

## التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS

د.بليهامل شهرزاد، جامعة سطيف 01 د.بيصار عبد المطلب جامعة محمد بوضياف المسيلة

### ملخص البحث:

طرق هذا البحث إلى تجربة إصلاح النظام المحاسبي التونسي؛ حيث تم الاعتماد التدريجي للمعايير IFRS، وهذا من خلال إعداد "النظام المحاسبي للمؤسسات SCE" الذي يتماشى في جوهره مع المرجع الدولي IFRS، و يمثل في الوقت نفسه مرحلة للتوافق بين النظام المحاسبي التونسي والمعايير الدولية .

أما المرحلة النهائية، والتي تتمثل في التبني الكلي للمعايير الدولية في أفق 2014، تعتبر قمة الإصلاح ويتحقق بتحقّقها الهدف الرئيسي له، لذلك فقد اعتمد المجلس الوطني للمحاسبة، إستراتيجية محكمة من شأنها ضبط عملية الانتقال وتذليل الصعوبات والعرقلات التي تواجهها.

### Abstract :

This research discusses the Tunisian experience to reform its accounting system, by the gradual adoption of the International Financial Reporting Standards IAS/IFRS, so, the first step was: elaboration of new accounting system called « accounting system for enterprises », which is put for the aim of harmonization between Tunisian accounting system and the international standards.

The next step is the total adoption of the international standards in 2014, which is considered as purpose per se, and represents the highest level in the reform process; for this, the national board of accounting has developed an obvious and strict strategy, to conduct the transition stage.

### المقدمة:

تتمامي التجارة العالمية وانتشار الشركات متعددة الجنسيات، أدى إلى بروز ظاهرة الاختلاف المحاسبي الدولي كعائق أساسي في تحقيق قابلية المقارنة بين القوائم المالية؛ حيث أن النتائج المفصحة عنها للشركة الواحدة تختلف باختلاف النظام المحاسبي المعتمد في كل دولة، مما أدى إلى صعوبة فهم القوائم المالية وقدانها خاصية الموثوقية؛ لذا ظهرت المعايير المحاسبية الدولية أو ما يعرف اليوم بالمعايير الدولية للتقرير المالي IAS/IFRS، كمرجع عالمي موحد يحظى بسمعة دولية مرموقة وينتسب به في تنظيم المحاسبة حول العالم، نظراً لتميزها بأنها معايير محاسبية ذات غرض عام، مما شجع العديد من الدول على الاعتراف بها وتبنيها .

وتونس كغيرها من دول العالم، ليست في معزل عن التطورات الحاصلة في البيئة الاقتصادية والمحاسبية العالمية، والتي تفرض عليها خيار التجديد والتطور، لمواكبة وتلبية متطلباتها الحديثة؛ وهذا التطور المنشود، يتطلب توافر جهود مادية وبشرية كبيرة، وإجراء دراسات معمقة، بهدف تطوير نظام محاسبى تونسي يلبي المتطلبات الدولية ويراعي خصوصية البيئة التونسية؛ وهنا يبرز التساؤل الأساسي لهذا البحث:

ما أسباب تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS في تونس، وكيف تم ذلك؟  
التساؤلات الفرعية:

- ما الجهات المسؤولة عن تنظيم المحاسبة في تونس؟
  - ما الأهداف المراد تحقيقها من تبني المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS ؟
  - ما العارقيل التي واجهت عملية تطوير النظام المحاسبي التونسي؟

## أهمية البحث:

تكمّن أهمية البحث في عنصر الزمن، كونه يواكب مرحلة مهمة من تاريخ المحاسبة في الجزائر، وهي مرحلة تحديث النظام المحاسبي الجزائري، التي أفضت إلى إصدار "النظام المحاسبي المالي SCF"، والمستوحى بدوره من المعايير الدولية للمحاسبة.

هدف البحث:

الاطلاع على التجربة التونسية في تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، وتتبع مختلف مراحلها.

تم تقسيم البحث إلى ثلاثة مباحث:

## **المبحث الأول: تنظيم عملية التتميّط المحاسبي، في تونس:**

المحث الثاني: مرحلة التوفيق المحاسبي:

المحث الثالث: الانتقال لطبيعة المعايير الدولية للتقرير المالي.

## **المبحث الأول: تنظيم عملية التتميّط المحاسبي، في، تونس**

قررت تونس استخدام نظامها المحاسبي بشكل يتناسب مع التوجه العالمي السائد في البيئة المحاسبية، والرامي إلى توحيد المحاسبة حول العالم، وتتفيد هذا القرار بشكل صحيح يتطلب تنظيميا محكما ومضبوطا، من خلاله يتم تحديد الخطوط العريضة لهذا الإصلاح وهي: التوجه العام للإصلاح، والأهداف المتوقعة منه، وكذلك الهيئات المسؤولة عنه والمهام المنوطة بها.

**المطلب الأول: الهيئات المكافلة بعملية التسيير المحاسبي**

الهيئات المكلفة بالتمييط في تونس تتمثل أساسا في: المجلس الوطني للمحاسبة ومجلس الخبراء المحاسبين.

## I. المجلس الوطني التونسي للمحاسبة<sup>1</sup>

بناء على القانون المتعلق بالنظام المحاسبي للمؤسسات الصادر سنة 1996، تقرر إنشاء مجلس وطني للمحاسبة، والذي يمثل المجلس الأعلى للمحاسبة ومركز عملية التمييط أو الإصلاح المحاسبي في تونس؛ يتم اختيار أعضاء المجلس الوطني للمحاسبة، بشكل يسمح بتمثيل الأطراف المتعددة التي لها علاقة بالمحاسبة: وزير المالية أو ممثله، محافظ البنك المركزي التونسي أو ممثله، ممثلين عن مختلف الوزارات التي لها علاقة بالقضايا المحاسبية، ممثل عن محكمة الجنابات، ممثلين عن مهنة المحاسبة، المنظمات الأساسية للرقابة، ويكون المجلس الوطني للمحاسبة من الهياكل التالية: جمعية عامة، أمانة دائمة، لجنة، فريق عمل.

المجلس مكلف قانونا بفحص وإبداء رأيه حول :

1. مشاريع المعايير المحاسبية المقترحة من قبل مجلس الخبراء المحاسبين، وطرق تطبيقها؛
2. مشاريع النصوص القانونية والتنظيمية التي تتضمن إجراءات تتعلق بالمحاسبة؛
3. مواضيع متعلقة بالمحاسبة؛
4. فحص ودراسة القضايا والمسائل المتعلقة بالمحاسبة واقتراح طرق تحسينها.

✓ بعد اعتماد المجلس الوطني للمحاسبة مشاريع المعايير، يتم إصدار المعايير ونشرها في الجريدة الرسمية للجمهورية التونسية، بقرار من وزير المالية، لكن عملية الاعتماد هذه غالبا ما تتعرقل بسبب مشكل نقص الموارد الذي يعاني منه المجلس، مما يعيق إنجازها في زمن فعال .

## II. مجلس الخبراء المحاسبين<sup>2</sup>

مجلس الخبراء المحاسبين عبارة عن تنظيم مهني تأسس سنة 1983، ويقع تحت وصاية وزارة المالية؛ يضم هذا المجلس عددا من: الخبراء المحاسبين، محافظي الحسابات، شركات الخبرة المحاسبية، الخبراء المحاسبين المترخصين؛ وتتمثل مهامه في:

- 1- ضمان السير العادي لمهنة الخبير المحاسب؛
- 2- العمل على احترام قواعد وقوانين المهنة؛
- 3- المدافعة عن شرف واستقلالية المهنة.

يتكون مجلس الخبراء المحاسبين من: جمعية عامة، أمانة عامة، خزينة، مفوضيات، لجان، غرف؛ من بين هذه المفوضيات، نجد "مفوضية المعايير" المسؤولة عن:

- 1- تعريف مجال التمييط؛
- 2- تحضير مشاريع المعايير؛

### 3- العمل على تطبيق المقترنات والممارسات التي من شأنها ترقية تطبيق المعايير.

#### المطلب الثاني: دوافع التنميط

يوجد عاملان دفعا بالمنمطين التونسيين إلى التفكير في إصلاح النظام المحاسبي، يمكن تلخيصهما فيما يلي<sup>3</sup>:

#### I. قصور المخطط المحاسبي العام 1968

أول دافع لهذا الإصلاح هو النص الذي كان يعني منه المخطط المحاسبي العام لسنة 1968، صحيح أن هذا المخطط قد أدى دوره كاملا في ظل الاقتصاد المخطط، لكن بالتحول إلى اقتصاد السوق، وُجد أنه ينطوي على عدة نقائص تتمثل في:

1. غياب مرجع نظري للممارسة المحاسبية، مما يعيق حل المشاكل المحاسبية المعروفة

والمستجدة على الساحة، وهذا أدى بالمؤسسات والمدققين إلى اعتماد حلول مختلفة نتج عنها

الإضرار بصورة المعلومة المالية وبخصائصها؛

2. غياب تعاريف للمفاهيم، المبادئ، القواعد التي تحكم المحاسبة؛

3. عدم قدرة المخطط المحاسبي العام على التكيف مع الاقتصاد الجديد، مما جعله عاجزا على تلبية متطلباته؛

4. المستخدم المفضل هو الدولة، إذن المعلومة المحاسبية تُعد وفق نظرة جبائية وذات توجه اقتصاد كلي؛

5. إعطاء الأولوية للمظهر القانوني على حساب الواقع الاقتصادي.

#### II. التحول إلى اقتصاد السوق

هذا القرار الاستراتيجي جاء بهدف :

1- ترقية الاستثمار الخاص المحلي والأجنبي؛

2- حماية الصفقات الاقتصادية وضمان شفافيتها؛

3- تهيئة المناخ الملائم للمبادرة المؤسساتية، وتشجيع قرارات توظيف الأموال ومنح القروض.

#### المطلب الثالث: أهداف التنميط

عملية إصلاح النظام المحاسبي التونسي لم تكن عشوائية، فبعد دراسة الأسباب الرئيسة التي دفعت بالمنمطين التونسيين إلى التفكير فيها، تم وضع الأهداف الأساسية المتوازنة من هذا الإصلاح، والمتمثلة في النقاط التالية<sup>4</sup>:

- تحديث المعلومة المالية، التي أصبح لها خصائص خاصة متعارف عليها دوليا، كي تستطيع الاستجابة لمختلف متطلبات المستخدمين ؛
- الإصلاحات مصمصة بشكل يضمن شفافية الحسابات ؛
- استعمال نفس اللغة المحاسبية مع الشركاء الأجانب، والمتمثلين أساسا في: الاتحاد الأوروبي، ومنظمة التجارة العالمية ؛
- هذا الإصلاح يأتي استكمالا لمجهودات الإصلاح التي مست البيئة المالية التونسية، انطلاقا من إصلاح السوق المالي، السوق النقدي، النظام الجبائي وانتهاء بإنشاء المجلس الوطني للمحاسبة

هذا التحديد الواضح للأهداف، مكن المنظميين التونسيين من رسم خطة العمل، التي تتضمن مرحلتين أساسيتين هما: التوفيق المحاسبي بين النظام المحاسبي tunisi والمعايير المحاسبية الدولية كمرحلة أولى لعملية التتميط الدولي، تليها المرحلة الثانية المتمثلة في توحيد هذا النظام المحاسبي مع المعايير الدولية للمحاسبة .

## المبحث الثاني: مرحلة التوفيق المحاسبي التونسي

بعد تحديد التوجه الرئيسي لعملية الإصلاح، تم الشروع في تنفيذ المرحلة الأولى، التي تعتبر مرحلة وسيطة في عملية التتميط الدولي، وتهدف بانتهائها إلى إعداد نظام محاسبي تونسي جديد بدرجة عالية من الجودة، ويتماشى مع البيئة المحاسبية الدولية.

### المطلب الأول: انطلاق عملية التوفيق المحاسبي

قام المجلس الوطني للمحاسبة بوضع وترتيب كافة خطوات هذه المرحلة، والمتمثلة في<sup>5</sup> :  
**الخطوة الأولى: تشخيص الموجود**

وهذا من خلال القيام بتحقيق لتشخيص الممارسات المحاسبية التونسية، مما سمح بالإحاطة بمختلف جوانب البيئة المحاسبية في تونس، والتي كانت متأثرة بشكل كبير بالنموذج الفرنسي القاري، وأدى هذا التحقيق للوصول إلى نتيجة مفادها أن المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1968 لا يتماشى ورهانات الاقتصاد الجديد .

### الخطوة الثانية: دراسة ت موضوعية

تم إجراؤها بالرجوع إلى ثلاثة مصادر أساسية للتنمية:  
- المعايير المحاسبية الدولية لـ IASC ؛

- التمييز المحاسبي الانجلوسaxonني خصوصا النموذجين الأمريكي والكندي ؛
- التمييز المحاسبي للدول التي تعتمد شكل المخطط المحاسبي، وهذا بالاعتماد على النموذجين الفرنسي والمغربي .

### الخطوة الثالثة: توجيه الإصلاح

الدراسة المعمقة للمصادر الثلاث السابقة والمفاضلة بينها، أفضت إلى اعتماد النظام المحاسبي لـ IASC كقاعدة لإعداد المعايير التونسية .

هذه الخطوات الثلاث، أدت سنة 1996 إلى ظهور القانون المحاسبي، والنظام المحاسبي الجديد الذي أطلق عليه اسم "النظام المحاسبي للمؤسسات" SCE .

بهذه المرحلة خطت تونس خطوة كبيرة في اتجاه التكامل مع الاقتصاد العالمي، ونجد أن المنمطين التونسيين قد تبناوا بعض الحلول المعتمدة من قبل FASB، نتيجة التقارب الواضح بين المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموما US GAAP والمعايير الدولية .

### المطلب الثاني: النظام المحاسبي للمؤسسات

كنتيجة لعملية التوفيق المحاسبي التونسي، تم إعداد "النظام المحاسبي للمؤسسات"، الذي حل محل "المخطط المحاسبي العام PCG لسنة 1968" ، ويكون هذا النظام من: الإطار التصوري والمعايير المحاسبية التونسية

#### I. الإطار التصوري<sup>6</sup>

الإطار التصوري للنظام المحاسبي للمؤسسات، مستوحى كليا من الإطار المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية، مع اختلافات بسيطة في بعض النقاط:  
أولا: المبادئ المحاسبية

عددها 12 مبدأ، وهي قواعد ومبادئ يجب الالتزام بها أثناء إعداد القوائم المالية:

الحيطة	ارتباط المصارييف بالإيرادات	الوحدة الاقتصادية
الأهمية النسبية	الموضوعية	الوحدة النقدية
ثبات النسق	تغليب الواقع الاقتصادي على الجانب القانوني	الدورية
التكلفة التاريخية	المعلومة الكاملة	تحقق الإيرادات

ثانيا: مستخدمو القوائم المالية

يميز الإطار التصوري التونسي بين نوعين من المستخدمين: المستخدمين الداخليين والمستخدمين الخارجيين.

- 1- المستخدمون الداخليون: المسيرون والأجهزة الإدارية ومختلف الهيئات الداخلية للمؤسسة.
- 2- المستخدمون الخارجيون: المستثمرون، المقرضون بما فيهم مانحوا الإعانات، الإدارة العمومية، الشركاء الآخرون للمؤسسة مثل الأجراء ونواباتهم، المودعون، الزبائن، المستفيدين الآخرون كالصحافة المختصة، الإعلام، الباحثون، الأجهزة المختلفة، الجمعيات، الجمهور عموما.

يعتبر الإطار التصوري التونسي المستثمرين والمقرضين، مستخدمين ممتازين.

### ثالثا: أهداف القوائم المالية

وضع الإطار التصوري التونسي ثلاثة أهداف أساسية:

- 1- إنتاج معلومات مفيدة لعملية اتخاذ القرار والاقتراض؛
- 2- إعطاء معلومات تمكن من تقدير احتمالات تحقيق تدفقات مستقبلية؛
- 3- إعطاء معلومات حول: الوضعية المالية للمؤسسة خصوصا فيما يتعلق بمواردها والتزاماتها، الأداء المالي، طريقة الحصول على السيولة وكيفية استغلالها، درجة تحقيق المؤسسة لأهدافها ومدى التزامها بالقوانين.

## II. المعايير المحاسبية التونسية

تعلق هذه النقطة بكيفية إصدار المعيار، وكذا عرض قائمة المعايير المصدرة.

### أولا: كيفية إصدار معيار<sup>7</sup>

- مشروع المعيار عموما، يبحث ويعالج من قبل مكتب تنفيق متبع بلجنة قيادة مكونة من خبراء محاسبين وأعضاء من المجلس الوطني للمحاسبة؛
- يخضع هذا المشروع لتعليقات عدد كبير من الشخصيات المعروفة بخبرتها وقدراتها في هذا المجال ؛
- يتمأخذ هذه التعليقات بعين الاعتبار أثناء إعداد المشروع النهائي للمعيار ؛
- يتم اعتماد المعيار بقرار من وزير المالية وهذا بعد اعتماده من الجمعية العامة لمجلس المحاسبة ؛
- ينشر المعيار في الجريدة الرسمية للجمهورية التونسية .

من طريقة العمل المذكورة أعلاه، تظهر لنا درجة الاهتمام والعناية التي يحظى بها مشروع المعيار إلى أن يتم اعتماده كمعيار رسمي، والتي ينتج عنها تقليص فرص التعارض والخطأ عند التطبيق.

### ثانياً: المعايير التونسية<sup>8</sup>

تم إصدار 39 معياراً وهي:

27- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في شركات التأمين و/ أو إعادة التأمين	14- الاحتمالات والأحداث اللاحقة لتاريخ الإفالة	1- المعيار المحاسبي العام
28- الإيرادات في شركات التأمين و/ أو إعادة التأمين	15-- العمليات بالعملة الأجنبية	2- الأموال الخاصة
29- المؤونات التقنية لشركات التأمين و/ أو إعادة التأمين	16- عرض القوائم المالية OPCVM	3- لإيرادات
03- التكاليف التقنية لشركات التأمين و/ أو إعادة التأمين	17- محفظة الأوراق المالية والعمليات المنجزة من قبل OPCVM	4- المخزونات
31- توظيفات الأموال في شركات التأمين و/ أو إعادة التأمين	18- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في OPCVM	5- التثبيتات المادية
32- عرض القوائم المالية في الجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة	19- القوائم المالية الوسيطة	6- التثبيتات المعنوية
33- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في الجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة	20- مصاريف البحث والتطوير	7- توظيفات الأموال
34- القروض المصغرة والإيرادات الخاصة بالجمعيات المرخص لها المرتبطة بالقروض المصغرة	21- عرض القوائم المالية للدورة والعناصر غير العادية	8- النتيجة الصافية للدورة
35- القوائم المالية الموحدة	22- للمؤسسات البنكية	9- عقود الإنشاء
36- المساهمات في شركات تابعة	23- الرقابة الداخلية والتنظيم المحاسبي في المؤسسات البنكية	10- المصاريف المؤجلة
37- المساهمات في الشركات المشتركة	24- العمليات بالعملة الصعبة في المؤسسات البنكية،	11- التعديلات المحاسبية
38- تجمع الشركات	25- الالتزامات والإيرادات المتعلقة بالمؤسسات البنكية، محفظة الأوراق المالية في البنوك	12- الإعانات الحكومية

39- معلومات حول الأطراف المرتبطة	26- عرض القوائم المالية لشركات التأمين و/أو إعادة التأمين	13-- تكاليف القروض
----------------------------------	---	--------------------

### المطلب الثالث: مساهمات النظام المحاسبي للمؤسسات

تتمثل مساهمات النظام المحاسبي للمؤسسات في<sup>9</sup>:

- الانسجام العام للنظام المحاسبي التونسي والممارسات الخاصة به مع جوهر المعايير المحاسبية الدولية؛
- وجود قاعدة تصورية دولية ؟
- تحرير المحاسبة من الوصاية الجبائية؟
- تحرير المحاسبين من نظرتهم التقنية للمحاسبة وحثهم على البحث والتفكير العلمي؛
- التعريف الواضح لعناصر الإطار التصوري والقوائم المالية؛
- إعطاء الأولوية للواقع الاقتصادي، اعتماد مجموعة للمصاريف، وضع مؤشرات لتقدير أداء المؤسسة، اعتماد العديد من المعالجات المحاسبية الدولية.

هذه المرحلة جزء مهم جدا في عملية تطبيق المعايير الدولية، حيث أنها تهيئ البيئة المحاسبية التونسية و يجعلها على استعداد لاستقبال المعايير الدولية.

### المبحث الثالث: الانتقال لتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي

صمم المنمطون التونسيون النظم المحاسبي للمؤسسات، بشكل يسمح ببنـي المعايير الدولية للتقرير المالي IFRS في الأجل الذي تم تحديده بسنة 2014، وهي المرحلة النهائية لعملية الإصلاح.

لكن رغم القيام بهذه الخطوة الهامة إلا أنه لازالت هناك عرائق توقف في وجه تحقيق هذا الهدف، لذا كان لابد من إتباع استراتيجية صارمة ومحكمة تضبط عملية الانتقال، وتضمن تنفيذها في الأجل المحدد.

### المطلب الأول: عرائق تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي

الانتقال من النظام المحاسبي للمؤسسات إلى تطبيق IFRS، اصطدم ببعض العرائق المتمثلة أساسا في<sup>10</sup>:

I. التنظيم الجبائي المعمول به: يمكننا تمييز عدة عوامل أساسية تميز النظام المحاسبي التونسي وتعيق تطبيق IFRS: عدم الاعتراف بمؤونات الأخطار، استحالة تضمين تكاليف المخزون أو

التبنيات جزء من المصاريف المالية، عدم الاعتراف ببعض المقوضات كمولدات للإيرادات في حالات خاصة، عدم الاعتراف بالخسائر الكامنة.

**II. تعارض ممارسات SCE وبعض مفاهيم IFRS:** بعض المفاهيم والمعالجات المعتمدة من طرف IASB، تكون صعبة القبول لأنها لا تتماشى مع الممارسات المحاسبية المعمول بها والثقافة التسييرية السائدة، من بينها: مفهوم القيمة العادلة وهذا لغياب سوق مالي فعال، تعدد بعض المعالجات المحاسبية مثل تلك التي جاء بها: IAS39, IAS32, IFRS8, IFRS4.

**III. تكاليف تطبيق IFRS:** يمكن تقسيمها إلى مجموعتين:

1- تكاليف الاعتماد والتكون، وتمثل أساسا في: تكاليف التكوين، تكاليف متعلقة بإعادة تنظيم واستحداث نظام المعلومات.

2- التطبيق الجيد للمعايير الدولية، يتطلب خبرات مستقلة خصوصا في مجال التقييم.  
**I. إحصاء وتحليل الموجود:** في هذه المرحلة تم إحصاء وتحليل ما جاء به المرجعان SCE و IFRS، وجمعت الاختلافات في أربع مجموعات:

**المطلب الثاني: استراتيجية الانتقال للمعايير الدولية للتقرير المالي**  
عين مجلس المحاسبة لجنة، سميت "لجنة القيادة" من أجل تطبيق IFRS، وتقوم هذه اللجنة بتوجيه وضبط عملية اعتماد المعايير، وفق تاريخ محدد هو 2014، لذا وضعت هذه اللجنة خمس مراحل لتنفيذ الإستراتيجية<sup>11</sup>:

1- معايير تونسية يجب مقاربتها مع IFRS مثل: المعايير 15, 16, 17, 18, 19, 20, 21, 22, 23, 24, 25, 26, 27, 28, 29, 30, 31, 32, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 42, 43, 44, 45, 46, 47, 48, 49, 50, 51, 52, 53, 54, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 66, 67, 68, 69, 70, 71, 72, 73, 74, 75, 76, 77, 78, 79, 80, 81, 82, 83, 84, 85, 86, 87, 88, 89, 90, 91, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 100, 101, 102, 103, 104, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 112, 113, 114, 115, 116, 117, 118, 119, 120, 121, 122, 123, 124, 125, 126, 127, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 134, 135, 136, 137, 138, 139, 140, 141, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 156, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 166, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 181, 182, 183, 184, 185, 186, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193, 194, 195, 196, 197, 198, 199, 200, 201, 202, 203, 204, 205, 206, 207, 208, 209, 210, 211, 212, 213, 214, 215, 216, 217, 218, 219, 220, 221, 222, 223, 224, 225, 226, 227, 228, 229, 230, 231, 232, 233, 234, 235, 236, 237, 238, 239, 240, 241, 242, 243, 244, 245, 246, 247, 248, 249, 250, 251, 252, 253, 254, 255, 256, 257, 258, 259, 260, 261, 262, 263, 264, 265, 266, 267, 268, 269, 270, 271, 272, 273, 274, 275, 276, 277, 278, 279, 280, 281, 282, 283, 284, 285, 286, 287, 288, 289, 290, 291, 292, 293, 294, 295, 296, 297, 298, 299, 300, 301, 302, 303, 304, 305, 306, 307, 308, 309, 310, 311, 312, 313, 314, 315, 316, 317, 318, 319, 320, 321, 322, 323, 324, 325, 326, 327, 328, 329, 330, 331, 332, 333, 334, 335, 336, 337, 338, 339, 340, 341, 342, 343, 344, 345, 346, 347, 348, 349, 350, 351, 352, 353, 354, 355, 356, 357, 358, 359, 360, 361, 362, 363, 364, 365, 366, 367, 368, 369, 370, 371, 372, 373, 374, 375, 376, 377, 378, 379, 380, 381, 382, 383, 384, 385, 386, 387, 388, 389, 390, 391, 392, 393, 394, 395, 396, 397, 398, 399, 400, 401, 402, 403, 404, 405, 406, 407, 408, 409, 410, 411, 412, 413, 414, 415, 416, 417, 418, 419, 420, 421, 422, 423, 424, 425, 426, 427, 428, 429, 430, 431, 432, 433, 434, 435, 436, 437, 438, 439, 440, 441, 442, 443, 444, 445, 446, 447, 448, 449, 450, 451, 452, 453, 454, 455, 456, 457, 458, 459, 460, 461, 462, 463, 464, 465, 466, 467, 468, 469, 470, 471, 472, 473, 474, 475, 476, 477, 478, 479, 480, 481, 482, 483, 484, 485, 486, 487, 488, 489, 490, 491, 492, 493, 494, 495, 496, 497, 498, 499, 500, 501, 502, 503, 504, 505, 506, 507, 508, 509, 510, 511, 512, 513, 514, 515, 516, 517, 518, 519, 520, 521, 522, 523, 524, 525, 526, 527, 528, 529, 530, 531, 532, 533, 534, 535, 536, 537, 538, 539, 540, 541, 542, 543, 544, 545, 546, 547, 548, 549, 550, 551, 552, 553, 554, 555, 556, 557, 558, 559, 560, 561, 562, 563, 564, 565, 566, 567, 568, 569, 5610, 5611, 5612, 5613, 5614, 5615, 5616, 5617, 5618, 5619, 5620, 5621, 5622, 5623, 5624, 5625, 5626, 5627, 5628, 5629, 5630, 5631, 5632, 5633, 5634, 5635, 5636, 5637, 5638, 5639, 5640, 5641, 5642, 5643, 5644, 5645, 5646, 5647, 5648, 5649, 5650, 5651, 5652, 5653, 5654, 5655, 5656, 5657, 5658, 5659, 5660, 5661, 5662, 5663, 5664, 5665, 5666, 5667, 5668, 5669, 56610, 56611, 56612, 56613, 56614, 56615, 56616, 56617, 56618, 56619, 56620, 56621, 56622, 56623, 56624, 56625, 56626, 56627, 56628, 56629, 56630, 56631, 56632, 56633, 56634, 56635, 56636, 56637, 56638, 56639, 56640, 56641, 56642, 56643, 56644, 56645, 56646, 56647, 56648, 56649, 56650, 56651, 56652, 56653, 56654, 56655, 56656, 56657, 56658, 56659, 56660, 56661, 56662, 56663, 56664, 56665, 56666, 56667, 56668, 56669, 566610, 566611, 566612, 566613, 566614, 566615, 566616, 566617, 566618, 566619, 566620, 566621, 566622, 566623, 566624, 566625, 566626, 566627, 566628, 566629, 566630, 566631, 566632, 566633, 566634, 566635, 566636, 566637, 566638, 566639, 566640, 566641, 566642, 566643, 566644, 566645, 566646, 566647, 566648, 566649, 566650, 566651, 566652, 566653, 566654, 566655, 566656, 566657, 566658, 566659, 566660, 566661, 566662, 566663, 566664, 566665, 566666, 566667, 566668, 566669, 5666610, 5666611, 5666612, 5666613, 5666614, 5666615, 5666616, 5666617, 5666618, 5666619, 5666620, 5666621, 5666622, 5666623, 5666624, 5666625, 5666626, 5666627, 5666628, 5666629, 5666630, 5666631, 5666632, 5666633, 5666634, 5666635, 5666636, 5666637, 5666638, 5666639, 5666640, 5666641, 5666642, 5666643, 5666644, 5666645, 5666646, 5666647, 5666648, 5666649, 5666650, 5666651, 5666652, 5666653, 5666654, 5666655, 5666656, 5666657, 5666658, 5666659, 5666660, 5666661, 5666662, 5666663, 5666664, 5666665, 5666666, 5666667, 5666668, 5666669, 56666610, 56666611, 56666612, 56666613, 56666614, 56666615, 56666616, 56666617, 56666618, 56666619, 56666620, 56666621, 56666622, 56666623, 56666624, 56666625, 56666626, 56666627, 56666628, 56666629, 56666630, 56666631, 56666632, 56666633, 56666634, 56666635, 56666636, 56666637, 56666638, 56666639, 56666640, 56666641, 56666642, 56666643, 56666644, 56666645, 56666646, 56666647, 56666648, 56666649, 56666650, 56666651, 56666652, 56666653, 56666654, 56666655, 56666656, 56666657, 56666658, 56666659, 56666660, 56666661, 56666662, 56666663, 56666664, 56666665, 56666666, 56666667, 56666668, 56666669, 566666610, 566666611, 566666612, 566666613, 566666614, 566666615, 566666616, 566666617, 566666618, 566666619, 566666620, 566666621, 566666622, 566666623, 566666624, 566666625, 566666626, 566666627, 566666628, 566666629, 566666630, 566666631, 566666632, 566666633, 566666634, 566666635, 566666636, 566666637, 566666638, 566666639, 566666640, 566666641, 566666642, 566666643, 566666644, 566666645, 566666646, 566666647, 566666648, 566666649, 566666650, 566666651, 566666652, 566666653, 566666654, 566666655, 566666656, 566666657, 566666658, 566666659, 566666660, 566666661, 566666662, 566666663, 566666664, 566666665, 566666666, 566666667, 566666668, 566666669, 5666666610, 5666666611, 5666666612, 5666666613, 5666666614, 5666666615, 5666666616, 5666666617, 5666666618, 5666666619, 5666666620, 5666666621, 5666666622, 5666666623, 5666666624, 5666666625, 5666666626, 5666666627, 5666666628, 5666666629, 5666666630, 5666666631, 5666666632, 5666666633, 5666666634, 5666666635, 5666666636, 5666666637, 5666666638, 5666666639, 5666666640, 5666666641, 5666666642, 5666666643, 5666666644, 5666666645, 5666666646, 5666666647, 5666666648, 5666666649, 5666666650, 5666666651, 5666666652, 5666666653, 5666666654, 5666666655, 5666666656, 5666666657, 5666666658, 5666666659, 5666666660, 5666666661, 5666666662, 5666666663, 5666666664, 5666666665, 5666666666, 5666666667, 5666666668, 5666666669, 56666666610, 56666666611, 56666666612, 56666666613, 56666666614, 56666666615, 56666666616, 56666666617, 56666666618, 56666666619, 56666666620, 56666666621, 56666666622, 56666666623, 56666666624, 56666666625, 56666666626, 56666666627, 56666666628, 56666666629, 56666666630, 56666666631, 56666666632, 56666666633, 56666666634, 56666666635, 56666666636, 56666666637, 56666666638, 56666666639, 56666666640, 56666666641, 56666666642, 56666666643, 56666666644, 56666666645, 56666666646, 56666666647, 56666666648, 56666666649, 56666666650, 56666666651, 56666666652, 56666666653, 56666666654, 56666666655, 56666666656, 56666666657, 56666666658, 56666666659, 56666666660, 56666666661, 56666666662, 56666666663, 56666666664, 56666666665, 56666666666, 56666666667, 56666666668, 56666666669, 566666666610, 566666666611, 566666666612, 566666666613, 566666666614, 566666666615, 566666666616, 566666666617, 566666666618, 566666666619, 566666666620, 566666666621, 566666666622, 566666666623, 566666666624, 566666666625, 566666666626, 566666666627, 566666666628, 566666666629, 566666666630, 566666666631, 566666666632, 566666666633, 566666666634, 566666666635, 566666666636, 566666666637, 566666666638, 566666666639, 566666666640, 566666666641, 566666666642, 566666666643, 566666666644, 566666666645, 566666666646, 566666666647, 566666666648, 566666666649, 566666666650, 566666666651, 566666666652, 566666666653, 566666666654, 566666666655, 566666666656, 566666666657, 566666666658, 566666666659, 566666666660, 566666666661, 566666666662, 566666666663, 566666666664, 566666666665, 566666666666, 566666666667, 566666666668, 566666666669, 5666666666610, 5666666666611, 5666666666612, 5666666666613, 5666666666614, 5666666666615, 5666666666616, 5666666666617, 5666666666618, 5666666666619, 5666666666620, 5666666666621, 5666666666622, 5666666666623, 5666666666624, 5666666666625, 5666666666626, 5666666666627, 5666666666628, 5666666666629, 5666666666630, 5666666666631, 5666666666632, 5666666666633, 5666666666634, 5666666666635, 5666666666636, 5666666666637, 5666666666638, 5666666666639, 5666666666640, 5666666666641, 5666666666642, 5666666666643, 5666666666644, 5666666666645, 5666666666646, 5666666666647, 5666666666648, 5666666666649, 5666666666650, 5666666666651, 5666666666652, 5666666666653, 5666666666654, 5666666666655, 5666666666656, 5666666666657, 5666666666658, 5666666666659, 5666666666660, 5666666666661, 5666666666662, 5666666666663, 5666666666664, 5666666666665, 5666666666666, 5666666666667, 5666666666668, 5666666666669, 56666666666610, 56666666666611, 56666666666612, 56666666666613, 56666666666614, 56666666666615, 56666666666616, 56666666666617, 56666666666618, 56666666666619, 56666666666620, 56666666666621, 56666666666622, 56666666666623, 56666666666624, 56666666666625, 56666666666626, 56666666666627, 56666666666628, 56666666666629, 56666666666630, 56666666666631, 56666666666632, 56666666666633, 56666666666634, 56666666666635, 56666666666636, 56666666666637, 56666666666638, 56666666666639, 56666666666640, 56666666666641, 56666666666642, 56666666666643, 56666666666644, 56666666666645, 56666666666646, 56666666666647, 56666666666648, 56666666666649, 56666666666650, 56666666666651, 56666666666652, 56666666666653, 56666666666654, 56666666666655, 56666666666656, 56666666666657, 56666666666658, 56666666666659, 56666666666660, 56666666666661, 56666666666662, 56666666666663, 56666666666664, 56666666666665, 56666666666666, 56666666666667, 56666666666668, 56666666666669, 566666666666610, 566666666666611, 566666666666612, 566666666666613, 566666666666614, 566666666666615, 566666666666616, 566666666666617, 566666666666618, 566666666666619, 566666666666620, 566666666666621, 566666666666622, 566666666666623, 566666666666624, 566666666666625, 566666666666626, 566666666666627, 566666666666628, 566666666666629, 566666666666630, 566666666666631, 566666666666632, 566666666666633, 566666666666634, 566666666666635, 566666666666636, 566666666666637, 5666

وفي حالة اعتماد النموذج التونسي، فإن المقاربة مع IFRS تستوجب اعتماد المعايير غير المعتمدة من قبل SCE .

٧. **متابعة التنفيذ:** وهذا من خلال: الحرص على احترام الوقت وتقادي التأخير في أي مرحلة، فحص كل الصعوبات التي تواجه عملية التطبيق، ضمان الترابط الدائم مع جميع فرق العمل التي مهمتها:

- تطوير المعايير القطاعية ؛
- إعداد معايير جديدة تتلاءم مع IFRS ؛
- صياغة اقتراحات للتفريق بين النظام الجبائي والمعايير الدولية للتقرير المالي .

في هذا البحث تم تسليط الضوء على واقع البيئة المحاسبية التونسية وعلى سبل تطويره، من خلال حصر المفارقات والمعوقات، والتي بناء عليها تم ضبط استراتيجية واضحة لالانتقال للمعايير الدولية للتقرير المالي.

#### الخاتمة:

ناقشت هذا البحث التجربة التونسية في تبني المعايير الدولية للتقرير المالي، التي تعتبر عملية احترافية ممنهجة هدفها الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي التونسي إلى مستوى عالمي؛ وقد تم التوصل إلى النتائج التالية:

- ارتكزت عملية الإصلاح المحاسبي في تونس على إتباع إستراتيجية التبني التدريجي للمعايير الدولية للمحاسبة ؛
- صرامة واهتمام كبيرين من قبل المنظمتين التونسيتين وحرص شديد على إنجاز المهمة بجودة عالية؛
- الهدف من إتباع المرحلة الوسيطية التي نتج عنها النظام المحاسبي للمؤسسات SCE هو تهيئة البيئة المحاسبية التونسية لاستقبال المعايير الدولية للمحاسبة؛
- نقف تونس اليوم أمام مفترق طرق يتمثل في التبني الكلي للـ IFRS و بالتالي الإلغاء التام للـ SCE أو العمل على مقاربة هذا الأخير مع المعايير؛
- الهدف من عملية التمييز المحاسبي في تونس هو إعداد معلومة محاسبية ذات جودة عالمية، تلبي متطلبات التعامل مع الاتحاد الأوروبي ومنظمة التجارة العالمية.

<sup>1</sup>Loi n°112-96 du 30-12-1996 relative au système comptable des entreprises. [www.procomtable.com](http://www.procomtable.com).

<sup>2</sup>Mohamed Lamine Hamdi," la profession comptable au maghreb<Algérie-Tunisie-Libye>",2010.[www.Lamine-Hamdi.com](http://www.Lamine-Hamdi.com).(10/03/2011).

<sup>3</sup> Abdesselem Mohamed Waasim,"La normalisation comptable tunisienne face à l'enjeu de l'harmonisation", maitrise science comptable, institut supérieure de comptabilité et d'administration des entreprises, université de Manouba, Tunisie,2004-2005,p23 .  
[www.memoireonline.com](http://www.memoireonline.com).(10/03/2011).

<sup>4</sup>Ibid, p24 .

<sup>5</sup>Ibid, p25 .

<sup>6</sup>Ibid, p30-32 .

<sup>7</sup>Rapport de la Banque mondiale,Normalisation de la comptabilité et l'audit en tunisie, 25-04-2007.[www.audinet-conseil.com.news](http://www.audinet-conseil.com.news).(13/03/2011).

<sup>8</sup>[www.procomptable.com](http://www.procomptable.com).15-03-2011.

<sup>9</sup>Abdesselem Mohamed Waasim, op.cit, p26 .

Fayçal Derbel, "IFRS: comment réussir leur mise en œuvre en tunisie", Leaders, 28-05-2010,  
[www.leaders.com.tn](http://www.leaders.com.tn).(15/03/2011).

<sup>10</sup>Fayçal Derbel, Idem

<sup>11</sup>Idem.