

المعايير المحاسبية: دراسة مقارنة

الدكتور، عقاري مصطفى
أستاذ محاضر
كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير
جامعة الحاج لخضر، باتنة

Abstract	ملخص البحث
Many countries around the world have made an effort to create a more efficient accounting professional body that better responds to the demands of today's market place- nationally and internationally. And make it developing, in the public interest, a single set of high quality, global accounting standard that require transparent and comparable information that contribute to the development of global capital markets. Following the multi form reforms that are taken by Algerian authority, accounting standards and principles applied in practice are not adequate to the new changing environment.	لجأت كثير من الدول إلى إنشاء هيئات مهنية في المحاسبة خولت لها الصلاحية في وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها خلق مناخ ملائم يضمن تدفق حركة السلع والخدمات، وكذلك حركة الأموال. وحتى تتم هذه العمليات باستمرار كان لزاما على الوحدات الاقتصادية في تلك الدول أن تقدم المعلومات بال نوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين. لكن في الجزائر ليس هناك حاليا اتفاق على المبادئ المحاسبية الواجب إتباعها لمعالجة كثير من القضايا والمشاكل المحاسبية المستجدة نتيجة التحولات التي تعرفها الجزائر في المجال الاقتصادي والاجتماعي والسياسي. حيث أصبحت عقيدة السوق هي الإطار المحدد والمنظم لعمليات التبادل الاقتصادي، وأصبح مفهوم الربح، الشراكة، الخصخصة، البورصة... يحتل حيزا واسعا في أذهان رجال المال والأعمال والسياسة على حد سواء. ومن هذا المنطلق فإنه غني عن التأكيد بأن معظم المبادئ والأسس والقواعد المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية غير متوفرة لدى المهنيين في الجزائر.

هدف البحث:

يهدف هذا المقال إلى التطرق إلى الضغوط البيئية الداخلية والخارجية التي تتطلب ضرورة إخضاع المخطط الوطني للمحاسبة للتغيير والمراجعة لمواكبة مستوى أعمال الجمعيات والمنظمات المحاسبية الدولية منها على الخصوص مجلس معايير المحاسبة الدولية. ولتحقيق هذا الهدف ارتأينا تقديم عرض مختصر يبين واقعه وحجم التحديات التي تواجهه حاليا.

1. عرض مختصر عن دور المخطط الوطني للمحاسبة

مما لا شك فيه أن المخطط الوطني للمحاسبة يعتبر أول خطوة في مجال ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية جاء ليحل محل النموذج المحاسبي الفرنسي العام الذي كان سائداً، والذي كان يتمشى مع الواقع الاقتصادي الليبرالي الذي يعتبر الربح فيه هو الهدف الأساسي الذي يحدد ويوجه السياسات الاقتصادية على المستويين الجزئي والكلي.

وتفاديا كذلك لأوجه القصور التي ميزت المخطط المحاسبي العام الفرنسي مع بداية الستينات، تدارك المخطط المحاسبي الجزائري تناقضاته ومشاكله واتجه نحو اتباع مسار آخر مغاير يتفق مع التوجهات السياسية، والاقتصادية، والاجتماعية التي كان النظام الجزائري آنذاك يسعى إلى تجسيدها من خلال المخططات التنموية التي شرع في تطبيقها انطلاقاً من نهاية الستينات من القرن الماضي. والشئ الملفت للانتباه هو التقبل والتفتح الذي أبداه المخطط المحاسبي الجزائري لمختلف التيارات المحاسبية السائدة آنذاك، ومنها على سبيل الخصوص توحيد الممارسة المحاسبية مع ما تتطلبه ظروف المرحلة الراهنة، وذلك من أجل تحديث المحاسبة كلغة مشتركة ذات مفاهيم ومصطلحات نمطية تسهم في توطيد العلاقات وتعزيز الثقة فيما بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين، وت توفير أحاسيسهم ومداركهم حتى يتمكنوا من تخصيص رؤوس الأموال التي يشرفون عليها على المشاريع الاستثمارية الناجحة والمربحة.

ومن ثم فلقد كان منطلق هندسة المخطط المحاسبي الجزائري هو ضمان خلق بنك للمعلومات يسخر لمختلف الاستخدامات في كل المستويات الإدارية والتنظيمية سواء كانت تخص الأجهزة المركزية، أو الأجهزة المحلية. وكانت أسسه الهيكلية والتفسيرية متفتحة ومنسجمة إلى قدر كبير مع الكثير من العوامل والمتغيرات البيئية المحلية والدولية وقتذاك. وكان يهدف على وجه الخصوص لتلبية الاحتياجات والمتطلبات من المعلومات الضرورية لتحقيق الأهداف الاقتصادية الكلية من خلال المخططات الوطنية.

لكن الوضع الآن أصبح مغايراً، حيث تعرف فيه الجزائر تغيرات جذرية في كافة المجالات، وخاصة في مجال تنظيم وتوجيه الاقتصاد الوطني إذ تحول اهتمام السلطات الحكومية إلى التركيز على الأعمال الهادفة للربح. ولقد وصل التغير في بعض المجالات درجة غير متوقعة، ولكن تعرف مجالات أخرى مثل مهنة المحاسبة والمراجعة مستوى متدن بحيث لم تتغير على نحو يواكب هذه التغيرات. وتتضح خطورة حالة عدم التوازن في مستوى التغير لما للمهنة من أثر مباشر على الشكل والمضمون الذي بموجبه يتم قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمال الوحدات الاقتصادية وإيصال نتائجها لمختلف الفئات المستخدمة لها. ومن ثم لا نتوقع بأن يكون للقوائم المالية الحالية أثر كبير على توجيه سلوكيات الأفراد والجماعات العاملة في عالم المال والأعمال.

ولهذه الاعتبارات انصبت مساعي الهيئات المنظمة للممارسة المحاسبية على إيجاد الصيغ والكيفيات التي تعرض بها النتائج المالية للوحدة الاقتصادية ووضعها المالي،

والتي يراعى فيها إعطاء موازنة متكافئة تحافظ على مصالح مختلف المستخدمين للتقارير المالية (ذات النفع العام)، خاصة لمن ليس لديه السلطة على الحصول على المعلومات المحاسبية كالمستثمرين والدائنين ... الخ.

وكانت قناعة تلك الهيئات والمنظمات بأن نتائج البحث في المجال المحاسبي لا تتأتى ثماره إلا عن طريق وجوب الربط بين النظرية والتطبيق. لأن النظرية في المحاسبة يفترض أن تقدم شرحا وتقييما للواقع العملي وهي استنادا إلى ذلك توفر الأساس العلمي لدراسة الطرق المحاسبية الحالية والمقترحة، وبما يحقق في النهاية التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية. ومن هنا نجد أن النظرية في المحاسبة يجب أن يكون لها محتوى تطبيقيا. أي أنه لا يكفي أن تكون النظرية متسقة منطقيا، وإنما يجب أيضا أن تكون قابلة للتطبيق العملي¹.

ونظرا لتباين وجهات النظر حول نوع وطبيعة وحجم المعلومات التي تلبي احتياجات مختلف المستعملين لها فإنه يراعى بأن تكون منتجات المحاسبة المالية المصدرة إلى خارج الوحدة المحاسبية من القوائم المالية ذات الغرضين: العام والخاص. ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك الموجهة لمعلوماتها إلى مجموعة أو أكثر من المستفيدين. ويقصد بالأخرى تلك الموجهة إلى مستفيد معين بشخصه وذلك لتلبية حاجة خاصة له، ومثال ذلك البيانات المالية التي تعد لمصلحة الضرائب، أو القوائم المالية المعدة لبنك أو لجهة معينة للحصول على قرض. وما يعزز دور المحاسبة من الجانب القانوني هو أن القانون التجاري يتطلب إصدار مثل هذه القوائم، حيث تقضي عدة من مواده أن تعد إدارة الوحدة الاقتصادية تقريرا عن المركز المالي، ونتائج الأعمال (ميزانية، وحساب الأرباح والخسائر) في نهاية كل فترة مالية².

إن الظروف المهنية وظروف استخدام المعلومات المحاسبية في الجزائر تشير كما تمت الإشارة إليه سابقا إلى حتمية إصدار معايير جديدة للمحاسبة المالية وذلك لغرض تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على القوائم المالية للوحدات المحاسبية الهادفة للربح ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين. ولغرض تحقيق هذا الهدف يجب أن تكون المعايير المصدرة ذات صلة مباشرة بأهداف ملائمة لمحيط الجزائر الداخلي والخارجي، كما يجب أن تكون مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومتسقة مع بعضها البعض. ذلك ما نتبينه من خلال المقارنات التالية:

2. مقارنة نتائج أعمال كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية والمخطط الوطني للمحاسبة.

جدول (1): مقارنة المعايير المرتبطة بقائمة الوضع المالي (الميزانية).

¹ AAA : Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. 1977. P.9

² وزارة العدل : القانون التجاري. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 1984. ص 209 و 643.

المعيار	المحاسبة الدولية (IASB)*	تاريخ الإصدار والتعديل على الترتيب	المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).
2. تقييم وعرض البضاعة	يجب أن تقيم البضاعة وفقا للتكلفة أو صافي القيمة المحققة أيهما أقل.	1975 1995.	يجب أن يقيم المخزون وفقا للتكلفة أو السوق أيهما أقل.
9. البحث والتطوير	حل محله المعيار 38: الأصول غير الملموسة.	1973 1993. 1999	ترسمل، ثم تطفأ في أجل أقصاه خمس سنوات.
10. الاحتمالات الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	يجب إظهار الخسائر والالتزامات الطارئة والمحتملة إذا كانت مرجحة الوقوع وأنه يمكن تقديرها بدرجة معقولة من الدقة.	1978 1994 .	يجب إظهار الخسائر والالتزامات الطارئة والمحتملة إذا كانت مرجحة الوقوع وأنه يمكن تقديرها بدرجة معقولة من الدقة.
13. عرض الأصول الثابتة والمتداولة	استبدل بالمعيار رقم (1) الإفصاح عن السياسة المحاسبية.	1979 ملغى	لا يوجد.
16. محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات	يجب أن تدرج بالقوائم المالية الأصول الثابتة وبتكلفتها التاريخية أو بقيمة إعادة التقييم التي يجب ألا تزيد عن صافي القيمة المستردة وترحيل أرباح إعادة التقييم إلى حقوق المساهمين مباشرة أما الخسائر فتحمل على الأرباح.	1982 1998 .	يجب أن تدرج بالقوائم المالية الأصول الثابتة وبتكلفتها التاريخية أو بقيمة إعادة التقييم مخصوما منها مجمع الاهتلاك المرتبط بها.
19. منافع الموظفين	منافع تعود للعاملين نظير الخدمات التي يقدمونها لها. وتتخذ الشكل التالي: ▪ منافع قصيرة الأجل مثل الأجور وما يتبعها. ▪ منافع بعد العمل مثل المعاشات، العناية الصحية، التأمين على الحياة. ▪ منافع عن إنهاء العمل الاختياري وغيره. ▪ منافع أخرى طويلة الأجل.	1983 1999 .	لا يوجد
20. محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عنها (المساعدات الحكومية)	يجب ألا يتم الاعتراف بالمنح الحكومية إلا إذا توفرت الضمانات المعقولة ألا بالتزام الوحدة بالشروط المطلوبة وثانيا بأنه سيتم استلام هذه المنح. ويتم إظهار المنح ضمن دخل الوحدة خلال فترات منتظمة.	198 19943	لا يوجد

* IASB : International Accounting Standard Board.

		وتظهر المنح الخاصة بالأصول في الميزانية إما كإيراد مؤجل أو بطرح المنحة للتوصل للقيمة.	
25. محاسبة الاستثمارات	تظهر الاستثمارات التي تصنف كأصول متداولة بالقيمة السوقية أو بالتكلفة أو السوق أيهما أقل. تظهر الاستثمارات التي تصنف كأصول طويلة الأجل بالتكلفة أو بقيمة إعادة التقييم. وفي هذه الحالة ترحل الزيادة في القيمة الدفترية مباشرة إلى المساهمين.	1986 1994 .	تحدد تكلفة الاستثمار في الأوراق المالية في نهاية السنة المالية على أساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل. علما أن المخطط الوطني لا يشير إلى الأوراق المالية طويلة الأجل.
26. محاسبة برامج المنافع التقاعدية	يجب أن تحدد تكلفة منافع التقاعد باستعمال منتظم لطريقة تقييم المنافع المستحقة أو طريقة تقييم المنافع المتوقعة، ويجب أن تحمل تكلفة الخدمة السابقة والحالية على الأرباح وكذلك مساهمة رب العمل.	198 19947	لا يوجد
36. انخفاض قيمة الموجودات	إذا بينت المؤشرات الداخلية والخارجية [IAS 36.12] انخفاض قيمة الأصل فإنه يجب تسجيل مقابل ذلك الانخفاض (الاهلاك). أما الأصول غير الملموسة [IAS 36.10] فإنه يحسب إطفائها دون الرجوع إلى المؤشرات السابقة. [IAS 16 and IAS 38] ملاحظة: يخضع المعياران للمراجعة.	1999	يسجل مقدار الانخفاض في قيمة الأصول المادية القابلة للاهلاك والمصاريف الإعدادية والقيم المعنوية سنويا مدة العمر القانوني لها. أما الأراضي إن انخفضت قيمتها، فتهتك بشكل استثنائي.
38. الأصول غير الملموسة	يتطلب المعيار من الوحدة الاقتصادية أن تسجل أصلا غير ملموس، إذا وإذا فقط توفرت بعض الشروط. يشير المعيار أيضا إلى الكيفية التي يتم بها قياس تلك الأصول، ويحدد متطلبات الإفصاح. الشروط التي يجب توفرها لتسجيل الأصول غير الملموسة المشتراة أو المنتجة بالتكلفة هي: [IAS 38.21] • توفر إمكانية وجود منافع وخدمات ترتبط بالأصل ستحصل عليها الوحدة مستقبلا. • إمكانية تحديد تكلفة الأصل غير الملموس بطريقة واقعية.	1999	لا يوجد. لكن يشير المخطط الوطني للمحاسبة إلى وجوب إطفاء المصاريف الإعدادية التي لا يعتبرها أصولا غير ملموسة (معنوية).
40. العقارات	تقيم العقارات المملوكة مبدنيا على	2001	لا يوجد

		أساس التكلفة مضافا إليها المصاريف الملحق بعملية التبادل. يستثنى من هذه التكلفة ما يلي: تكلفة انطلاق العمل السابق لانطلاق العمل، الخسائر الناتجة عن التلف أو الضياع الغير عادي، خسائر التشغيل الأولية التي وقعت قبل أن تصل تلك العقارات إلى المستوى المحدد للاستغلال. [IAS 40.20 and 40.23]. بعد الاعتراف بالأصل يمكن للوحدة أن تسجله بأحد الطريقتين: - القيمة العادلة - التكلفة.	المملوكة
--	--	--	-----------------

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: البيانات التي يقدمها المجلس (IASB)، وبيانات المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).

يقدم الجدول أعلاه ملخصا عن الأعمال التي يقوم بها مجلس معايير المحاسبة الدولية فيما يخص تقديم الإرشادات والتوجيهات التوضيحية الملزمة للمعايير التي يصدرها، والتي تعالج المشاكل وأوجه القصور التي يستشعرها طوال تأدية مهامه. فهو يتفاعل مع أي قضية (قديمة، جديدة) يراها تؤثر سلبا أو إيجابا على التقارير المالية التي تعدها الوحدات الاقتصادية وتفصح عنها لمختلف الاستعمالات. فيجب التنويه في هذا الصدد بأن المعايير التي يصدرها المجلس هي في الواقع مصممة بحيث تكون عالمية تتوافق مع المقتضيات الاقتصادية والمالية والقانونية الدولية. وما يبرر ذلك هو التركيبة البشرية التي يتكون منها، والدول الأعضاء المشاركة فيه.

إن المخطط الوطني للمحاسبة الذي يعادل عمره تقريبا عمر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لم يصدر من المعايير الخاصة بقائمة المركز المالي إلا ما يعادل نسبة 52 % مقارنة مع نظيره (IASB). ذلك يعني أن 48% المتبقية من المعايير غير متاحة في الممارسة المحاسبية في الجزائر بسبب أن معظمها لا ينسجم مع الواقع. بالإضافة إلى ذلك فإن نوعية المعايير في النظامين ليست واحدة، حيث تخضع المعايير الدولية المرتبطة بمجال معين لإعادة النظر فيها لأكثر من مرة طالما اقتضت الحاجة إلى ذلك. ومن النقاط الأخرى التي تستحق التنويه، هي أن كون المعايير المحاسبية التي يسعى إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية تهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المحاسبية التي تؤدي بالشركات الناجحة ذات الكفاءات والمهارات العالية أن تستقطب اهتمام المستثمرين (المدخرين) ورجال الأعمال أينما كانوا خاصة في زمن كهذا يتميز بالتطور الهائل في مجال الإعلام والمعلوماتية.

ونتيجة لذلك يفتقر الخبراء ومحافظو الحسابات في الجزائر - لسوء الحظ - إلى مجموعة من معايير المحاسبة المالية تساعد في تأدية مهامهم. ومن الواضح أن المحاسبين المهنيين المعتمدين في الجزائر كغيرهم في الدول الأخرى مطالبون بإبداء

رأيهم حول عدالة القوائم المالية بدون وجود مجموعة كاملة من المعايير التي يستندون إليها. ولقد أدى ذلك إلى اجتهادات متعددة تصل في بعض الأحيان إلى معالجة أمور متماثلة بطرق مختلفة وتجعلهم في موقف غير واضح إذا ما اختلفت وجهات نظرهم عن وجهات نظر إدارة الوحدة في معالجة بعض الأمور محاسبيا.

إن الفراغ المرتبط بالمعايير المحاسبية في الجزائر ينعكس على الواقع الذي يعيشه عالم الأعمال والمال. فمن منا لم يسمع يوما في أواخر السبعينات وأوائل الثمانينات بأن الشركات تقوم بتوزيع الأرباح، وأن الشركة كذا هي الأكبر في المكان كذا، وأنها توظف عددا هائلا من اليد العاملة، وأن معدات إنتاجها عالية التطور. ومن منا لم يسمع في نفس الوقت بأن الحصيلة الضريبية متواضعة وأن هناك تهربا ضريبيا كبيرا. أما البنوك فكانت دوما هي الضحية وهي المتهم، تمنح القروض لمن أريد لها أن تمنحه من القطاع الإنتاجي، ولا تسترد ما منحت من القروض إلا من فئة القطاع العائلي والمهني. أما الدولة الممثلة في أجهزتها المركزية فكانت تشكو هي الأخرى في عجز في توازناتها المالية. وأخيرا، تكونت بورصة لتداول القيم مر عليها عقد من الزمن مسجل فيها خمس شركات فقط، ومع ذلك فهي كلها عمومية.

أما مهنة المحاسبة التي يراهن عليها مجتمع الأعمال فهيئتها عديمة النشاط، تفتقر إلى المقومات التي تتميز بها نظيراتها في الدول الأخرى التي تتطلع إلى التنمية والتطور. إذن يعتبر إصدار معايير المحاسبة المالية من أهم وسائل تطوير المهنة لكي تواكب التطور الهائل في مجال الأعمال الهادفة للربح.

وما دامت المعايير المحاسبية تعتبر أهم أدوات التطبيق العملي. فإنه يجب عند بنائها مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة. فلا يكفي أن تكون المعايير متسقة منطقيا وإنما يجب أيضا أن تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وما قد يفرضه هذا الواقع من اعتبارات خاصة اقتصادية كانت، أو سياسية، أو اجتماعية، أو قانونية، وأن تواكب التقدم المستمر في مجالات المعرفة وأدوات القياس والبحث، أو من حيث ملائمتها للتغير في الأهداف والظروف المحيطة. وأن غيابها أو ضعفها تترتب عنه المشاكل التالية:

1. إن غياب معايير المحاسبة المالية يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للوحدات الاقتصادية مما ينتج عنه صعوبة مقارنة القوائم المالية لهذه الوحدات. وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات. فعلى سبيل المثال قد يجد مستخدم البيانات المالية صعوبة أحيانا في المقارنة بين وحدات مختلفة ينوي استثمار أمواله فيها اعتمادا على المعلومات المتوفرة في القوائم المالية نتيجة لاستخدام طرق محاسبية مختلفة لمعالجة عمليات أو أحداث أو ظروف مماثلة مما يؤدي إلى الصعوبة في اتخاذ قرار الاستثمار.

2. إن غياب معايير المحاسبة يؤدي أحيانا إلى استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المنشأة وإيصال نتائجها إلى

المستفيدين. ويترتب على ذلك أن القوائم المالية للمنشأة قد لا تظهر مركزها المالي ونتائج أعمالها بطريقة ملائمة ومناسبة.

3. قد يؤدي غياب معايير المحاسبة إلى إعداد القوائم المالية للوحدة بطريقة مقتضبة ومعقدة، حتى وإن صلحت المعالجة الحسابية، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدميها منها، إذ يستلزم فهمها الرجوع إلى مصادر إعدادها أو قدرة علمية متميزة وكلاهما ليس متوفرًا في معظم الحالات، سواء لعدم إمكانية الرجوع إلى المصادر بحكم طبيعتها من حيث السرية أو التشعب والحجم والمكان أو الخبرة والمعرفة. ولاشك أن هذه الحقائق توضح صعوبة اتخاذ القرارات من قبل قطاع كبير من المستفيدين وزيادة احتمال الخطأ فيها وبالتالي وجود حالة عدم ثقة تؤثر على حجم وظيفة القرارات التي يتخذونها.

أما المقارنة الثانية فهي تقتصر حول معايير المحاسبة المالية الخاصة بجدول النتائج التي نوضحها في الجدول الموالي:

جدول(2):مقارنة المعايير المرتبطة بجدول النتائج (الأرباح والخسائر).

المعيار	المحاسبة الدولية (IASB).	تاريخ الإصدار والتعديل على الترتيب	المخطط الوطني للمحاسبة (PCN)
4. محاسبة الاهتلاك	يجب أن توزع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي بصورة منتظمة.	1976 1991	يجب أن توزع تكلفة الأصل القابلة للاهتلاك على الفترات المحاسبية خلال العمر الإنتاجي بصورة منتظمة.
8. البنود غير العادية وبنود الفترات السابقة والتغير في السياسة المحاسبية	يجب أن يتضمن صافي الدخل الدخول من العمليات العادية وغير العادية مع الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل منهما مع وجوب الإفصاح عن التعديلات التي نتجت عن التغير في السياسة المحاسبية.	1978 1993	يجب أن يتضمن جدول النتائج كل نواتج وتكاليف خارج الاستغلال (البنود الاستثنائية)، لكنه لا يشير إلى الترتيبات التي يجب اتخاذها أثناء التغير في السياسة المحاسبية.
11. محاسبة عقود الإنشاء	يتم استخدام طريقة نسبة الإنجاز إذا أمكن معرفة الإيرادات الكلية،نسبة الإنجاز،وتكلفة العقد، وإن تعذر ذلك تستخدم الطريقة الأخرى (أساس البيع مثلا).	1979 1995	يتم استخدام طريقة نسبة الإنجاز إذا أمكن معرفة الإيرادات الكلية، ونسبة الإنجاز،وتكاليف العقد، وإن تعذر ذلك تستخدم الطريقة الأخرى (أساس البيع).
12. محاسبة ضريبة الدخل	يجب أن يدخل مصروف الضريبة عن الفترة في تحديد صافي الربح.	1979 1996	يجب أن يدخل مصروف الضريبة عن الفترة في تحديد صافي الربح.
17. محاسبة عقود الإيجار	تحمل مصاريف الإيجار التشغيلي على نتيجة الفترة للمستأجر واعتبار الإيجار عائدا بالنسبة للمؤجر والذي يجب أن يظهر في ميزانيته قيمة أصوله المؤجرة. ويجب أن	1982 1997	تحمل مصاريف الإيجار التشغيلي على نتيجة الفترة للمستأجر واعتبار الإيجار عائدا بالنسبة للمؤجر والذي يجب أن

يظهر عقد الإيجار التمويلي في ميزانية المستأجر ضمن الأصول والالتزامات بمبلغين متساويين (القيمة الحالية للدفعات) ويظهر في ميزانية المؤجر بصافي قيمة الاستثمار.		يظهر في ميزانيته قيمة أصوله المؤجرة. دون وجود أي معيار ينص على المعالجة المحاسبية للإيجار التمويلي.
يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع البضاعة أو الخدمات بعد التأكد من تحصيل القيمة، ونقل المخاطر والمنافع من المشتري للبائع.	1982 1993	يتم الاعتراف بالإيراد بمجرد نقل ملكية المخزون لمباع عن طريق نقل المخطر والمنفع من المشتري على الباع عن طريق الفوترة.
يجب على الوحدة التي تتكبد نفقات اقتراض وتكاليف على أصول تتطلب فترة زمنية طويلة لإعدادها للأغراض المرجوة منها سواء كانت للبيع أو للاستعمال أن تتبع سياسة يتم بموجبها رسملة نفقات الاقتراض أو أن تتبع سياسة مخالفة لذلك.	1984 1993	نفقات الاقتراض تدرج ضمن مصاريف الاستغلال ولا توجد أي إشارة إلى معالجتها بغير ذلك.
يجب على الوحدات التي يتداول الجمهور أسهمها أن تعرض مع قائمة الدخل المعلومات التي توضح الأرباح والخسائر الناتجة عن الأنشطة العادية، والأرباح والخسائر الأخرى، وأن تبين مقدار العائد على السهم. ملاحظة: المعيار يخضع حاليا للمراجعة.	1999	لا يوجد.
تكون المؤونة إذا، وإذا فقط: [IAS 37.14] كان الالتزام المحتمل هو حدث ينتج عنه التزام قانوني يجعل الوحدة في وضعية لا تتوفر فيها على بديل واقعي، وإنما تصبح مضطرة لتسويته. [IAS 37.10]		تشكل مؤونة للخسائر والتكاليف المحتملة إذا تحققت الشروط التالية: • ظهور التزام نتيجة أحداث ماضية. • وجود احتمال للتسديد (أكثر توقعا) • يمكن تقدير المبلغ بكيفية مناسبة.

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: البيانات التي يقدمها المجلس (IASB)، وبيانات المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).
من الجدول السابق نلاحظ:

1. تعتبر المعايير التي وضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية المنظمة للأنشطة والعمليات الاقتصادية المؤثرة على جدول النتائج لها ما يقابلها في المخطط الوطني للمحاسبة بدرجة تكاد تكون متساوية. باستثناء المعيار رقم (33). الذي يتعلق بالإفصاح عن حصة السهم من الأرباح.

2. إن المعايير التي يضعها مجلس معايير المحاسبة الدولية تأتي مفصلة ومتجددة على العكس من مثيلاتها في المخطط الوطني للمحاسبة.

وأخيرا، نقدم المقارنة الخاصة بالمعايير العامة المنظمة للعمل المحاسبي الموضحة حسب الجدول الموالي:

جدول (3): المعايير العامة المنظمة للعمل المحاسبي

المعيار	معيار المحاسبة الدولية	تاريخ الإصدار والتعديل على الترتيب	معيار المخطط الوطني للمحاسبة
1. الإفصاح عن السياسة المحاسبية	يجب اختيار السياسة المحاسبية وفق اعتبارات: التحفظ، تفوق الجوهر على الشكل، المادية.	1975 1998	لا يوجد
3. البيانات المالية الموحدة	تم إلغاؤه واستبداله بالمعيارين: 27، 28.	1976 ملغى	لا يوجد
5. المعلومات التي يجب الإفصاح عنها	معيار ملغى، وحل محله المعيار رقم 1:	1976 ملغى	البيانات التي يجب أن تتضمنها الجداول الملحقه للقوائم المالية الأساسية (الجدول 3 إلى 17).
6. المعالجة المحاسبية للتغير في الأسعار	استبدل بالمعيار رقم 15:	1977 ملغى	إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهلاك اعتمادا على معاملات إعادة التقييم التي تصدرها وزارة المالية في حالة الحاجة إليها.
7. التغير في الوضع المالي	يجب أن تتضمن القوائم المالية قائمة التدفق النقدي الذي يجب أن يتضمن مصادر واستخدامات الأموال المتعلقة بالنشاط العادي وتلك التي تعتبر غير عادية وليست جزءا من النشاط العادي.	1977 1994	لا يوجد
14. التقارير المالية للقطاعات	يجب على الوحدات التي تتداول أسهمها في الأسواق المالية أن تقدم المعلومات المالية عن قطاعاتها الصناعية والجغرافية الهامة.	1981 1997	لا يوجد
15. المعلومات المبينة لأثار التغير في الأسعار	يجب على الوحدات عرض معلومات عن القيمة المعدلة للأصول الثابتة، والقيمة المعدلة لتكلفة المبيعات، وتعديل البنود النقدية وتأثير الفروض وحقوق المساهمين والبنود الأخرى التي تبين أثر التغير في الأسعار المقررة وفقا للطريقة المعتمدة.	1981 1994	إعادة تقييم الاستثمارات القابلة للاهلاك فقط اعتمادا على معاملات إعادة التقييم

التي تصدرها وزارة المالية في حالة الحاجة إليها.			
لا يوجد	1983 1993	يجب تسجيل كافة العمليات المحددة بالعملة الأجنبية - باستثناء عقود التحويل المستقبلية - بتطبيق سعر التحويل السائد عند نشوء العملية، أو أي سعر تقريبي للسعر الحقيقي. وتتم إضافة فروق التحويل إلى أرباح الفترة. وتترجم الأصول والالتزامات باستعمال سعر الإقفال.	21. المحاسبة لأثار التغيير بأسعار العملة الأجنبية
لا يوجد	1983 1998	يجب تطبيق طريقة الشراء في المعالجة المحاسبية لاندماج الشركات (تطبيق القيمة العادلة) إلا إذا شارك المساهمون في الشركات المندمجة في المنافع والمخاطر للشركات المندمجة فإنه يجب اتباع طريقة توحيد المصالح (تسجيل الأصول والالتزامات بالقيمة الدفترية).	22. محاسبة اندماج الأعمال
لا يوجد	1984 1994	يجب الإفصاح عن العلاقات مع الجهات المقربة حيث توجد القدرة على السيطرة بغض النظر عما إذا حدثت عمليات معها - و إذا تمت عمليات معها يتوجب الإفصاح عن طبيعة هذه العمليات و قيمتها.	24. الإفصاح عن الجهات المقربة
لا يوجد	1989 1994	يجب على الشركة الأم إعداد قوائم مالية موحدة إلا إذا كانت تابعة لشركة أخرى - يتم حذف كافة الأرصدة و العمليات و الأرباح غير المحققة الناشئة عن عمليات داخلية بين أعضاء المجموعة - يتم إظهار حقوق الأقلية في القوائم المالية بصورة مستقلة عن حقوق مساهمي الشركة الأم.	27. القوائم المالية الموحدة و محاسبة الاستثمارات في الشركات التابعة
لا يوجد	1989 1998	يجب معالجة الاستثمار في الشركات الحليفة بالقوائم المالية وفقا لطريقة حق الملكية إلا إذا كانت الاستثمارات مؤقتة أو بسبب فقدان القدرة على التأثير وعندها تطبق طريقة التكلفة.	28. محاسبة الاستثمار في الشركة الحليفة
لا يوجد	1989 1994	يجب إعداد القوائم المالية للوحدة التي تمارس نشاطها في ظل تضخم كبير في الأسعار بوحدة القياس الحالية بتاريخ الميزانية - يجب أن تتضمن صافي أرباح الفترة أرباح أو خسائر صافي المركز النقدي و أن يتم الإفصاح عنها بصورة منفصلة .	29. التقارير المالية في ظل التضخم غير العادي في الأسعار
لا يوجد	1990	يجب على البنوك أن تعرض في قائمة الدخل المصاريف حسب طبيعتها [IAS 30.9] وأن تبوب أصولها وخصومها في الميزانية حسب طبيعتها وأن ترتبها وفق درجة سيولتها [IAS 30.18]. وأن تفصح عن القيمة العادلة للأصول	30. الإفصاح في القوائم المالية للبنوك

والمؤسسات المالية المشابهة	والخصوم [IAS 30.24] ملاحظة: يخضع المعيار حاليا [2004] للتعديل.		
31. التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة.	تطبق شروط الاعتراف بالمكاسب والخسائر على المساهمات غير النقدية ما عدى عند استحالة قياسها، أو عندما تساهم شركات أخرى تابعة بالأصول نفسها. عندما تقوم الوحدة التابعة بشراء أصل من الشركة القابضة فيجب ألا تعترف بحصتها من المكاسب، إلا عندما تقوم ببيعها لطرف خارجي. ويعترف بالخسائر طالما توفر دليل على انخفاض قيمة الأصل [IAS 31.49] ملاحظة: يخضع هذا المعيار حاليا (2004) للتعديل.	1994	لا يوجد
32. الأدوات المالية (الإفصاح والعرض)	وجوب تبويب الأداة المالية إما على أنها التزام مالي، أو كعنصر من حقوق الملكية وذلك وفقا لمضمون العقد وليس وفق شكله. وأن تقوم الشركة بالإفصاح عن أي معلومات ذات الصلة يحتمل أن تفيد مستخدمي التقارير المالية مثل مخاطر الإدارة، معدلات الفائدة، خطر الديون، القيمة العادلة للأدوات المالية، شروط وأجال تلك الأدوات. ملاحظة: يخضع المعيار للمراجعة حاليا (2004).	1995 1998	الجدول الملحق للقوائم المالية الأساسية. تعتمد على البيانات التي ترد في القوائم المالية الأساسية. يلاحظ أنه لا توجد إرشادات أو توضيحات ترتبط بالقياس وبتحديد نطاق تعريف العناصر التي تتضمنها هذه الجداول.
34. التقارير المالية المرحلية	أثناء إعداد التقارير المرحلية يجب أن يتم القياس على أساس السنة حتى تاريخ إعداد التقرير، وذلك حتى لا تتأثر نتيجة الدورة المالية بتعدد التقارير المرحلية. [IAS 34.28].	1999	لا يوجد
35. العمليات المؤقتة	يبدأ الإفصاح بعد أيهما كان الأول مما يلي: • دخلت الوحدة في اتفاق لبيع كامل لأصول العمليات المؤقتة، أو • قد صادقت أو أعلنت أي هيئة إدارية مختصة عن العمليات المؤقتة المخططة. [IAS 35.16]	1999	لا يوجد
39. الأدوات المالية (الاعتراف والقياس)	مبدئيا، يجب قياس الأصول والخصوم بالقيمة العادلة (مع أخذ في عين الاعتبار التكاليف الملحق لتلك الأصول والالتزامات التي لم تقيم على أساس القيمة العادلة).	2001	لا يوجد
41. الفلاحة	يجب على الوحدة المحاسبية أن تسجل الأصل البيولوجي أو المنتج الفلاحي فقط عندما تمتلك ذلك	2003	لا يوجد

		الأصل الناتج عن أحداث جزئية، وأن منافعه ستندقق للوحدة مستقبلا، وأنه يمكن تقدير تكلفة ذلك الأصل بطريقة مناسبة [IAS 41.10].
--	--	---

المصدر: من إعداد الباحث اعتمادا على: البيانات التي يقدمها المجلس (IASB)، وبيانات المخطط الوطني للمحاسبة (PCN).

يلاحظ من الجدول أنه من بين العشرين (20) معيار المنظمة للعمل المحاسبي أصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية لم يصدر المخطط الوطني للمحاسبة إلا 04 معايير فقط. وهذا ما يعكس العجز (80 %) الذي تعانيه المحاسبة في الجزائر. وينجر عن هذا بكل تأكيد ظهور المشاكل التي تمت الإشارة إليها سابقا (حول مقارنة المعايير المرتبطة بالميزانية)، والتي ستؤدي بدورها إلى ترسيخ واقع مهني محاسبي عقيم. ولا جدال في أهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين المعايير المصدرة وأهداف المحاسبة المالية وإلا أصبحت المعايير غير مجدية وصعبا تحقيق الغرض من إصدارها. فالمحاسبة المالية تهدف إلى تحقيق غرض معين وهو تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة. وبما أن معايير المحاسبة تعتبر المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للوحدة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين. لذا يجب أن تكون هذه المعايير وثيقة الصلة بأهداف ملائمة لمحيط الجزائر. ومن أجل ضمان وجود مثل هذه الصلة أو على الأقل زيادة احتمال وجودها يجب أن يكون تحديد أهداف المحاسبة المالية الخطوة الأولى والأساسية قبل إصدار معايير المحاسبة.

خاتمة:

إذا كان مجال أهداف التقارير المالية قد اتسع الآن بدرجة كبيرة ليس فقط بسبب التوجه الاقتصادي الحر الذي أصبحت الجزائر تتبعه نتيجة الضغوط البيئية المحلية والخارجية. ونظرا إلى أن العالم من حول المخطط الوطني للمحاسبة يعرف تغيرا في أنواع وطبيعة الأنشطة الاقتصادية، وتزايدا في حجم المبادلات التجارية والمالية، وظهور أنماط جديدة من الشركات، واتساع مجال استخدام أنظمة المعلومات، ... الخ. وهذه كلها بدون شك عوامل تدفع بالجهات المنظمة للعمل المحاسبي أن تعيد النظر في دليل (قائمة) الحسابات التي تشكلت في ظروف اقتصادية واجتماعية وسياسية مختلفة عن مثيلتها الآن. وأن يفتح أكثر على المتعاملين الاقتصاديين، وعلى مختلف فئات المجتمع الواسع فيما يخص تزويدهم بالمعلومات المحاسبية الضرورية لاستخداماتهم المختلفة، مسترشدا بذلك بتجارب المنظمات المحاسبية الدولية. ومن ثم، فإنه يستلزم بأن تكون الفئات الرئيسية والتبويبات الفرعية لمكونات القوائم المالية - الميزانية، جدول النتائج - معدة وفق معايير محاسبية يجب أن يراعى فيها أثناء إصدارها الموازنة بين احتياجات ومصالح مختلف الطوائف المستخدمة للمعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

قائمة المراجع

- قرار يتعلق بكيفية تطبيق المخطط الوطني للمحاسبة. الجريدة الرسمية.الصادرة في 23/مارس/1976.
- وزارة العدل: القانون التجاري. ديوان المطبوعات الجامعية. الجزائر. 1984.
- لجنة قواعد المحاسبة الدولية: قواعد المحاسبة الدولية. تعريب عصام مرعي. دار العلم للملايين. 1987
- AAA : Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance. 1977.
- IASB :WWW.iasb.org.