خيار الجزائر بالتكيف مع متطلبات الإفصاح وفق معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

د.زغدار احمد & ا.سفير محمد – جامعة الجزائر

ملخص : لقد قاد البعد الدولي لأنشطة المؤسسات إلى اتساع الفرص الاستثمارية والتمويلية للشركات على المستوى الدولي، ولكن التمتع بهذه الفرص يتطلب استيفاء مجموعة من الضوابط في أسس وشكل ومحتوى القوائم المالية المفصح بها من طرف هذه الشركات. حيث كان لهذه الأحداث تأثير على الجانب العملي للمؤسسات، لا سيما فيما يخص أساليب وكيفيات إيصال مخرجات النظام المحاسبي إلى المستخدمين بشكل مضمون وصحيح وملائم، وذلك من خلال إيجاد ممارسات محاسبية تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية لتوحيد اللغة المحاسبية، وإعطاء قراءة موحدة للقوائم المالية، باتسام المعلومات التي توفرها هذه الأخيرة بقدر من المصداقية ليكون بالإمكان الوثوق بها والاعتماد عليها.

وعلى هذا الأساس فان القوائم المالية التي ينتجها النظام المحاسبي الحالي أصبحت موضع تساؤل أكثر من ذي قبل، خصوصا في مدى قدرة المعلومات التي يوفرها على مسايرة البعد الدولي الجديد، وبالتالي فان استخدام معايير المحاسبة الدولية في عملية إعداد وتجهيز القوائم المالية أصبح مطلب أساسي، بهدف تلبية رغبات مختلف مستخدمي المعلومات المالية. وهذا ما دفع بالجزائر إلى محاولة العمل على توفيق وتوحيد عملية الإفصاح عن المعلومات المالية مع معايير المحاسبة الدولية(*IAS/IFRS*).

الكلمات المفاتيح: المعايير المحاسبية، الإفصاح، النظام المحاسبي المالي

تمهيد : إن الإفصاح المحاسبي تطور بتطور الفكر المحاسبي سواء من الجانب المهني أو الأكاديمي، إذ لم تعد المحاسبة فن تسجيل وتبويب الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية بل أصبحت تلعب دورها كنظام للمعلومات المحاسبي، من خلال قياس وتحليل وتقديم المعلومات الضرورية عن المؤسسة للأطراف التي لها مصالح معها. مما توجب بالسعي نحو وضع تشريعات قانونية ومعايير متفق عليها من طرف الممارسين تخص عملية الإفصاح وكيفية عرض المعلومات في القوائم المالية، وذلك لإزالة العوائق من خلال تقليل الفجوة الموجودة بين الأنظمة المحاسبية المختلفة بغية الوصول إلى توحيد محاسبي عالمي.

I- ماهية الإفصاح في القوائم المالية

لقد زاد الاهتمام في العقود الأخيرة –من بداية الستينات– بموضوع الإفصاح. حيث أن هذا الاهتمام لم يأت من فراغ، وذلك باعتبار أن العديد من الجهات تعتمد بشكل كبير في قراراتها على ما تنشره الشركات من معلومات، حيث لا تملك هذه الفئات سلطة الحصول على المعلومات التي تحتاجها من دائرة الشركة مباشرة، وبذلك يصعب الوصول إلى مفهوم عام وموحد للإفصاح. ما ساهم في ظهور وجهات نظر مختلفة حول مفهوم وحدود الإفصاح عن المعلومات الواجب توافرها في القوائم المالية المنشورة، وينبع هذا الاختلاف أساسا من اختلاف مصالح الأطراف ذات العلاقة، فقد تجاوز مصطلح الإفصاح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها في مجال القياس المحاسبي، حيث يستهدف معالجة القصور التقليدي في المعلومات التاريخية وتحقيق التوازن بين القابلية للتحقق من جهة والملاءمة من جهة أخرى، وقد تجاوز هذا المصطلح أيضا إرشادات الاتصال المحاسبي، فلم يعد الأمر يقتصر على مجرد تفسير وتوضيح المعلومات المحاسبية بل امتد إلى إضافة المزيد من المعلومات سواء أكانت كمية أو وصفية، أو كانت فعلية أو تقديرية(1). حيث يعد الإفصاح ضمنيا إعلام متخذي القرارات بالمعلومات الهامة بهدف ترشيد عملية اتخاذ القرار، والاستفادة من الموارد بكفاءة وفعالية.

وفي هذا المجال فان موضوع الإفصاح وأهداف القوائم المالية واحدة، فكلاهما يستهدف المنفعة من المعلومات المحاسبية، ويستلزم التعرف على أهداف مستخدمي المعلومات ومدى إدراكهم واستيعابهم لها، ومن خلال ما سبق يمكن الاستناد إلى هذا التعريف الذي يعتبر أشمل نوعا ما، والذي يعرفه على إنه "عملية إظهار المعلومات المالية سواء كانت كمية أو وصفية في القوائم المالية أو في الهوامش والملاحظات والجداول المكملة في الوقت المناسب، مما يجعل القوائم المالية غير مضللة وملائمة لمستخدمي القوائم المالية من الأطراف الخارجية والتي ليس لها سلطة الإطلاع على الدفاتر والسجلات للشركة"(2). حيث يعتبر الإفصاح المحاسبي من أدوات الاتصال الذي بدونه لن تكون هناك فائدة من مخرجات النظام المحاسبي.

II- مقومات الإفصاح والعناصر المؤثرة فيه

يمكن القول أن الإفصاح عن المعلومات بالقوائم المالية ليس عملية عشوائية، بل توجد مجموعة من العوامل المؤثرة على عملية الإفصاح، ومن أهم المحددات الرئيسية على نوع وحجم الإفصاح ما يلي(3):

- **نوعية المستخدمين وطبيعة احتياجاتهم**: لابد أن تعطي المؤسسات اهتماما خاصا في قوائمها المالية لتلبية احتياجات المستخدمين الرئيسيين، والذين لهم مصالح مباشرة أو غير مباشرة، حيث يكون من الطبيعي أن تختلف طبيعة المعلومات المفصح عنها في القوائم المالية باختلاف نوعية المستخدمين في كل دولة.
- **الجهات المسؤولة عن وضع معايير الإفصاح**: وتتمثل في الجهات المنظمة والمسؤولة عن تطوير وتنظيم وإصدار معايير الإفصاح، حيث تختلف باختلاف مداخل التنظيم المحاسبي المعتمد بكل دولة، إذ نجد في العديد من الدول وخاصة النامية منها أن الأطراف المؤثرة على عملية الإفصاح غالبا ما تكون من المنظمات المهنية والحكومية.
- **المنظمات والمؤسسات الدولية**: بالإضافة إلى المنظمات والقوانين المحلية فإن المنظمات والمؤسسات الدولية من الأطراف المؤثرة على عمليات الإفصاح، ومن أهم هذه المنظمات لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)، حيث تحاول تحسين جودة المعلومات المفصح عنها على المستوى العالمي، من خلال إصدارها لمجموعة من المعايير المحاسبية.

III- أهمية الإفصاح والشفافية في القوائم المالية

توجد العديد من الأساليب التي يمكن استخدامها لغرض الإفصاح عن المعلومات المالية وبيان أثر الأحداث الاقتصادية في القوائم المالية أو الملحق، حيث يتوقف استخدام أي من هذه الأساليب على طبيعة ونوعية ودرجة أهمية المعلومات، إذ هناك معلومات تعتبر أساسية ويجب إظهارها ضمن المكونات الأساسية للقوائم المالية، وهناك معلومات أخرى يتطلب الإفصاح عنها في ملحق القوائم المالية. حيث تعد القدرة على إعداد ونقل ونشر المعلومات وتوصيلها إلى مختلف المستخدمين من أهم الأمور في العصر الحالي، إذ يعتبر مبدأ الشفافية في الإفصاح من أهم أعمدة الاقتصاد الحر في العصر الحديث، من خلال قيام الشركة أو الهيئة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين، وأصحاب الحصص، والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع عليها، وعدم حجب المعلومات ما عدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بصالح الشركة(4). فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للشركة.

IV-التباين في الإفصاح عالمي النطاق

إن النظم الاقتصادية بصفة عامة تتراوح بين نظامين هما، رقابة وسيطرة الحكومة من جهة، ونظام السوق الحر من جهة أخرى. حيث نرى أن الارتباط الحكومي بالاقتصاد عادة ما تأخذ الحكومة دورا هاما في النشر والإعلان عن المعايير المحاسبية وكذا أساليب وطرق الإفصاح،

على غرار البلدان التي تكون فيها الأسواق المالية حرة و نشطة، فإن إصدار المعايير و اختيار طرق عرض المعلومات والإفصاح عنها يقع عبئها على المهنة ذاتها(5).

عند مقارنة نوعية القوائم المالية نجد أن في الولايات المتحدة الأمريكية مثلا فان مجموعة القوائم التي يتعين إعدادها تتلخص في الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، وملحق القوائم المالية، وتتضمن المفاهيم المستخدمة في القوائم المالية، الاستمرارية، الثبات عند تطبيق المبادئ واستخدام أساس الاستحقاق. أما لو اتجهنا إلى ألمانيا فنجد أن معالجة بنود القوائم المالية تتم بنفس الطريقة لأغراض التقرير المالي والتقرير الضريبي. حيث أن القوائم التي تقدمها الشركات تتمثل في الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة التدفقات النقدية والملحق المتمم للقوائم المالية، وذلك لان التمويل عن طريق المؤسسات المالية هو الطاغي في ألمانيا، عكس ما هو عليه في الولايات المتحدة الأمريكية.

أما بالنسبة للجزائر فان القوائم المالية أو الجداول المحاسبية التي يفرضها المخطط الوطني المحاسبي يبلغ عددها 17 قائمة تتمثل في الميزانية، جدول حساب النتيجة، جدول حركة الأموال و14 جدولا آخر في شكل ملاحق، وهي مفروضة على كل المؤسسات مهما كان حجمها، وهنا يكمن النقد، لعدم مواكبته للتغيرات الاقتصادية التي تحدث على مستوى الاقتصاد الجزائري، وكذا عدم مسايرته للتطورات الدولية. ذلك ان هذه الجداول لا تتوافق من حيث الشكل ولا من حيث المضمون مع القواعد و الأسس التي تفرضها معايير المحاسبة الدولية(IAS/IFRS).

ومنه فإن هذا التباين والاختلاف في طرق وأساليب الإفصاح عن المعلومات بين الدول المختلفة جاء نتيجة لاختلاف ثقافة الأمة، ودرجة الارتباط الحكومي بالاقتصاد. ويكرس هذا الاختلاف كذلك طرق التمويل المختلفة، إذ نجد أنه إذا كان البنك أو المؤسسة المالية هي الممول الرئيسي في الاقتصاد فإن المعايير المحاسبية تركز عادة على الميزانية لأنها تساعد السلطات المصرفية في تقييم مركز السيولة للمقترض وبالتالي قدرته على استعادة أمواله. أما إذا كان حملة الأسهم في الأسواق المالية هم المورد الرئيسي في التمويل، فإن جدول حساب النتيجة يحظى بانتباه أكبر من قبل واضعي المعايير المحاسبية، ومدى تأثير أي تغير في المبادئ المحاسبية على الدخل المفصح عنه وما ينتج عنه من فائدة(6). وهذا ما أدى إلى الاتجاه نحوى توحيد محاسبي عالمي خصوصا في مجال الإفصاح عن المعلومات والذي يسعى بدوره إلى توحيد اللغة المحاسبية على المستوى الدولي.

V- متطلبات الانتقال إلى الإفصاح حسب(SCF)

إن العمل على تطبيق معايير المحاسبة الدولية المجسدة في النظام المحاسبي المالي ابتدءا من 2010/01/01 يتطلب جهودا كبيرة لعملية تحضير تطبيقه. إذ تتمثل عملية المرور إلى النظام المحاسبي المالي والإفصاح وفق ما يقتضيه هذا الأخير، بمثابة ثورة ثقافية في الإطار المحاسبي الجزائري، وتحديا بالنسبة للمؤسسات للتكيف والتأقلم مع الواقع الجديد. حيث يتطلب العمل على تحضير المحيط الذي تنشط فيه المؤسسات، وكذا تحضير المحترفين والممارسين للمهنة يتبعه في ذلك تكييف الأطر التشريعية وخاصة الجبائية منها، لتتماشى مع النظام الجديد. ذلك أن هذا التحول يجب أن يضمن للمؤسسات الوفاء بالتزاماتها، وكذلك تمكين مستخدمي القوائم المالية من فهم ومعرفة تأثير هذا النظام على الوضعية المالية للمؤسسة.

V-1- تحضير المؤسسات الجزائرية : إن تحضير المؤسسات في العالم لتطبيق معايير المحاسبة الدولية يخضع إلى تصنيف المؤسسات إلى مجموعات حسب الحجم ورأس المال والعمال، لأجل مراعاة قدرة وخصائص كل مؤسسة على الوفاء بمتطلبات هذه الأخيرة، وفي هذا المجال جاءت خطوة وزارة المالية في التمييز بين المؤسسات الخاضعة للنظام المحاسبي المالي وفق ما جاء في محتوى القانون رقم 07 – 11(7). أما بالنسبة للمؤسسات المصغرة فهي ملزمة فقط بمسك نظام محاسبي مبسط قائم على محاسبة الخزينة. حيث يحدد القرار(8) الصادر في الجريدة الرسمية رقم 19/90، المؤسسات الخاضعة لهذا النظام وهذا وفقا لمحددات مختلفة تتمثل في النشاط الممارس، رقم الأعمال وعدد العمال، ولأكثر تفصيل يمكن الرجوع إلى مضمون القانون.

كما أن تطبيق النظام المحاسبي المالي والإفصاح بموجبه، يجب أن يسبقه تدريب مختلف الممارسين والمستعملين للمحاسبة ومخرجاتها سواء داخل المؤسسة أو خارجها، حيث تقوم في هذا المسعى وزارة المالية بتنظيم محاضرات وملتقيات، ولكن يخضع ذلك لتدرج زمني ويأخذ مدة من الوقت ويتوقف كذلك على تنظيم المؤسسة ومهارة وجدية عناصر الموارد البشرية. إذ أن التدريب ورفع كفاءة ومستوى المهنيين هي مهمة كبيرة، يجب أن تكون بالضرورة مبرمجة جيدا من حيث الوقت والمكان والطريقة بمراعات طبعا التدرج الزمني.

V-2- تحديث الأطر التشريعية والجبائية : إن المخطط المحاسبي الوطني تم إعداده ليستجيب لأهداف ومتطلبات الاقتصاد المخطط ولا سيما الإدارة الجبائية، وبالتالي فان الأطر الموروثة عن هذا النظام يجب تكييفها وتحديثها. وهذا تحدي جديد بالنسبة للمؤسسة. إذ نجد الإطار التشريعي الخاص بالاقتصاد والجباية مدونا في كل من القانون التجاري، القانون العام للضرائب والرسوم المماثلة، قوانين المالية والقوانين التنظيمية. حيث يجب أن يبدأ العمل بهدف دراسة الآثار المترتبة في مختلف فروع القانون الجزائري من تطبيق النظام المحاسبي المالي لاسيما فيما يلي:

- التباعد الملحوظ بين القانون (الذي يعبر عن الطبيعة القانونية للعمليات) وقواعد النظام المحاسبي المالي (الذي يشير إلى المضمون الاقتصادي للمعاملات)، بالإضافة إلى العمل على التوفيق بين المعالجة القانونية للمعاملة والمعالجة المحاسبية. ليزيد من فعالية استخدام المحاسبة كوسيلة لإثبات المعاملات.
- الإطار المفاهيمي الذي يختلف اختلافا كبيرا عن المبادئ المحاسبية الجزائرية والبعيد عن النظرة التشريعية الجزائرية. ومثال ذلك هيمنة قاعدة تغليب الحقيقة الاقتصادية على الشكل القانوني .

ومنه فان إدخال التعديلات على النظام المحاسبي وضمان الطريق الصحيح لإكمال المشروع، يتطلب إعادة النظر وتنقيح القانون التجاري والذي سيكون له أثر واضح على سير عمل المؤسسات وتنظيم الأنشطة الخاصة بها. كما أن العمل على التماشي مع متطلبات الإفصاح حسب النظام المحاسبي المالي يستوجب على المؤسسات أن تقدم في الملحق معلومات متعلقة بالتقارب بين النتيجة المحاسبية والأعباء الجبائية الواردة في جدول حساب النتيجة، وهذا يتطلب تحديد المعالجات اللازمة عند المرور من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية. والعناصر التي تؤدي إلى الاختلاف في التقييم لتحديد النتيجة بين المعايير المحاسبية والقواعد الجبائية(9)، والتي تميل عموما إلى التركيز على النقاط التالية :

- تقنيات الاهتلاك وتدهور الأصول أو معاينة الانخفاض في القيمة، باعتبار أن النظام الجديد ينتهج مدخلا اقتصاديا وماليا؛
- التسجيل المحاسبي لعقد الإيجار التمويلي، تقييم بعض الأصول والخصوم على أساس القيمة العادلة في تاريخ الحيازة؛
- المعالجة المحاسبية للضرائب ولاسيما الضرائب المؤجلة، حيث يمكن وجود انحراف بين تاريخ الأخذ بهذه الأعباء الجبائية على مستوى المحاسبة، وتاريخ الأخذ بهذه الأعباء لتحديد النتيجة الخاضعة للضريبة؛

- فائض القيمة في الأجل الطويل والناتج من التنازل على أصول أو أي عمليات استثنائية، كتعويض نزع الملكية، الإيرادات أو الأعباء المحسوبة في النتيجة المحاسبية لكن لا يأخذها النظام المحاسبي بعين الاعتبار، وأي نفقات وأعباء غير مبررة من طرف إدارة الضرائب؛
- العمليات غير المسجلة في النتيجة المحاسبية لكن تؤخذ في الحسبان عند تحديد الوعاء الضريبي الخاضع للضريبة.

V-3- تحضير المحترفين والممارسين للمهنة : وفي هذا المجال فان حقيقة معايير المحاسبية الدولية المجسدة في اختيار (CNC) للنظام المحاسبي المالي يستدعي من المهنيين السعي إلى المعرفة الجيدة لهذا النظام والإتقان العملي في مجال الممارسات المحاسبية له، أما بالنسبة لمهمة المحاسبة فانه من المهم أن تتجند لهذا الإصلاح وتحضر لهذا التطور حتى تتكيف مع التغيرات الوطنية والدولية وذلك بالعمل وفق الإجراءات المحددة في العناصر التالية(10):

- فتح المجال أمام مهنة المحاسبة لمنافسة المهنيين الأجانب لاسيما أمام مكاتب المراجعة والاستشارات الكبرى وتمكين هذه الشركات من إمكانية التصديق على الحسابات، لان العولمة وتحرير مهنة المحاسبة هي واحدة من أهم الظواهر التي سوف تمس في السنوات القادمة بالمهنة، والتي تتطلب تحديد الإستراتجية التي تسمح بالتكيف مع المحيط الاقتصادي العالمي؛
- العمل على تحقيق الأهداف المنتظرة من خلال دعم مقدرة المهنيين الجزائريين على تعظيم قدرة تنافسية مؤسساتهم على مستوى الأسواق الدولية؛
- الانضمام إلى برنامج التدريب في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بهدف كسب عن طريق هذا الأخير تكوين خبراء محاسبين على المستوى الدولي؛
- تشجيع التعاون الاستراتيجي بين المهنيين الجزائريين والمحترفين الأجانب.

ونتيجة لهذا التحول الذي سيمس بالمؤسسات من الناحية المحاسبية، يقع على عاتق مختلف الممارسين سواء الداخليين أو الخارجيين، من خبراء محاسبين، محافظي حسابات ومحاسبين معتمدين مساعي حثيثة للسهر على ضمان التطبيق الجيد للنظام المحاسبي المالي من خلال التحقق مما يلي :

- التحقق من أن المعلومات المفصح عنها تعكس الواقع الاقتصادي للمؤسسة دون الالتزام بالشكل القانوني؛
- التحقق من احتمال وجود مزايا ومنافع اقتصادية في المستقبل تعود على المؤسسة؛
- التحقق من وجود علاقة بين التكاليف التي تكبدتها المؤسسة والمنتجات التي تم الحصول عليها؛
- الأخذ بعين الاعتبار عند فحص القوائم المالية الأهمية النسبية للعناصر الواردة في القوائم.

VI- منهجية الانتقال إلى النظام الجديد

تمثل عملية المرور إلى معايير المحاسبة الدولية لمختلف البلدان عملية جد صعبة ومعقدة وبالخصوص في الجزائر، أين نحن بصدد المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي، وهذا طبعا بالاسترشاد بنص معيار التقارير المالي الدولي (IFRS1)، وفي ضوء الممارسات التي اتبعتها الشركات الناشطة في نطاق الاتحاد الأوربي باعتبارها كانت سباقة في هذا المجال بتطبيقها لهذه المعايير منذ 2005/01/01 .

VI-1- بداية أول تطبيق للنظام المحاسبي المالي : إن الهدف من تطبيق النظام المحاسبي المالي لأول مرة هو ضمان أن إعداد القوائم المالية سوف يتم كما لو كان الافصاح وفق هذا النظام مطبقة دائما، وذلك لضمان ما يلي(11):

- معلومات شفافة لمستخدمي القوائم المالية وكذلك قابليتها للمقارنة مع المعلومات للفترات الماضية؛

- توفير نقطة بداية تكون مناسبة للمحاسبة على أساس الإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي؛
- إمكانية إعداد القوائم المالية بتكلفة لا تتجاوز منفعتها لمستخدميها.

وحسب ما ينص عليه محتوى المعيار(IFRS1) فان المؤسسات المعنية به هي المؤسسات الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق المعايير الدولية للقوائم المالية (IFRS)، حيث ينبغي عليها أن تطبق تلك المعايير في إعداد القوائم المالية وكذلك في كل تقرير مالي مرحلي. والقوائم المالية للمؤسسات التي تأخذ لأول مرة بالنظام المحاسبي المالي يجب أن تشتمل على الأقل فترة مقارنة واحدة، أو قد يكون مطلوب من المؤسسة أن تقدم أكثر من فترة واحدة للمقارنة، ويمكن توضيح ذلك في الشكل التالي:

الشكل رقم (01):عملية الانتقال إلى الإفصاح وفق (SCF)

من إعداد الباحثين.

ومن خلال هذا الشكل فإننا نميز بين مرحلتين من عملية المرور إلى تطبيق النظام الجديد هما:

- **تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي**: وهي الفترة التي تعرض فيها المؤسسة معلومات كاملة مقارنة، والموضحة في الشكل بفترة المقارنة؛
- **تاريخ التقرير**: ويمثل الفترة التي يتم فيها التطبيق الفعلي للنظام المحاسبي المالي والتي يتم في نهايتها الافصاح عن القوائم المالية المعدة وفقا للنظام المحاسبي المالي، مع المعلومات المقارنة لها للسنة الماضية. ويشار إلى هذه المرحلة في الشكل بمرحلة التقرير الأول حسب (SCF).

وفي هذا المجال نشير إلى أنه على المؤسسة تطبيق نفس الطرق المحاسبية في فترة التقرير وفي الفترات السابقة المقارنة لفترة التقرير(12)، إلا إذا كانت هناك حالات استثنائية ينص عليها النظام المحاسبي المالي. حيث أن المؤسسات التي سوف تطبق النظام المحاسبي المالي ابتداء من 2010/01/01 هي معنية ب:

- أول تاريخ لتقارير المؤسسة بمقتضى النظام المحاسبي المالي هو 2010/12/31؛

- تاريخ الانتقال إلى النظام المحاسبي المالي هو 2009/01/01 وهو بداية الفترة الأولى المقارنة للقوائم التي يتم الإفصاح عنها في 2010/12/31.

VI-2- المعالجة والإفصاح عن الميزانية الافتتاحية : **إن** المؤسسات الجزائرية ملزمة ابتداءا من 2010/01/01 بإعداد ميزانية افتتاحية والإفصاح عنها وفق النظام المحاسبي المالي، والتي تمثل نقطة البداية للمحاسبة، حيث يضع مطلب إعداد الميزانية الافتتاحية وضبط الوقت للانطلاق في ذلك بعض التحديات للإفصاح وفق النظام المحاسبي المالي للمرة الأولى، لأن الأمر يحتاج إلى إعادة تعديل بعض البنود في الميزانية الافتتاحية.حيث نجد المعيار (IFRS1) ينص على التطبيق الكامل للمعايير بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ الإفصاح عن القوائم المالية للمؤسسة، مع سماح هذا الأخير باستثناءات محددة(13) في شكل إعفاءات وذلك لتجنب صعوبات فحص صفقات قديمة على سبيل المثال. وبالتالي فان على المؤسسة عند إعداد الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها أن تقوم بـ:

- إعداد الميزانية الافتتاحية وفق النظام المحاسبي المالي وكذلك الحسابات المقارنة للفترة الماضية؛
- التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية والقوائم المالية المقارنة؛
- تحميل رأس المال في الميزانية الافتتاحية كل التسويات المرتبطة بتطبيق (SCF)؛
- عرض في الملحق شرح مفصل عن أثر تطبيق(SCF) على الوضعية المالية والأداء.

ووفق ما ينص عليه المعيار (IFRS1) فانه يجب على المؤسسة أن تقوم بمايلي:
- ينبغي الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي يتطلب النظام المحاسبي المالي الاعتراف بها والإفصاح عنها؛
- عدم الاعتراف بالبنود كأصول أو خصوم إذا كان النظام المحاسبي المالي لا ينص على هذا الاعتراف؛
- إعادة تصنيف عناصر القوائم المالية التي أعترف بها حسب (PCN) وفق التصنيف الذي ينص عليه(SCF)؛
- تطبيق قواعد النظام المحاسبي المالي فيما يخص قياس كل الأصول والخصوم المعترف بها.

من بين الأصول والخصوم الواجب إدراجها في الميزانية الافتتاحية والإفصاح عنها حسب ما تتطلبه التعاريف التي يتضمنها النظام المحاسبي المالي وكذلك شروط التسجيل المحاسبي إدراج مايلي:
- مصاريف التطوير المرتبطة بأي أصل، والتي كانت تسجل كتكاليف في وقت حدوثها، ستصبح تعتبر كأصول مادية تلحق بالأصل المعني حسب النظام المحاسبي المالي إذا توفرت شروط معينة؛
- الأصول محل عقد الايجار التمويلي والخصوم المتعلقة به؛
- الأدوات المالية غير المسجلة في الأصول أو الخصوم ومختلف الاستحقاقات الأخرى.

لذلك فان التطبيق بأثر رجعي في الميزانية الافتتاحية يتضمن كذلك حذف بعض العناصر الواردة والتي لا تتفق مع قواعد التسجيل حسب النظام المحاسبي المالي لا سميا :
- المصاريف الإعدادية المعالجة حسب (PCN) ؛
- مؤونة الإصلاحات الكبرى التي سبق تسجيلها وأي مؤونات أخرى غير مقبولة حسب(SCF).

VII- متطلبات العرض والإفصاح عن عملية الانتقال

إن عملية المرور إلى تطبيق النظام المحاسبي المالي تتطلب الإفصاح عن معلومات في الملحق تفسر الأرقام الظاهرة في القوائم المالية وتبين أثر الانتقال على مختلف عناصر(14)، حيث سنسعى إلى توضيح هذه المعلومات وفق ما جاء في محتوى (IFRS1) وبعض ممارسات المؤسسات في الاتحاد الأوربي فيما يلي:

- يجب على المؤسسة إصدار بيان يفصح من خلاله أن القوائم المالية معدة طبقا (SCF) للمرة الأولى؛
- المعلومات التي لا يمكن تحويلها بسهولة حسب قواعد النظام المحاسبي المالي يجب أن تعنون بشكل بارز؛
- ينبغي على المؤسسة عرض الأثر الذي يمس بالوضعية المالية، من خلال القيام بمقارنة لرأس المال حسب المخطط المحاسبي الوطني والنظام المحاسبي المالي، ويجب أن تكون المعلومات حول هذه المقارنة مفصلة بصفة كافية حتى تمكن مستعملي القوائم المالية من معرفة أثر تغيير المبادئ والقواعد المستعملة؛
- عرض معلومات حول النتيجة الصافية الواردة في جدول حساب النتيجة و إجراء مقارنة مع النتيجة وفق المبادئ السابقة و تبيان أثر ذلك بكل تفصيل؛
- بالنسبة للقوائم المالية المرحلية فالمؤسسة ملزمة بإتباع نفس الإجراءات السابقة الذكر والخاصة بالمعلومات والقوائم المالية السنوية؛
- الإفصاح عن استعمال القيمة العادلة بدل التكلفة التاريخية عند تقييم الأصول المادية أو غير المادية، ويجب عليها في آخر الدورة الإفصاح على القيمة العادلة وعن مبلغ التسوية الذي أحدثته على القيمة السابقة(15).

وفيما يخص التطبيق بأثر رجعي الذي ينص عليه المعيار (IFRS1) فانه يراعي في ذلك الموازنة بين التكلفة والعائد من استخدام المعلومة، ما يترتب عنه عدد من الاستثناءات للمبدأ العام المتعلق بالتطبيق بأثر رجعي. فإذا كانت التكلفة التي سوف تتكبدها المؤسسة أكبر من العائد المتوقع للانتفاع بالمعلومات، فيمكن الاستغناء عن هذه المعلومات وتدخل في حيز الإعفاءات والاستثناءات المبررة والمسموح بها حسب ما ينص عليه (IFRS1).

إن المفاهيم الخاصة بأهداف القوائم المالية وجودة المعلومات المحاسبية والخاصة كذلك بالقوائم المالية الأساسية والعناصر التي يجب أن تحتويها و يتم الإفصاح عنها، تغير في إطار التوجه المحاسبي العالمي الجديد. حيث أصبحت المعلومة تخدم أطرافا داخلية وخارجية، ولم تعد تتمثل هذه الأطراف في الاحتياجات على المستوى المحلي فقط، كما أصبحت جودة المعلومات ضرورة لا مفر منها لترشيد القرارات، حيث نسجل كذلك أن الجداول المحاسبية حسب المخطط المحاسبي الوطني لم تعد كافية للوفاء بالمتطلبات التي يفرضها الواقع الجديد، ما أدى بالاستجابة إلى اعتماد النظام المحاسبي المالي ابتدءا من 2010/01/01 .إذ أن الإفصاح في ظل التطورات الاقتصادية يجب أن يأخذ منحى آخر يتعدى احتياجات مستخدمي القوائم المالية المحليين، إلى مستخدمين لهم متطلبات تختلف في نوعيتها وحجمها ودرجة تفصيلها ودقتها.

الخلاصة : ان الخيار الجزائري بشان إعداد نظام يتوافق مع معايير المحاسبة الدولية يتطلب جهود كبيرة للتكيف مع محتواه وتطبيقه من طرف المؤسسات، حيث يعتري هذا الخيار العديد من الصعوبات، خصوصا في ظل تشبع المهنيين الجزائريين ومعايشتهم للمخطط المحاسبي الوطني لحوالي 32 سنة.إضافة إلى التباعد المطروح بين النظام الجديد والعديد من التشريعات و القوانين لا سيما الجبائية، ما اوجد العديد من الصعوبات لأجل تطبيقه، وهذا ما بينه تأجيل تطبيق النظام الجديد إلى سنة2010 ، عكس ما كان مقرر تطبيقه سابقا بداية من 2009/01/01. ولهذا يجب اشتراك كل الأطراف الفاعلة في المجال المحاسبي من أكاديميين ومهنيين ممارسين وهيئات رسمية. وذلك بتبني

إستراتيجية تأخذ بعين الاعتبار أعمال وجهود الدول الساعية في هذا المجال، والهيئات العالمية المهتمة بالمجال المحاسبي، وهذا بمراعاة خصوصية واقع الاقتصاد الجزائري من خلال التدرج في التطبيق، وتحقيق التوافق والتقارب بين النظام المحاسبي الجديد والعديد من التشريعات والقوانين لاسيما الجبائية.

قائمة المراجع

(1) وصفي أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الطبعة الثانية، (الإسكندرية، دار الجامعة الجديدة، 2004). ص: 17.

(2) محمد أبو زيد، **المحاسبة الدولية و انعكاساتها على الدول العربية** (القاهرة: ايتراك للنشر و التوزيع، 2005). ص: 578.

(3) محمد أبو زيد، **مرجع سابق**، ص ص: 586-596

(4) مصطفى السعدني، **"مدى ارتباط الشفافية و الإفصاح بالتقارير المالية و حوكمة الشركات"**، جمعية المحاسب ومدققي الحسابات،ملتقى: مهنة المحاسبة و المراجعة و التحديات المعاصرة، دولة الإمارات العربية من 4-5 /12 / 2007، ص:15.

(5) أمين السيد لطفي، **المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**، (الإسكندرية: الدار الجامعية، 2004) ص ص: 347 – 348.

(6) أمين السيد لطفي، **مرجع سابق**، ص ص: 348- 349.

(7) القانون رقم11، الجريدة الرسمية، العدد 74، المادة 04، المؤرخ في 25 / 11 / 2007.

(8) القرار رقم 23، الجريدة الرسمية، العدد 19، المؤرخ في 25 / 03 / 2009

(9) Des robert,J,F. Méchin,F. Puteaux,H. normes IFRS et PME.(Paris :DUNOD,2004),pp :219-220.

(10)Lamine Hamdi,M, "**La profession comptable au Maghreb**" ,(Algérie-Libye-Maroc-Mauritanie-Tunisie), document de séminaire,2006,pp :12-13.

(11) Journal Officiel de L'union Européenne. L 111/5 -17/04/2004.

(12) JOURNAL OFFICIEL DE L'union européenne. L 111/7 -17/04/2004.

(13) Pascale delvaille , **norme comptable internationales** (généralités – présentation et évaluation dans le comptes individuels), (INTEC .2005/2006/) P :61.

(14) DFCG, **Norme IAS /IFRS (que fait il faire comment s'yprendre**), 2éd(d'organisation 2004/2005), p.551

(15) DFCG, op.cit,.P.553.