

إشكالية التوحيد المحاسبي " تجربة الجزائر "

Problématique de la normalisation comptable " l'expérience algérienne "

مداني بن بلغيث - جامعة ورقلة
benbelghit@hotmail.com

حيث النتيجة نجد العديد من النتائج عديمة المعنى. ما أدى لجدل محاسبي أعطيت فيه مشكلة اختلاف الأنظمة حقها. فمن المبادئ المتضاربة نجد مثلا مبدأ الموضوعية ومبدأ التحفظ أو الحيطة والحذر. وكذلك مبدأ التكلفة التاريخية في ظل التقلب المستمر في المستوى العام الأسعار. أما عن القواعد المتعارضة، فنجد قاعدة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO)، وكذلك الوارد أخيرا الصادر أولا (LIFO). وكذلك قاعدة الإهلاك طبقا للقسط المتزايد أو القسط الثابت أو القسط المتناقص. بالنتيجة فإن اختلاف المبدأ أو الطريقة أو القاعدة التي تطبق في حالة معينة عنها في حالة أخرى، يؤدي حتما إلى اختلاف النتائج، حتى لو كانت الحالتان متطابقتين. وهو ما يؤدي إلى عدم إمكانية إيجاد دلالة موحدة للمعلومات المحاسبية ومن ثم عدم إمكانية الاعتماد عليها في التسيير واتخاذ القرارات.

إن التوحيد المحاسبي وظيفة ليس من السهل فصلها عن طبيعة النظام الاقتصادي، من حيث أنها تقوم أساسا بإضفاء الصبغة النظامية (La mise en ordre) للمعلومات التي يكون هذا النظام بحاجة إليها.² وعليه فالتوحيد المحاسبي (La normalisation comptable) أصبح مطلباً أساسياً لمواءمة المحاسبة مع التغيرات الاقتصادية العديدة والمتلاحقة، والتي لها تأثير كبير على حياة المؤسسة، التي تعنى بها المحاسبة. وعليه سوف نتناول بالتعريف مفهوم التوحيد المحاسبي، فوائده وأشكاله ثم أهم معوقاته وفي الأخير نتناول التجربة الجزائرية في مجال التوحيد بالرجوع إلى أعمال التوحيد الرائدة على المستوى العالمي.

أولاً: مفهوم التوحيد المحاسبي

حسب (AFNOR)³ فإن التوحيد المحاسبي يشمل سن جملة من القواعد التي تسمح بتنظيم أدوات ونواتج العمل، بتوحيدها وتبسيطها.⁴ أما المخطط المحاسبي المراجع (PCR)

م ملخص : يهدف البحث موضوع الدراسة لبعث وإثراء الحوار العلمي حول موضوع الإصلاح المحاسبي في الجزائر، يبعد تصوري يأخذ بالاعتبار أعمال التوحيد المحاسبي العالمي المنجزة من طرف (FASB, IASC, SNC.fr, ICCA)¹ وهذا من خلال البحث في : 1- طبيعة مسار التوحيد المحاسبي؛ 2- أهداف هيئة التوحيد المحاسبي، وموقفها من العولمة وبروز التوحيد العالمي؛ 3- مكانة الإصلاح المحاسبي (الغائب) في إستراتيجية الإصلاح الاقتصادي؛ 4- إستراتيجية التوحيد (تكييف - تبني)؛ 5- نموذج التوحيد الملائم لسياسة الانفتاح الاقتصادي التي شرعت فيها الجزائر مع بداية التسعينيات والمتمثلة أساسا في إنشاء بورصة القيم المنقولة، والمفاوضات لإتمام اتفاقات، التبادل الحر مع الاتحاد الأوروبي والانضمام للمنظمة العالمية للتجارة في أفق 2003.

الكلمات المفتاح : المحاسبة، المبادئ المحاسبية، التوحيد المحاسبي، هيئات التوحيد، التوافق المحاسبي، المعايير المحاسبية، الإطار التصوري للمحاسبة.

تمهيد : إن أصول (L'Origine) المحاسبة بشكلها اليوم يرجع إلى القرن الخامس عشر، بظهور المحاسبة بالقيود المزدوج مع الإيطالي (PACIOLI) ومنذ ذلك الحين والمحاسبة في تطور ليس على مستوى تقنيات المعالجة فحسب، بل كذلك على مستوى التوحيد (La normalisation)، الذي تمثل في إصدار المعايير التي تضمن المعالجة المحاسبية للأحداث الاقتصادية الجديدة. وبالرغم من هذا التطور، إلا أن النظرية المحاسبية تعاني في الوقت الراهن من تعدد البدائل وتنوعها و اختلاف نتائجها، فمن حيث المبدأ نجد العديد من المبادئ المتضاربة، من حيث القاعدة نجد العديد من القواعد المتعارضة، من حيث الوسيلة نجد العديد من الوسائل المختلفة، ومن

لسنة 1982، فإنه يتناول تعريف التوحيد المحاسبي من خلال أهدافه إذ جاء فيه أن التوحيد المحاسبي يهدف إلى:⁵

- تحسين (L'Amélioration) المحاسبة؛
- فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها؛
- مقارنة المعلومات المحاسبية (في الوقت والمكان)؛
- دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط والأمة؛
- إصدار الإحصائيات.

كما تناول (ROUSSE)⁶ تعريف التوحيد المحاسبي

بما يلي:

التوحيد المحاسبي عبارة عن نظام موحد للتنظيم (Système uniforme d'organisation) موجه لمجموع محاسبات المؤسسات المنتجة في الأمة، أو مجموعة من الأمة مهما كان القطاع الذي تنتمي إليه:

- القطاع الأساسي للفلاحة، تربية المواشي، الصيد أو الاستغلال المنجمي؛
- القطاع الثاني للصناعات التحويلية؛
- القطاع الثالث للتجارة الخارجية.

ومن بين ما يميز التوحيد المحاسبي:

- مجموعة من الاصطلاحات خاصة بالحسابات؛
- تعاريف دقيقة محتوى كل حساب على حدا؛
- نماذج من قوائم المعلومات المحاسبية الدورية.

كما أن التوحيد المحاسبي موجه استجابة لما يميز اقتصاد العالم المتقدم من:

- الحاجة الأساسية (الحيوية) للمعلومات و الاتصال؛
- عالمية (Universalité) تصنيف التدفقات الاقتصادية؛
- تعميم المعالجة الإلكترونية للبيانات.

تعتبر المعايير المحاسبية (Norme comptable) بمثابة التوجيهات الرسمية (Directives officielles) التي تحدد، كيفية تسجيل بعض أنواع العمليات أو الأحداث و المعلومات التي ينبغي إعطاؤها في الملاحق المرفقة للقوائم المالية⁷. لهذا فإن التوحيد المحاسبي يجري على المستويات الثلاثة التالية:

1. على مستوى المبادئ: إذ يقتصر التوحيد في هذا

المستوى على الأسس و المبادئ المحاسبية والمعايير الأساسية التي يمكن الاهتمام بها عند تطبيق الأسس و المبادئ التي يتم توحيدها؛

2. على مستوى القواعد: ويشمل في هذا المستوى، توحيد القواعد و الإجراءات و الوسائل المحاسبية. وتتطلب هذه العملية ما يلي:

- حصر القواعد والإجراءات والأساليب المحاسبية المستخدمة فعلا، والتي يمكن استخدامها لتحقيق أهداف المحاسبة؛
- الاختيار من بين هذه القواعد والإجراءات والأساليب، الأفضل منها تماشيا مع مقتضيات المبادئ الموضوعية؛
- الحذر عند استخدام القواعد و الإجراءات البديلة.

3. المستوى الثالث توحيد النظم: ويشتمل التوحيد في

هذا المستوى، توحيد النظام المحاسبي ككل بما يقوم عليه من أسس و مبادئ وقواعد ووسائل وإجراءات. ويمتد إلى تخطيط النتائج المحاسبية والقوائم المالية، بالإضافة إلى نظم التكاليف والأسس و المبادئ التي تقوم عليها.

إن عملية استحداث المعايير (La créations des normes) تمثل المرحلة الثانية في سياق عملية التوحيد التي تعتبر عملية طويلة نوعا ما، بحيث تتمثل المرحلة الأولى من هذا السياق في التعرف إلى الاحتياجات التي تساهم في تطور عملية التوحيد وهذا وفق شكلين اثنين⁸:

الشكل الأول: وهو أن هيئات التوحيد هي التي تأخذ زمام المبادرة في استحداث اقتراحات جديدة في ميدان المحاسبة، إذ من الممكن أن تتعلق هذه الاقتراحات بمواضيع جديدة قد تظهر، كموضوع المعلوماتية الانترنت والمحاسبة مثلا. أو قد تتعلق بمشكل قديم لكنه متجدد الطرح، ويكون موضوع للتساؤل من طرف المؤسسات وأصحاب المهنة.

الشكل الثاني: هو أن عملية التوحيد يمكن أن تعتمد بشكل ثاني، فالتغيرات الاقتصادية (بالمعنى الأوسع لها) تحتم أحيانا تفاسير محاسبية جديدة لهذه التغيرات. حتى لا تقوم المؤسسات كل على حدة بتصوير الحلول المحاسبية الخاصة بها لهذه المشاكل. وفيما يلي بيان توضيحي لكيفية استحداث المعايير المحاسبية، واختبارها من حيث مدى القبول والمواءمة. أنظر الشكل البياني رقم (01)

ثانيا : أهداف التوحيد المحاسبي

طبيعة، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية.¹¹ بحيث تمثل الأهداف، الغرض أو النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة. وتعمل المبادئ الأساسية على توضيح المفاهيم، أو التعاقبات المحاسبية التي تملّي اختيار الأحداث لعرضها، وكذلك الوسائل التي تسمح بتلخيصها وإيضاحها للأطراف المعنية بها. وللمحاسبة الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة، مهيكّل بطريقة جيدة بحيث:¹²

- يمثل الإطار التصوري دليلا مهما للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد؛
- يمثل الإطار التصوري مرجعا لحل المشاكل المحاسبية، التي لا توجد أية معايير لحلها؛
- يمكن من الرفع من إمكانية المقارنة، وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة؛
- يسمح بتحديد حدود الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية؛
- يمثل الإطار التصوري وسيط (Catalyseur) في تحسين التكوين في المحاسبة، حتى يصبح المحاسب الممارس قادرا على الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة؛
- وأخيرا فإن الإطار التصوري يسمح لمهنة المحاسبة بالحماية من كل أشكال الضغط السياسي، والهجمات، لأنه يمدّها بتبريرات منطقية تمكنها من تبيان عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة.

إن بداية التوحيد المحاسبي (خاصة ما تعلق بتطوير المبادئ المحاسبية) انطلق في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1887 مع (AICPA)، نتيجة لحملة الاحتجاجات التي حملتها بورصة نيويورك عن عدم ملاءمة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة، والتي كانت في كثير من الأحيان لتضليل المستثمرين وأصحاب الأموال خاصة في ظل ظروف الركود الاقتصادي (الأزمة الاقتصادية العالمية 1929). تم اعتماد سياق (Processus) للتوحيد المحاسبي ومنذ ذلك الحين وجدت المهنة المحاسبية نفسها أمام الكثير من المشاكل الجديدة والتي هي في معظم الأحيان مشاكل غير معهودة، طرحت نتيجة للاضطرابات غير العادية للمحيط الاقتصادي والمالي الذي أصبح يتطور و يتحول بشكل كبير متسارع ومذهل.

وعلى الرغم من أن المهنة المحاسبية أثبتت قدرتها على مواجهة هذه التغيرات والتأقلم معها، إلا أنها كانت عاجزة على أن تجد حلولاً نهائية ودائمة للمشاكل الجديدة أو حتى المشاكل المطروحة، وهو ما قاد البعض إلى تشبيه دور المهنة المحاسبية بدور رجل المطافئ الذي يخمد النار في المكان الذي تشتعل

إن تطور العلاقات الاقتصادية بين أعوان لا تجمعهم بعضهم البعض، لا أصل ولا ثقافة ولا لغة، كان دائما مرفقا بتبادل للمعلومات المحاسبية والمالية، التي يعتبر من بين أهم أهدافها الإجابة على احتياجات الأطراف الطالبة لها، هذه الاحتياجات التي فرضت على المعلومات التوسيع في إطار توزيعها. وهو ما يفترض ضمان وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم، يستطيع أن يكتسي الصبغة العالمية (Une compréhension universelle). وعليه سؤالان اثنان يطرحان في هذا السياق:⁹

- إلى أي مدى يمكن اعتبار الحسابات المنشورة متجانسة أيا كانت المؤسسة المعنية؟
- إلى أي مدى يمكن للأعوان الاقتصاديين، الحصول على معلومات مفهومة وقابلة للمقارنة؟

يعتبر التوحيد (Unifier)، التبسيط (Simplifier) و التمييز (Spécifier) من الأهداف المنوطة بعملية التوحيد، إذ يمثل توحيد (Unification) الطرق المحاسبية للوصول إلى توافق في القوائم المالية، الوظيفة الأساسية للتوحيد، والتي تركز حول:¹⁰

1. توحيد السياق المحاسبي (Le processus comptable) الذي يمثل سلسلة الإنتاج التي تبدأ من مستندات ووثائق الإثبات وتنتهي إلى القوائم الختامية، يهدف التوحيد في هذه المرحلة، إلى الرفع من إنتاجية المصالح المحاسبية، من خلال إتباع معايير تتحرى الدقة؛

2. توحيد المنتج المحاسبي الذي يمثل أساسا القوائم المالية الختامية التي تحمل الإجابة عن احتياجات مختلف الأطراف الطالبة للمعلومات المحاسبية، إن عدم تجانس هذه الفئة وإمكانية تضارب مصالحها هو الداعي لتوحيد هذه القوائم، حتى تتم الإجابة على أكبر قدر من احتياجاتهم. لهذا ينبغي على المعايير التي تحكم توحيد هذا الجانب أن لا تكون صلبة بل ينبغي أن تكون مرنة وقابلة للتفسير من عدة جوانب.

انه من الصعوبة أن يتم الحديث عن التوحيد المحاسبي، دون التعرض إلى الخلفية الأساسية لعملية التوحيد ذاتها، والمتمثلة في الإطار التصوري للمحاسبة. فالإطار التصوري حسب (FASB) عبارة عن " نظام متماسك من أهداف و مبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي إلى معايير صلبة، وتبين

المستقبلية للمعايير، للوقوف عند درجة القبول والتبني للمعايير من طرف هؤلاء، وكذلك الوقوف عند احتياجات هذه الأطراف من الحلول للمشاكل التي تواجهها، زاد من حدة هذا المشكل لأننا أصبحنا في وضعية شبه قطيعة بين الهيئات المكلفة بالتوحيد والأطراف المعنية بها (المؤسسات).

ولما كانت المحاسبة تسعى إلى تسيير العلاقات التعاقدية بين مختلف الأعوان اللذين يستثمرون داخل المؤسسة، بهدف تعظيم مردودية استثماراتهم. فإنه لا محالة أن هذه المعايير سوف يكون لها نتائج اقتصادية على مختلف الأطراف، لأن الاختيارات المحاسبية المفروضة من قبل هيئات التوحيد من الممكن أن تؤثر على القرارات المالية للمؤسسة. فتفسير النتائج عبر الاختيارات المحاسبية يجد حاليا حدودا خاصة مع عدم السماح في بعض الحالات بخيارات بديلة (تقييم المخزون، الإهلاك). أنظر الشكل البياني رقم (02)

رابعاً: التجربة الجزائرية في ميدان التوحيد المحاسبي

إن جهود التوحيد على المستوى الدولي - أو على الأقل في الدول المتقدمة - ترمي إلى موازنة النظم المحاسبية مع المستجدات التي تحدث في عالم الاقتصاد، أي مسايرة التغييرات الاقتصادية، وترجمة هذه التغييرات محاسبياً، إجابة على تساؤلات أصحاب المهنة حيال هذه التغييرات التي قد تقضي بتطبيقات محاسبية جديدة، أو تطبيقات قديمة ولكن بطرح جديد. بغية ضمان احتواء القوائم المالية لكل العمليات التي من الممكن أن تحدث في مجال ملاحظة المحاسبة، وبالتالي ضمان المصدقية والملاءمة لهذه القوائم والمعلومات التي تتضمنها، خدمة لمختلف الأطراف التي تمهها هذه المعلومات.

لقد تمت عمليات التوحيد المحاسبي الرائدة بالرجوع إلى الأطر التصورية، كقاعدة نظرية ينطلق منها الموحدون في عملهم، ومرجع عند ظهور اختلافات بين مختلف أطراف عملية التوحيد (لهذا اعتبرت الأطر التصورية بمثابة دستور محاسبي).¹⁴ والسؤال الذي نطرحه هنا هو هل قامت الجزائر بالتوحيد المحاسبي استجابة لمتطلبات المهنة؟ أم لمتطلبات أخرى عدا تلك التي سبقت؟ إن موضوع التوحيد لم يتم تناوله في الجزائر إلا مع بداية السبعينيات، وبالضبط مع إنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة (التعليمية الصادرة بتاريخ 1971/12/29)، بحيث أسندت له مهمة:

- إصلاح وظيفة المحاسب والخبير المحاسب؛

فيه. إلا أن السؤال الذي طرح ويطرح بإلحاح، هو كيف يمكن للمهنة المحاسبية أن تضطلع بدورها الطبيعي، دون وجود خط قيادة (Un ligne de conduite) يسمح لها بالمعالجة السليمة للمشاكل التي تطرح عليها، عدا خبرة وأحكام الأعضاء المشكلين لهيئات التوحيد. بحيث تتغير فلسفة التوحيد ذاتها مع تغير الأفراد الذين تتشكل منهم، وتصبح هذه الهيئات بعد ذلك عاجزة عن الدفاع ضد الهجمات من أي طرف كان، لم يجد في المعايير ما يتماشى مع مصالحه (تضارب المصالح - Conflicts des intérêts).

ويكون الوضع مخالفة تماما، لو استندت هيئات التوحيد إلى معايير تقييم تسمح لها بتبيان سداد قراراتها، بمعنى آخر الاستناد على إطار تصوري محكم البنية ويلقى قبول وثقة الجميع. إذا من هذا المنطلق واستنادا إلى الإطار التصوري (FASB) الذي كان هدفه الأساسي خدمة عملية اتخاذ القرار، وكانت خاصيته الأساسية الملاءمة، والتجديد الكبير الذي جاء به وهو تفضيل المعلومات التقديرية عن المعلومات التاريخية" جاءت كل المحاولات اللاحقة التي ترمي إلى إرساء أطر تصورية، مع إدخال تعديلات وفق متطلبات كل جهة، حسب ما تقتضيه سواء المصلحة الوطنية أو مصلحة الأعضاء في هيئات التوحيد خاصة (IASC) التي تمكنت سنة 1989 من إرساء إطار تصوري لقي اهتمام كثير من المهتمين بهذا الموضوع.¹³

ثالثاً: معوقات عملية التوحيد

إن عملية التوحيد باعتبارها الخطوة الهامة في إرساء توافق (Harmonisation) الأنظمة المحاسبية، بغية إيجاد لغة موحدة خاصة في ظل الظروف الاقتصادية المتجهة نحو الانفتاح، وتحرير حركة رؤوس الأموال والاستثمار. تصطدم بعدة عوائق منها ما هو شكلي، ومنها ما هو جوهري قد يهدد في ظل تضارب المصالح (Conflicts des intérêts)، عملية التوحيد المحاسبي بروتها. ونذكر أن مقومات التوحيد الأساسية، من تشابه النشاط وإمكانية تنميط المعاملات الاقتصادية لا يمكن توافرها في الوحدات الاقتصادية. وكذلك فالقواعد والمبادئ المحاسبية لا بد وأن يتم تطبيقها في ظل توافر ظروف معينة قد تختلف من مؤسسة إلى أخرى أو من محيط إلى آخر، لأن تعدد البدائل المحاسبية ما هو في الواقع إلا محاولة للوفاء باحتياجات كل مؤسسة في ظل الظروف التي تحيط بها.

كما أن غياب خاصية التجديد للمعايير المحاسبية من خلال غياب وظيفة الاتصال بين هيئات التوحيد والأطراف

خلاله التفكير في أهداف ومفاهيم المحاسبة، والقوائم التي تنتجها. إذ على العكس من ذلك كان يتم اللجوء في حل بعض المشاكل إلى نموذج التوحيد الفرنسي،¹⁵ الذي أصبح يتلقى انتقادات مستمرة من بعض الباحثين والأخصائيين في المحاسبة، ويحملونه الدور المعرقل لتطوير المحاسبة في الميدان العملي والنظري.¹⁶

إن ما ميز عملية التوحيد في الجزائر كذلك، الصبغة السياسية، ذلك أن وظيفة إصدار المعايير كانت ولا تزال من اختصاص الإدارة الوصية (وزارة المالية) التي أخذت على عاتقها هذه المهمة لاعتبارين:

1. غياب ثقافة محاسبية تسمح لأصحاب المهنة من تبني هذا الاتجاه والدفاع عليه، من جهة حفاظا على عدم هيمنة التشريع في مختلف المجالات وخاصة في المجال الجبائي. ومن جهة أخرى التمكن من إنشاء إطارا مستقلا للمحاسبة، يضمن لهذه الأخيرة استقلاليتها واستقلالية أصحاب المهنة حتى يتمكنوا من المساهمة بكل ما يخدم هذه المهنة.

2. اعتبار المحاسبة أداة لتحديد الوعاء الضريبي للمؤسسات الخاضعة للضريبة، وبالتالي أداة رقابة تسمح للدولة بالوقوف على الإيرادات الجبائية المتأتية من هذه المؤسسات. حتى وإن كانت الدول المتقدمة تعترف بهذه المهمة للمحاسبة إلا أنها كانت تولي للمحاسبة اهتماما باعتبارها أداة للتسيير واتخاذ القرار.

مما سبق نستنتج أن وظيفة التوحيد في الجزائر ذات خلفية جبائية، و التأكد من التزام المؤسسات بالمعايير التي تصدرها الإدارة كان يتم عبر إدارة الضرائب (معدلات الإهلاك، طرق حساب الإهلاك، طرق تقييم المخزونات)، حتى عملية إعادة تقييم الاستثمارات تم ضبطها من طرف الإدارة (وزارة المالية)، وأوكلت مهمة متابعتها والتأكد منها والالتزام بها إلى إدارة الضرائب، التي لعبت دورا مهما في التوحيد المحاسبي، بهدف ضبط كيفية عرض القوائم المالية وتقديم المعلومات.

إن استراتيجية التوحيد المحاسبي المعتمدة في ضبط الممارسة المحاسبية على المخطط المحاسبي الذي كان يستجيب لاحتياجات فترة سابقة، أصبح لا يساير ولا غير ملائمين للشروط الاجتماعية والاقتصادية المعاصرة في الجزائر. خاصة بعد سلسلة الإصلاحات الاقتصادية التي ترمي للتحويل نحو اقتصاد السوق. بكل ما يحمله هذا النمط من انفتاح وحرية وانتقال الأموال وتنميط للمعاملات الاقتصادية الدولية، والتي

- إحلال المخطط المحاسبي العام الفرنسي بمخطط محاسبي وطني جديد.

انطلاقا من الأفكار الأولى لعملية التوحيد في الجزائر التي لم تعرفها الممارسة المحاسبية إلا بدخول المخطط المحاسبي الوطني (PCN) حيز التطبيق سنة 1976 بالأمر 75/35 الصادر بتاريخ 1975/04/29، الذي يقضي بالتطبيق الإلزامي لهذا المخطط على المؤسسات العمومية الاقتصادية، الشركات المختلطة والمؤسسات الخاضعة حسب النظام الحقيقي. والذي يعتبر مشتقا من المخطط المحاسبي العام الفرنسي (PCG) - الذي كان ساريا العمل به بعد الاستقلال - والمستوحى من الانشغالات الاقتصادية الكلية التي كانت تطبع التوجهات الاقتصادية التي تبنتها الجزائر بعد الاستقلال. في ظل هذه المعطيات كان مؤكدا بأنه على المحاسبة الإجابة على أهداف، تخص الأطراف العاملة في الحياة الاقتصادية. وتم التركيز على فئتين اثنتين:

- الفئة الداخلية: ممثلة في المؤسسة أي الاحتياجات الداخلية للتسيير، من خلال تمكين المسيرين من الحصول على أدوات مكية للإجابة على احتياجاتهم وكذلك؛
- الفئة الخارجية: وهم الأطراف الخارجيين اللذين تربطهم علاقات مختلفة مع المؤسسة، تعطيهم الحق في الإطلاع على القوائم المالية، وبالتالي الحق في تلقي الإجابة على مختلف احتياجاتهم من طلب للمعلومات.

إلا أن طبيعة التوجه الاشتراكي الذي طبع الحياة الاقتصادية في الجزائر، جعل من التوحيد المحاسبي أداة للإجابة على الانشغالات الاقتصادية الكلية، واحتياجات المحاسبة والتخطيط الوطنيين. من خلال المخطط المحاسبي الوطني الذي تم فيه تفضيل تصنيف الحسابات على أساس طبيعتها، على حساب تصنيف وظيفي لهذه الحسابات يساهم في إنجاح مسار التسيير الداخلي للمؤسسة الذي يمكن من اعتماد محاسبة التسيير. وتركت في هذا الباب الحرية لمسيرى المؤسسات، تنظيم أنظمة محاسبة التسيير تستجيب لطبيعة كل مؤسسة على حدة. ولعل ما زاد من حدة المشكلة هو الطبيعة الاستقرائية (Inductive) لعملية التوحيد التي كانت تتبع في حل المشاكل المحاسبية التي تواجه النموذج المحاسبي، منهج طلقه بطلقة (Coup par coup) أي يتم معالجة كل مشكلة تظهر على حدة. مع غياب أي مرجع تستند إليه، أو حتى إطارا يتم من

توجت بتفعيل السوق المالية وبظهور بورصة القيم المنقولة، ثم مؤخرا بإبرام اتفاق الشراكة مع الاتحاد الأوروبي والمفاوضات الرامية لانضمام الجزائر للمنظمة العالمية للتجارة.

ولعله من أهم الأسباب التي تدعونا لتناول موضوع التوحيد المحاسبي في ظل هذه الظروف الجديدة التي تميز عالم الاقتصاد والمالية اليوم هو الاتجاه العالمي نحو التوحيد المحاسبي العالمي (La Normalisation comptable internationale) والهادف إلى توحيد الممارسة المحاسبية من خلال إصدار معايير محاسبية موحدة لضمان توافق وانسجام محاسبي (Harmonisation comptable internationale). تسهر على ضمان تطبيقها هيئة المعايير المحاسبية العالمية (IASB) من خلال إطارها التصوري الذي تم إرسائه سنة 1989 والذي أصبح يشكل الخلفية والمرجع في عملية التوحيد وإصدار المعايير. إن نجاح عملية التوحيد بما يخدم المحاسبة، ومختلف الأطراف التي لها فائدة من الإطلاع على القوائم المالية التي تنتجها المحاسبة. يمر حتما عبر تبني استراتيجية توحيد تأخذ بعين الاعتبار أعمال هيئات التوحيد العالمية - التي تترجم معاييرها في واقع الأمر قوة اقتصاديات الدول المتقدمة والاحتياجات الفعلية للشركات متعددة الجنسيات- مع مراعاة خصوصية الاقتصاد الجزائري الذي يتشكل نسيجه الصناعي من حوالي 95 % من المؤسسات الصغيرة والمتوسطة. وعليه فتبني المعايير المحاسبية الدولية كليا قد لا يخدم عملية التوحيد مثلما لو تم تبني استراتيجية تكييف هذه المعايير.

الخاتمة:

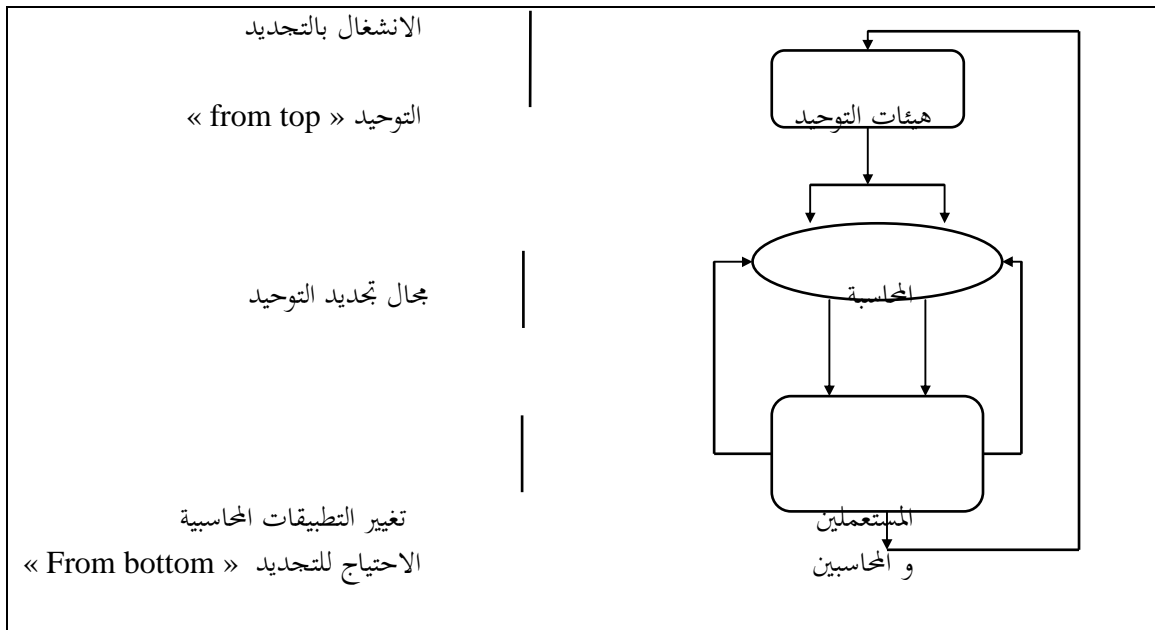
إن نجاح مسار التوحيد المحاسبي في الجزائر يتوقف على إصلاح جذري وعميق للنظام المحاسبي، الذي بدأ العمل فيه فعليا بصدور المرسوم التنفيذي رقم 318/96 بتاريخ 25 سبتمبر 1996 والمتضمن إحداث المجلس الوطني للمحاسبة باعتباره جهازا استشاريا ذو طابع وزاري ومهني مشترك يقوم بمهمة التنسيق والتلخيص في مجال البحث وضبط المقاييس المحاسبية والتطبيقات المرتبطة بها. والاستفادة في محاولة تصور إستراتيجية

لإصدار المعايير من التجارب السابقة في هذا الميدان لدول أخرى وبالأخص تلك التي تتقارب اقتصادياتها مع اقتصاد الجزائر، خاصة تونس التي انتهت من إصلاح نظامها المحاسبي بإصدارها للإطار التصوري للمحاسبة¹⁷ الذي تبنت في تصميمه إستراتيجية تكييف تجمع بين المعايير العالمية و المعايير الأمريكية. بغرض الاستفادة منها، مع عدم إهمال النقاط التالية:

1. دراسة وحصر احتياجات مختلف الأطراف التي لها علاقة باستعمال المعلومات المتولدة عن المحاسبة؛
2. محاولة إرساء إطار نظري يعتمد كمرجع لكل الأعمال المحاسبية، ينطلق من الافتراضات والمبادئ المعتمدة على الصعيد الدولي، لغرض تصميم نظام محاسبي منسجم (Harmonique) مع الأنظمة المحاسبية في الدول الأخرى كمرحلة أولى؛
3. إثراء هذا الإطار النظري وتوسيع النقاش والاستشارة بشأنه مع مختلف الأطراف التي يهمها هذا الأمر، والوقوف على الاقتراحات والتوصيات الضرورية لإنجاحه؛
4. تعديل ما يجب تعديله، ثم اعتماد ما تم التوصل إليه كإطار نظري للوظيفة المحاسبية، يستطيع أن يكتسي صفة الإطار التصوري (Le cadre conceptuel)؛
5. الانطلاق في إصدار المعايير وفاء لمتطلبات المهنة، وخدمة لمختلف الأطراف التي تطلب المعلومات الملائمة وذات المصدقية. وإرفاق هذه العملية ببيانات وأدلة توضيحية بما لا يدع مجالا للتضارب في فهم وتطبيق هذه المعايير (تقوية وظيفة النشر والاتصال)؛
6. بعث وتقوية العلاقة بين هيئة التوحيد والمؤسسات المعنية، سيم وظيفة الاتصال التي تسمح بنقل إنشغالات مختلف الأطراف لهذه الهيئة، وكذلك وقوف هذه الأخير على ما مدى التزام المؤسسات بهذه المعايير وتطبيقها. أي إنشاء شبكة للمعلومات بالاعتماد على نظام مفتوح ومتفاعل (Interactif) يسمح للمحاسبين بالتعبير عن تساؤلهم وانشغالهم، وهيئات التوحيد بفهمها للعمل على حلها.

الأشكال البيانية:

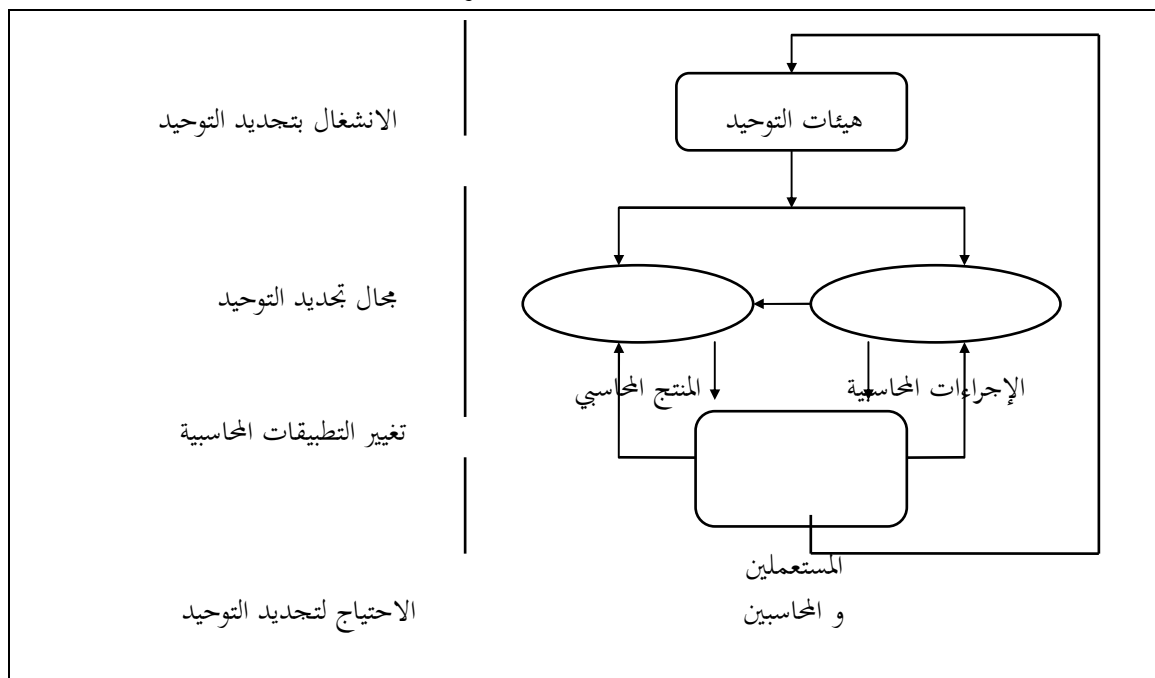
استحداث (Création) المعايير المحاسبية



المصدر: BAC-CHARRY B.: op. cit. page 55.

الشكل رقم (02)

مجال تجديد المعايير المحاسبية



المصدر: BAC-CHARRY B.: op. cit. page 56.

المصادر والإحالات:

1. Pour plus d'information vous pouvez consulter :
 - <http://www.fasb.org> /financial accounting standards board;
 - <http://www.iasc.org.uk> /international accounting standards comity;
 - <http://www.cica.ca> / institut canadien des comptables agrées.
 - <http://www.finances.gouv.fr> /chercher le Conseil national de comptabilité.
2. SACI Djelloul :«Comptabilité de l'entreprise et système économique » OPU, Alger 1991, p169.
3. AFNOR : Association française de normalisation.
4. DEPALLENS G. & autre: « Gestion financière de l'entreprise »; Sirey 10° ed, Paris 1990, p 35.
5. COLASSE B. [sep 87]: « La notion de normalisation comptable » in Revue française de comptabilité; n°182; Paris sept 1987; page 42.
6. Rousse Francis : « Normalisation comptable, principes et pratiques » coll. Méthodologie, Paris 1990, pp 24-25
7. LA BANQUE MONDIALE: « Manuel de comptabilité générale, d'information financière et d'audit »; banque mondiale 1ere ed; jan1995; page 8.
8. BAC-CHARRY Bernadette: « La normalisation comptable française, une communication dans l'impasse? » in Revue française de comptabilité; n°289; Paris mai 1997; page 54.
9. MIKOL Alain: « es normes comptable et leur utilisation en France » in Revue française de comptabilité; n°278; Paris mai 1996; page 15.
10. COLASSE B. [sept 87]: op. cit. page 44.
11. COLASSE B.[oct. 96]: « Commentaire analytique et critique du projet de cadre conceptuel du CPDC » in Revue française de comptabilité; n°282; Paris oct. 1996; page 29.
12. NACIRI Ahmed: « Le Cadre Conceptuel Américain Et Ses Conséquences Sur Le Modèle Comptable Traditionnel » in Revue Française De Comptabilité N° 173; PARIS; nov. 1986, p 45.
13. GELARD Gilbert: « La normalisation comptable internationale de l'IASC » in Revue française de comptabilité; n°258; Paris jui-aout 1994; p 22-25.
14. APOTHELOZ Bernard : « Pertinence et fiabilité de l'information comptable, Le cas de crédit – bail » systémique - Mita Edition; LAUSANNE 1989, p 129.
15. COLASSE B.[avr.2001]: « Ou il est encore question d'un cadre conceptuel français» in Revue française de comptabilité; n°332; Paris avr.2001; page 27-29.
16. GELARD Gilbert: « le cadre conceptuel pour la France ne sera pas franco français » in Revue française de comptabilité; n°333; Paris mai 2001; page28-29.
17. Journal officiel de la république tunisienne : Le système comptable des entreprise 1997 ; J.O. n° 105 du 31/12/1996, imprimerie officielle de la république tunisienne.