النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية IFRS (2010–2016)

أ.د. عقاري مصطفى جامعة باتنة 1 الحاج لخضر
أ. تخنوني أمال جامعة باتنة 1 الحاج لخضر

الملخص:

تهدف الدراسة إلى إلقاء نظرة تحليلية لتحديد أبعاد مشكلة عدم مسايرة قواعد وإجراءات النظام المحاسبي المالي لمستجدات معايير التقارير المالية الدولية ومن ثم تقييم فجوة الاختلاف؛ وتشخيص أهم المعوقات التي تحول دون تحقيق التوافق، ليتم بناءًا عليها تقديم الاقتراحات الملائمة لتجاوز هذه المعوقات والتأكيد على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنباً إلى جنب مع IFRS وتطوراتها.

ولقد توصلت الدراسة إلى التأكيد على أن النظام المحاسبي المالي ينأى وبصفة واضحة في توجهاته وتطبيقاته عن المستجدات الحاصلة في IFRS[1]، الأمر الذي أدى إلى خلق فجوة اختلاف بين النظام المحاسبي المالي وبين ما تشهده هذه المعايير من تطورات، ومع مرور الوقت وباستمرار هذه الوتيرة قد تساهم كل هذه الأحداث في توسيع فجوة الاختلاف وتضييق دائرة التوافق، الأمر الذي يجعل النظام المحاسبي المالي بعيد عن الممارسة المحاسبية الدولية، وبالتالي تقف الجزائر مجدداً موقف المحايد في ظل السير في ركب الحضارة العالمية.

Abstract:

The study aims to take an analytical look at to determine the dimensions of the problem of not cope with the rules and procedures of the financial accounting system to developments in international financial reporting standards and then evaluate the difference gap; and

[1]- **IFRS**: International Financial Reporting Standards.

diagnosis of the most important obstacles to achieving consensus, to be based upon providing appropriate suggestions to overcome these obstacles and to emphasize the need for access to national standards go hand in hand with IFRS and developments.

The study found stress that the financial accounting system distancing and especially noticeable in the orientations and applications for new developments taking place in the IFRS, which led to the creation of a difference gap between the financial accounting system and what is witnessed by these standards developments, and with the passage of time and constantly this pace may contribute to all these events in the expansion of the difference narrowing gap circuit compatibility, which makes the financial accounting system is far from the international accounting practice, and thus stands Algeria reiterated the neutral position in light walk in the footsteps of world civilization.

مقدمة:

تخضع IFRS للتغيير بشكل مستمر كلما ظهرت الحاجة إلى ذلك بحكم ظروف البيئة المحاسبية الدولية، والتي تستدعي التغيير لكثير من الاعتبارات والمبررات سواء كانت قانونية، هيكلية، تفسيرية أو سلوكية، ذلك لما لهذا التغيير من دور هام في المحافظة على جودة المعلومة المالية من أجل الاستجابة للمتغيرات الاقتصادية والمالية التي تفرض إعادة النظر في هيكل هذه المعايير، وهو ما يعبر عن دورة حياة المعيار، كل ذلك قد يفرض تحديات تتمثل في مدى قدرة الدول والهيئات الواضعة للمعايير والمؤسسات المعنية بهذه التحسينات على تبني هذه التعديلات والمستجدات ومن ثم تنفيذها والاستفادة منها، وفي ظل تكييف الجزائر لنظام محاسبي مالي وفق معايير التقارير المالية الدولية فهي من الدول المعنية بهذه التطورات، والتي يظهر جليا أنها بعيدة عن المستجدات الحاصلة في الممارسة المحاسبية على الصعيد الدولي، ولمعرفة مدى الاستجابة لمتطلبات التوافق ومسايرة المستجدات وتحديد فجوة الاختلاف وبناءاً على ما سبق تتحدد إشكالية الدراسة فيما يلي:

–ما هي مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية؟

وللإجابة على هذا الإشكال تقوم الدراسة على محاولة إثبات الفرضيات التالية:

– الممارسة المحاسبية في الجزائر لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي.

- لا توجد إمكانية لتحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومستجدات معايير التقارير المالية الدولية في ظل خصائص البيئة الاقتصادية الحالية في الجزائر.

وتم تقسيم الدراسة إلى ثلاث محاور أساسية وهي:

1- النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS؛

2- ديناميكية معايير التقارير المالية الدولية وإشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي؛

3- مكانة النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية متطلبات التوافق وتحديات التطبيق دراسة مقارنة (2010- 2016).

أولاً: النظام المحاسبي المالي SCF ومعايير التقارير المالية الدولية IFRS.

1- الإطار النظري والقانوني للنظام المحاسبي المالي.

الإطار النظري لـ SCF: إن المحاسبة المالية هي:"نظام لتنظيم المعلومات المالية يسمح بتخزين معطيات قاعدية عديدة، وتصنيفها وتسجيلها، وعرض كشوف تعكس صورة صادقة عن الوضعية المالية وممتلكات الكيان، ونجاعته ووضعية خزينته في نهاية السنة المالية"[1]، ويشكل الإطار المحاسبي للمحاسبة المالية دليلا لإعداد المعايير المحاسبية وتأويلها و اختيار الطريقة المحاسبية الملائمة عند ما تكون هناك بعض المعاملات و غيرها من الأحداث الأخرى غير معالجة بموجب تأويل أو معيار[2].

إن هذا النظام مقتبس من IFRS، ومن مميزاته أنه قابل للتعديل وإدماج المتغيرات الجديدة، وتتمثل أهم مخرجات هذا النظام في مجموعة من القوائم المالية الأساسية، تكون مفيدة لمجموعة واسعة من المستخدمين وتسمح لهم باتخاذ قراراتهم الاقتصادية، فالكيانات مطالبة بإعدادها سنوياً على الأقل، وتتضمن الكشوف الخاصة بالكيانات عدا المؤسسات الصغيرة كل من[3]: الميزانية، حسابات النتائج، جدول سيولة الخزينة، جدول تغير الأموال الخاصة، وملحق يبين القواعد والطرق المحاسبية المستعملة ويوفر معلومات مكملة عن الميزانية وحساب النتائج.

كما جاء بالعديد من القواعد الجديدة المتعلقة بالتسجيل المحاسبي والتقييم مقارنة بما كان موجودا، حيث تركز طريقة التقييم للعناصر المسجلة في المحاسبة على القواعد العامة لمبدأ التكلفة التاريخية، غير انه يمكن إجراء مع بعض الشروط المنصوص عليها في النظام المحاسبي المالي ولبعض

العناصر مراجعة لهذه الطريقة بالارتكاز على القواعد التالية وهي[4]: القيمة العادلة، قيمة الإنجاز، والقيمة النفعية.

الإطار القانوني والتنظيمي لـ SCF: بهدف الاستفادة من مزايا تطبيق IFRS من جهة وتفادي سلبيات المخطط المحاسبي الوطني PCN من جهة أخرى، قامت الجزائر بتبني النظام المحاسبي المالي والذي يتكيف في ظاهره مع متطلبات IFRS، ويمكن من تحقيق الأهداف المنتظرة من القوائم المالية بفاعلية، وذلك من خلال اصدر القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 والمتضمن SCF، والذي دخل حيز التطبيق بدءاً من جانفي 2010، وتم بعد ذلك إصدار النصوص التشريعية والتنظيمية ومختلف القرارات في إطار الإصلاح المحاسبي وأهمها:

القانون رقم 07-11 بتاريخ 2007/11/25 المتضمن SCF؛

- المرسوم التنفيذي 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 المتضمن أحكام القانون 07-11؛
- المرسوم التنفيذي 09-110 بتاريخ 07 أفريل 2009 المحدد لشروط وكيفيات مسك المحاسبة بواسطة أنظمة الإعلام الآلي.

إضافة إلى عدد من المراسلات، القرارات، والمذكرات المنهجية والمرتبطة مباشرة بتطبيق SCF.

2- الإطار النظري والمؤسسي لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS:

الإطار النظري لـ IFRS: إن IFRS تعتبر تطوراً وامتداداً طبيعياً لمضمون ومحتوى ما صدر ويصدر من معايير المحاسبة وتفسيراتها الصادرة والمصادق عليها من طرف IASB و IFRIC، ويعتبر هذا استمراراً في التطوير والتحديث لوضع معالجات محاسبية مواكبة ومستجيبة للتطورات التكنولوجية والاقتصادية والمعلوماتية لتحقيق أهداف مستخدمي التقارير المالية، إن IASB ينشر هذه المعايير في سلسلة إصدارات تسمى IFRS، حيث تشمل المرجعية المحاسبية الجديدة كل من:

IFRS= IAS+IFRS+SIC+IFRIC[5].

إن العمل على خلق مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية العالمية هو الهدف الرئيسي من إصدار IFRS، وهو ما يعني وضع لغة محاسبية موحدة في سياق أوسع لتوحيد أسواق رأس المال، إذ أن وراء تغيير النظام المحاسبي والمبادئ الخاصة بكل بلد هو ظهور لغة مالية عالمية مطبقة على البيانات المالية لجميع الشركات وتحقيق الشفافية وإمكانية المقارنة وبالتالي الحصول على ثقة المستثمرين واستعادتها[6]، ونظراً لأهمية IFRS فهي تتميز بإطار مرجعي وتقوم على مبادئ محاسبية متطابقة وفق إطار تصوري،

حيث يتم إعداد المعايير بالاعتماد على مقاربة تغليب الواقع الاقتصادي على الشكل القانوني للعملية و إدخال مفهوم القيمة العادلة وذلك من أجل التقييم الجيد للمعاملات[7].

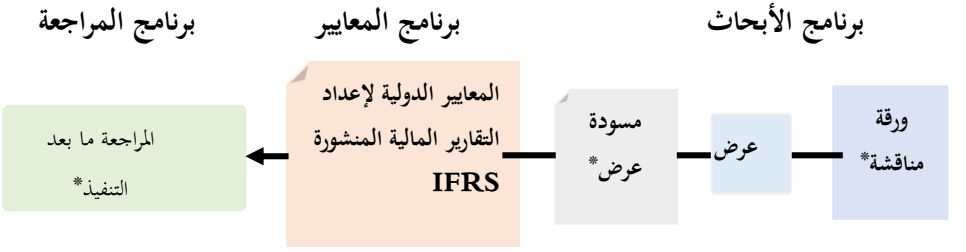
وتتمثل أهم الخصائص الأساسية الواجب توافرها في هذه المعايير حتى تحقق الفائدة من وجودها في[8]:(الاتساق المنطقي، الملائمة، المرونة، الواقعية، المفهومية، الحيادية، الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية، وأخيراً توفير مرجع محاسبي دولي في البلدان التي تفتقر للمعايير المحاسبية المقبولة).

ولتحقق المعايير فعالية من حيث تطبيقها، ينبغي أن تتخذ أشكالاً نموذجية، وموحدة، ولقد تبنت المرجعية المحاسبية الجديدة IFRS شكلاً جديداً بالكامل يتضمن بعض المكونات التالية أو كلها وهي[9]:

- ✓ مقدمة، أهداف المعيار، نطاق المعيار، المبدأ الأساسي في المعيار، التعاريف والمصطلحات الواردة في المعيار، متطلبات المعيار الرئيسية، تاريخ سريان المعيار والفترة الانتقالية.

بالإضافة إلى أساس الاستنتاجات، وتوجيهات متصلة بالتنفيذ، وهي لا تشكل جزء من IFRS[10]، وفي الآونة الأخيرة أجريت تطورات جوهرية على آليات وإجراءات إصدار IFRS وتفسيراتها IFRIC إضافة للاستقلالية في اتخاذ القرارات بما يخدم المصلحة العامة لمختلف الأطراف المهتمة، وقد أدى ذلك كله إلى خلق مجموعة متكاملة من المعايير والتفسيرات لاقت قبولاً دولياً، وذلك من خلال عملية تشاور دولية وإجراءات قانونية مع أمناء IFRS Foundation و تنطوي على الأفراد والمنظمات المهتمين من جميع أنحاء العالم، ويمكن إيجاز ألية إصدار أي معيار جديد أو تعديل أي معيار قائم في 6 مراحل أساسية تهدف لضمان وجود فرصة الامتثال في نقاط مختلفة على المستوى العالمي وهي[11]:

1- وضع جدول الأعمال؛ 2- تخطيط المشروع؛ 3- تطوير ونشر ورقة المناقشة؛ 4- تطوير ونشر مسودة العرض؛ 5- تطوير ونشر IFRS؛ 6- إجراءات ما بعد إصدار المعيار. ويمكن توضيح هذه المراحل من خلال الشكل التالي:



Source : IFRS Foundation, Who we are and what we do, london, January 2014, Page 02.

الإطار المؤسسي لـ IFRS: في عام 2001 تم إعادة هيكلة IASC وحل محلها IASB، وفي أول اجتماع له اعتمد كل المعايير والتفسيرات التي اصدرتها IASC وSIC، وأخذ على عاتقه مسؤولية تعديلها وتطوير وتفسير المعايير، وأصبح المسئول عن إصدار و تطوير IFRS[12].

إن IASB هو هيئة حرة ومستقلة غير حكومية ولا تهدف للربح، إذ يعد جهاز مركزي خاضع لإشراف IFRS Foundation، ويتألف المجلس من 16 عضو منذ بداية عام 2012، يتم اختيارهم وفقاً للتقسيم الجغرافي:(4 من أسيا، 4 من أوروبا، 4 من أمريكا الشمالية، 1 من إفريقيا، 1 من أمريكا الجنوبية، و2 يتم تعيينهم من أي منطقة لتحقيق التوازن الجغرافي الكلي)[13]، ويتم تعيينهم لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد لمدة 3 سنوات أخرى، من ضمنهم عدد لا يزيد عن 3 أعضاء بدوام جزئي[14]، يتم اختيارهم بناءاً على خبرتهم العملية والمهنية وبحيث يغطي أعضاء المجلس أكبر منطقة جغرافية في العالم، ويتوفر في أعضاءه خبرات في مجال تدقيق الحسابات وإعداد القوائم المالية واستخدام وتحليل القوائم المالية والتعليم المحاسبي[15].

بدأ المجلس مباشرة نشاطه بفلسفة جديدة وفكر مستقل، عن طريق ممارسة الدور التطويري للمعايير الدولية بدلاً من تبني معالجات وطنية ومحاولة إكسابها الطابع الدولي، والتعاون الوثيق مع المجالس الوطنية للمعايير المحاسبية في تطوير المعايير، والدخول في خطط محددة لتوفيق المعايير الصادرة من قبل على المستويين الدولي و المحلي، وتتمثل أهداف IASB بتحقيق ما يلي[16]:

- تطوير مجموعة واحدة من IFRS ذات جودة عالية ومفهومة من أجل إعداد بيانات مالية عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة لمساعدة المستخدمين في الأسواق المالية العالمية لاتخاذ القرارات؛

- تشجيع وتعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير؛
- في تحقيق الهدفين السابقين يجب الأخذ في الاعتبار وبشكل مناسب حاجات الاقتصاديات الناشئة والمنشات الصغيرة والمتوسطة الحجم؛
- العمل بفعالية مع الهيئات المحاسبية المحلية على تقليص الفوارق بين معاييرها الوطنية وبين IFRS للوصول إلى تحقيق التقارب (التوافق الدولي).

ويتولى أعضاء المجلس مهام متعددة تتمثل أهمها في المسؤولية التامة حيال كافة أمور IASB الفنية بما فيها إعداد وإصدار IFRS ومسودات العرض والتي تتضمن كل منها أية أراء معارضة، والموافقة النهائية على التفسيرات التي أصدرتها IFRIC[17].

وعلى الرغم من أن عملية إصدار IFRS يتم بشكل مباشر من خلال IASB، إلا أن ذلك يتم من خلال تضافر جهود عدد من اللجان والمجالس التي تؤدي عملاً متكاملاً كمنظمة جديدة، مستقلة تماماً، وهي IASC Foundation تأسست عام 2001، والتي تم حلها في جويلية 2010 وتعويضها بـ IFRS Foundation ، حيث تتكون من المجموعات التالية[18]:

- مجلس المراقبة Monitory Board؛
- مؤسسة معايير التقارير المالية الدولية IFRS Foundation؛
- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB؛
- لجنة تفسير معايير التقارير المالية الدولية IFRS Interprétations Committee؛
- المجلس الاستشاري للتقارير المالية الدولية IFRS Advisory Council.

ثانياً: ديناميكية معايير التقارير المالية الدولية IFRS وإشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي SCF.

1- ديناميكية معايير التقارير المالية الدولية ومزايا إضافة أو تعديل معيار.

ديناميكية IFRS: إن IFRS بمثابة قواعد وأسس تضبط الممارسات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلا لكيفية تنفيذ المعالجة المحاسبية، إلا أنها غير ملزمة وتمتاز بمرونتها وقابليتها للتغيير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتعديلها يعتبر عملية مستمرة تستجيب للمستجدات

على ساحة الأعمال الدولية وتواكب التغيرات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها فمنذ ظهورها عرفت حركية حيث تم تعديل الكثير منها وسحب بعضها وإدماج البعض الأخر في معيار مشابه، ويأخذ هذا التطور المستمر أشكالاً عديدة يمكن إدراجها فيما يلي[19]:

- ✓ تعديل المعايير: يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، ويأخذ التعديل أشكال مختلفة منها: (إلغاء بعض البدائل المحاسبية، تعديل التعريفات، إلغاء بعض الممارسات المحاسبية)؛
- ✓ دمج التفسيرات في المعايير؛
- ✓ دمج بعض المعايير ببعضها البعض لوجود عوامل بينها؛
- ✓ سحب بعض المعايير؛
- ✓ إلغاء بعض المعايير بمعايير لاحقة؛
- ✓ فصل المعيار إلى أكثر من معيار.

إن الافصاح عما يعتقد أنه معلومات هامة، وذات تأثير كبير على القرارات الاقتصادية، إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير في IFRS، وذلك لازدياد أهميتها على المستويين المحلي والعالمي وأخذهما جزءًا كبيراً من الأنشطة الاقتصادية، وبالإضافة لما سبق يمكن إدراج التحسينات السنوية التابعة على المعايير والناتجة عن مختلف الأشكال الواردة مسبقاً والخاصة بتطوير IFRS، حيث هذه التحسينات تأتي بتعديلات طفيفة على المعايير ذات العلاقة بالمعيار المعني بالتعديل أو الدمج أو الإلغاء...الخ.

ومن جهة أخرى ومن خلال النظر إلى إستراتجية IASB في هذا الصدد فإنه يمكن ملاحظة أن هناك ثلاث أساليب معتمدة تختلف في مدتها وأثارها على الهيكل الكلي لهذه المعايير، وبالتالي تأثيرها على أصحاب المصالح المرتبطين بهذه المعايير وهي[20]:

- ✓ **التحسينات الشاملة:** ترتبط بعدد كبير من المعايير حيث تعتبر ضرورية للمحافظة على التناسق الكلي بين المعايير والإطار النظري، وهذا في إطار الانسجام المطلوب مع التغييرات التي يشهدها الاقتصاد العالمي من حيث الاحتياجات المستجدة والمتنامية للمعلومات المالية، وتختلف أثار هذه التحسينات على جودة التقارير المالية بين البلدان وبين المؤسسات، وهذا لعدة أسباب أهمها:

- اختلاف القدرات التنظيمية والتقنية بين المنظمات المهنية والمشرفين على تنظيم المحاسبة للدول، وهذا يرجع إلى عدة أسباب أهمها:
  - الإمكانيات المتاحة للتدريب كتوفر التمويل لتغطية مصاريف التدريب، عدد كافي من المدربين المؤهلين، توفر مناهج تدريبية للغة الأعمال المحلية؛
  - مدى استيعاب المشرفين على مهنة المحاسبة لأهداف هذا التغيير، والآثار الناتجة عنه من حيث جودة الخدمات المهنية وجودة التقارير المالية؛
  - مدى سهولة أو تعقيد إجراءات اعداد أو إدخال التحسينات على المعايير بالنسبة لكل دولة؛
  - مدى قوة الإلزام القانوني للمشرفين في تطبيق هذه المستجدات.
- الاختلاف بين أهداف ودافع التحسينات الكلية والاحتياجات الحقيقة لمقابلة المتطلبات المستجدة لنوعية المعلومات المالية والتطورات الحاصلة على مستوى الاقتصاديات المحلية للدول.

✓ **التحسينات المرتبطة بمعايير معينة:** تمس معايير بحد ذاتها وهذا وفقاً لمشاريع التحسينات السنوية التي يبرمجها المجلس أو إثر تطورات في الجانب المرتبط بالمعيار.

✓ **التحسينات الطارئة:** وهي التحسينات التي تنتج عن أحداث طارئة نتيجة لخلل في إعداد وفهم IFRS التي كان من المفترض أن تعالج هذا الخلل، وهذا في إطار أن المحاسبة وسيلة لنقل ووصف الممارسات المالية وليس أداة لتصحيحها، ولعل أهم مثال على هذا الشكل من التحسينات هو ما قام به IASB منذ انفجار أزمة الرهن العقاري في سبتمبر 2008، من إعادة نظر في أولويات برنامجه.

مزايا إضافة أو تعديل معيار: في هذا الإطار حدد IASB مزايا إضافة بند محتمل إلى برنامج عمله وذلك بناءًا على حاجات مستخدمي التقارير المالية بشكل رئيسي، مع الأخذ بعين الاعتبار أيضاً تكاليف إعداد المعلومات في التقارير المالية، وعند تحديد ما إذا كان بند مقترح على جدول الأعمال يلبي حاجات المستخدمين يبحث المجلس في الأمور التالية[21]:

- ما إذا كان هناك قصور معين في طريقة الإبلاغ عن أنواع محددة من المعاملات أو النشاطات في التقارير المالية؛

- أهمية وموثوقية الموضوع بالنسبة للأشخاص الذين يستخدمون التقارير المالية؛
- أنواع الجهات التي من المحتمل أن تتأثر بأي مقترحات، بما في ذلك ما إذا كان موضوع معين منتشراً في بعض الاختصاصات أكثر من غيرها؛
- كيف يمكن لموضوع معين في إعداد التقارير المالية أن يكون شائعاً أو راسخاً بالنسبة للمنشآت؛
- زيادة التقارب الدولي.

2- إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي SCF وعبء التعديل المستمر للمعيار.

إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي SCF: لقد أشارت المادة 08 من القانون رقم 11/07 المتضمن النظام المحاسبي المالي إلى المعايير المحاسبية، وتركت تحديدها عن طريق التنظيم، وجاءت المادة 30 من المرسوم التنفيذي 156/08 الخاص بإجراءات تنفيذ القانون لتحدد المعايير المحاسبية، لكن دون إشارتها إلى علاقة ذلك بالمعايير المحاسبية الدولية، وهنا تبقى مشكلة تحديد نوع المعايير قائمة، ذلك أن اللجوء إلى المعيار الدولي في حالات خاصة، هل يكون لعدم التطرق لها في ظل النظام المحاسبي المالي، أم نظراً لعدم مسايرة التطورات والمستجدات الحاصلة؟

وبالإطلاع على تاريخ التجربة الجزائرية في مجال المحاسبة يظهر جليا عدم الاهتمام بأهمية التحديث ومسايرة التغييرات والتعديلات و التي من دونها لا يمكن للنظام المحاسبي ان 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 PCN رغم ما شهده الاقتصاد الوطني من تغيير لأي تعديلات أو إضافة بسيطة[22]، ولا تزال الجزائر تعاني من هذه النقطة المهمة و بالرغم من تبني SCF الذي جاء من أجل التقارب مع معايير التقارير المالية الدولية، حيث يلاحظ أن المشروع أعد في 2006 بينما تم تطبيقه في 2010، والمشكلة الاساسية عدم الجدية في التحضير الجيد للتطبيق، وهذا ما يظهر جلياً في وتيرة إصدار النصوص القانونية نفسها[23]:

- اكتمال الفكرة والمشروع في 2006؛
- صدور النص الأساسي (القانون 11/07) في نوفمبر 2007؛
- صدور المرسوم التنفيذي المكمل والمفسر للقانون (156/08) في ماي 2008؛

- الطريقة الخاصة التي صدر بها قرار وزير المالية فهو مؤرخ في 26 جويلية 2008 وصدر في الجريدة الرسمية رقم 19 الصادرة في 25 مارس 2009 (بعد مرور 9 أشهر)؛
- بداية التطبيق في 2010.

يلاحظ أن المشروع جاء في 2006 بينما تطبيقه في 2010، إذن هذا التباطؤ في إصدار النصوص القانوينة يؤثر سلباً على وتيرة التحضير نفسها من طرف المهنيين والمؤسسات على حد سواء، في حين IFRS دائمة التغيير والتحديث، فمنذ تطبيق SCF لم يشهد أي متابعة للمستجدات الحاصلة في IFRS حيث جل ما تم إصداره من قرارات، تعليمات، ومذكرات توجيهية مرتبط مباشرة بتطبيق SCF.

إن صدور مثل هذه الآراء و التوجيهات إضافة إلى بعض التفسيرات الصادرة في الآونة الأخيرة على موقع CNC والتي توضح حالات خاصة أو تشرح طرق معينة، يعتبر امر ضروري من ناحية تفعيل تطبيق جيد للانتقال وهذا من خلال تذليل الصعوبات التي قد يلقاها المحاسبين، إضافة إلى توحيد للممارسات و المعالجة المحاسبية لهذه العمليات، حيث يمكن اعتبار المبادرة بالإيجابية كثقافة كانت غائبة عند تطبيق PCN، أما من حيث إغفال متابعة مستجدات IFRS فيمكن أن تأخذا وجهتي نظر[24]:

- إن الانتقال الفوري من المخطط إلى النظام خلق عبء من الصعب التأقلم معه، مما يفرض الاهتمام بتحقيق الانتقال السلس كأولوية؛
- إن التحديثات التي تمس IFRS يكون لها اثر أكبر على الدول التي تتبنى المعايير بتلك التي تقوم بتكيفها، حيث أن التبني مرتبط بأجندة دولية حددها IASB أما التكيف فهو شأن داخلي مرتبط بالكثير من الإجراءات و القرارات الداخلية للدولة.

بناءًا على ما سبق نلاحظ أن النظام المحاسبي المالي في ظل مستجدات IFRS يعد غائب تماماً، حيث ومنذ صدور المذكرات المنهجية و بعض التفسيرات الصادرة و المتعلقة دائماً بالتطبيق وتوضيح وشرح بعض العمليات المبهمة والصعوبات التي تعاني منها المؤسسات الجزائرية والتي لم يورد لها القانون قاعدة خاصة، يلاحظ غياب تام لأي قانون أو مرسوم وحتى لأي اشعار (تعليمة أو مذكرة منهجية) تتعلق بالتعديلات الخاصة بـ IFRS أو الإصدارات المستجدة، وذلك كآلية لتوضيح

التطورات الحاصلة بحكم ظروف البيئة المحاسبية على المستوى الدولي. هل لأن الجزائر غير مؤهلة لتبني مثل هذا النظام وفشل تطبيقه؟ أم أن هذه التغييرات والتعديلات لا تناسب البيئة المحاسبية في الجزائر؟

عبء التعديل المستمر لـ IFRS: وكما أشرنا سابقاً لضرورة هذه التحسينات والتحديثات كوسيلة فعالة للمحافظة على جودة المعايير المحاسبية في تلبية الاحتياجات المتزايدة والمتغيرة لمستخدمي المعلومة المحاسبية، إلا أن هذه العملية قد تخلق مشكلة ما يعرف بعبء المعايير، حيث يرجع المختصين هذه المشكلة إلى الانشطار الهائل للمعايير المحاسبية، ويتم تحديد المشاكل التالية كمسببات لعبء المعايير[25]:

- الكم الهائل من التفاصيل التي تتطلبها المعايير؛
- غياب معايير محددة تجعل عملية اختيار معايير معنية لأجل التطبيق مسألة بالغة الصعوبة.
- فشل المعايير ذات الغرض العام بإعطاء فروق بين احتياجات المعدين والمستخدمين المحاسبين القانونين؛
- إفصاح مفرط من التفاصيل والقياس المعقدة أو كليهما وتظهر هذه المشكلة جلياً على مستوى المؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم.

ثالثاً: مكانة النظام المحاسبي المالي SCF في ظل مستجدات معايير التقارير المالية الدولية IFRS متطلبات التوافق وتحديات التطبيق 2010–2016 دراسة مقارنة.

1– عرض معايير التقارير المالية الدولية والمعايير الوطنية المقابلة أو القريبة لها في ظل تبني النظام المحاسبي المالي في 2010.

سبق الإشارة إلى أن IFRS تشمل كل من:

- معايير المحاسبة الدولية: ويرمز لها بالرمز IAS، كانت IASC تتولى إصدارها قبل أن يتم استبدالها بـ IASB في 2001، والتي بلغ عددها 41 معيار حتى نهاية عام 2000، وقد تم إجراء تعديل على البعض، وإلغاء البعض الأخر ليصبح عددها (28) معياراً لغاية أواخر 2016؛
- معايير التقارير المالية الدولية: ويرمز لها بالرمز IFRS، وهي التسمية الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية، والتي بلغ عددها (16) معيار لغاية أواخر 2016 كان أخرها IFRS16 الإيجارات والذي سيصبح ساري المفعول وبالتالي واجب التطبيق اعتباراً من بداية 2019.

بالإضافة إلى التفسيرات المتعلقة بالمعايير SIC وIFRIC.

أما بالنسبة للمعايير الوطنية فإنه وبالعودة إلى المعايير نفسها التي جاء بها المرسوم التنفيذي رقم 08- 156 نجد أنها مصنفة إلى 4 مجموعات رئيسية وهي:

- المعايير المتعلقة بالأصول: وهي التثبيتات العينية والمعنوية، التثبيتات المالية، والمخزونات والمنتجات قيد التنفيذ.
- المعايير المتعلقة بالخصوم: وهي رؤوس الاموال الخاصة، الإعانات، مؤونات المخاطر، والقروض والخصوم المالية الأخرى.
- المعايير المتعلقة بقواعد التقييم والمحاسبة: وهي الأعباء، النواتج.
- معايير ذات صفة خاصة: وهي تقييم الأعباء والنواتج المالية، الأدوات المالية، عقود التأمين، العمليات المنجزة بصفة مشتركة أو لحساب الغير، العقود الطويلة المدى، الضرائب المؤجلة، عقود إيجار التمويل، امتيازات المستخدمين، والعمليات بالعملة الأجنبية.

ويمكن مقارنة هذه المعايير الوطنية بالمعايير الدولية من خلال الجدول التالي:

الجدول رقم 01: عرض معايير التقارير المالية الدولية IFRS والمعايير الوطنية في ظل تبني النظام المحاسبي المالي SCF 2010.

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ الإصدار المنقح	اسم المعيار المقابل أو القريب	تاريخ الإصدار
IAS1	عرض القوائم المالية.	2007	المصاريف، الإيرادات، أموال خاصة، القروض والخصوم المالية	**2010**
IAS2	المخزون.	2003	المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	
IAS7	قائمة التدفق النقدي.	1992	عرض القوائم المالية	
IAS8	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء.	2003	تغيير التقديرات والسياسات المحاسبية	
IAS10	الأحداث اللاحقة بعد فترة إعداد التقارير.	2003	الأحداث اللاحقة بعد فترة إعداد التقارير	
IAS11	عقود البناء.*	1993	العقود الطويلة الأجل، المخزونات والمنتوجات قيد التنفيذ	
IAS12	ضرائب الدخل.	1996	الضرائب المؤجلة	
IAS16	الممتلكات، والمصانع والمعدات.	2003	التثبيتات العينية والمعنوية	

IAS17	عقود الإيجار.**	2003	عقود إيجار التمويل	
IAS18	الايراد.*	1993	تقييم المصاريف والإيرادات المالية، الإيرادات	
IAS19	منافع الموظفين.	2011	امتيازات المستخدمين	
IAS20	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	1983	الاعانات	
IAS21	أثار التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية.	2003	العمليات المنجزة بالعمليات الأجنبية	
IAS23	تكاليف الاقتراض.	2007	تقييم المصاريف والإيرادات المالية، القروض والخصوم المالية الأخرى	
IAS24	افصاحات الطرف ذات العلاقة.	2009	/	
IAS26	المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد.	1987	امتيازات المستخدمين	
IAS27	القوائم المالية المنفصلة.	2011	التثبيتات العينية والمعنوية	
IAS28	الاستثمارات في المنشأت الزميلة والمشاريع المشتركة.	2011	التثبيتات العينية والمعنوية	
IAS29	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.	1989	/	
IAS32	الأدوات المالية: العرض.	2003	القروض والخصوم المالية الأخرى، التثبيتات المالية	**2010**
IAS33	حصة السهم من الأرباح.	2003	سندات وحسابات دائنة	
IAS34	التقارير المالية المرحلية.	1998	/	
IAS36	إنخفاض قيمة الأصول.	2004	مؤونات المخاطر	
IAS37	المخصصات، الالتزامات والأصول المحتملة.	1998	مؤونات المخاطر	
IAS38	الأصول غير الملموسة.	2004	التثبيتات العينية والمعنوية	
IAS39	الأدوات المالية: الإعتراف والقياس.***	2003	القروض والخصوم المالية الأخرى الأدوات المالية	
IAS40	العقارات الاستثمارية.	2003	العقارات الموظفة	
IAS41	الزراعة.	2003	المنتوجات الزراعية	
IFRS1	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى.	2008	التعليمة الوزارية المحددة لكيفيات الانتقال من PCN إلى SCF.	
IFRS2	الدفع على أساس السهم.	2004	سندات وحسابات دائنة- تثبيتات مالية	

IFRS3	اندماج الأعمال.	2008	العمليات المنجزة بصفة مشتركة او لحساب الغير	
IFRS4	عقود التأمين.	2004	عقود التأمين	
IFRS5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة.	2004	التثبيتات العينية والمعنوية	
IFRS6	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية.	2004	التثبيتات العينية والمعنوية	
IFRS7	الأدوات المالية: الافصاحات.	2005	الأدوات المالية	
IFRS8	القطاعات التشغيلية.	2006	/	

المصدر: من إعداد الباحثة بناءًا على المراجع على صفحة التهميش[26].

* حل محلها معيار التقارير المالية الدولية IFRS15.

** حل محلها معيار التقارير المالية الدولية IFRS16.

*** حل محلها معيار التقارير المالية الدولية IFRS9.

ما يلاحظ من خلال الجدول أنه وفي بعض القواعد الوطنية تم تبني متطلبات المعيار الدولي بطريقة تجاوز فيها اعتبار المتطلبات الاقتصادية المحلية، كرؤية مستقبلية لإصلاحات اقتصادية، بمعنى تم اعتماد متطلبات المعيار بشكل كامل، أما في قواعد أخرى فإنه تم اعتماد المعيار بحذر في نقاط معينة فقط نظراً للمتطلبات المحلية دون الاشارة الى مختلف جوانب المعيار، وتجدر الإشارة إلى أن القواعد المأخوذ بها في النظام المحاسبي المالي لا تمس معيار معين فقط وإنما وفي حالات كثيرة قاعدة معينة تعالج جوانب مختلفة من معايير متعددة تكون لها علاقة مع بعضها البعض، وفيما يخص البعض الأخر فإن النظام المحاسبي المالي أخذ بها في جانب من الجوانب، وذلك سواء بإصدار قواعد قانونية أو تعليمات تفسيرية مكملة تتحدث عن موضوع المعيار.

وهنا يتضح أنه كان لا بد على الجزائر تبني خطوات وألية محكمة للتكييف، وقد اقترحت دراسة قام بها المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (**IFAD**) مجموعة من الخطوات والآليات لمساعدة الدول في البدء أو الإسراع بتبني وتنفيذ خطط التوافق مع IFRS، وهي تتضمن[27]:

- لا بد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع IFRS أو تتبنى تحول الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية؛

- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية وIFRS ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك؛
- تقوم الدولة بإصدار معياراً وطنياً متوافقاً مع كل معيار دولي؛
- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات؛
- أن تقترن عملية التحول إلى IFRS أو التوافق معها بالتدريب الفعال على مستوى المهنة ومعدي القوائم المالية؛
- أن تحدد الخطة تاريخاً محددا لإنجاز أهدافها.

2- تقييم النظام المحاسبي المالي SCF في ظل الإصدارات الجديدة لمعايير التقارير المالية الدولية IFRS وتفسيراتها IFRIC (2010-2016): يتم التعرض لمختلف المستجدات في إصدارات IFRS منذ تاريخ تبني الجزائر SCF عام 2010 إلى غاية أواخر 2016 وما يسايرها من معايير أو إصدارات محلية مقابلة.

الجدول رقم 03: مكانة النظام المحاسبي المالي SCF في ظل الإصدارات المستجدة في معايير التقارير المالية الدولية IFRS وتفسيراتها IFRIC (2010-2016).

رقم المعيار	تاريخ النشر	موضوع المعيار المستجد أو المنقح	المعيار الوطني المقابل أو القريب
IFRIC 18	2010	**عمليات نقل الأصول من العملاء:** أصدرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC18 في يناير 2009 ليصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يوليو 2009.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS9	2010	**الأدوات المالية:** تم إصدار IFRS9 في نوفمبر 2009، وهو المرحلة الأولى"الأدوات المالية-التصنيف والقياس" من مشروع استبدال معيار المحاسبة الدولي IAS39 ليصبح ساري المفعول بدءاً من أو بعد 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRIC 19	2010	**تسديد الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية:** أصدرت لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRIC19 في نوفمبر 2009 ليصبح ساري المفعول بدءًا من 1 يوليو 2010.	**لا يوجد إصدار مقابل**

IAS24	2010	**إفصاحات الأطراف ذات العلاقة:** تم إصدار النسخة المنقحة من IAS24 في نوفمبر 2009 وقد حل محل معيار المحاسبة الدولي IAS24 الصادر في 2003 ليصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يوليو 2010.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS9	2011	**الأدوات المالية:** قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية في أكتوبر 2010 أن ينقل المتطلبات المتعلقة بإلغاء الاعتراف بالأصول والالتزامات المالية من IAS39 دون أي تغيير عليها إلى IFRS9"الأدوات المالية"، وبسبب هذه التغييرات أعاد المجلس هيكلة IFRS9 وأساس الاستنتاجات الخاص بها، حيث أضاف المجلس المتطلبات المتعلقة بتصنيف وقياس الالتزامات المالية إلى IFRS9، وهذا يتضمن متطلبات حول المشتقات الضمنية وكيفية محاسبة مخاطر الائتمان للالتزامات المالية التي تقاس بالقيمة العادلة وتم على أساسها سحب IFRS9 حسب ما تم إصداره في 2009 و IFRIC9 ليصبح ساري المفعول بدءًا من 1 يناير 2013.	**لا يوجد معيار مقابل**
IFRS 10	2012	**البيانات المالية الموحدة:** صدر IFRS10 في مايو 2011 ليحل محل (IAS27-SIC12) وأصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 11	2012	**الترتيبات المشتركة:** أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية IFRS11 في مايو 2011 ليحل محل (IAS31-SIC13) وأصبح ساري المفعول في 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 12	2012	**الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى:** صدر IFRS12 في مايو 2011 وأصبح ساري المفعول في 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 13	2012	**القياس بالقيمة العادلة:** صدر IFRS13 في مايو 2011 وأصبح ساري المفعول في 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRIC 20	2012	**تكاليف التجريد والكشط في مرحلة الإنتاج لمنجم سطحي:** صدر IFRIC 20 في أكتوبر 2011 ليصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يناير 2013.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRIC 21	2014	**الرسوم:** تم إصدار IFRIC 21 في مايو 2013 ليصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يناير 2014.	**لا يوجد إصدار مقابل**

IFRS9	2014	**الأدوات المالية:** تم إصدارIFRS9 المنقح في نوفمبر 2013 حيث أضاف المجلس فصلاً خاصاً بالمعيار(محاسبة التحوط) وإزالة تاريخ النفاذ الإلزامي المنصوص عليه في IFRS9، ويتوقع أن يحدد تاريخ نفاذ إلزامي عند استكمال مقترحات التصنيف والقياس المنقحة والمقترحات المتوقعة للخسائر الائتمانية بشكلها النهائي.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 14	2015	**حسابات التأجيل التنظيمية:** صدر IFRS14 في يناير 2014 وأصبح ساري المفعول في 1 يناير 2016.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 15	2015	**الايرادات من العقود المبرمة مع العملاء:** صدر IFRS15 في مايو 2014 ليحل محل (IAS11"عقود الإنشاء"، IAS18"الإيرادات"، وSIC13"برامج ولاء العملاء" وSIC15"إتفاقيات إنشاء العقارات" وSIC18"عمليات نقل الاصول من العملاء" وSIC31"الإيرادات-معاملات المقايضة التي تنطوي على خدمات إعلانية"، وسيصبح ساري المفعول في 1 يناير 2018.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS9	2015	**الأدوات المالية:** وفي يوليو 2014 توجت الأعمال المتعلقة بإصدار IFRS9 بإصدار المجلس للنسخة الكاملة من المعيار وتم سحب IFRS9 النسخة الصادرة في 2009-2010-2013، ليصبح ساري المفعول بدءًا من أو بعد 1 يناير 2018.	**لا يوجد إصدار مقابل**
IFRS 16	2016	**عقود الإيجار:** يعد أحدث وأخر معيار صدر ضمن قائمة معايير التقارير المالية الدولية **تحت مظلة جهود التقارب بين الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الامريكية و الجهات المختصة بوضع المعايير المحاسبية الدولية**، تم إصداره في1 يناير 2016 ليحل محل (SIC15, SIC27, IFRIC4, IAS17)، و يدخل حيز التنفيذ بدءاً من 1 يناير 2019.	**لا يوجد إصدار مقابل**

المصدر: من إعداد الباحثة بناءًا على المراجع الموجودة في صفحة التهميش[28].

إن SCF أعد على أساس IFRS، ويلاحظ من خلال الجدول أن هذه الأخيرة في تغير وتطور مستمر فقد أعيد النظر فيها وتم تعديلها وإصدار معايير مستجدة وفقا للمتطلبات الاقتصادية الدول المتقدمة، وخاصة ما تعلق منها بالقيمة العادلة، حيث ظهرت 8 معايير جديدة إضافة إلى بعض التفسيرات المستحدثة وكان أخر هذه المعايير IFRS16، كما تجدر الإشارة إلى أنه في سبتمبر

2010 أصدر IASB إطار مفاهيمي جديد يشمل جميع مكونات التقرير المالي عوض الإطار المفاهيمي السابق والصادر عن IASC والذي كان يركز على عرض وإعداد القوائم المالية، وفي المقابل يلاحظ من خلال الجدول أن الجزائر لم تأخذ أي تعديل أو إصدار مقابل بشأن المعايير المستجدة أو الإطار المفاهيمي المستحدث مما صعب الأمر على كيفية إدراج هذه التعديلات والمستجدات في SCF ومن ثم كيفية تطبيقها في المؤسسات وذلك لما تتميز به البيئة الجزائرية من تحديات.

3- تحديات التطبيق ومتطلبات التوافق:

تحديات تطبيق النظام المحاسبي المالي: إن الفروقات الثقافية والحضارية بين الأمم كاللغة والدين والتشريعات...الخ، وكذا الاختلافات في الظروف الاقتصادية بين الدول من أهم معوقات تحقيق التوافق على المستوى الدولي، ومن الناحية المحلية فقد سعت الجزائر انطلاقا من تبنيها SCF إلى خلق توافق وانسجام بين البيئة الدولية والبيئة الجزائرية، إلا أن هذه الخطوة قد لا تكون كافية من الناحية التطبيقية ولما لها من أثار غير إيجابية نظرا لواقع البيئة الجزائرية الغير مؤهل وهذا ما تفرضه الرهانات التالية[29]:

- ضعف استعداد المؤسسات الجزائرية لتطبيق SCF وغياب الوعي المحاسبي في الكثير منها؛
- غياب سوق مالي في الجزائر يتميز بالكفاءة مما يؤدي إلى عدم إمكانية تقييم السندات والأسهم والمشتقات المالية باستخدام القيمة العادلة؛
- عدم ترابط تبني النظام المحاسبي المالي بإجراء تعديلات على القانون التجاري من جهة والنظام الضريبي من جهة أخرى؛
- صعوبة تحديد القيمة العادلة للأصول الثابتة المادية؛
- غياب نظام معلومات للاقتصاد الوطني يتميز بالشمولية والمصداقية؛
- بطء في تطوير وتحيين مضامين التعليم المحاسبي في الجامعات الجزائرية ومراكز التكوين؛
- البيئة القانونية، ذلك أن مختلف القوانين والأنظمة (أنظمة البنوك، أنظمة السوق المالي...) في الجزائر تعتبر من أهم المعوقات، ليس من حيث القلة ولكن من حيث كثرتها وعدم تطبيقها؛

- تاريخ الصدور المتأخر للتعليمات التوجيهية لتقديم تفاصيل وشروحات حول SCF، وكذا عدم إصدار قوانين أو مراسيم أو تعليمات توحي بمتابعة ومسايرة المستجدات الحاصلة في المرجع الدولي باعتبار SCF مستوحى منه؛
- ضعف المؤسسات المالية والمصرفية التي تعاني من انحطاط كبير لا يرقى إلى المستوى العالمي، نظراً لضعف المنتجات والخدمات المالية الوطنية وعدم فاعلية البنوك في السوق المالي، وبالتالي فقدان الثقة من قبل المتعاملين سواء المحليين أو الأجانب؛
- عدم تغيير أنظمة المعلومات المحاسبية للمؤسسات بتلك التي تكون على مقدرة عالية للمرافقة في التحول نحو المعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية؛
- انتشار الفساد الاقتصادي والمالي في البيئة الاقتصادية الجزائرية وقلة الشفافية الأمر الذي يجعلها غير قادرة على احتضان المعيار المحاسبي الدولي؛
- نقص التأهيل والتكوين اللازم لتطبيق النظام المحاسبي المالي.

متطلبات مسايرة المستجدات في IFRS: بناءًا على ما تقدم ولضمان مواجهة هذه التحديات ولتحقيق توافق النظام المحاسبي المالي مع مستجدات IFRS لابد من توافر ما يلي[30]:

- فتح قنوات الاتصال مع الهيئات الدولية المعنية الفاعلة وهذا في إطار برامج توجيه و المساعدة التقنية، و كذا التعاون مع الدول ذات التجارب السابقة والاستفادة منها مما يقلل تكاليف الجهد والوقت؛
- إنشاء لجنة لمتابعة المستجدات و المشاركة في إثراء التعليقات على مسودات هذه التعديلات أو المعايير الجديدة، خاصة وأن IASB يفتح النقاش للمهتمين، إضافة إلى دراسة التأثير المرتقب من هذه التعديلات وإمكانيات التطبيق و الآثار المحتملة؛
- الشروع في دراسة إمكانيات التطبيق وهذا من خلال وضع خطة تضمن تقليل الاضرار الممكنة على مستوى كل من جودة القوائم المالية، خدمات المحاسبة والتدقيق وكذا الآثار الاقتصادية على أصحاب المصالح.
- العمل المبكر على مشاركة كل المعنيين من خلال اللقاءات و الدورات التكوينية، و إدماج التغيير على مستوى برامج التعليم و التكوين المحاسبي؛

- وضع خطة لإدماج هذه التعديلات أو المعايير الجديدة تبدأ بالتحسيس بأهداف هذا التغيير والتكوين وتنتهي بمرافقة أثناء التطبيق مع ضمان المساعدة والاستشارة وفق أساليب اتصال واضحة.

الخاتمة:

في ظل الظروف الراهنة يواجه النظام المحاسبي المالي الجزائري عدة صعوبات للتطبيق، ويظهر جلياً أن عدم مسايرة التحديثات الحاصلة في IFRS أهم هذه الصعوبات، وهذا الوضع لا يؤدي بالضرورة إلى تلبية متطلبات المحاسبة في الجزائر، وتحقيق الأهداف المنتظرة جراء تبني هذا النظام، وكل هذا لا يعني عدم تطبيق النظام المحاسبي المالي والتخلي عنه وإنما يجب توفير الالية الممكنة والطريقة المناسبة لمسايرة هذه المستجدات وإمكانية تطبيقها بما يوافق البيئة الجزائرية.

النتائج: تم التوصل إلى جملة من النتائج وهي:

- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع IFRS من حيث توفر هيئة لإعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الأنترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفر إطار مفاهيمي للمعايير، إلا أن الممارسة المحاسبية في الجزائر لا تزال لا تخضع لقواعد وإجراءات محاسبية ذات مستوى دولي نظراً لعدم مسايرة المستجدات الحاصلة في IFRS.
- يتوافق النظام المحاسبي المالي مع بعض IFRS ويوجد تباين في البعض الأخر، حيث هناك بعض القواعد في النظام المحاسبي المالي لا يوجد لها مقابل في IFRS والعكس توجد بعض IFRS لا يوجد لها مقابل في النظام المحاسبي المالي وخاصة ما تعلق منها بالقيمة العادلة والمستحدثة حالياً.
- لا يمكن تحقيق التوافق بين النظام المحاسبي المالي ومستجدات IFRS في ظل خصائص البيئة الاقتصادية الحالية في الجزائر، إلا في حالة تحسين خصائص هذه الأخيرة والعمل على مراعاة مقومات ومتطلبات التوافق وتبني ألية فاعلة لمسايرة التحسينات والمستجدات بما يحقق المنفعة.

التوصيات: يمكن تقديم التوصيات التالية:

- العمل على ضرورة الوصول إلى معايير وطنية تسير جنباً إلى جنب مع IFRS والتطورات التي تشهدها، مع ضرورة استكمال إصدار معايير أو قواعد وطنية تتوافق مع المعايير المستحدثة في IFRS في الآونة الأخيرة.

- عند إصدار معايير دولية جديدة ينبغي الأخذ في الحسبان الظروف البيئية الخاصة بالدول العربية والإسلامية بما يحقق الهدف المنشود من التوافق والتوحيد العالمي.
- الاستفادة من تجارب الدول الأخرى في مداخل التوفيق مع IFRS،
- توسيع دائرة الاهتمام بموضوع التعديلات والمستجدات الحاصلة في IFRS، والتركيز على تشخيص المعوقات والصعوبات التي يعاني منها النظام المحاسبي المالي والتي تحول دون تحقيق الهدف منه، والعمل على تجاوزها وتداركها بالشكل الذي يوفر مزايا ومنافع لمهنة المحاسبة في الجزائر ويجعلها مواكبة.

قائمة المراجع:

[1]-Rabah Tafighoult, **le système comptable financier-la comptabilité financière selon les normes comptable algériennes-**, (Algérie, EURL Aurès Moulédiouane, 1 édition, 2015), Page 06.

[2]-Conseil National de la comptabilité, **le Système comptable financier ,** (Algérie, édition ENAG, 2009), Page 10.

[3]- A-kaddouri, A-mimeche, **cours de comptabilité financière selon les normes IAS/IFRS et le SCF 2007** , (Algérie, édition ENAG, 2009), Page**,** 92.

[4] - Djelloul Boubir, **comptabilité financière SCF et IFRS**, (Algérie, ITCIS éditions, 2013), Page 39.

- **SCF** : System Comptable Financier.

[5] - Ouvrage collectif d'un groupe de travail de L'association nationale des directeurs financiers et de control de gestion, **Normes IAS/IFRS (Que faut-il faire ? Comment s'y prendre ?),** (Paris, éditions d'organisation, 2eme édition,, 2004-2005), Page 05.

[6] - Stéphan Brun, **Guide d'application des normes IAS/IFRS**, (France, Gualino éditeur, 2eme édition, 2005), Page 20.

[7]- Odile Babrbe-Dandon, Laurent Didelot, **Maitriser Les IFRS**, (Paris, Groupe Revue Fiduciaire, 3eme édition, 2007), Page 19- 20.

-IASB: International Accounting Standards Board.
- **IAS**: International Accounting Standards.
- **SIC**: Standards Interprétation Committee
- **IFRIC**: International Financial Reporting Interprétation Committee.

[8]- الشحادة عبد الرزاق قاسم، نمر عبد الحميد السليحات، **المحاسبة الدولية**، (الأردن، وائل للنشر، ط1، 2015)، ص ص 66- 67.

[9]- أبو نصار محمد، **المحاسبة المتوسطة**، (الأردن، دار وائل للنشر، ج1، ط1، 2016)، ص ص 16-17.

[10] -Robert Obert, **Pratique des normes IFRS- Normes IFRS et US GAAP**, (Paris, DUNOD, 5e édition, 2013), Page 18.

[11]-Asif Chaudhry and others, **Interpretations and application of International Financial Reporting Standards** 2015, (Canada, John Wiley & Sons, Inc, 2015), Page 08.

[12] -A. Nandakumar and others, **Understanding IFRS Fundamentals International Financial Reporting Standards**, (Canada, Wiley, JOHN WILEY & SONS, INC, 2010), Page 04

[13] - Jean – Jacques Friedrich, **comptabilité générale &gestion des entreprises**, (Paris, hachette supérieur, 6e édition, 2010), Page 356.

[14] - Wolfgang Dick, Franck Missonier-Piera, **Comptabilité financière en IFRS,** (France, Pearson Education, 2006), Page 312.

[15]– أبو نصار، مرجع سابق، ص 14.

[16] -Robert Obert, **Op-Cit**, Page 09.

[17]– جمعة أحمد حلمي، **معايير التقارير المالية الدولية–معايير المحاسبة الدولية**،(الأردن، دار صفاء، ط1، 2015)، ص ص 42.

[18] -Asif Chaudhry and others, Op-Cit, Page 06.

[19]– الجعارات خالد جمال، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية**، (الأردن، دار صفاء للنشر والتوزيع، ط1، ج1، 2017)، ص ص 54– 57.

[20]– طيبي عبد اللطيف وآخرون، **مكانة النظام المحاسبي المالي الجزائري في ظل المعايير الدولية للمحاسبة**،(البليدة، الملتقى الدولي الأول حول: **إشكالية تحديث النظام المحاسبي المالي وفق مستجدات معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية**، يومي 14.13 ديسمبر 2011)، ص ص 8–11.

[21]– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، (الأردن، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، الجزء ب الوثائق المرفقة، 2015)، ص 2766.

[22]– طيبي عبد اللطيف وآخرون، مرجع سابق، ص 16.

[23]– مسامح مختار، "**النظام المحاسبي المالي الجديد وإشكالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في اقتصاد غير مؤهل**"، (بسكرة، **مجلة أبحاث اقتصادية وإدارية**، كلية العلوم الاقتصادية والتسيير، العدد 04، ديسمبر 2008)، ص 215.

- **PCN** : Plan Comptable Nationale.

[24]– طيبي عبد اللطيف وأخرون، مرجع سابق، ص 17.

[25]– ريان البلقان أحمد، **نظرية المحاسبة**، (الأردن، ترجمة رياض العبد الله، طلال الجحاوي، اليازوري، 2009)، ص 208.

[26]– من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع التالية:

– القوانين والمراسيم والقرارات الصادرة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي والمذكورة في صلب الدراسة.

–Paul Pacter, **Pocket Guide to IFRS standards: the global financial reporting language**, (London, IFRS Foundation, 2016), Page 11- 13.

- http://www.iasplus.com/en/standards.
- www.ifrs.com
- www.ias.com

[27]– محمد الجرف ياسر أحمد السيد، **أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية**، (السعودية، ورقة عمل مقدمة إلى الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة " **مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الواحد والعشرون**"، يومي 18–19 مايو 2010)، ص ص 12– 13.

– **IFAD**: International Forum On Accounting Development.

[28]– من إعداد الباحثة بالاعتماد على المراجع التالية:

– القوانين والمراسيم والقرارات الصادرة في ظل تبني النظام المحاسبي المالي والمذكورة في صلب الدراسة.

– مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، (الأردن، ترجمة المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونين، الجزء أ– ب، (2010– 2011– 2012– 2013– 2014– 2015).

- Deloitte, **Guide de référence sur les IFRS 2014**, (london,Veronica Poole, Leader mondial IFRS, 2014), Page 28-30.
- Deloitte, **IFRS in your pocket**,(London, Veronica Poole, the creative studio at Deloitte, 2016), Page 40-50.
- Paul Pacter, **Pocket Guide to IFRS standards: the global financial reporting language**, (London, IFRS Foundation, 2016) Page 180-183.
- Asif Chaudhry and others, **Op-Cit**, Page 19.
- http://www.iasplus.com/en/standards.
- www.ifrs.com
- www.ias.com
- www.foucus.com
- http://www.cnc.dz/

[29]– أيت محمد مراد، **ضرورة تكييف بيئة المحاسبة بالجزائر مع متطلبات النظام المحاسبي المالي "خلال الفترة 2010– 2013"**، (الجزائر، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، 2013– 2014)، ص ص 261– 263.

[30]– طيبي عبد اللطيف وآخرون، مرجع سابق، ص ص 19– 20.