بالنظر إلى الانتشار المتزايد للشركات المتعددة الجنسيات والاتجاه نحو عولمة الأسواق، تسعى الجزائر إلى خلق بيئة مناسبة لجلب الاستثمار الأجنبي، وإيجاد مناخ ملائم للأعمال لتحقيق التنمية الاقتصادية والاستقرار المالي، وذلك من خلال إرساء قواعد نظام محاسبي مدعوم بمعايير المحاسبة الدولية بهدف التقليل من الاختلافات والفروقات في مجال القياس والإفصاح المحاسبي، وتوفير الشفافية والوضوح والمصداقية والملاءمة لمختلف عناصر القوائم المالية.

1- **متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:**

تمثلت متطلبات تطبيق المعايير في الجزائر فيما يلي:

- تأهيل المحاسبين تأهيلا علميا وعمليا للتمكن من تطبيق معايير المحاسبة الدولية تطبيقا صحيحا، وذلك من خلال عقد دورات تدريبية، وورشات عمل للمحاسبين ومدققي الحسابات، وتضمين معايير المحاسبة والتدقيق الدولية في مسار التكوين؛
- تعديل الأنظمة الداخلية للمؤسسات والنظام المالي والمحاسبي بما يتوافق مع متطلبات تطبيق معايير المحاسبة الدولية؛
- بسط الرقابة الجبائية على المؤسسات المطبِّقة للمعايير؛
- إقامة أيام دراسية وندوات والمشاركة في المؤتمرات التي تهدف إلى التعميم ونشر وتيسير تطبيق هذه المعايير في الميدان.

2- أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الجزائر:

تكمن أهمية تطبيق معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

- تطلب تبني الجزائر اقتصاد السوق المشاركة في كافة الفعاليات الاقتصادية وتطوير النظم الإدارية والمحاسبية للمؤسسات للوصول إلى الرّيادة والقدرة على المنافسة على المستوى الدولي؛
- يساعد توحيد أسس وقواعد إعداد القوائم المالية على سهولة المقارنة بين المؤسسات المحلية و/ أو الدولية بصدق وموضوعية؛
- تشجيع الاستثمار الأجنبي لأن إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية والاعتماد عليها في القياس المحاسبي واحتساب الأرباح يطمئن المستثمرين (المساهمين)؛
- توفير المعلومة المالية الكافية والمساعدة على القيام بعملية التحليل المالي والتقييم الجيد للوضعية المالية للمؤسسة؛
- المساعدة على إنشاء سوق مالي يضمن تمويل المؤسسات وتشجيع إنشاء شركات مساهمة مقيدة في البورصة وذلك من خلال تحقيق مستوى عالٍ من الإفصاح المالي والمحاسبي في القوائم المالية المنشورة؛
- طمأنة المستثمرين من خلال ضمان توفر وشفافية المعلومة المحاسبية المقدمة، والمساعدة على حسن اتخاذ القرارات؛
- إعداد القوائم المالية وفق معايير المحاسبة الدولية يرفع من درجة مقروئية المعلومات المالية للمؤسسات الجزائرية على المستوى الدولي، خاصة في ظل توقيع اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والسعي للانضمام للمنظمة العالمية للتجارة OMC.

لذلك قامت الجزائر منذ عشر سنوات بتطبيق نظام محاسبي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية، وذلك نظرا للامتيازات التي يمكن الحصول عليها من خلال تطبيقها لهذه المعايير، حيث يقترح حلولا لبعض المشاكل والمعالجات المحاسبية، إضافة إلى أن تطبيق المعايير المحاسبة الدولية يمكّنها من الانفتاح على الدول الأخرى وسهولة تسيير المعاملات المالية والدخول إلى أسواق عالمية، كما يمكنها من تأهيل المؤسسات.

غير أنّ عملية التطبيق – بدءا بالإصلاحات المحاسبية الهامة، ووصولا إلى التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والذي يعتمد على معايير المحاسبة الدولية– واجهت العديد من الصّعوبات، منها ضعف المنظمات والهيئات المهنية إضافة إلى مشاكل ترجمة هذه المعايير إلى اللغة الوطنية والتي قد تفقدها مضمونها الأصلي، كما توجد صعوبات دوليّة (خارجية) أهمها الاختلاف في اللّغة والثقافة ودرجة النّمو

الاقتصادي والعلمي والتكنولوجي، إضافة إلى ارتفاع تكلفة التبني وصعوبة التوفيق بين الاختلافات الموجودة في معايير المحاسبة بين الدول.

أحدث تطبيق النظام المحاسبي المالي في الجزائر العديد من التغييرات في الممارسات المحاسبية، وسنحاول من خلال هذه المحاضرة التطرق لأهم هذه التغيرات المتعلقة بمجالي القياس والإفصاح المحاسبي.

أولا: المقارنة بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي في مجالي القياس والإفصاح المحاسبي.

سنحاول القيام بعملية المقارنة بين النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية في مجالي القياس والإفصاح المحاسبي وذلك من خلال محاولة معرفة مدى وجود توافق، إضافة إلى إبراز أهم الاختلافات بينهما.

1- من حيث الإطار المفاهيمي: تهدف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) من خلال الإطار التصوري المحاسبي إلى التنسيق والتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي من خلال تضييق الاختلافات الموجودة بين التشريعات، مع إبراز كيفية إعداد القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية، أما الإطار التصوري للنظام المحاسبي المالي فيتضمن القواعد والمبادئ ومجال وطرق تطبيق وسير الحسابات، كما يوضح كيفية إعداد القوائم المالية والمعلومات التي يمكن الإفصاح عنها. كما أن النظام المحاسبي المالي لازال يخضع للقانون التجاري عكس معايير المحاسبة الدولية، والتي لا يحكمها أي تشريع خاص.

2- من حيث القوائم المالية: تتضمن القوائم المالية حسب معايير المحاسبة الدولية قائمة المركز المالي، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، جدول تغيرات الأموال الخاصة، إضافة إلى الإيضاحات والجداول الملحقة، وهي نفسها القوائم التي تضمنها النظام المحاسبي المالي الصادر في الجريدة الرسمية 74 المؤرخة في نوفمبر 2007 وذلك من أجل تكييفها مع معايير المحاسبة الدولية.

إلا أنه توجد بعض الاختلافات الخاصة بعرض القوائم المالية منها:

- معايير المحاسبة الدولية لم تفرض شكلاً معينًا لقائمة المركز المالي، غير أن الأصول ترتب حسب درجة سيولتها والخصوم حسب درجة الاستحقاق، بالإضافة إلى مبدأ السنوية في التفرقة بين العناصر المتداولـة وغير المتداولة، في حين أن النظام المحاسبي المالي قد حدد شكلا للميزانية إضافة إلى عرض عناصرها على أساس عناصر متداولة وغير متداولة؛

- يمكن تقديم حسابات النتائج من خلال تصنيف حسابات التسيير إما حسب الوظيفة أو حسب الطبيعة، مع إمكانية تقديم بيانات ملحقة توضح طبيعة الأعباء (مخصصات الاهتلاك، المصاريف الخاصة بالعمال...).

- الاختلاف هنا يكمن في أن المعيار الدولي IAS1 ألغى مفهوم البنود غير العادية عند عرض قائمة الدخل، والتي يسمح النظام المحاسبي المالي بظهورها في جدول حسابات النتائج؛

- يعتبر جدول تدفقات الخزينة عنصرا من عناصر القوائم المالية والذي يعد قائمة جديدة من القوائم المالية التي جاء بها النظام المحاسبي المالي، حيث يحتوي ثلاث وظائف (الاستغلال–الاستثمار–التمويل).

3- من حيث تقييم بعض بنود القوائم المالية: تقيم عناصر القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية حسب: التكلفة التاريخية، القيمة الحالية، القيمة القابلة للتحقيق، القيمة الحالية للتدفقات النقدية للخزينة، القيمة العادلة، حيث يتم تطبيق هذه المعايير لتقييم عناصر القوائم المالية والانتقال من حالة إلى أخرى حسب عناصر القوائم المالية.

أما وفقا للنظام المحاسبي المالي فتتم عملية التقييم كما ذكرنا سابقا وفقا للتكلفة التاريخية كما تتم إعادة تقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة، القيمة المحققة، القيمة الحالية.

بالنسبة للقيم الثابتة المادية، فحسب المعيار المحاسبي رقم 37 *IAS وكذلك حسب النظام المحاسبي المالي، تقيّم تكلفة اقتناءها أو تكلفة إنتاجها ويعاد تقييمها لاحقا إما بـ:

- التكلفة منقوصا منها الاهتلاكات ومجموع الخسائر في القيمة؛
- أو القيمة الحقيقية في تاريخ إعادة التقييم منقوص منها مجموع الاهتلاكات وخسائر القيمة اللاحقة.

بالنسبة للمخزونات هناك توافق بين معايير المحاسبة الدولية (المعيار IAS2) والنظام المحاسبي المالي حيث يتم تقييم المخزونات باستعمال طريقتين: طريقة الوارد أولا صادر أولا (FIFO–PEPS) وطريقة التكلفة المتوسطة المرجحة مع إلغاء طريقة الوارد آخرا صادر أولا (LIFO–DEPS).

أما فيما يخص الجزء المتعلق بالأصول غير الملموسة أو رأس المال الفكري والمتمثل في تكاليف البحث والتطوير حسب معايير المحاسبة الدولية فإنها تسجل ضمن عناصر الأصول إذا كانت لها مردودية تجارية، أما حسب النظام المحاسبي المالي فإن تكاليف البحث تحول إلى حساب الأعباء باعتبار أنها لا تقدم منافع اقتصادية مستقبلية، أما تكاليف التطوير فتبقى ضمن الأصول لتحقيقها منافع اقتصادية مستقبلية.

بالإضافة إلى بعض الاختلافات الأخرى التي يمكن تسجيلها بين النظام المحاسبي المالي والمرجع المحاسبي الدولي منها:

- قد تكون شروط التسجيل ضمن الأصول والخصوم في بعض الأحيان غير محققة بشكل كامل وتحتاج إلى تحقق أحداث وعوامل غير مؤكدة في المستقبل، بحيث لا يمكن التأكد من مدى تحقيق منافع اقتصادية للأصل في المستقبل، في هذه الحالة فإن النظام المحاسبي المالي لم يبين ما يجب فعله في مثل هذه الحالات، أما معايير المحاسبة الدولية فقد أشارت إلى ذلك في المعيار 37 بحيث اعتبرت أن الأصول والخصوم المحتملة لا تسجل في الميزانية مع ذكر التفاصيل المتعلقة بها في الملحق؛
- اهتم النظام المحاسبي المالي بمحاسبة المؤسسات الصغيرة والمتوسطة من خلال تخصيص محاسبة مبسطة لها، في حين أن المرجع المحاسبي الدولي لم يهتم كثيرا بهذا النوع من المؤسسات
- بالنسبة للقطاعات الخاصة كالبنوك والتأمينات فقد عالجها النظام المحاسبي المالي بطريقة مختصرة، كما أنه يجبر المؤسسات الخاضعة له على القيام بعملية الجرد الدائم، وهو ما تسمح به معايير المحاسبة الدولية لكن ليس بشكل إجباري.

ثانيا: القياس المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي

1- قواعد القياس المحاسبي ضمن الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية:

فيما يخص إشكالية القيمة والتقييم، فقد عملت هيئات وضع معايير المحاسبة الدولية (FASB-IASB) على إدراج مبدأ القيمة العادلة بعد أن كان النموذج القديم يعتمد التكلفة التاريخية كمبدأ لقياس الأداء وتقييم الأصول والخصوم، لذلك أصبح من الأهمية بمكان التطرق لأهم الركائز التي تقوم عليها كل من التكلفة التاريخية والقيمة السوقية (القيمة العادلة) في ظل توجه المعايير المحاسبية نحو تطبيق مبدأ القيمة العادلة.

1-1 مبدأ التكلفة التاريخية: تعرّف القيمة التاريخية على أنّها القيمة في تاريخ الحيازة او المبلغ النقدي الذي يدفع للحصول على الأصل.

كما عرّفها Kieso وآخرون في كتابهم المحاسبة المتوسطة بأنها: "سعر أو تكلفة الأصل أو الالتزام أثناء حدوثه أو حيازته، وهي أداة قياس معظم الأصول والالتزامات "

ويتم التسجيل والمعالجة حسب مبدأ التكلفة التاريخية على أساس مقاربتين:

- **المقاربة الأولى:** عدم تسجيل الأرباح والإيرادات إلا عند التحقق الفعلي للصفقات؛
- **المقاربة الثانية:** تستمد عناصرها من مبدأ الحيطة والحذر، حيث تمكن المؤسسات من الاعتراف بالخسائر المحتملة وتسجيل مخصصات تقتطع من النتيجة لمواجهتها.

1-2 مبدأ القيمة العادلة وأسباب اعتماده:

أ- **مبدأ القيمة العادلة:** يفترض أن إحلال مبدأ القيمة العادلة محل مبدأ التكلفة التاريخية سيسمح بإيجاد أحسن الحلول لإعطاء مصداقية لتقييم الأصول والخصوم بشكل عام، وعلى الأصول والخصوم المالية بشكل خاص.

يمكن تعريف القيمة العادلة حسب معايير المحاسبة الدولية على أنها: " المبلغ المتفق عليه بين البائع والمشتري لتبادل سلعة ما مع اطلاع تام على السوق، دون وجود ظروف خاصة بأحد الطرفين تؤثر على عملية البيع.

ويعتمد المنطق المالي للقيمة العادلة على اعتبارها مرتبطة بتدفقات الخزينة المتوقعة وبالخطر المحتمل، وبالتالي فإن قيمة الأصول والخصوم تكون مساوية لسعر السوق (القيمة الحالية) لتلك التدفقات.

ب- **أسباب اعتماد مبدأ القيمة العادلة:** هناك العديد من الأسباب التي أدت إلى اعتماد مبدأ القيمة العادلة في تقييم بعض عناصر القوائم المالية منها:

- مبدأ القيمة العادلة يجعل المعلومات المالية أكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية؛
- إعطاء صورة صادقة عن الوضعية المالية وأداء المؤسسة من خلال تحسين عملية التحليل المالي وتيسيرها؛

- ملاءمة مبدأ القيمة العادلة في تقييم بعض العناصر كالأصول البيولوجية والأدوات المالية أكثر من التكلفة التاريخية؛
- تعميم المنطق المالي للعمليات بازدياد وتطور نسبة الاقتصاد المرتبط بالعمليات المالية مقارنة بالاقتصاد الحقيقي.

على الرغم من المزايا التي يحققها مبدأ تطبيق القيمة العادلة إلا أنه قد تكون له بعض التأثيرات السلبية وذلك ما يظهر من خلال الانتقادات التي قدمت له:

- ارتباط مفهوم القيمة العادلة بالذاتية، وهذا ما يفقد القوائم المالية مصداقيتها؛
- زيادة مخاطر الاعتماد على البيانات المبنية على أساس القيمة العادلة نظرا لضعف موثوقيتها وإمكانية تعرضها للتلاعب للأغراض الشخصية؛
- تتميز الأسواق اليوم بتغيرات مستمرة في المستوى العام للأسعار، وباعتبار أن التقييم بمبدأ القيمة العادلة يكون عند زمن معين عادة في نهاية السنة المالية فإن ذلك قد يؤدي إلى اتخاذ قرارات بناءًا على معلومات غير ملائمة؛
- يؤدي تطبيق القيمة العادلة إلى تضخيم الأرباح بشكل كبير في نهاية السنة المالية خصوصا مع الارتفاع المستمر للأسعار.

مما سبق وحسب ما تقرّه معايير المحاسبة الدولية، فإن إعداد القوائم المالية يتم وفقا لمبدأي التكلفة التاريخية والقيمة العادلة، على أن يكون نموذج التكلفة التاريخية هو المرجع الأصلي لتقييم العديد من الأصول مع الترخيص باستعمال القيمة العادلة لمعالجة خسائر القيمة التي تواجهها الأصول أو لإعادة تقييم بعض عناصر القوائم المالية، مما يرفع من مستوى الإفصاح الذي تتمتع به القوائم المالية.

وحسب النظام المحاسبي المالي فتتم عملية التقييم بالتكلفة التاريخية إضافة إلى إعادة تقييم بعض العناصر بالقيمة العادلة، قيمة الإنجاز أو القيمة المحيّنة.

بالنسبة للأصول الثابتة فتقيّم في النظام المحاسبي المالي كما كانت تقيم في السابق حسب التكلفة التاريخية، مع عدم إدراج المصاريف العامة والمصاريف الإدارية ومصاريف انطلاق النشاط ضمن تكلفة الأصل الثابت، وأخذ المصاريف التي ستتحملها المؤسسة فيما بعد بعين الاعتبار.

بالنسبة للإهتلاك فيكون وفق المنفعة المحققة من الأصل بدلا من الإهتلاك حسب العمر الجبائي، كما يتم اهتلاك الاستثمار حسب العمر المنفعي لكل جزء منه ولا يؤخذ كليّا.

وتتمثل الطرق المستعملة في حساب الاهتلاك في الاهتلاك الثابت (الخطي)، الاهتلاك المتناقص والاهتلاك المتزايد يضاف إليها طريقة وحدات الإنتاج في النظام المحاسبي المالي، والذي يعتبر أن المبلغ القابل للاهتلاك هو القيمة الناتجة عن الفرق بين تكلفة الحيازة والقيمة المتبقية للأصل في نهاية مدة استعماله.

كما يجب مراجعة طريقة الاهتلاك المطبقة بشكل دوري بما يعكس التّغير في النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية للأصل.

في حالة التنازل عن الاستثمار فإن توقف حساب الاهتلاك يكون بمجرد قرار عرض الاستثمار للتنازل وفق النظام المحاسبي المالي SCF.

وحسب النظام المحاسبي المالي فإن المصاريف الإعدادية (المصاريف السابقة لانطلاق النشاط) لا تسجل ضمن القيم الثابتة المعنوية على اعتبار أن ليس لها منافع اقتصادية مستقبلية، أما مصاريف البحث والتطوير فلا يتم تحميلها على عدة سنوات حسب النظام المحاسبي المالي إلا في بعض الحالات الاستثنائية.

ثالثا: الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي

تمثل عملية الإفصاح المحاسبي وفق النظام المحاسبي المالي خطوة نوعية في مجال إعداد القوائم المالية من جهة وتطوير الفكر المحاسبي في الجزائر من جهة أخرى.

ويتطلب الإفصاح عرض المعلومات في القوائم المالية بطرق ترتب وتنظم المعلومات بصورة منطقية مركزة على الأمور الجوهرية بحيث يمكن لمستخدمها تحليلها وفهمها بسهولة، حيث يركز على أهمية القوائم المالية كمصدر أساسي من مصادر المعلومة والقاعدة العامة لتقييم الطرق المحاسبية البديلة والاختيار من بين الأساليب المتاحة لعملية الإفصاح المحاسبي في القوائم المالية.

إن مطلب الإفصاح المحاسبي في النظام المحاسبي المالي له عدة مظاهر تدل على إلزامية العمل به لتتحقق مصداقية القوائم المالية، وقد أورد النظام المحاسبي المالي نفس متطلبات وأسلوب الإفصاح التي وردت في المعايير المحاسبية، ولكن دون التوسع في التفاصيل.