8 ريتشارد شرويدر و آخرون ،نظرية المحاسبة، ترجمة خالد علي أحمد كاجيجي، دار المريخ ، المملكة العربية السعودية، 2004 .

9 وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية، دار الجامعة الإسكندرية، 2002.

10 مداني بن بلغيث ، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية - بالتطبيق على حالة الجزائر - أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية ،جامعة الجزائر، غ منشورة، 2004،

11 - هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، مركز الدراسات و المعلومات، صناعة معايير المحاسبة الدولية ، التطور ودور المجالس و الهيئات الوطنية و الدولية ، مارس 2005 ،ص 8

12 ISAR- ،وثيقة رقم TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.3 ، دراسة حالة فريده للهند، الدورة الثالثة و العشرون ، أكتوبر 2006

13 (ISAR) وثيقة بعنوان، التحديات العملية و الاعتبارات ذات الصلة في مجال تنفيذ المعايير الدولية لمراجعة الحسابات ، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/49، الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008.

14 (ISAR) وثيقة بعنوان، تقرير فريق الخبراء الحكومي الدولي العامل المعني بالمعايير الدولية للمحاسبة و الإبلاغ المالي عن الدورة الثانية و العشرين، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/31، الدورة 22، جنيف 21-23 نوفمبر 2005.

15 (ISAR)- وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي للمعايير الدولية للإبلاغ المالي ، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/39 دراسة حالة جنوب إفريقيا، الدورة 24 ، جنيف 30 أكتوبر إلي 1 نوفمبر 2007.

16 (ISAR) وثيقة بعنوان استعراض قضايا التنفيذ العملي المتعلقة بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي : تأثير الأزمة المالية، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/53 ،دراسة حالة جنوب إفريقيا، الدورة 24 ، جنيف 7-9 أكتوبر 2009.

17- (ISAR) وثيقة بعنوان المبادئ التوجيهية للمحاسبة و الإبلاغ المالي الخاصة بمؤسسات الأعمال الصغيرة و المتوسطة الحجم، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/50 الدورة 25، جنيف 4-6 نوفمبر 2008

18- (ISAR) وثيقة بعنوان، ((إطار بناء القدرات من أجل الإبلاغ العالي الجودة من قبل الشركات، استبيان التقييم)) ، رقم الوثيقة TD/B/COM/.2/ISAR/59، الدورة 27، جنيف من 12 إلى

14 أكتوبر 2011

المراجع باللغة الأجنبية:

- 1- L. Joshi et al. Perceptions of accounting professionals in the adoption and implementation of a single set of global accounting standards: Evidence from Bahrain ، Advances in Accounting, incorporating Advances in International Accounting 24 (2008) 41-48
- 2- IFAC. guide to establishing and developing a professional accountancy body .December 2010.
- 3- S. Callao et al. Adoption of IFRS in Spain: Effect on the comparability and relevance of financial reporting. *Journal of International Accounting, Auditing and Taxation* 16 (2007) 148-178.
- 4- R.OBERT, Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, DUNOD,PARIS,1994 .