



جامعة زيان عاشور بالجلفة

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير



قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة في مقياس :

□ الأنظمة المحاسبية المقارنة

Systèmes comptables Contemporaines

مقياس مقرر لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة

السداسي الثاني

إعداد الأستاذ :

عبد القادر حوة

أستاذ المحاسبة والمراجعة

السنة الجامعية : 2019-2020

فهرس المحتويات

المحتويات

رقم الصفحة	العنوان
	الآية القرآنية
[VI-I]	فهرس المحتويات
[VIII-VII]	فهرس الجداول والأشكال
[أ-ج]	المقدمة
[13-01]	الفصل الأول : بيئة المحاسبة الدولية <i>Internatinal accounting envvironment</i>
02	تمهيد الفصل الأول
03	1- مفهوم المحاسبة الدولية والأبعاد الرئيسية لها
03	1-1 مفهوم المحاسبة الدولية
04	2-1 الأبعاد الرئيسية لمفهوم المحاسبة الدولية
04	1-2-1 المفهوم التاريخي
05	2-2-1 المفهوم العالمي للمحاسبة
05	3-2-1 المحاسبة المقارنة
06	4-2-1 محاسبة الفروع الأجنبية
06	2- عوامل ظهور المحاسبة الدولية ومشاكلها
06	1-2 عوامل ظهور المحاسبة الدولية
06	1-1-2 الأعمال الدولية
07	2-1-2 أسواق رأس المال العالمية
07	3-1-2 الشركات المحاسبية الدولية
07	4-1-2 الشركات الدولية
08	5-1-2 الشركات المتعددة الجنسيات
09	6-1-2 الأسواق المالية الدولية
09	7-1-2 البحث العلمي
09	8-1-2 نظام النقد الدولي

09	2-2 مشاكل المحاسبة الدولية
10	3- أهمية المحاسبة الدولية وأهدافها
10	1-3 أهمية المحاسبة الدولية
11	2-3 أهداف المحاسبة الدولية
[27-14]	الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية <i>International accounting systems</i>
15	تمهيد الفصل الثاني
16	1- مفهوم السياسات والممارسات المحاسبية
16	1-1 مفهوم السياسة المحاسبية والحاجة إلى تنظيمها
16	1-1-1 مفهوم السياسة المحاسبية
16	2-1-1 الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية
17	3-1-1 أثر التغيير في المبادئ المحاسبية
18	2-1 مراحل الممارسات المحاسبية والإطار التنظيمي لها
18	1-2-1 مراحل الممارسات المحاسبية
19	2-2-1 الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية
19	2- الأنظمة المحاسبية الدولية
19	1-2 ماهية التنظيم المحاسبي
20	2-2 أهمية دراسة التنظيم المحاسبي
20	3-2 تصنيف النظم المحاسبية الدولية
22	4-2 أنواع الأنظمة المحاسبية
22	1-4-2 النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني
24	2-4-2 النظام المحاسبي الأوربي أو القاري
[44-28]	الفصل الثالث: اختلاف نظم المحاسبة الدولية وأسبابه <i>Internatinal accounting systems different and its causes</i>
29	تمهيد الفصل الثالث
30	1- قصور الإطار الفكري المحاسبي وأشكال الاختلاف المحاسبي

30	1-1 نواحي القصور في الإطار الفكري للمحاسبة
33	2-1 أشكال الاختلاف المحاسبي وطرق تجاوزه
33	1-2-1 أشكال الاختلاف المحاسبي
34	2-2-1 طرق تجاوز الاختلاف المحاسبي
35	2- أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية
35	1-2 النظام الاقتصادي السائد
36	2-2 النظام السياسي
36	3-2 مستوى التطور الاقتصادي
36	4-2 النظام القانوني
37	5-2 النظام الضريبي
37	6-2 مصادر التمويل
38	7-2 التضخم
38	8-2 الثقافة المحاسبية
40	9-2 المستوى التعليمي
40	10-2 الديانة السائدة
40	11-2 العوامل البيئية
40	3- مشاكل الاختلافات المحاسبية ودوافع احتفاظ الدول بممارساتها المحاسبية
40	1-3 مشاكل الاختلافات المحاسبية
41	1-1-3 إعداد وعرض المعلومات المحاسبية
41	2-1-3 إعداد القوائم المالية الموحدة
42	2-3 دوافع احتفاظ الدول بممارساتها المحاسبية
[-45]	الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي <i>Internatinal accounting Harmonisation</i>
46	تمهيد الفصل الرابع
47	1- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وطبيعته
47	1-1 مفهوم التوافق المحاسبي
47	2-1 الهدف العام للتوافق المحاسبي الدولي

48	3-1 مستويات التوافق المحاسبي الدولي
49	4-1 أهمية التوافق المحاسبي
50	5-1 مقومات ودعائم التوافق المحاسبي الدولي
51	2- جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي
51	1-2 الأطراف الدولية المشتركة في وضع المعايير المحاسبية
51	1-1-2 لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC
53	2-1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC
53	3-1-2 المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC
56	4-1-2 منظمة الأمم المتحدة UN
57	5-1-2 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD
58	6-1-2 جمعية المحاسبة الأمريكية AAA
59	2-2 الأطراف الأمريكية المشتركة في وضع المعايير المحاسبية
59	1-2-2 هيئة تداول الأوراق المالية SEC
60	2-2-2 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA
60	3-2-2 مجلس معايير المحاسبة المالية FASB
63	4-2-2 مجلس معايير المحاسبة الحكومية GASB
64	5-2-2 معهد المديرين الماليين FEI
64	6-2-2 معهد المحاسبين الإداريين IMA
64	3-2 المنظمات المهنية الأخرى
66	3- تقييم التوافق المحاسبي الدولي
66	1-3 مزايا التوافق المحاسبي الدولي
67	2-3 حدود التوافق المحاسبي الدولي والاتقادات الموجهة له
[84-70]	الفصل الخامس: عرض تجارب دولية في التوافق مع المعايير الدولية <i>International experiences representations in international accounting harmonisation</i>
71	تمهيد الفصل الخامس
72	1- إطار تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية

73	2- المملكة المتحدة
74	3- المحاسبة في فرنسا
75	4- الفكر والممارسة المحاسبية في ألمانيا
76	5- إطار تنظيم المحاسبة في الدول الاسكندنافية
76	1-5 الفكر والممارسة المحاسبية في هولندا
79	2-5 الفكر والممارسة المحاسبية في السويد
79	6- تجربة استراليا ونيوزيلندا
80	7- تجربة الدانمارك
81	8- التجربة اليابانية
[101-85]	الفصل السادس : المحاسبة في الدول النامية <i>Accounting in developing countries</i>
86	تمهيد الفصل السادس
87	1- مداخل تطوير المحاسبة للدول النامية
87	1-1 مفهوم وخصائص الدول النامية
88	2-1 الأنظمة المحاسبية للدول النامية
89	3-1 مداخل تطوير المحاسبة بالدول النامية
91	2- المشاكل المحاسبية الرئيسية في الدول النامية
93	3- المحاسبة في الدول العربية
93	1-3 المحاسبة في المملكة العربية السعودية
96	2-3 المحاسبة في جمهورية مصر العربية
97	3-3 المحاسبة في لبنان
98	4-3 المحاسبة في الجزائر
99	4- الأطر المقترحة لتطوير النظم المحاسبية للدول النامية
99	1-4 منافع التوحيد المحاسبي للدول النامية
100	2-4 الإطار المقترح للربط بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية ومتطلبات سوق العمل في الدول العربية
[110-102]	قائمة المراجع المعتمدة

فهرس الجداول والأشكال

أولاً : فهرس الجداول

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	أوجه الاختلاف بين النموذج المحاسبي الأوروبي والنموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني	25
02	المشاكل الرئيسية في الدول النامية ونماذج القوائم المحاسبية	92

ثانياً : فهرس الأشكال

الرقم	العنوان	رقم الصفحة
01	العوامل البيئية المؤثرة على تطور النظم المحاسبية	35
02	التمييز بين التوافق المحاسبي وغيره من المفاهيم	49
03	الفروق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية والمعايير اليابانية الحالية	81
04	مشروع التعديلات اليابانية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية <i>IFRS</i>	82

PDF Compressor Free Version

القيمة

مقدمة:

PDF Compressor Free Version

تعتبر المحاسبة فرعاً من فروع المعرفة الذي ينتمي إلى مجموعة العلوم الاجتماعية النفعية، حيث تهدف إلى توفير المعلومات ذات الطابع المالي عن المؤسسات الاقتصادية الأمر الذي يساعد مختلف الأطراف المهتمة بهذه المؤسسات إلى اتخاذ القرارات.

نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة عوامل اقتصادية وقانونية متنوعة أدت إلى ظهور الحاجة إلى خدمات المحاسبة التي تتمثل في تقديم البيانات المالية إلى أطراف متعددة. فقد ظهرت الحاجة إلى المحاسبة في القرون الوسطى أي منذ القرن الرابع عشر نتيجة ظهور معاملات تجارية واستخدام النقود كوسيلة لقياس قيم هذه المعاملات.

وكغيرها من فروع المعرفة المتعددة التي أدت دوراً بارزاً في حفظ الحقوق وحراسة المصالح وحمايتها، فقد تطور مفهوم المحاسبة نتيجة للتطورات المتعددة في المجالات العلمية والعملية لتصبح نظاماً متكاملًا لإنتاج وتوصيل المعلومات مما أدى إلى زيادة فاعليتها في خدمة الفئات والأطراف المستفيدة منها.

يمثل النظام المحاسبي ركنا أساسيا في توفير المعلومات لمختلف قطاعات الأعمال، يساعد في إعداد القوائم المالية التي تظهر الإيرادات والأعباء المتعلقة بالمؤسسة خلال فترة زمنية معينة، كما تظهر أصول المؤسسة وخصومها وأموالها الخاصة خلال تلك الفترة. وتتميز أنشطة المؤسسات بخصائص تؤثر على تصميم النظام المحاسبي والإجراءات المتبعة لتجميع البيانات المالية لهذه الجهات.

وبالنظر إلى دورها في هذا الميدان، فإن المحاسبة في أي بلد تخضع لإطار قانوني وتنظيمي، يشكل مرجعا أساسيا لها يعمل على تنظيمها، وتوضيح المبادئ والقواعد الأساسية التي تقوم عليها، وتحديد القوائم المالية التي يجب إعدادها، وذلك بما ينسجم مع متطلبات التطور في كل دولة، في ضوء الأنظمة والتشريعات والقوانين السائدة في كل منها، وهو ما ساهم في تعزيز الاختلاف والتباين في الممارسات المحاسبية بين دول العالم المختلفة، وقد انعكس ذلك وبدا واضحا في اختلاف أسس القياس والإفصاح المحاسبي.

وبما أن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية في مختلف أرجاء العالم هي الحاجة الملحة لهذا العصر، لعدة أسباب من بينها عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية، وتطور الأسواق المالية العالمية والانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسيات، كل هذا جعل من المحاسبة في قمة الاهتمام، وبدأ السعي للعمل على إرساء نظام محاسبي مبني على إخضاع الممارسة المحاسبية على مستوى الدول لمعايير دولية، وهو ما مهد لظهور ما اصطلح عليه بمعايير المحاسبة الدولية.

تعد معايير المحاسبة الدولية المنظم والمحدد الأساس للممارسات المحاسبية وتعد الموجه للعمل المحاسبي بتوفير أسس وإجراءات تعزز من فعالية مهنة المحاسبة، وبما ينعكس ذلك بالأخص في تحقيق الملاءمة والمصدقية

في المعلومات المحاسبية التي تعد مخرجات العمل المحاسبي، وذلك بهدف خدمة *Reliability Relevance* المستخدمين هذه المعلومات الداخليين أو الخارجيين *Internal & external users*. ولكون هذه المعايير غير ملزمة التطبيق، وأن تطبيقها كلية أو جزءاً منها تابع لسياسات المؤسسة أو الدولة في إقرار بعض منها وإهمال البعض الآخر، لذا لا يمكن إجبار المؤسسات على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية التي تؤكد على شفافية المعلومات المحاسبية.

ومنذ أواخر القرن التاسع عشر وخلال القرن العشرين ومع زيادة حجم المشروعات وانتشار ظاهرة اندماج الشركات، ومع زيادة تدخل الدولة في شؤون الإنتاج والاستهلاك، ومع التقدم الكبير في الوسائل التكنولوجية وانتشار المخترعات الجديدة ومع زيادة المنافسة بين المشروعات المختلفة لتقديم السلع أو الخدمات لإشباع رغبات الأفراد اللانهاية والمحافظة على راس المال ونموه، والبحث الدائم عن الأسواق الجديدة ومع زيادة حاجة المستثمر الخارجي للبيانات المحاسبية من أجل توجيه أمواله نحو الاستثمارات المرحة، ومع كل ذلك تطورت المحاسبة وزادت الحاجة إلى خدمات الحاسب وأصبحت المحاسبة وسيلة لقياس مدى كفاءة الإدارة وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفه عامة، وترتب على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة من أجل مد الإدارة بالبيانات التفصيلية التحليلية اللازمة لخدمة الإدارة من جهة ولقياس مدى كفايتها من جهة أخرى.

المحاسبة الدولية هي أحد الفروع الرئيسية لعلم المحاسبة. ومعنى هذا أنها لن تحل محل أو تلغى المبادئ والأساليب المحاسبية المعترف بها والسائدة في التطبيق المحاسبي، ولكن الهدف من تحديد فرع مستقل "للمحاسبة الدولية" هو توسيع نطاق علم المحاسبة ككل بواسطة تحديد المفاهيم النظرية للمحاسبة الدولية وزيادة الفائدة العملية الناتجة من تطبيق هذه المفاهيم. وليس من الضروري بالنسبة لكل محاسب أن يكون خبيراً في المحاسبة الدولية، ولكن من الأفضل أن يكون المحاسب على درجة من المعرفة والعلم بمشاكل المحاسبة الدولية والمحاولات التي تبذل لحلها.

إبضتكم الأؤق

□ بيئة المحاسبة الدولية

Internatinal accounting envvironment

- 1- مفهوم المحاسبة الدولية والأبعاد الرئيسية لها
- 2- عوامل ظهور المحاسبة الدولية ومشاكلها
- 3- أهمية المحاسبة الدولية وأهدافها

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

تمهيد الفصل الأول:

لقد شهد العالم في العقود الماضية تطورات سريعة وواسعة شملت معظم المجالات حيث أذيت الحدود بين العديد من الدول، وأحدث التقدم العلمي الباهر ثورة في جميع المجالات، وظهرت التكتلات الاقتصادية التي سهلت عملية تدفق السلع والخدمات ورؤوس الأموال وكذلك الأفراد بين الدول ذات الظروف الاقتصادية والسياسية والثقافية المختلفة، ولقد فرضت تلك الظروف على المحاسبة ضرورة الاستجابة لمتطلباتها. ومن ثمة عرفت المحاسبة في نهاية القرن الماضي تحديات جديدة، انعكست في تطور الفكر المحاسبي من أجل مواجهة المشاكل المحاسبية على نطاق دولي.

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

1- مفهوم المحاسبة الدولية والأبعاد الرئيسية لها

1-1 مفهوم المحاسبة الدولية: يشير مصطلح المحاسبة الدولية إلى وجود تعامل مالي ومحاسبي

بين أكثر من شركة وفي أكثر من دولة، وهي التي تؤثر على بيانات التقارير المالية، وهي تشمل المحاسبة المالية، التكاليف، والمحاسبة الإدارية، وكذلك عملية مراجعة ومراقبة الحسابات وكذلك التحليل المالي الدولي¹.

ويرى البعض المحاسبة الدولية على أنها إحدى فروع المحاسبة الذي يهتم بتوفير المعلومات المحاسبية وغير المحاسبية من خلال تنسيق وتوحيد المعايير المحاسبية على كافة الشركات الدولية المنفذة من قبلها المعايير، لغرض الوصول إلى تقارير كفؤة تعكس الواقع السليم لتلك الشركات².

أما لورين Louren فيرى بأن المحاسبة الدولية تعني الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات والأفكار المحاسبية لكل دولة بغرض قياس وعرض الأحداث الاقتصادية والمعاملات التجارية الدولية من وجهة النظر المالية³.

كما يمكن تعريفها بأنها: "عبارة عن نظام من الأنظمة الدولية التي تتبناها جميع دول العالم عن طريق تطبيق مجموعة من المبادئ والمعايير والمقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقاتها في جميع البلدان"⁴.

من خلال ما سبق يمكن القول بأن هذا الفرع يهتم بمشكلات معينة ذات علاقة بالتجارة الدولية والشركات متعددة الجنسيات. ويتعين على المحاسبين المتخصصين في هذا الفرع الإلمام التام بمدى تأثير العادات والقوانين والنظم الضريبية للدول المختلفة على عمليات التجارة الدولية وعلى معايير المحاسبة والمراجعة الدولية. كما أن المحاسبة الدولية ما هي إلا امتداد للمحاسبة المالية حيث أن الأهداف العامة للمحاسبة يجب أن تهتم بالنواحي التالية:

أ- التحليل المالي للمقارنة على المستوى الدولي، حيث يتم المقارنة بين تحليل نتائج أعمال المؤسسات العاملة في الدول المختلفة.

ب- مشاكل قياس وإعداد التقارير المحاسبية التي تنشأ نتيجة للعمليات التجارية الدولية ونشاط المؤسسات الدولية (مؤسسة قابضة ومؤسسات تابعة في عدة دول مختلفة)؛

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

- ج- توفير البيانات المحاسبية التي تحتاجها الأسواق المالية العالمية؛
- د- التوحيد والتنسيق بين المبادئ والتقارير المحاسبية المختلفة على مستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية، والمنظمات المهنية والهيئات المختصة بوضع المعايير المحاسبية.
- هـ- تعرف المحاسبة الدولية على أنها: "مجموعة من المقاييس الدولية الموحدة والتي تكون مقبولة عموماً على المستوى الدولي رغم وجود اختلافات بين الأنظمة المحاسبية"⁵.

2-1 الأبعاد الرئيسية لمفهوم المحاسبة الدولية:

يعتبر مصطلح المحاسبة الدولية مصطلح عائم (*Lose term*)، فعلم المحاسبة الدولية مجالاته عديدة ومتنوعة وغير متجانسة أحياناً. فعلى سبيل المثال يستخدم مفهوم المحاسبة الدولية في بعض الأحيان للتعبير عن التطور التاريخي للمحاسبة، وفي أحيان أخرى تعرف المحاسبة الدولية بأنها هي المحاسبة التي تهتم بالمشاكل العملية والفنية للأقسام والفروع الأجنبية في حين هناك من اعتبر المحاسبة الدولية بأنها مجرد فرع من فروع المحاسبة التقليدية.

هذا التبيان في تعريفات ومفهوم المحاسبة الدولية أكد عليه سامويلز *Samuels* من استعراضه للأدب المحاسبي حين صنف أربعة مفاهيم أو أبعاد رئيسية للمحاسبة الدولية هي:

- المفهوم التاريخي للمحاسبة (*Historical accounting*).
- المفهوم العالمي للمحاسبة (*Universal accounting*).
- مفهوم المحاسبة المقارن (*Comparative accounting*) أو المحاسبة الدولية (*International accounting*).
- المفهوم العملي للمحاسبة (*International accounting*).

وفيما يلي شرحاً لهذه الأبعاد.

1-2-1 المفهوم التاريخي: يعبر المفهوم التاريخي عن عملية انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية من

دولة إلى أخرى - في حين يشتمل البعد العالمي للمحاسبة على محاولات التوافق والتوحيد المحاسبي للحصول على مستويات متشابهة من الإفصاح وطرق متشابهة للقياس من دولة إلى أخرى⁶.

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

2-2-1 المفهوم العالمي للمحاسبة: عرف *weirich* وآخرون المحاسبة العالمية في إطار المفهوم

الدولي كما يلي: "تعتبر المحاسبة نظاما عالميا يمكن إقراره وتطبيقه في كل الدول، ويمكن تأسيس ووضع مبادئ محاسبية مقبولة *Accepted accounting pricipile* عالميا على نطاق واسع كتلك الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية. ويتم تطوير هذه المبادئ والممارسات *Principles & Practices* باستمرار حتى تكون قابلة للتطبيق في كل الدول"⁷.

3-2-1 المحاسبة المقارنة: بناء على هذا البعد تتجه المحاسبة الدولية إلى دراسة وفهم الاختلافات

الدولية للمحاسبة لتشتمل على إدراك التباين في الأنظمة المحاسبية دوليا، فهم المبادئ والطرق المحاسبية لكل دولة على حدا والقدرة على تقييم أثر الاختلافات في الممارسات المحاسبية على القوائم المالية، وهذا البعد للمحاسبة يشتمل على مجموعة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما لكل دولة على حدا، وبالتالي فهو يهتم بكل أنواع المبادئ والطرق والمعايير المحاسبية لكل دولة ذلك ما يستوجب أن يكون المحاسبين مدركين وملمين بها، وليس من المتوقع أن يتم وضع مجموعة مثالية عالمية من المبادئ المحاسبية ولكن مجموعة من المبادئ يتم تجميعها من خلال المبادئ والطرق والمعايير المعتمدة في كل دولة ليتم اعتبارها كنظام محاسبي دولي.

كما يمكن النظر للمحاسبة الدولية من خلال هذا المفهوم إلى دراسة وفهم اختلاف الممارسات المحاسبية بين الدول من أجل تحسين *Improvement* قدرة المحاسبين على إدراك وقياس أثر هذا الاختلاف على القوائم المالية⁸.

أن المحاسبة الدولية هي امتداد للمحاسبة ذات الغرض العام والتوجه الوطني لتشمل مجالات أخرى:

- التحليل المقارن لمختلف الممارسات الوطنية؛
- المشاكل المحاسبية، ومشاكل إعداد التقارير المالية *Financial Reports* التي تواجهها الشركات متعددة الجنسيات *Multinational Entities*؛
- الحاجة إلى المعلومات المحاسبية في أسواق المال العالمية؛
- التوحيد المحاسبي والاتصال المالي من خلال عناصر سياسية، تنظيمية، مهنية إضافة إلى المعايير المحاسبية⁹.

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

4-2-1 محاسبة الفروع الأجنبية: يشير هذا البعد إلى دور محدد أو معين للمحاسبة الدولية

لذلك يعتبر من أضيق وأقدم مجالاتها، وهو يهتم بإعداد نظام قوائم مالية فعال. فالمحاسب تحت هذا المفعول يكون مهتما أساسا بترجمة وتسوية القوائم المالية للشركات والفروع¹⁰. وفي هذه الحالة ينصب اهتمام المحاسب على مشاكل ترجمة وإعادة تصوير القوائم المالية للمؤسسات التابعة، ومن ثم تختلف المشاكل المحاسبية وطبيعة المبادئ المحاسبية التي يجب أن تطبق حسب الدولة التي يتم ترجمة وتعديل القوائم المالية للشركة التابعة التي تقع بها¹¹.

من خلال استعراض تصنيفات أبعاد المحاسبة الدولية يبدو أنها أبعاد مكاملة ولا تحل محل بعضها البعض، وبذلك تتجلى صعوبة تحديد تعريفها بشكل شامل لما لها من مجالات واسعة ومتعددة. ويتضح ذلك من خلال التعاريف المتنوعة التي أعطيت لها والتي نذكر منها:

– المحاسبة الدولية هي محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ المحاسبية لدول مختلفة وإيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي؛

– المحاسبة الدولية هي المحاسبة التي تهتم بتداخل العلاقات المحاسبية بين الدول؛

– المحاسبة الدولية هي نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، مع تحديد الأساليب المشتقة من تلك المبادئ والمعايير¹².

2- عوامل ظهور المحاسبة الدولية ومشاكلها:

1-2 عوامل ظهور المحاسبة الدولية: إن ظهور المحاسبة الدولية كان استجابة لطبيعة التغيرات في

البيئة التي تمارس فيها المحاسبة خاصة في فترة السبعينات من القرن الماضي، ومن العوامل التي ساهمت في بروز المحاسبة الدولية:

1-1-2 الأعمال الدولية: وهي كافة النشاطات التي تؤدي إلى تدفق السلع والخدمات ورأس المال

من دولة إلى أخرى، حيث تضم كل الأعمال التي تقوم بها شركة ما داخل دولتين مستقلتين أو فيما بينهما¹³. وما ساعد على انتعاش الأعمال الدولية تطور فكرة التجارة الدولية، فبعد أن كانت تقوم على أساس إنتاج بلد ما لمجموعة السلع والقيام بتصديرها واستيراد المقابل من السلع غير المتوفرة لديها أصبحت

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

عوامل الإنتاج هي التي تتحرك ما بين البلدان ما خلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورؤوس الأموال، وبالتالي ظهور أشكال جديدة للمحاسبة¹⁴.

2-1-2 أسواق رأس المال العالمية: أدى ظهور الأسواق المالية العالمية إلى زيادة الاهتمام بالمحاسبة

الدولية وذلك للرقابة على دخول الأجانب إلى أسواق رأس المال المحلية، حيث أعطى نمو الأسواق المالية أهمية كبيرة لأسواق رأس المال العالمية بصفة خاصة والمحاسبة الدولية بصفة عامة¹⁵. هذا بالإضافة إلى أن الحكومات والمؤسسات المقترضة قد تواجه فرص تمويل أو اقتراض داخلية محدودة. وفي إشارة إلى نمو دور الأسواق الرأسمالية في عملية التمويل يقول هاوكنز: "إن كبرى الأسواق العالمية لرأس المال (الولايات المتحدة، اليابان، بريطانيا، ألمانيا، فرنسا، سويسرا) شهدت نسبة نمو عالية تصل إلى 700% في الفترة ما بين 1971م إلى 1900م. وحيث إن إحدى الوظائف المهمة للمعلومات المحاسبية هي المساعدة في التوزيع الأمثل لرأس المال، فإن نمو أسواق رأس المال العالمية وما تتطلبه أعطى أهمية كبيرة لموضوع المحاسبة الدولية"¹⁶.

2-1-3 الشركات المحاسبية الدولية: لقد أثرت العولمة على معظم المجالات الاقتصادية بما فيها

أعمال المحاسبين الذي أصبح من المحتم عليهم أن يتمتعوا بإدراك ومعرفة واسعتين، وفهم عال للمواضيع الاقتصادية والمالية مع مراعاة الاختلافات الثقافية واللغوية عند قيامهم بأعمالهم حتى يتمتعوا بالثقة الدولية، وبالتالي فإنه من الطبيعي أن تتحرك المنظمات المهنية المحاسبية الدولية لإيجاد الحلول لبعض المشاكل التي تواجهها¹⁷.

2-1-4 الشركات الدولية: إن معظم العمليات التجارية والتعاملات الدولية يتم تنفيذها بواسطة

مجموعة من الشركات يطلق عليها الشركات الدولية وهي ذات الشركات التي تمارس أنشطة اقتصادية (تجارية - خدمية - صناعية) تمتد وراء حدود أكثر من دولة. يقول مولر: "الشركات الدولية هي شركة مملوكة وتدار دولياً. وهي ليست محلية لديها بعض الأعمال الأجنبية، إنها منظمة أعمال بتنظيم دولي حقيقي لكل وظائفها بما في ذلك الإدارة والإنتاج والتسويق والتمويل"¹⁸. وقد عرّف جاكوبي الشركات الدولية بأنها "تلك الشركات التي تمتلك وتدير عملياتها في دولتين أو أكثر".

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

وفي الغالب أن معظم الشركات الدولية تطورت من شركات وطنية أو محلية إلى شركات دولية من خلال مرورها ببعض أو كل المراحل التالية:

- تطوير منتج قوي للتسويق المحلي.
- استيراد المواد الأولية أو قطع الغيار.
- التصدير من خلال سماسرة.
- التصدير المباشر.
- فروع لمكاتب مبيعات أجنبية.
- التراخيص.
- توكيلات مع ملكية لجزء من رأس المال.
- مشاريع مشتركة.
- ملكية كاملة لفروع أو شركات تابعة أجنبية.
- إدارة متعددة الجنسية للمنظمة.
- ملكية متعددة الجنسية لحقوق الملكية.

ومن الخصائص التي تميز معظم الشركات الدولية هي أن ملكيتها والرقابة عليها تكون لأكثر من دولة (دولية).

2-1-5 الشركات المتعددة الجنسيات: هي عبارة عن شركات كانت في بداية الأمر عادية، ثم

تحولت إلى كيانات عملاقة بفعل التحول إلى حجم الإنتاج الكبير، والتي تعمل على الاستفادة من وفرة الحجم في شكل شركات مساهمة، وتعتمد هذه الشركات في نشاطها على سوق متعددة الدول، كما أن قراراتها واختياراتها واستراتيجياتها ذات طابع دولي، بل عالمي¹⁹.

إن ظهور الشركات متعددة الجنسيات قد كثف الجهود لإصدار معايير المحاسبة الدولية، من أجل معالجة المشكلات المحاسبية التي صاحبت قيامها، وأبرزها كيفية إعداد القوائم المالية الموحدة وذلك لاختلاف معايير المحاسبة المتبعة بين البلد الذي يوجد فيه الفرع وبين البلد الذي توجد فيه المؤسسة الأم *Mother company*، مما أدى إلى التقليل من مصداقية تلك القوائم وقابليتها للمقارنة وهذا بدوره أثر على

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

إمكانية المستخدم في اختيار الفرصة الاستثمارية المناسبة *Suitable* وخصوصا بعد زيادة الاستثمارات الأجنبية في الفترة الأخيرة²⁰.

2-1-6 الأسواق المالية الدولية: وتشتمل على سوق السندات الأوروبية، وسوق العملات

الأوروبية، وسوق الدولارات الأوروبية، وهناك شركات ومؤسسات التمويل، وهي شركات تؤسس لمواجهة المتطلبات المالية للعديد من نشاطات الأعمال التي تحتاج إلى مصادر رئيسية للأموال الطويلة الأجل، بينما البنوك تتعامل مع التمويل قصير الأجل أحيانا.

هناك العديد من المصادر الدولية المتوفرة لتقديم رأس المال في السوق الدولية لرأس المال، وأهمها طبعاً الشركات الدولية العملاقة، ومؤسسات التمويل الدولية الأخرى التي تحظى بحصة جيدة من خلال تواجدها في السوق المالية الدولية، وفي الحصول على شريحة جيدة في أسواق رأس المال الطويلة الأجل، أو الداخلية، إضافة إلى ممارسة أنشطتها من خلال فروعها والشركات التابعة لها في مناطق العالم²¹.

2-1-7 البحث العلمي: لقد ساهم البحث العلمي في مجال المحاسبة الدولية في إثراءها، وكذلك

المساهمة في إيجاد الحلول العلمية للمشاكل حيث أصبح هذا الموضوع من أهم المواضيع المدروسة في الجامعات والكليات، كما أصبحت تنشر البحوث العلمية المنجزة في مجلات أكاديمية متخصصة في المحاسبة الدولية.

2-1-8 نظام النقد الدولي: ويهدف إلى تشجيع التعاون المالي وتوسيع التجارة الدولية وإزالة

القيود على العملات الأجنبية، هذا بالإضافة إلى المساعدة على تحديد أسعار الصرف وتدفق رأس المال وتعديل موازين المدفوعات للدول. ولا شك أن أبرز مثال على تأثير نظام النقد الدولي على المحاسبة الدولية هي مشكلة أسعار الصرف²².

2-2 مشاكل المحاسبة الدولية: يمكن حصر المشاكل التي تواجه ممارسة المحاسبة الدولية فيما

يلي:

-مشاكل تحويل العملة ولاسيما مع تقلب وتذبذب بعض العملات في مواجهة عملات أخرى

لدولة أخرى؛

-القوائم المالية الموحدة ولاسيما إذا كانت لأحد المؤسسات معاملات دولية وتجارة عالمية في بلاد

أخرى تطبق معايير مختلفة؛

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

- مشاكل التضخم والتغيرات في القوة الشرائية لوحدات النقد؛
- اختلاف قوانين الضرائب بين دولة وأخرى خاصة عند معاملة المؤسسات الأجنبية الأمر الذي قد يوحد حتما مشكلات محاسبية ذات علاقة؛
- اختلاف وتباين طرق ووسائل المراجعة من دول وأخرى وتباين المعايير المتعارف عليها؛
- مستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية وأسس ومعايير إعدادها؛
- اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ومدى البيانات ونوعية التقارير التي ترتبط بالمؤسسة ومنتجاتها وجودة إتباعها والمعايير المرتبطة التي يتم تطبيقها؛
- اختلاف مفاهيم وأسس إعداد الاحتياطات والمخصصات المرتبطة بالمؤسسات الدولية والشركات المتعددة الجنسية؛

- تباين أسس تقييم المؤسسة والتي تعد محل جدل كبير، ولاشك أنه كلما استقرت أسس تقييم أصول المؤسسة وخصومها في الدول المختلفة كلما سهل ذلك من وجود معايير محاسبية دولية متعارف عليها؛
- نظم المحاسبة المقارنة والتي تعتبر من أبرز المشكلات التي تواجه إعداد معايير محاسبية دولية متفق عليها لتطبيقها على مؤسسات في دول متعددة، حيث يتطلب الأمر حصر الاختلافات في المعايير المحاسبية بين الدول المختلفة وموائمتها وتوحيدها²³.

3 - أهمية المحاسبة الدولية وأهدافها

3-1 أهمية المحاسبة الدولية:

- لقد بدأت المحاسبة الدولية خلال عقودها الثلاثة الأولى في مرحلة النشوء ثم مرحلة النضوج، وقد انعكس هذا التطور من خلال الاعتماد على الأدبيات المحاسبية في هذا المجال، لذا يمكن القول بأن المحاسبة الدولية تكشف حاليا عما يلي:

- أ- التحليل الدولي المقارن للأنظمة والمعايير والقواعد المحاسبية المستخدمة؛
- ب- قواعد احتساب نتائج الأعمال والمشاكل الخاصة بمعالجة الصفقات، أو المعاملات التجارية في الشركات متعددة الجنسيات؛
- ج- متطلبات أسواق رؤوس الأموال الدولية من معلومات محاسبية؛

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

د- التوافق الدولي لقواعد إعداد وإعلان البيانات المحاسبية²⁴.

2-3 أهداف المحاسبة الدولية:

حتى تحقق المعلومات المحاسبية الفائدة المرجوة منها في ترشيد قرارات المستخدمين المختلفين، في ظل بيئة تتغير باتجاه تدويل الاقتصاد والمعاملات التجارية والمالية، كان لا بد للمحاسبة أن تتطور في نفس الاتجاه كونها شديدة التأثير بعوامل البيئة التي تعمل بها. وتحت هذه الظروف عرفت المحاسبة أهدافا جديدة تتمثل في تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم وللتحقيق وللمقارنة على مستوى دولي، إلى المستخدمين المختلفين في مختلف أنحاء العالم لمساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما تسعى المحاسبة الدولية إلى تحقيقه من خلال:

أ- تقديم المعلومات الملائمة والقابلة للفهم والمقارنة على مستوى دولي إلى المستخدمين المختلفين لمساعدتهم في اتخاذ القرارات الرشيدة، كما تسعى إلى تحقيق العديد من الأهداف والتي يمكن حصرها في نوعين رئيسيين هما الأهداف العامة والتي تتحقق على المستوى الدولي، والأهداف الخاصة والتي تتحقق على المستوى المحلي والخاص، إذ أن هذه الأهداف يمكن أن تتحقق في مجال منفعة الجهات المستفيدة من خدمات المحاسبة الدولية²⁵.

ب- استعمال لغة محاسبية مشتركة وإزالة الفوارق والاختلافات الموجودة في الأنظمة المحاسبية، وهذا يتطلب حصر الاختلافات الموجودة في القواعد والمبادئ المحاسبية بين الدول، وهذا يطرح مشكلة اختلاف الأنظمة المحاسبية، كما يطرح مشكلة اختلاف نظم التكاليف والمحاسبة الإدارية ودرجة تقدمها ونوعية التقارير التي ترتبط بالشركات، ومستوى الإفصاح عن المعلومات التي تتضمنها التقارير والقوائم المالية، وطرق وأساليب أعدادها بالإضافة إلى مشكلة اختلاف وتباين طرق المراجعة من دولة إلى أخرى وتباين المعايير من بلد لآخر²⁶.

ج- إيجاد إطار نظري وعملي ينظم ويحكم الممارسات والقوائم المالية على مستوى دولي؛

د- إيجاد نوع من الاتساق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛

هـ- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات

والتشابهات المحاسبية بين الدول؛

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

- و- تقييم دور المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتهما في التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثمة المساعدة في تطويرها؛
- ز- تدعيم البعد الدولي للقوائم المالية للشركات من خلال تسهيل قراءة القوائم المالية؛
- ح- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة؛
- ط- تسهيل عملية المراجعة أمام شركات المحاسبة الدولية وزيادة الثقة في القوائم المالية دولياً؛
- ي- التنسيق بين المبادئ والتقارير المحاسبية المختلفة على المستوى العالم عن طريق الأنشطة السياسية، والمنظمات المهنية المختصة بوضع المعايير المحاسبية²⁷.

الفصل الأول: بيئة المحاسبة الدولية

هوامش الفصل الأول:

- 1 - *Christel Decock, Comptabilité internationale, Economica, France, 2005, P 25.*
- 2 - حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية: النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005، ص 25.
- 3- نبيه عبد الرحمان الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 1998، ص 08.
- 4 - سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2010، ص 30.
- 5 - شونوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007، ص 20.
- 6 - محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005، ص 15.
- 7 - نفس المرجع، ص 15 بتصرف.
- 8 - بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014، ص 04.
- 9 - *Frederick Choi D.S, Mueller Gerhard, international accounting, prentice hall international edition, 1992, P 12.*
- 10 - محمد المبروك أبوزيد، مرجع سابق، ص 15.
- 11- إبراهيم خليل حيدر السعدي، المنظور المحاسبي لتفعيل أدوات العولمة عبر آليات معايير المحاسبة الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع 15، سبتمبر 2009، ص 232.
- 12 - يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، ص 28.
- 13 - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004، ص 18.
- 14 - عثمان عبد اللطيف، تكييف الأنظمة المعلوماتية وفق مسار التوحيد المحاسبي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018-2019، ص 60.
- 15 - نفس المرجع، ن ص.
- 16 - فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004، ص 86.
- 17 - عثمان عبد اللطيف، مرجع سابق، ص 60.
- 18 - فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 60.
- 19 - عبد المطلب عبد الحميد، النظام الاقتصادي العالمي الجديد وآفاقه بعد أحداث 11 سبتمبر، مجموعة النبل العربية، 2005، ص 184.
- 20 - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008، ص 64.
- 21 - غازي عبد الرزاق النقاش، التمويل الدولي والعمليات المصرفية، 1996، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 3، 2006، ص 59.
- 22 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 18.
- 23 - بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015، ص ص 71-72.
- 24 - *Bernard Raffournier et autres, Comptabilité internationale, Edition Vuibert, Paris, 1997, P 17.*
- 25 - سعود جايد العامري، مرجع سابق، ص 20.
- 26 - حواس صلاح، مرجع سابق، ص 91.
- 27 - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، مرجع سابق، ص 29.

إفصاح الثاني

□ النظم المحاسبية الدولية

International accounting systems

- 1- مفهوم السياسات والممارسات المحاسبية □
- 2- الأنظمة المحاسبية الدولية □

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

تمهيد الفصل الثاني:

حتى تتحقق وظيفة النظم المحاسبية في خدمة مختلف الفئات المستفيدة من القوائم المالية فإن هناك مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتناول تحديد القواعد العامة للمعالجات المحاسبية وتحديد طبيعة المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية، وبالتالي فإن تلك المعايير هدفها تحقيق عدالة تعبير البيانات عما تمثله من ظواهر اقتصادية واستيفاء متطلبات الإفصاح المالي فيها وموضوعية قياس هذه البيانات وملاءمتها للغرض المحدد لها في ضوء المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً *GAAP*¹.

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

1- مفهوم السياسات والممارسات المحاسبية

1-1 مفهوم السياسة المحاسبية والحاجة إلى تنظيمها

1-1-1 مفهوم السياسة المحاسبية *Accounting Polices concept*: يقصد بها مجموعة أدوات

التطبيق التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بأدوات التطبيق العملي *Know How* تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث في مجال محدد. ومن المعروف أنه قد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وبما يمكن من اختيار ما يتلاءم مع ظروف الحال. ونتيجة لذلك فإنه ما نجد تماثلا في السياسات المحاسبية للمؤسسات المختلفة، بل إنه كثيرا ما تسمح السياسة المحاسبية للمؤسسة الواحدة إتباع قواعد أو طرق محاسبية مختلفة في نفس الوقت، كان تقوم بتطبيق طريقة الاهتلاك الخطي بالنسبة للعقارات وطريقة الاهتلاك على حسب عدد وحدات الإنتاج بالنسبة للآلات وفي نفس الوقت تطبق طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد والأدوات².

1-1-2 الحاجة إلى تنظيم السياسة المحاسبية: يتم التنظيم المحاسبي عن طريق التدخل الرسمي من

قبل الجهات المهنية (حكومية كانت أو غير حكومية) وذلك بغرض تحديد المعالم الرئيسية التي يلزم مراعاتها من قبل المؤسسات المختلفة عند تحديد سياساتها المحاسبية. فتنظيم السياسة المحاسبية هو نوع من التدخل الخارجي - بالنسبة لإدارة المؤسسة - في مجال التطبيق العملي لضمان حد أدنى من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع، وغني عن البيان أن الهدف النهائي من عملية التنظيم هذه هي زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة، ولذلك فإنه يلزم دائما مراعاة خاصيتين رئيسيتين هما الملاءمة والثقة³.

وتجدر الإشارة هنا إلى أن تباين الممارسات المحاسبية لا ينصب فقط على الطرق التي يستخدمها

المحاسب في إنتاج المعلومات، وإنما يمتد أيضا ليشمل أسس القياس والتقويم.

ولا يقف الأمر عند تعدد الأسس والطرق التي يمكن إتباعها، ولكن مما يزيد خطورة الوضع أنه ليس

هناك أساس علمي يمكن الاعتماد عليه للمفاضلة بين هذه البدائل، فالإطار الفكري الحالي لا يسعف

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

المحاسب في هذا الشأن، وأن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيرا على الاجتهاد الشخصي وتفضيله الذاتي لمجموعة من الأسس والطرق المحاسبية عن غيرها من البدائل المتاحة.

إن عدم وجود أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة يعتبر من الأسباب الرئيسية وراء الاتهامات التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة وما ترتب على ذلك من تقديم تقارير مالية غير موضوعية. وجدير بالذكر أن هذا الهجوم على الإطار الفكري المحاسبي *Conceptual fram work* أثر من داخل المهنة ذاتها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة. وما زاد من خطورة هذه الانتقادات خلال الستينات حدوث كثير من حالات الفشل المالي للمؤسسات على الرغم من أن قوائمها المالية كانت توحى وتؤكد إلى سلامة مركزها المالي، كما أن هذه القوائم المالية قد تم تدقيقها وشهد المدقق بأنه قد تم إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الطبيعي أن مثل هذه الأوضاع تثير كثيرا من الشكوك وعدم الثقة في ذلك الإطار الفكري الذي يشير إليه المدقق في تقريره⁴.

قبل عام 1930م كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم المهني، وكانت السياسة المحاسبية تعتبر سرا من أسرار المؤسسة، ونتيجة لذلك لم يكن بالإمكان إجراء المقارنة بين المؤسسات أو لنفس المؤسسة لفترات متعاقبة. وفي عام 1930م حدثت أزمة *Crisis* الكساد العالمية وانهارت سوق الأوراق المالية، وكان السبب وراءها قيام الجهات المستفيدة باتخاذ قرارات مستندة إلى قوائم مالية معدة وفق أسس محاسبية مختلفة مما أفقد هذه القوائم قابليتها للمقارنة بين المؤسسات من قبل المستفيدين الخارجيين، وتطلب هذا الأمر أن يكون هناك معايير محاسبية موحدة مبنية على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما، وصادرة من قبل جهات مهنية معترف بها لجعل القوائم المالية ذات فائدة للأطراف المستفيدة وقابلة للمقارنة، وهنا طالبت هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* العمل على تطوير مبادئ ومعايير مهنة المحاسبة لتكون ملزمة لكافة المؤسسات الاقتصادية.

1-1-3 أثر التغيير في المبادئ المحاسبية: قد تلجأ بعض المؤسسات من فترة إلى أخرى إلى تغيير

الطريقة المحاسبية أو المبدأ المحاسبي المطبق إلى مبدأ محاسبي أو طريقة محاسبية أخرى، ومن أمثلة هذه التغييرات التحول من استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا *FIFO* في تقويم المخزون إلى طريقة متوسط التكلفة، أو التحول من تطبيق طريقة الاهتلاك المتناقص إلى طريقة الاهتلاك الخطي. وقد تطلب الرأي المحاسبي

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

الأمريكي رقم (20) الإفصاح عن هذا التغيير بإدراج الأثر المجمع لهذا التغيير (تطبيق الطريقة الجديدة بأثر رجعي) ضمن بنود حساب النتائج كبنود مستقل بعد طرح الضريبة الخاصة بالبند⁵.

1-2-1 مراحل الممارسات المحاسبية والإطار التنظيمي لها:

1-2-1-1 مراحل الممارسات المحاسبية: مرت الممارسة المحاسبية بثلاث مراحل هي:

أ- **مرحلة الإدارة:** في هذه المرحلة تقوم إدارة كل مؤسسة بإعداد حلول لمشاكلها المحاسبية طبقاً لنظرتها، مما أدى إلى الاختلاف في المعالجة المحاسبية للمشكلة الواحدة في مختلف المؤسسات، الأمر الذي أدى إلى صعوبة تقييم أدائها لدى مختلف مستخدمي المعلومات المحاسبية نتيجة لغياب المصدقية والقابلية للمقارنة *Reliability & comparability* الناتجة من تعارض المصالح.

ب- **مرحلة الاستشارة:** لقد نجم عن تدمير مستخدمي المعلومات المحاسبية في حل المشكلات المحاسبية التي ظهرت في مرحلة الإدارة إلى لجوء الإدارة لاستشارة الخبراء في مجال المحاسبة *Accounting* *Scope* لتقديم معالجات للمشكلات المحاسبية. وقد قللت هذه المرحلة من الاختلافات في المعالجات المحاسبية، إلا أن المشكلة ظلت قائمة نتيجة اختلاف وجهات نظر الخبراء واختلاف مصالحهم الشخصية، الأمر الذي أدى إلى عدم اطمئنان مستخدمي المعلومات المحاسبية لأن الإدارة كانت تختار البديل الذي يحقق مصالحها، وقد أدى هذا الوضع إلى انهيار العديد من المؤسسات على الرغم من أن التقارير المالية كانت تعكس وضعاً مالياً ممتازاً.

ج- **مرحلة المعايير:** إن وجود العديد من البدائل لحل المشكلات المحاسبية للمسألة الواحدة نجم لم يعالج حاجة مستخدمي القوائم المالية، وأصبحت هذه القوائم غير قابلة للمقارنة (سواء بالنسبة للمؤسسة الواحدة أو المؤسسة مع غيرها من المؤسسات) نتيجة لاختلاف طرق القياس والإفصاح عن القوائم المالية من سنة لأخرى ومن مؤسسة لأخرى، وهو ما أدى إلى اللجوء إلى المعايير المحاسبية، وذلك نتيجة لظهور المؤسسات الضخمة والفصل بين الملكية والإدارة إلى جانب ظهور التعديل الدستوري لعام 1923م في الو.م.أ الذي منح الحكومة الفدرالية الحق في فرض الضرائب على الدخل بدلاً من الضرائب على الثروة، مما أفضى إلى الحاجة إلى قياس الدخل، كما نتج عن أزمة الكساد العالمية سنة 1929م الذي أدى إلى انهيار العديد من المؤسسات إصدار الحكومة الأمريكية قانون 1933م بإنشاء هيئة الأسواق المالية *SEC*

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

وأوكلت لها مهمة إصدار المعايير المحاسبية، والتي خولت بدورها المهام المناط بها إلى المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*، والذي باشر إصدار المعايير عبر ذراعه الفني المتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*⁶.

1-2-2 الإطار العام لتنظيم الممارسات المحاسبية: يقصد بالإطار العام لتنظيم الممارسة المحاسبية وجود إطار علمي ينظم الممارسات المحاسبية ويضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، فهو يعزز موضوعية مخرجات الأنظمة المحاسبية بالمساهمة في إيجاد أسس موحدة لهذه الأنظمة. وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية لتنظيم المحاسبي. لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جليا أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، والموضوع ضمن مسار معين للتوحيد المحاسبي⁷.

2- الأنظمة المحاسبية الدولية:

1-2-1 ماهية التنظيم المحاسبي: يمكن النظر إلى التنظيم المحاسبي بأنه محاولة وضع إطار عام للممارسات المحاسبية، ووضع ضوابط وحلول للمشاكل التي قد تواجه التطبيق العملي لها، وتعتبر المعايير المحاسبية إحدى الأدوات الأساسية لتنظيم المحاسبي، لذلك تدخل جهود التوافق المحاسبي سواء على المستوى الوطني أو الدولي في سياق عملية التنظيم المحاسبي، حيث نلاحظ جليا أن الاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول هو ناتج عن إتباع طرق مختلفة في التنظيم المحاسبي المبني على أسس نظرية معينة، والموضوع ضمن مسار معين للتوحيد المحاسبي.

كما يعرف النظام المحاسبي الدولي بأنه مجموعة من المعايير والمبادئ المحاسبية التي أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي وتشهد تطورا ملحوظا وانتشارا واسعا في تبنيها من طرف دول العالم، غير أنها لا تتميز بحجة الإلزام وإنما تقوم القوانين القومية بفرضها على الشركات ولاسيما تلك المسعرة في الأسواق المالية العالمية، يتم وضعها من طرف هيئة خاصة بآلية المدخل المفتوح من خلال التشاور مع العديد من الهيئات المختصة والمهتمة، تخضع في إعدادها وتطويرها إلى إطار نظري دقيق وواضح يشكل دليل عمل ومرشد الممارسين في تطبيق المعايير⁸.

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

2-2 أهمية دراسة التنظيم المحاسبي: أكد تقرير جمعية المحاسبة الأمريكية AIAA حول المحاسبة الدولية على أن النظام المحاسبي يعد جزءا من النظام الاجتماعي، ويؤدي ذلك إلى وجوب دراسته كنظام اجتماعي على غرار دراسة الأنظمة السياسية والاقتصادية، بحيث لا تنحصر تلك الدراسة في نطاق تصنيفه كأنظمة محاسبية دولية أو كنظام محاسبي مالي أو إداري، ولكنه يمتد ليشتمل على سمات وخصائص كل الأنظمة الفرعية التي تعمل لتوفير معلومات نافعة لمستخدميها، وذلك لدراسة كيفية إخضاعها لإطار نظري قابل للتطبيق العملي على جميع المستويات بما يفسر التنوع والاختلافات القائمة في الممارسات المحاسبية العملية. ويتضمن ذلك الإجابة عن التساؤلات التي يثيرها توظيف النظام المحاسبي على عدد من المستويات داخل المجتمع، والتي من أهمها ما إذا كان من الأمور المنطقية قبول أن تكون هناك نظريات محاسبية تختلف باختلاف مجالات الاستخدام، بحيث يكون هناك إطار نظري للنظام المحاسبي الإداري أو الوطني⁹.
ومما لا شك فيه أن نظم المعلومات المحاسبية تأثرت بإصدار وتطوير المعايير، سواء على المستوى المحلي أو المستوى الدولي، وذلك على اعتبار أن النظام المحاسبي في أي دولة هو نتاج للظروف البيئية والاجتماعية والاقتصادية المحيطة¹⁰.

3-2 تصنيف النظم المحاسبية *Accounting systems classification*

في سنة 1967م أجرى ميلر *Mueller* دراسة اقترح فيها وضع تصنيف للدول الأوروبية على أساس الاختلاف في البيئة السياسية والاجتماعية والاقتصادية والقانونية، مقترحا أربعة محاور أساسية هي المحاسبة من منظور الاقتصاد الكلي، المحاسبة من منظور الاقتصاد الجزئي، المحاسبة كنظام مستقل والمحاسبة الموحدة أو المتناسقة؛ حيث تمت الإشارة إلى ألمانيا في مجموعة المحاسبة كنظام مستقل مع الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، كون هذه المجموعة تتطور فيها المحاسبة بتطور التطبيقات المحاسبية؛ وتم تصنيف فرنسا في مجموعة المحاسبة الموحدة أو المتناسقة، أي أن الدولة تستخدم المحاسبة من أجل التحكم في الاقتصاد عبر إجراءات موحدة. في تصنيف آخر قام به سايدلر *Seidler* في السنة اعتمد فيه على الماضي الاستعماري للدول، ووضع فرنسا على رأس مجموعة تضم إليها ألمانيا، إضافة إلى ترؤس كل من الولايات المتحدة والمملكة المتحدة مجموعتين أخرتين. في تقسيم قام به نير وفرانك *Nair et Frank* اعتمد فيه على معايير القياس والتقييم حصرت فرنسا وألمانيا في نموذج القارة الأوروبية. إن أحدث التصنيفات التي لقيت قبولا

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

عاماً، والتصنيف الذي أجراه نوبس وباركر *Nobes et Parker* سنة 1984م حيث تم فيه تقسيم النظم المحاسبية إلى صنفين أساسيين، الصنف الأول ذو توجه كلي، يتصف بانه ذو صبغة قانونية وتوجه فيه المعلومة لخدمة الدائنين والدولة، حيث نجد فرنسا في صنفه الفرعي الأول وهو النظام القاري الأوروبي المحكم إلى القاعدة الضريبية، ونجد ألمانيا في الصنف نفسه لكن محكمة إلى القاعدة القانونية، مع انفراد السويد بالصنف الفرعي الثاني وهو الاقتصادي الحكومي¹¹.

لقد كان الهدف من هذه الدراسات هو وضع تصنيف للدول في مجموعات حسب خصائص معينة لنظمها المحاسبية بحيث تشترك الدول في كل مجموعة بخصائص محددة تميزها عن تلك التي تتوفر في باقي المجموعات، وتعكس هذه التصنيفات تعقيدات وتشابكات الصفات والخصائص إضافة إلى أنها توضح الهيكلية الأساسية والمشاركة لكل مجموعة من هذه المجموعات. وحسب "نوبس *Nobes*" فإن الدوافع الأساسية وراء القيام بعمليات تصنيف النظم المحاسبية هي:

- هناك حاجة ماسة لمعرفة واختبار طبيعة وأهمية التشابه والاختلاف بين الدول؛
 - التصنيف يساهم في تطور المحاسبة من خلال المساهمة في تحديد الاختلافات بين الدول ومساعدة دولة معينة على اختيار أفضل النظم المتاحة؛
 - يوفر التصنيف أداة تعليمية قيمة يستخدمها المدرسون في تحديد الدول الأساسية في كل مجموعة من المجموعات والتي في ضوءها تتحدد خصائص كل مجموعة؛
 - يوفر دليل لمن يقومون بالتنظيم المهني المحاسبي ربما يساعدهم في تحديد الأنظمة المحاسبية للدول المشابهة الأمر الذي يساعدهم ليس فقط في التغلب على المشكلات التي تواجههم، ولكن أيضا في محاولة تفادي هذه المشاكل قبل وقوعها.
- وعلى الرغم من تصور البعض لسهولة عملية تصنيف الدول ووضعها في مجموعات، إلا أن هذا العمل يتطلب مجهودات شاقة من العمل المنهجي والفكري. ولعل ما تنص عليه جمعية المحاسبة الأمريكية في هذا المجال هو دليل واضح على ذلك، حيث جاء في منشورها الصادر في عام 1977 (*AAA; 1977*) فإن أي تصنيف يجب أن يتوفر فيه ما يلي:

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

- خصائص التصنيف يجب أن تتكامل فيما بينها بشكل ثابت بحيث يتم استخدام نفس المعايير والطرق في التمييز بين عناصر النظام المحاسبي في جميع الأحوال. وذلك لأن استخدام معايير وطرق مختلفة يؤدي للوصول إلى خصائص مختلفة؛
- إن التصنيف الجيد يجب أن يحتوي على عدد كافي من المجموعات بحيث تكون قادرة على أن تشمل جميع النظم المحاسبية في العالم؛
- يجب ألا يكون هناك أي عنصر مدرج في أكثر من مجموعة؛
- التصنيف يجب أن يكون مرتبًا ترتيبًا هرميًا¹².

2-4 أنواع الأنظمة المحاسبية: يوجد نظامان محاسبان هما النظام المحاسبي الأنجلو-أمريكي والنظام

المحاسبي الأوربي، وفيما يلي شرحا لكل واحد منهما.

2-4-1 النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني:

أ- بنية النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني: يتكون من نظام محاسبي متأثر جدا بجهات محاسبية مهنية متخصصة تتولى مهمة وضع أسس النظام المحاسبي بدلا من تولى جهات حكومية مهمة السيطرة على هذا الجانب، علما بأن التركيز هنا يتم على أهمية سوق رأس المال. وتعتمد جل المؤسسات في هذا النظام على المصادر العامة لحقوق الملكية، كما تعتمد بدرجة كبيرة على المديونية المالية أي الاقتراض *Borrowing* من السوق المالية. كما يتبنى هذا النظام الاعتبارات الاقتصادية بدلا من الاعتبارات القانونية ضمن تطبيقاته العملية.

ب- إطار تنظيم المحاسبة الأنجلوساكسونية: تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوساكسونية مع نظام

القانون العام، ومع حملة الأسهم *Share holders* باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل، وهذا النموذج لا يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقها منتشر في العديد من الدول، خاصة الدول التي كانت خاضعة للاستعمار الإنجليزي مثل: استراليا، ايرلندا، الهند، كندا، هونج كونج، كينيا، ماليزيا، نيوزيلندا، سنغافورة... الخ، وتعتبر هذه المحاسبة أكثر انتشارا من غيرها، بالإضافة إلى تأثيرها على معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

ج- خصائص المحاسبة الأنجلوسكسونية: تتميز المحاسبة الأنجلوسكسونية بالخصائص التالية:

- تقوم على أساس وجود إطار مفاهيمي *Conceptual Framework* وهو بناء نظري يتضمن قائمة بالأهداف والمفاهيم والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والمبادئ العامة للمعايير التطبيقية. وقد تم وضع الإطار المفاهيمي في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* أما في بريطانيا فقد تم وضعه من طرف مجلس معايير المحاسبة *ASB* الذي تم إنشاؤه في عام 1990م، ويتضمن الإطار المفاهيمي تحديدا دقيقا للهدف من عرض القوائم المالية *Presentation of financial statements*، فالمعلومة المالية موجهة أساسا لخدمة المستثمرين من أجل اتخاذ قرارات رشيدة وبذلك تسعى لحماية المستثمرين والمدخرين؛

- النظام القانوني في الدول الأنجلوساكسونية هو القانون العام الذي لا يبحث في توفير إجابة عن الحالات الخاصة، حيث أن الدول الأنجلوساكسونية هي دول ذات قانون غير مدون لذلك فإن القوانين المتعلقة بعرض المعلومات المالية قليلا ما تأخذ طابع إلزاميا، وتكون مقتصرة على تحديد قوانين عامة وتترك مهمة إعداد القواعد التطبيقية للخبراء المهنيين؛

- استقلال معدي النصوص التنظيمية عن السلطات السياسية مقابل علاقة متينة وتبادلية مع مستخدمي المعلومات المحاسبية، من جمهور، محللين، مستثمرين؛

- يطبق النموذج الأنجلوساكسوني في الدول ذات توجه نحو السوق، فنجد في هذه الدول أسواق مالية جد متطورة تضمن تمويل الاقتصاد بأكمله ذلك ما يفسر عناية التقرير المالي بالمستثمرين المهتمين بمردودية استثمارهم؛

- في البلدان الأنجلوساكسونية لا تمارس الضرائب أي تأثير على القانون المحاسبي وتحسب النتيجة الخاضعة للضريبة بشكل مستقل عن النتيجة المحاسبية، وبالتالي تقدم المؤسسة نوعين من الحسابات أحدهما مالي محض والآخر ضريبي محض، ويرجع السبب في ذلك إلى عدم اعتماد الدولة مباشرة على قائمة الدخل، حيث يتم تصنيف الحسابات بالطريقة التي تستجيب لاحتياجات المساهمين من المعلومات¹³.

✓ فالتوحيد المحاسبي في هذا التيار يركز بشكل إجمالي على ما يلي:

✓ يقدم مقارنة اقتصادية للمؤسسة أكبر منها قانونية؛

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

- ✓ يجب على احتياجات المستثمرين والمساهمين بالدرجة الأولى؛
- ✓ يرتبط بالمبادئ العامة ونشر القوائم المالية وليس بالإجراءات المحاسبية اليومية والمصطلحات وقواعد التسجيل فهي لا تعتمد على قائمة حسابات؛
- ✓ يتم تولي عملية التوحيد المحاسبي من طرف هيئات مهنية تابعة للقطاع الخاص¹⁴.

2-4-2 النظام المحاسبي الأوروبي أو القاري:

أ- بيئة النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني: يسود في الدول المطبقة للنموذج المحاسبي الأوروبي نظام قانون مدني، يتضمن قوانين مدونة للمؤسسات من خلال إعداد مقاييس ثانوية أساسية تحكم المشروع الهادف للربح. وفي الغالب ينص القانون على ضرورة إنشاء المؤسسات حسب خطوات محددة، هذا بالإضافة إلى وجود قانون محاسبي يتميز بالتفصيل لدرجة عدم ترك أي فرصة للتقديرات والأحكام المهنية، حيث تحدد مجموعة من إجراءات التسجيل والعرض العادل الموحدة والصارمة، لذلك يكون هناك اتجاه نحو تغليب الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي¹⁵.

ب- إطار تنظيم المحاسبة الأنجلوساكسونية: في ظل نظام المحاسبي الأوربي* تقل أهمية الاعتماد على المؤسسات والجهات المحاسبية المهنية المتخصصة في وضع أسس النظم المحاسبية المطبقة، كما يقلل هذا النظام من التركيز على بعض المتطلبات النوعية مع التركيز الفعلي على الجهات الحكومية في إصدار التشريعات المنظمة للقواعد المحاسبية المطبقة في البلد. ومن هنا يتضح أن هذه النظم المحاسبية تربطها علاقة مباشرة مع النظم والقوانين الجبائية المحلية السائدة، وأن المعلومات في ظل هذا النظام تتسم بكونها ذات طبيعة خاصة غايتها حماية مصالح الدائنين (المقرضين) بدلا من المستثمرين، كما أن أغلب المؤسسات في ظل الأنموذج الأوروبي تعتمد في غالب الأحيان على مواردها المالية طويلة الأجل من مصادر ذاتية أو حكومية أو عن طريق الاقتراض *Borrowing* من المصارف¹⁶.

ج- خصائص التنظيم المحاسبي الأوربي: يتميز التنظيم المحاسبي وفقا لهذا التيار بالخصائص التالية:

- يقدم نظرة ذميمة للمؤسسة؛
- الهدف الرئيسي للمحاسبة هو تلبية احتياجات الإحصائيات ومصالح الجباية؛
- استعمال مخطط حسابات إجباري على كل المؤسسات؛
- مهمة إصدار المعايير موكلة لهيئة حكومية¹⁷.

ويمكن توضيح أوجه الاختلاف بين النموذج المحاسبي الأوروبي والنموذج المحاسبي الأنجلوساكسوني في الجدول

التالي:

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

الجدول رقم (01): أوجه الاختلاف بين النموذج المحاسبي الأوروبي والنموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني

النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني	النموذج المحاسبي الأوروبي	
الأسواق المالية	القطاع المصارف	مصادر التمويل
توجه فردي	توجه جماعي	الإيديولوجية
- سيطرة القانون العام؛ - توكل مهمة إعداد القواعد المحاسبية للمنظمات المهنية.	- سيطرة القانون المدون (المدني)؛ - احتواء القوانين على جميع التفاصيل المحاسبية.	النظام القانوني
استقلالية بين المحاسبة والجباية.	علاقة كبيرة بين المحاسبة والجباية.	النظام الجباي
المستثمرون بشكل خاص.	الدائنون، المصالح الجبايية، المستثمرون.	أهم مستخدمي المعلومات المالية
- عدالة العرض؛ - الموثوقية.	- مبدأ الحيطة والحذر؛ - تأثير سلبى للضريبة على منفعة البيانات المالية.	المبادئ المحاسبية
مجال واسع.	مجال محدود	مجال عرض المعلومات المالية
عدد محدود من بدائل القياس والتقييم.	عدد معتبر من بدائل القياس والتقييم.	البدائل المحاسبية
- الأخذ بعين الاعتبار المنفعة في اتخاذ القرارات عند حساب الربح؛ - الموثوقية وعدالة العرض؛ - مبدأ استقلالية الدورات؛ - عدم وجود قيود عند توزيع الأرباح؛ - عدم وجود احتياطات مستترة.	- مبدأ الحيطة والحذر؛ - وضع قيود عند توزيع الأرباح؛ - الميل إلى تكوين الاحتياطات Reserves المستترة.	حساب الربح
استراليا، بريطانيا، ايرلندا، كندا، الوم أ، نيوزيلندا، هولندا، سنغافورة، ... الخ.	بلجيكا، ألمانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، البرتغال، سويسرا، اليابان، ... الخ.	الدول المعنية

المصدر:

Bernard Raffournier et autres, Op-Cit, P 09.

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

وبصفة عامة تختلف المحاسبة في الدول الفرانكفونية عن المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية، فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين، بل تمتثل للسياسات الحكومية وخضوعها للقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ *Conservatism* والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً بالمعنى البريطاني أو الأمريكي¹⁸.

الفصل الثاني: النظم المحاسبية الدولية

هوامش الفصل الثاني:

- 1 - أحمد محمد حسانين، تقييم جودة المعايير المحاسبية: دراسة تحليله مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، ع 02، 2003، ص 15.
- 2 - عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 101.
- 3 - نفسه، ص 109.
- 4 - نفسه، ص 33.
- 5 - كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007، ص 82.
- 6 - أنظر:
- محمد الأمين تاج الأصفياء، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة السودان المفتوحة، ط1، 2008، ص 186.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008، ص ص 104-106.
- 7 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 58.
- 8 - تيجاني بالريقي وهدي بصير، الفروقات العالمية البنينة في القياس والتقارير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ع 05، ديسمبر 2016، ص 154.
- 9 - محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000، ص 97.
- 10 - حاتم محمد الشيشيني، دراسة انتقادية لمعايير المحاسبة في ظل تطبيقها في البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع 02، 2007، ص 28.
- 11 - تيجاني بالريقي، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، *IAS-IFRS-IPSAS*، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS-IPSAS* في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014، ص ص 36-37.
- 12 - عصام محمد البحصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، مج 14، ع 01، جانفي 2006، ص ص 181-182.
- 13 - بورويصة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010، ص 35.
- 14 - إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010، ص 41.
- 15 - ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002، ص 160.
- * - تسميته بالنموذج المحاسبي الأوروبي لا تعني إتباع كل الدول الأوروبية له، كما لا ينحصر مجال تطبيقه في أوروبا فقط، بل يتعدى ذلك إلى بعض الدول الأخرى مثل اليابان والجزائر، وتتميز البلدان المطبقة لهذا النموذج عادة باعتمادها على القوانين المكتوبة في كل الحالات، بما في ذلك المحاسبة. وعلى العكس من النموذج السابق الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد المحاسبي إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية.
- 16 - إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015، ص 51.
- 17 - إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص 42.
- 18 - فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 97.

الفصل الثالث

□ اختلاف نظم المحاسبة الدولية وأسبابه

*Internatinal accounting systems
different and its causes*

1- قصور الإطار الفكري المحاسبي وأشكال

□ الاختلاف المحاسبي

2- أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية

3- مشاكل الاختلافات المحاسبية ودوافع احتفاظ

□ الدول بممارساتها المحاسبية

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف في نظم المحاسبة الدولية وأسبابه

تمهيد الفصل الثالث:

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية، إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم لقد أثبت الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تربط هذه الدول ببعضها، خاصة ما تعلق بالاستفادة المتبادلة من التجارب التي مكنت بعض الدول من إرساء حلول تنظيمية لبعض المشاكل المحاسبية نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول، ومع ذلك يبقى الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية قائما بين الدول تبعا لطبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمنتظر من المحاسبة الإجابة عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي، وكذلك طبيعة الأهداف الموكل بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة والتي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول¹.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

1- قصور الإطار الفكري المحاسبي وأشكال الاختلاف المحاسبي:

1-1 نواحي القصور في الإطار الفكري للمحاسبة:

إن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة وبصفة خاصة في الستينات من القرن الماضي هو عدم توافر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، الأمر الذي أدى إلى عدم إمكان استخدام القوائم المالية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية. إن من نواحي القصور الخطيرة في الفكر المحاسبي الحالي أن يترك مجالاً واسعاً للاختيار من بين أسس بديلة مختلفة وكلها متعارف عليها بين المحاسبين لمعالجة الظاهرة. ومن الأمثلة على ذلك ما يلي:

1-1-1 في مجال تحميل النفقات: يعد تحميل النفقات من بين أحد عوامل الاختلاف في نتائج

القياس المحاسبي، ففيما يخص الأصول طويلة الأجل، نجد وجوب القيام بتخفيض قيمتها أو اهتلاكها على عدد سنوات العمر الإنتاجي، وهناك عدة طرق للاهتلاك تتباين آثارها على صافي الربح وعلى قيمة الأصول الدفترية الصافية التي تظهر في قائمة المركز المالي، ففي الولايات المتحدة الأمريكية تسمح تشريعاتها الضريبية باستخدام طريقة الاهتلاك المعجل، والذي يؤدي إلى أعباء الاهتلاك في السنوات الأولى لاقتناء الأصل وتخفيض الأرباح الصافية ومنه الضرائب بهدف تشجيع المؤسسات على استبدال أصولها وتحديث تكنولوجيتها، وإذا لم ينفذ المستثمر الاستبدال وحيازة الأصل الجديد فإنه لا يحتسب أي مبلغ مقابل الاهتلاك وبهذا تزداد الأرباح وتزداد معها الضرائب، أما في بعض دول العالم فإن هذه الطريقة للاهتلاك غير مقبولة مما يجعل عملية المقارنة صعبة، وكذلك بالنسبة لطريقة الاهتلاك الثابت أو المتناقص فإن اعتمادها يترك أثراً واضحاً على صافي الربح وعلى مؤشرات التحليل المالي الذي يعد صافي الربح أحد عواملها².

1-1-2 في مجال المخزون: فقد أحصت لجنة توجيه المعايير المحاسبية الدولية وجود 15 طريقة

مختلفة للتقويم تؤدي إلى أرباح مختلفة (الوارد أخيراً يصرف أولاً *FIFO*، الوارد أخيراً صادر أولاً *LIFO*، طريقة التمييز المحدد أو الفعلي، طريقة المتوسط المرجح، طريقة المتوسط البسيط، أساس التكلفة المتغيرة، أساس التكلفة الكلية، صافي القيمة البيعية، ... الخ) وهي كلها تدور في فلك التكلفة التاريخية *Historical cost*، وهي مقبولة بصورة عامة على الرغم من أن *GAAP* والمعايير الدولية فضلنا تطبيق طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً *FIFO* في العقد الأخير من القرن الماضي نظراً للكساد الاقتصادي الذي خيم على الاقتصاد العالمي في تلك المرحلة، كما أن المعيار المحاسبي الدولي الثاني قد قبل طريقة التكلفة الوسطية المرجحة في الوقت نفسه، ويشير التطبيق العملي إلى خروج الكثير من المؤسسات عن هذه التوصيات؛

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

3-1-1 في مجال تكاليف البحث والتطوير *Research & development*: طريقة الاحتياطي من المورد *Reserve Recognition*، طريقة الجهود الناجحة أو المثمرة *Succesful Efforts*، طريقة التكلفة الكلية *Full Cost*. كما تعتبر تكاليف البحث والتطوير كمصروف في الفترة التي تحدث فيها، بينما يتم رسملتها *Capital expenditure* في العديد من الدول.

4-1-1 في مجال الإيرادات: أساس إتمام الإنتاج، أثناء الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، الخ؛

5-1-1 في مجال الربح: أساس النتيجة الإجمالية، أساس نتيجة النشاط الجاري، النتيجة قبل طرح الفوائد، النتيجة قبل طرح الضرائب، الخ؛

6-1-1 في مجال الاهتلاك: طريقة الاهتلاك الخطي، طريقة الاهتلاك المتناقص، طريقة الاهتلاك المتزايد، طريقة النفاذ، طريقة التحميل الفوري، طريقة وحدات الإنتاج، طريقة مجموع السنوات، طريقة الدفعات السنوية، طريقة إعادة التقدير، طريقة الاستبدال، طريقة اهتلاك المجموعات المتماثلة، طريقة اهتلاك المجموعات المتماثلة، الخ.

7-1-1 في مجال الشهرة *Good-will*: هناك من يقوم بتسجيلها ضمن الأصول المعنوية ويقوم بإخضاعها للاهتلاك، وهناك من يسجله ولا يخضعه للاهتلاك، وفي بعض دول العالم لا تهلك الشهرة حتى تفقد قيمتها، فعلى سبيل المثال كانت المؤسسات في المملكة المتحدة قبل عام 1997م تستطيع شطب الشهرة بتحميلها على حقوق ملكية المساهمين بدلا من رسملتها وبالتالي إطفائها، وهناك من يسجلها ضمن التكاليف؛

8-1-1 في مجال القوائم المالية الموحدة: طريقة الشراء، طريقة توحيد المصالح.

9-1-1 في مجال الاستثمار في الأوراق المالية: طريقة الملكية، طريقة التكلفة، وطريقة السوق.

10-1-1 في مجال الاندماج: يسمح بتطبيق طريقة المصالح المشتركة *Pooling Interest* لتسجيل اندماج الأعمال *Business combinations* خارج الولايات المتحدة الأمريكية وفي بعض البلدان فقط؛

11-1-1 في مجال الاحتياطات: في بعض الدول يتم تسجيل الاحتياطات للتأمين الذاتي أو لمواجهة الالتزامات المحتملة؛

12-1-1 مجالات أخرى: رسملة الناتج من الأصول المستأجرة، أسس معالجة أثر تقلبات مستويات الأسعار سواء في مجال تقويم الأصول أو تحديد النتيجة، مدى تحميل التكاليف غير المباشرة لوحدة المنتج

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

النهائي، نظريات التكاليف، أسس توزيع الضرائب بين الفترات المختلفة، أسس التفرقة بين المصاريف الإيرادية والمصاريف الرأسمالية، نشر التنبؤات المالية، المحاسبة عن الآثار الخارجية للمؤسسة، ... الخ³.
ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل، بمعنى أنه لا يقدم لنا إجابات قاطعة بالنسبة لكثير من المشاكل التي تواجه المحاسب. ومن الطبيعي أنه يترتب على عدم شمول الإطار الفكري وخلوه من توجيهات يمكن الاعتماد عليها في مواجهة أي مستجدات أو تطورات في طرق أداء الأعمال، ان يفتح الباب بصورة أوسع امام الاجتهاد الشخصي من جانب المحاسب، فمثلا نجد لا في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة لأسئلة كثيرة منها:

- مشكلة التغير في مستويات الأسعار؛
 - قياس العمليات غير الملموسة *Intangible* (الأصول المعنوية)؛
 - قياس درجة عدم التأكد في القياسات المحاسبية؛
 - تحديد درجة الخطأ في القياس المحاسبي؛
 - قياس الأصول أو الموارد البشرية؛
 - قياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي⁴.
- وتجدر الإشارة هنا إلى أن تباين الممارسات المحاسبية لا ينصب فقط على الطرق التي يستخدمها المحاسب في إنتاج المعلومات، وإنما يمتد أيضا ليشمل أسس القياس والتقويم.
ولا يقف الأمر عند تعدد الأسس والطرق التي يمكن إتباعها، ولكن مما يزيد خطورة الوضع أنه ليس هناك أساس علمي يمكن الاعتماد عليه للمفاضلة بين هذه البدائل، فالإطار الفكري الحالي لا يسعف المحاسب في هذا الشأن، وأن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيرا على الاجتهاد الشخصي وتفضيله الذاتي لمجموعة من الأسس والطرق المحاسبية عن غيرها من البدائل المتاحة⁵.

إن عدم وجود أساس علمي للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة يعتبر من الأسباب الرئيسية وراء الاتهامات التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة وما ترتب على ذلك من تقديم تقارير مالية غير موضوعية. وجدير بالذكر أن هذا الهجوم على الإطار الفكري المحاسبي أثير من داخل المهنة ذاتها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة. وما زاد من خطورة هذه الانتقادات خلال الستينيات حدوث كثير من حالات الفشل المالي للمؤسسات على الرغم من أن قوائمها المالية كانت توحى وتؤكد إلى سلامة مركزها المالي، كما أن هذه القوائم المالية قد تم تدقيقها وشهد المدقق بأنه قد تم

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

إعدادها طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها. ومن الطبيعي أن مثل هذه الأوضاع تثير كثيرا من الشكوك وعدم الثقة في ذلك الإطار الفكري الذي يشير إليه المدقق في تقريره⁶.

1-2 أشكال الاختلاف المحاسبي وطرق تجاوزه:

1-2-1 أشكال الاختلاف المحاسبي: من بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية، ما يتعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة الذي يختلف من دولة لأخرى تبعا لخصوصيتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية، وهذا من خلال العناصر التالية: سياسة الإخبار، القياس المحاسبي، قياس النتيجة.

أ- سياسة الإخبار أو الإفصاح: ترتبط سياسة الإخبار ارتباطا وثيقا بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرنكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالأهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الأخبار سيكتنفها الغموض نظرا للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال. لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات. وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلوساكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملا لتطوير الأسواق المالية. لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد. بينما المعلومة حسب النموذج الثاني فإنها تساعد وتخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

ب- القياس المحاسبي: كان لدى كل دولة مجموعتها الخاصة من القواعد المحاسبية وقواعد التقرير المالي، الأمر الذي تسبب في وجود الكثير من الفروقات بين المعالجات المحاسبية المختلفة، ففي سنة 1994 أكدت أحد التقارير التي أجريت أنه هناك عشر فروقات في التطبيق المحاسبي بين ألمانيا والو.م.أ وثمانى فروق في التطبيق المحاسبي فيما بين إنجلترا والولايات المتحدة الأمريكية.

ج- حساب النتيجة: يتوقف حساب النتيجة على مدى تأثير الجباية والتشريعات المحلية على المحاسبة، فالدول الفرنكوفونية هي دول تتميز بمحاسبة الحذر *la comptabilité de la prudence*، أي سيطرة مبدأ الحذر والتأثير الكبير للجباية على قياس النتيجة المحاسبة، والذي يقضي بتقييم عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية وضمان حقوق الدائنين، بل كذلك في تخفيض قيمة النتيجة الخاضعة للضريبة جراء ارتفاع حصص الإهلاكات والمؤنات، ويعرف هذا الشكل انتشارا واسعا في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دورا اجتماعيا (التوظيف، الاشتراكات الاجتماعية). كما تهدف المحاسبة أساسا حسب النموذج الفرنكفوني إلى تحديد نتيجة نشاط المؤسسة وتصوير وضعيتها المالية الصحيحة وذمتها⁷.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

أما في الدول الأنجلوساكسونية فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية، ولا يترك لمحاسبي المؤسسة تقديره، بل يخضع لقواعد مستقلة عن المحاسبة وتعد في قسم خاص بالمحاسبة الجبائية. كما تهدف المحاسبة إلى الإمداد بالقوائم المالية والإفصاح عن أداء المؤسسة التعبير عنه بالنتيجة ومكوناتها⁸.

2-2-1 طرق تجاوز الاختلاف: يمكن تجاوز الاختلاف بأحد الطريقتين التاليتين:

أ- الاعتراف المتبادل *Mutual Recognition*: يتحقق هذا الشكل عندما تقبل دولة ما القوائم المالية للمؤسسات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية، تعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخل للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل مؤسسات دولة ما عند البحث عن مصادر التمويل في أسواق دولة أخرى، تلقى الاعتراف المتبادل (مبدأ المعاملة بالمثل).

بالرغم مما لهذا الشكل من آثار إيجابية على المؤسسات، نتيجة تجنبها مصاريف وأعباء إضافية تنتج من إعادة معالجة الحسابات، إلا أن حدودها الأساسية تتمثل في الخلل الذي قد يحدث عند قياس أداء المؤسسات الوطنية والأجنبية، خاصة إذا كان التباين في الأنظمة المحاسبية للدولتين قوي الدلالة، كأن يتم القبول بقواعد محاسبية لدولة صغيرة كمكافئ للقواعد المحاسبية المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية.

ب- الاعتراف المتبادل المعياري: إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدوداً فرضتها قوة التباين والاختلاف بين الأنظمة المحاسبية، أضاف *HOARAU, 1995* مفهوماً جديداً هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسة في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحظاتها جداول تحول أو انتقال *Tableaux de passage* تتضمن التوفيق بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الغرض.

وبالرغم من أن هذه الطريقة قد لا تخل بخاصية المقارنة التي يجب أن تتوفر في القوائم المالية التي تعدها المؤسسة طبقاً للمعايير الوطنية، إلا أن اعتمادها يطرح عدة تساؤلات حول طبيعة جداول التحول شكلها ومحتواها ومدى توافقها⁹.

2- أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية:

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية والتاريخية والاجتماعية والتنظيمية والتي تعكس الاحتياجات الوطنية المنتظر من المحاسبة الإجابة عنها. إن اختلاف هذه العوامل بين الدول قد أدى إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية وأهداف القوائم المالية من دولة لأخرى، ومع تطور

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم ظهرت الحاجة لتقليل هذه الاختلافات ومحاولة التقريب بين الأنظمة المحاسبية المختلفة.

قد تبدو أساليب إعداد القوائم المالية متشابهة من بلد إلى آخر، إلا أن هناك اختلافات بين المعايير المتبعة في مختلف الدول، فعلى سبيل المثال، بتاريخ: 15-10-1993م قام المجمع الألماني - *Daimler-Benz (DB)* لأول مرة بعرض قوائمه المالية وفق المعايير المحاسبية المحلية (الألمانية) والمعايير المحاسبية الأمريكية، فحسب المعايير المحلية (الألمانية) حققت أرباحاً مقدراها 168 مليون مارك ألماني، لكن عندما تم إعادة تصويرها وفق المعايير المحاسبية الأمريكية وجد بأنه حقق خسارة بمقدار 949 مليون دولار¹⁰.

الشكل رقم (01): العوامل البيئية المؤثرة على تطور النظم المحاسبية

الثقافة Culture	العوامل الدولية International Factors	ملكية المشروع Enterprise Ownership	أنشطة المشروع Enterprise Activities
النمو والتطور الاقتصادي Economic Growth & Development	النظم المحاسبية Accounting Systems		مهنير المحاسبة Accounting Professional
الأطر المحاسبية المنظمة Accounting Regulation			الأسواق المالية وأسواق رأس المال Financial & Capital Markets
الضريبة Taxation			النظام القانوني Legal System
المناخ الاجتماعي Social Climate	التضخم Inflation	التعليم والبحث المحاسبي Accounting Education & Research	أنشطة المشروع Enterprise Activities

المصدر: إنعام محسن غدير الموسوي، تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* من منظور مستخدمي المعلومات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مج 13، ع 36، 2015، ص 399.

2-1 النظام الاقتصادي السائد: فعلى سبيل المثال يمكن الكشف عن آثار المتغيرات الاجتماعية على خصائص النظام المحاسبي طبقاً لنوع النظام الاقتصادي السائد في مجتمع معين، حيث يحدد النظام الاقتصادي شكل ومضمون علاقة الملكية، والتي تؤثر بدورها تؤثر على الهيكل القانوني للمؤسسة وسلطة اتخاذ قرارات تخصيص واستغلال الموارد. كما ينعكس ذلك على قياس النتيجة والإفصاح عنها في القوائم المالية بما يتضمن أن اختلاف مفهوم الملكية يمتد تأثيره على باقي علاقات المؤسسة، إذ يحدد هذا المفهوم منطقة المصالح وشكل النظام المحاسبي ونوعية المعلومات المطلوب إنتاجها¹¹.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

ففي ظل النظام الرأسمالي الذي يعتمد على نظام الملكية الخاصة بصفة أساسية هو كيفية قياس النتيجة الدورية باعتبارها الدافع الرئيسي لاتخاذ قرارات تخصيص الموارد من قبل كل من المستثمرين سواء أكانوا ملاكاً (علاقة الملكية) أو مقرضين (علاقة التمويل)، ومن ثم يميل الاختيار *Selection* من بين الطرق والنماذج المحاسبية البديلة إلى تلك التي تولد المعلومات حول نتيجة استغلال الموارد خلال الفترة المحاسبية، وهذا ما يسهل عقد المقارنات بين ربحية المؤسسات وتحقيق الاستقرار المالي النسبي عند اتخاذ قرارات الاستثمار والتمويل.

أما في الدول الماركسية أو الاشتراكية ذات الملكية العامة للدولة والتي يلغى فيها دور جهاز الثمن كموجه لقرارات تخصيص الموارد الاقتصادية وإتباع أسلوب التخطيط المركزي، فقد انعكست هذه الخصائص على مفهوم الوحدة التي تطبق نظام محاسبي موحد يهدف إلى توفير معلومات تستخدم في مجال الرقابة المالية والتأكد من إنجاز الأهداف المخططة مركزياً وتوزيع الموارد من خلال التخطيط والرقابة المركزية، حيث يساعد النظام المحاسبي في هذه الحالة على تجميع المعلومات مركزياً ابتداءً من مستوى الوحدات إلى مستوى الصناعة ثم إلى المستوى الوطني¹².

2-2 النظام السياسي: يؤثر النظام السياسي السائد على المفاهيم المحاسبية، وفلسفة وأهداف النظام السياسي في أي بلد تحدد سياسته الاقتصادية وبالتالي أنظمتها المحاسبية، كما تؤثر بعض المتغيرات السياسية كالأستقرار السياسي ودرجة البيروقراطية ودرجة الفساد السياسي على الأنظمة والممارسات المحاسبية¹³.

2-3 مستوى التطور الاقتصادي: يؤثر مستوى التطور الاقتصادي للدول على تطور أنظمتها المحاسبية فالدول المتطورة اقتصادياً أين حجم الشركات فيها وتعقيد الأنشطة الاقتصادية يتطلب نظاماً محاسبياً متطوراً يسمح بتلبية احتياجات مختلف معدي ومستخدمي القوائم المالية¹⁴.

2-4 النظام القانوني: تتأثر الممارسة المحاسبية سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة المؤسسات المرتبطة بقوانين المؤسسات والتشريعات القانونية والضريبية، فالعوامل القانونية تؤثر بشكل مباشر وغير مباشر على مهنة المحاسبة والرقابة والإشراف على ممارستها، وهذا ينعكس على الكيفية التي تعدها المعلومات وكيفية عرضها في التقارير المالية، وذلك بهدف إضافة نوع من الثقة للمستخدمين للمعلومات ويعتبر قانون المؤسسات وقانون المحاسبين القانونيين أكبر مؤثر على عملية إعداد وعرض التقارير المالية وفي المرتبة الثانية تأتي سوق البورصة والنظام الضريبي¹⁵.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

وفي هذا الصدد يمكن التمييز بين نوعين من الأنظمة القانونية لكل منها تأثير على طبيعة النظام المحاسبي السائد في أي دولة وهما نظام القانون العام ونظام القانون الروماني.

2-4-1 نظام القانون العام: نشأ هذا النظام في إنجلترا ثم امتد لتأخذ به دول أخرى كالولايات المتحدة الأمريكية ودول الكومنولث. ويحتوي على عدد محدود من المواد التي تتضمن أحكاماً عامة لحالات محددة، والتي تتولى المحاكم تفسيرها بالنسبة للقضايا المختلفة التي تعرض عليها.

2-4-2 النظام الروماني: ظهر في الحضارة الرومانية ثم تطور في الجامعات الأوروبية خلال العصور الوسطى، ويتصف بتضمنه على الأحكام التفصيلية التي يتم تطبيقها في الحالات المختلفة، ويعتبر هذا النظام هو النظام القانوني السائد في كثير من الدول، كما تتصف الدول التي تطبق هذا القانون بامتلاكها قانون الشركات المساهمة الذي يتكون من مقاييس قانونية أساسية تحكم المؤسسة الاقتصادية، إضافة إلى وجود قانون محاسبي ينص على قواعد خاصة فيما يتعلق بالقياس والإفصاح *Measurement & disclosure*¹⁶. ولقد ساد هذا النظام في كثير من دول العالم كاليابان ودول أوروبا باستثناء بريطانيا.

2-5 النظام الضريبي: يعتبر التشريع الضريبي أحد المتغيرات البيئية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية في الدول، وتتميز بين حالتين:

- استقلالية كل من أسس القياس المحاسبي وأسس القياس الضريبي، وهذا ما يؤدي إلى ظهور بند الضرائب المؤجلة في القوائم المالية، والذي قد تصل مبالغه إلى أرقام ضخمة؛
- تأثير قوي لقواعد القياس المحاسبي، والذي قد يؤدي في بعض الأحيان إلى التكامل بين التشريع المحاسبي والجبايئي¹⁷.

فهناك بلدان مثل اليابان وألمانيا فإن الدخل الخاضع للضريبة هو نفس الدخل المتضمن بالقوائم المالية، في حين أن بلدانا أخرى مثل الولايات المتحدة الأمريكية يتم حساب الدخل فيها بشكل مختلف عن الدخل المرتبط بالقوائم المالية. وهذا يبين لنا درجة استقلالية أو توافق النظم المحاسبية المتبعة مع القوانين الضريبية المطبق.

2-6 مصادر التمويل: يعتبر نوع ومصدر التمويل من أهم العوامل الاقتصادية التي يمكن أن يكون لها تأثير على الأنظمة المحاسبية. فمن المعروف أنه غالباً ما تمول المؤسسات احتياجاتها المالية من خلال مصدرين رئيسيين هما حقوق الملكية (إصدار الأسهم) أو الاقتراض *Borrowing*. فإذا كانت مصادر التمويل هي القروض فإن جل التقارير المالية تكون متوجهة ناحية المقرضين أو الدائنين بدل أن يتم الإفصاح

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

عنها للجمهور على نطاق واسع، أما إذا كانت مصادر التمويل متمثلة في حقوق الملكية فإن التقارير المالية تكون متوجهة نحو الملاك أو حاملي الأسهم¹⁸.

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 فائدة¹⁹.

7-2 التضخم: يعتبر التضخم من أهم العوامل الاقتصادية التي تؤثر على خصائص المعلومات المحاسبية، حيث يترتب على زيادة معدلات التضخم عدم ملاءمة القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية، وهذا ما يفرض البحث عن بدائل محاسبية أخرى لأغراض القياس والإفصاح المحاسبي تأخذ بعين الاعتبار التغيرات في الأسعار²⁰.

فباعتبار أن الأحداث الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة تسجل محاسبيا وقت وحال وقوعها، لتظهر في النهاية بقيمتها الفعلية في شكل قوائم مالية ختامية يتم الإعلان عنها للأطراف المستعملة لها، غير أن هذه القوائم في ظل قيد التضخم تصبح لا تعكس الواقع الفعلي الحقيقي للعناصر الواردة فيها، لذلك ينبغي إيجاد آليات تمكن من تكييف المعالجة المحاسبية مع ظاهرة التضخم باعتبارها ظاهرة تمس جميع اقتصاديات الدول، ففي الدول التي بها درجة عالية من التضخم، توجد طرق وقواعد محاسبية معينة يجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية وذلك حتى يمكن بيان أثر التضخم على هذه القوائم كما هو الحال في البرازيل والأرجنتين والشيلي²¹.

يؤدي اختلاف معدلات التضخم بين الدول إلى ظهور مشاكل وصعوبات بالنسبة للشركات متعددة الجنسيات حيث أنه يعيق عملية المقارنة بين فروع الشركة الواحدة وبين الشركات المختلفة، ويؤدي ارتفاع معدلات التضخم في بلد ما إلى استخدام أسعار مرتفعة للتحويلات المرسل إلى الفرع الكائن مقره بهذا البلد حتى يمكن سحب أكبر قدر ممكن من النقد الموجود في هذا الفرع لتجنب انخفاض القوة الشرائية للنقد بسبب التضخم، كما يؤثر التضخم على تسعير فوائد القرض بين الفروع والشركة الأم إذ يجب أخذ معدل التضخم بعين الاعتبار عند تحديد معدل الفائدة الإسمي²².

8-2 الثقافة المحاسبية: تعتبر القضايا الثقافية ذات أهمية كبيرة، ويمكن أن تخلق عائقا كبيرا أمام عملية تحقيق الانسجام والتوافق. فعلى سبيل تشكّل الثقافة الإسلامية تأثيرا كبيرا على التقارير المالية ففي ظل مذاهب التمويل الإسلامي لا يتم احتساب الفائدة على القروض بسبب المبدأ الذي يحرم معدل

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

الفائدة، ولمسايرة تلك التأثيرات الثقافية تم تطوير مجموعة من المعاملات المالية الإسلامية كبداية لترتيبات الرهن العقاري التجارية التقليدية وطرق جديدة لتمويل المؤسسات التجارية بدون فائدة، مما يتسبب بوضوح في مشاكل عند تطبيق بعض قواعد إعداد التقارير المالية، وخاصة فيما يتعلق بالالتزامات المالية *Financial liabilities* وتكاليف التمويل، مما يعني أن المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 09 (*IFRS N°= 09*) والخاص بالأدوات المالية والمعيار المحاسبي الدولي رقم 18 (*IAS N°= 18*) الخاص بالإيرادات سيكون من الصعب للغاية تطبيقهما على هذه المعاملات. كما أن هناك ترتيبات أخرى للتأمين والإيجارات متوافقة مع الشريعة الإسلامية والتي سيصعب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عليهما²³.

تعد دراسات *Gray & Hofstede* حول الأبعاد الثقافية وتأثيراتها في التطبيقات والنظم المحاسبية فيها من الدراسات الرائدة في هذا المجال مما يساهم في تشكيل الأطر الحاكمة للتطبيقات المحاسبية التي يتبناها المجتمع، وقد عرف كل من *Gray & Hofstede* الثقافة المحاسبية بأنها: "مجموعة من العوامل التي تكون نتاج المنظور الثقافي لأي مجتمع من المجتمعات، والتي لها دور في التأثير والمساهمة في تشكيل مفهوم الجوانب السلوكية للمجتمع ورسم ملامحها بشكل عام، ومنها نظمه وتطبيقاته المحاسبية خاصة، كما تعكس تفضيل الأحكام الشخصية *Subjective* للمهنيين والتنظيم الذاتي للمهنة إزاء الأحكام والمتطلبات القانونية وسيطرته على تنظيم المهنة *Profession*"²⁴.

الجدير بالذكر أنه كلما تغير المستوى الثقافي لأي بلد كلما تغير أيضا الهيكل والنظم العمليات المحاسبية، ومن أهم هذه العوامل الثقافية المستوى التعليمي ووضع المنظمات المهنية، إذ يعد المستوى التعليمي أحد العوامل البيئية التي تؤثر في الممارسة المحاسبية والتدقيق بشكل عام، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية في التقارير المالية بشكل خاص. فبالبلدان التي تعاني من تدني المستوى التعليمي فيها يصبح من الصعب عليها فهم واستيعاب محتويات التقارير المالية واستخدامها في اتخاذ القرارات المختلفة، أما البلدان التي تحظى بمستوى تعليمي أفضل وكذلك الحال بالنسبة لوضع المنظمات المهنية. ففي الدول التي لها السبق في إنشاء اتحادات وجمعيات مهنية تتولى تطوير وتنظيم الممارسة المحاسبية فيها وتسعى إلى تحسين جودة المعلومات المحاسبية المقدمة من خلال التقارير المالية²⁵.

وعند تطبيق مفهوم الثقافة على المحاسبة فيمكن النظر إلى الثقافة على أنها وسيط محاسبي، فالثقافة من حيث الجوهر تحد عملية الحكم/القرار في المحاسبة. فالنموذج يعتمد على بديهية مفادها أن الثقافة من خلال مكوناتها وأبعادها تفرض الهيكل التنظيمي المختار والسلوكية التنظيمية الجزئية والمعالجة الإدراكية للأفراد بطريقة تؤدي في نهاية المطاف إلى التأثير على عملية الحكم/القرار عندما يواجهون ظاهرة محاسبية

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

و/أو تدقيقية. ولقد قدم Hofsteds تعريفا عن مكونات الثقافة وتم تحديد مكوناتها بأربعة أبعاد تعكس الاتجاهات الثقافية للبلد وتفسير 50% من الفروق في أنظمة القيم Value Systems بين بلدان العالم، وهي:

أ- الفردية مقابل الجماعية *Individualism versus collectivism*؛

ب- بعد فروقات السلطة *Power distance*؛

ج- درجة تجنب عدم التأكد *Strong versus weak uncertainty avoidance*؛

د- الذكورة مقابل الأنوثة *Masculinity versus femininity*²⁶.

2-9 المستوى التعليمي: إن النظام التعليمي ومستوى المعرفة بالقراءة والكتابة في أي دولة يؤثر

على النظام المحاسبي فيها من زاويتين هما:

أ- أن المستخدمين للمعلومات المحاسبية ذوو المستوى التعليمي الجيد يمكنهم فهم المعلومات

المحاسبية الفنية المتقدمة؛

ب- أن المحاسبين الموجودون داخل الدولة والذين لديهم معايير تعليمية متقدمة عادة ما يكونون

مدربين بشكل جيد، كما أنهم يمتلكون الصلاحيات الضرورية والمهارات الكافية للوفاء بواجباتهم ومسؤولياتهم المهنية بالكامل.

2-10 الديانة السائدة: لها دور جوهري في التأثير على المبادئ المحاسبية، فالدول الإسلامية

مثلا يفترض بها أن تعتمد نظاما اقتصاديا بعيدا عن الربا، بالإضافة إلى البحث عن أدوات لعرض وتوصيل البيانات المتعلقة بالمعاملات الآجلة مثلا²⁷.

2-11 العوامل البيئية: وحيث أن النظم المحاسبية تعمل في ظل البيئات المختلفة (الاقتصادية،

الاجتماعية، القانونية، السياسية، ... الخ) وغيرها من الجوانب المستمرة في تغييرها في البلدان المختلفة بمرور الزمن، فإنها بدورها تعمل في ظل بيئة متغيرة، وأن البيئتين الاقتصادية والاجتماعية على وجه الخصوص لهما تأثير كبير على الهياكل والعمليات المحاسبية، وأن هاتين البيئتين تتكونان من أنشطة متبادلة التأثير من حيث تداخل العلاقات بين الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية على المستوى الكلي²⁸.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

3- مشاكل الاختلافات المحاسبية ودوافع احتفاظ الدول بممارساتها المحاسبية:

3-1 مشاكل الاختلافات المحاسبية: ينتج عن تنوع الاختلاف في التطبيق المحاسبي بين دول العالم

إلى وجود مشاكل قد تكون خطيرة في بعض الأحيان ومن بينها:

3-1-1 إعداد وعرض المعلومات المحاسبية: تقوم العديد من المؤسسات في مختلف أرجاء العالم

بإعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، ورغم أنه قد يبدو أن تلك البيانات متشابهة يبدو بين بلد وآخر، إلا أن هناك اختلافات قد ترجع إلى اختلاف الظروف الاجتماعية والاقتصادية والقانونية من بلد إلى آخر، كما قد ترجع تلك الاختلافات إلى أن كل دولة تأخذ في اعتبارها احتياجات مختلف فئات مستخدمي البيانات المالية عند وضع متطلبات إعداد البيانات المالية محلياً.

ولقد أدى اختلاف تلك الظروف إلى استخدام تعريف متعددة لعناصر البيانات المالية كالموجودات والمطلوبات وحقوق الملكية والدخل والمصاريف، كما أدت تلك الظروف إلى استخدام معايير مختلفة للاعتراف بعناصر البيانات المالية وتفضيل أسس مختلفة للقياس، يضاف إلى ذلك تأثير نطاق البيانات المالية والإفصاحات الواردة بتلك البيانات لتحقيق عناصر البيانات المالية، وفي تفضيل أسس مختلفة للقياس²⁹.

3-1-2 إعداد القوائم المالية الموحدة: مثال ذلك عندما تكون المؤسسة ما فروع تابعة لها في

أكثر من دولة في مختلف أنحاء العالم، فكل مؤسسة تابعة تطبق التطبيق المحاسبي الذي يتطلبه قانون الدولة التي توجد فيها، وأهم ما تتطلبه كل دولة هو إعداد القوائم المالية باستخدام العملة المحلية للدولة، وعندما تقوم المؤسسة الأم بإعداد القوائم المالية الموحدة يجب عليها تحويل القوائم المالية للمؤسسات التابعة إلى تلك القوائم المعدة حسب المبادئ المحاسبية للدولة التي يوجد بها المقر الرئيس للمؤسسة³⁰.

وبذلك فتنوع التطبيق المحاسبي بين مختلف الدول يخلق عدة مشاكل منها ما يتعلق بإعداد القوائم المالية الموحدة التي تعدها الشركة القابضة التي لها شركات تابعة أجنبية، حيث تضطر الشركة القابضة إلى تحويل القوائم المالية للشركات التابعة إلى قوائم معدة حسب المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في البلد المقر (المصدر) في تاريخ الميزانية. أو عند دخول الشركات إلى أسواق رأس المال الأجنبية بهدف الحصول على رأس المال عن طريق بيع أسهم أو اقتراض أموال العملة الأجنبية فتضطر إلى إعداد القوائم المالية حسب المبادئ المحاسبية في الدولة التي يتم تحويل رأس المال إليها.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

2-3 دوافع احتفاظ الدول بممارساتها المحاسبية:

هناك عدة أسباب تجعل الدولة تقرر الاحتفاظ بالممارسات المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً *GAAP*، كالاختبارات السياسية والقانونية والثقافية التي قد تعني أن التبنى الكامل للمعايير المحاسبية الدولية بدلاً من المبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً *GAAP* غير ممكن. ويعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* على مساعدة الدول التي تريد أن تسلك هذا المسلك مع الاعتراف بأن عملية التقارب تمثل القوة الدافعة نحو تبني معايير الدولية للإعدادات التقارير المالية.

يتمثل الطريق الأكثر شيوعاً للتقارب والمستخدم حالياً في الاحتفاظ جزئياً أو بشكل كبير بالمبادئ المحاسبية الوطنية المقبولة قبولاً عاماً *GAAP* التي تمت مقارنتها مع المعايير الدولية لإعدادات التقارير المالية، مع السماح أو الترخيص في نفس الوقت لبعض المؤسسات باستخدام المعايير الدولية لإعدادات التقارير المالية. مثل ما هو حاصل في العديد من دول الاتحاد الأوروبي. كما أن هناك دول أخرى قررت تبني المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعدادات التقارير المالية باعتبارها العملية المنظمة لتقاريرها المالية، وفي هذا الشأن اعتبر مدير مجلس معايير المحاسبة الدولية أن هذا النهج هو الأبسط والأقل تكلفة كما أنه أكثر مباشرة³¹.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف ونظم المحاسبة الدولية وأسبابه

مراجع الفصل الثالث:

- 1 - مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات والأهداف)، مجلة الباحث، ع 04، 2006، ص 115.
- 2 - حسين القاضي ومأمون حمدان، مرجع سابق، ص 24.
- 3 - أنظر:
- عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 31-32.
- حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2006، ص 69.
- نعيم دهمش، معايير المحاسبة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، ع 16، 2003، ص 08.
- 4 - عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص 34.
- 5 - نفسه، ص 33.
- 6 - نفسه، ن ص.
- 7 - وهينة حنيش، تطبيق المعايير الدولية المحاسبية المالية وأثرها على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدينة، 2008-2009، ص 29.
- 8 - نفس المرجع، ن ص.
- 9 - أنظر:
- لخضر علاوي، المعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010، ص 11.
- مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004، ص 118-119.
- 10 - أنظر:
- Bernard Colasse, *La guerre des normes comptables n'aura pas lieu*, *Sociétal*, N° 37, 2002, P 89.
- Marie Joséphe Brosse, *IASC Vers la convergence des normes comptables nationale*, *Collection Mazars et Guérard*, 1997, P 16.
- 11 - محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص 112.
- 12 - نفس المرجع، ص 113.
- 13 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 151.
- 14 - كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015-2016، ص 27.
- 15 - ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009، ص 68.
- 16 - أحمد بسيوني شحاتة، أثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المملكة العربية السعودية، مج 01، ع 02، 1997، ص 82.
- 17- Parker, D., *German Reunification: The Accounting Dimension*, *Management Accounting, British*, June 1990, P 29.
- 18 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 249.
- وانظر: محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 155.
- 19 - أمين السيد لطفي، مرجع سابق، ص 348-349.
- 20 - ناصر محمد علي الجهلي، مرجع سابق، ص 65.
- 21 - جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا، ط 4، 2006، ص 20.
- 22 - بولجنيب عادل، مرجع سابق، ص 17.

الفصل الثالث: أشكال الاختلاف وِنظم المحاسبة الدولية وأسبابه

- 23 - ليزا ويفر، إدارة التحول من *US GAAP* إلى *IFRS*، تعريب: لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، جمهورية مصر العربية، ط 1، 2016، ص 52.
- 24 - شرقي مروة، مذكرة ماستر، أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016، ص ص 36-37.
- 25 - ناصر محمد علي المجهلي، مرجع سابق، ص 69.
- 26 - أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج 2، ت: رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009، ص ص 148-149. وللمزيد من التفصيل أنظر: محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 177 وما بعدها.
- 27 - صلاح الدين سولم، مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، ع 38، جوان 2014، ص 84.
- 28 - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 15.
- 29 - شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008، ص 182.
- 30 - ثناء القباني، مرجع سابق، ص 150.
- 31 - ليزا ويفر، مرجع سابق، ص ص 46-47.

إفصاح البزائج

□ التوافق المحاسبي الدولي

Internatinal accounting Harmonisation

- 1- مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وطبيعته □
- 2 - جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي □
- 3- تقييم التوافق المحاسبي الدولي □

تمهيد:

تهدف المحاسبة باعتبارها نظاما للمعلومات إلى إنتاج معلومة مفيدة لعملية اتخاذ القرار، وترتبط منفعة المعلومة بقدرتها على إشباع حاجات معينة في ظروف معينة، كما ترتبط منفعتها من وجهة نظر مستعمل معين بمقدار ارتباطها بمواضيع ذات أهمية للمنتفع وتحدد طبيعة المعلومات التي على النموذج المحاسبي الوفاء بها في الإجابة على احتياجات مختلف مستعمليها، حسب درجة أهمية وقدرة هذه الأطراف على الحصول عليها، وفي ظل التطورات الاقتصادية التي يشهدها عالمنا المعاصر وظهور التكتلات الاقتصادية الكبرى وتطورها وتوسع مجالات نشاطها ونطاقها الجغرافي، أصبح من الضروري أن تستجيب المحاسبة لاحتياجات هاته الأطراف لمعلومات مفيدة وذات جودة عالية وقابلة للمقارنة، والتي لا يمكن توفيرها في ظل اختلافات الممارسات المحاسبية، مما دفع بالعديد من الهيئات الحكومية والمنظمات المهنية بذل الجهود لتقريب وجهات النظر والتفكير في كيفية الابتعاد عن الممارسات المتباينة من خلال محاولة التوفيق بين المعايير المحاسبية المتبعة محليا، بإصدار معايير محاسبية دولية تحظى بالإجماع أو القبول العام تهدف المحاسبة الدولية كتطوير للفكر المحاسبي من النطاق المالي أو الإقليمي إلى النطاق الدولي وذلك كمبادرة لحل المشاكل المحاسبية المطروحة على المستوى الدولي هو إصدار معايير محاسبية موحدة ومقبولة على المستوى الدولي بهدف إحكام الممارسات المحاسبية أي تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

1-1 مفهوم التوافق المحاسبي الدولي وطبيعته PDF Compressor Free Version

1-1 مفهوم التوافق المحاسبي: يقصد بالتوافق المحاسبي محاولة جمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، فهي عملية مزج وتوحيد الممارسات المحاسبية المتنوعة في هيكل منهجي مرتب، يعطي نتائج متناسقة، فهي تشمل على اختبار ومقارنة الأنظمة المحاسبية المتنوعة المختلفة لغرض ملاحظة ومعرفة نقاط الاتفاق والاختلاف، ثم بعد ذلك العمل على جمع تلك الأنظمة المختلفة مع بعضها.

بينما "نوبس وباركر *Nobes & Parker*" فقد عرفا التوافق المحاسبي على أنه: "عملية رفع درجة الانسجام في التطبيقات المحاسبية وذلك من خلال وضع حدود لدرجة التباين لتلك التطبيقات"¹. كما يرى برنارد كولاس *B. Colasse* التناسق المحاسبي بأنه: "مسار مؤسسي يهدف إلى التقريب بين المعايير والأنظمة المحاسبية الوطنية، ومن ثم تسهيل عملية مقارنة القوائم المحاسبية المعدة من قبل المؤسسات لمختلف الدول". وهو تعريف لـ "روس *Ross*"².

تدل عبارة التوافق (التوفيق) المحاسبي الدولي على تقارب التطبيقات المحاسبية بين دول العالم وتقليل الفروقات *Adjustments* فيما بينها، من حيث استعمال مفاهيم، مبادئ، قواعد ومعايير محاسبية موحدة، تجاوبا مع النمو المتسارع للتجارة الدولية والانفتاح الذي أصبح يتميز به الاقتصاد العالمي في ظل العولمة، مع انتشار الشركات المتعددة الجنسيات *Multinational corporations* وزيادة نشاطها عبر دول العالم، والذي رافقه اتساع في دور الأسواق المالية مساندة لهذا التطور، في سياق يفرض الاستجابة لمتطلبات المستثمرين الدوليين في هذه الأسواق لمعلومات مفهومة وموثوق بها تنفيذهم في اتخاذ قراراتهم، وهو ما يهدف إليه التوافق (*Harmonisation*) في ظل هذه الظروف، بتوفير إمكانية مقارنة القوائم المالية التي تصدرها المؤسسات عبر العالم، ومساعدة المستثمرين في الأسواق المالية العالمية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية بكل شفافية، والإسهام في تقليل الخطر الممكن المصاحب لهذه الاستثمارات.

ويشمل التناسق المحاسبي الدولي على التوافق فيما يلي:

- المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس والإفصاح؛
- الإفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات التعامل التجاري مع الجماهير فيما يتعلق بالأوراق المالية أو بالتسجيل في بورصات الأوراق المالية؛
- معايير التدقيق³.

2-1 الهدف العام للتوافق المحاسبي الدولي: ظلت المحاسبة للعديد من القرون مجرد ممارسة تحكمها قوانين وأعراف إلى أن بدا الاهتمام بوضع نظرية علمية لها لتأسيس قاعدة فكرية للممارسة، تساعد في

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

التقييم والتنبؤ القبلي والبعدي، فانطلاقاً من كون المحاسبة علم اجتماعي يقع في نطاق العلوم الإنسانية ما جعل الفروض الأولية لهذه النظرية متصلة بالواقع التجريبي، ومن ثم إمكانية استنباط هذه الفروض من خلال أهداف المحاسبة، والتي تتمثل في إنتاج معلومات اقتصادية تساعد في التقييم واتخاذ القرارات. ولكي تساعد المعلومات الاقتصادية في التقييم واتخاذ القرارات، فإنها يجب أن تتسم بخاصيتين رئيسيتين هما الملائمة والموثوقية، وكننتاج لتفاعل أو تداخل هاتين الخاصيتين ينتج أن المعلومات المحاسبية يجب أن تتسم بقابليتها للمقارنة⁴، ويتحقق ذلك من خلال "المعايير المحاسبية" التي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات⁵.

مما سبق يتضح لنا بأن أهداف المحاسبة تمثل قاعدة أساسية للنظرية المحاسبية وتأتي المعايير، كنتائج نهائي لها، مفسرة لهذه الأهداف من حيث تحديدها للمتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية. تأسيساً على ذلك، يمكن القول بأن معايير المحاسبة الدولية يجب أن تهدف إلى تقديم معلومات تحقق قابلية المقارنة كنتائج لتفاعل الملاءمة والموثوقية كخصائص لازمة لتحقيق الهدف العام للمحاسبة المتمثل في إنتاج معلومات اقتصادية تساعد في التقييم واتخاذ القرارات، وهو ما يؤكد عليه مشروع قابلية المقارنة الذي قام بين المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية *IOSCO* ومجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*، والذي ترتب عليه التوصية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية *IAS/IFRS* على مستوى الأسواق المالية الأعضاء في المنظمة، وكذلك تقرير الاتحاد الأوروبي *EU* بتبني هذه المعايير ابتداءً من 1 يناير 2005⁶.

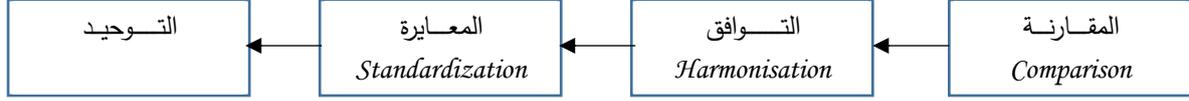
هذا ويعتبر النداء إلى قابلية المقارنة كهدف للتوافق الدولي للمحاسبة سابق على إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، إذ يرى كل من *Brandt* و *Kraayenbo* أن مستخدمي القوائم المالية يحتاجون إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة بصرف النظر عن الدولة التي أعدت فيها هذه التقارير، كما يرى *Houwirth* أن أحد المزايا التي تترتب على وجود معايير محاسبة دولية هو تمكين الشركات متعددة الجنسية من إعداد تقارير مالية قابلة للمقارنة لمختلف فروعها وقطاعاتها⁷.

1-3 مستويات التوافق المحاسبي الدولي: لقد بدأت محاولات التناسق والتوافق المحاسبي الدولي حتى قبل وجود المنظمات المصدرة للمعايير، فقد واجهت الشركات التي تبحث عن رأس المال خارج أسواقها المحلية وكذلك المستثمرون الراغبون في تنويع استثماراتهم، العديد من المشاكل نتيجة الفروق المحاسبية الموجودة بين المناطق والدول، وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التوافق والتناسق المحاسبي الدولي وظهرت مفاهيم جديدة، مثل المعايير المحاسبية *Standardization* والتوحيد *Uniformity* والتي لها علاقة متداخلة

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

ومتبادلة فيما بينها، حيث أكدت أدبيات المحاسبة على أهمية التمييز بين هذه المفاهيم، وتوضح لنا هذه العلاقة من خلال الشكل التالي:

الشكل رقم (02): التمييز بين التوافق المحاسبي وغيره من المفاهيم



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، الدار الجامعية الإسكندرية، 2006، ص 365.
أ- المقارنة: تعتبر الخطوة الأولى في التوافق المحاسبي الدولي، وهي مقارنة الأنظمة المحاسبية لمختلف بلدان العالم ومحاولة معرفة مدى تباينها وتنوعها، سواء على مستوى المفاهيم أو المبادئ أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية⁸.

ب- التوافق: يمكن تعريف التوافق على أنه تقليل درجة الاختلافات بين الدول في الممارسات أو الأسس المحاسبية بهدف خدمة ومساعدة المستثمر أو المؤسسات، محلية كانت أو دولية وذلك لتوفير وتحليل تقارير الموقف والأداء المالي للمؤسسات.

ج- المعايير المحاسبية: أن المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد *Uniformity* في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطة⁹.

د- التوحيد: اهتمت الكثير من المنظمات والهيئات بموضوع التوحيد والتوافق المحاسبيين الدوليين كالأمم المتحدة، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية والاتحاد الأوروبي، ونتج عن هذا الاهتمام العديد من المحاولات الرائدة انتهت وانصهرت جميعها في نتيجة واحدة هي تبني المعايير المحاسبية الدولية، وهذا بالرغم مما قيل عن هذه المعايير وبرغم التجاذب الذي حدث بشأنها، كون هذه المعايير هي نتاج للثقافة المحاسبية الأنجلوسكسونية نتيجة للهيمنة الأمريكية والدور الحيوي للشركات المتعددة الجنسيات ومكاتب المراجعة والمحاسبة الدولية في هذا المجال.

4-1 أهمية التوافق المحاسبي الدولي:

هنالك العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها من التوفيق سواء كان على المستوى الدولي أو الإقليمي، وتتمثل أهمية التوفيق المحاسبي في:

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات التي تباشر أعمالها في دول مختلفة وذلك عند تعديل التقارير المالية لمعالجة الآثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير بين الدول المختلفة؛
- إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والنمو للاستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة؛
- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير¹⁰؛
- زيادة إمكانية مقارنة وفهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة، ومن أهم ما تتضمنه خاصية القابلية للمقارنة إعلام المستخدمين عن السياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد القوائم المالية وأية تغييرات *Changes* في هذه السياسات وأثار هذه التغييرات، ويجب أن يكون المستخدمون قادرين على تحديد الاختلافات في السياسات المحاسبية المستخدمة في المؤسسة للعمليات المالية المتشابهة والأحداث الأخرى من فترة لأخرى وبين المؤسسات المختلفة¹¹.

1-5 مقومات ودعائم التوافق المحاسبي الدولي:

تعتبر اللائحة المنظمة المعدة من قبل الاتحاد الأوروبي والتي تقضي بأنه بدء من عام 2005م على المؤسسات المسجلة في الاتحاد الأوروبي إصدار قوائمها المالية الموحدة باستخدام المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدلا من المعايير الوطنية بمثابة دعم كبير لعملية تحقيق الانسجام والتوافق. وقد حفز ذلك بلدانا أخرى على اعتماد لوائح مماثلة كأستراليا وجنوب إفريقيا وهونغ كونغ وغيرها. ثم تلا ذلك الشريحة الثانية من الدول المتقاربة مع المعايير الدولية إعداد التقارير المالية والتي شملت كل من الأرجنتين، كندا، المكسيك وروسيا. وحتى وقتنا الحالي ما زالت العديد من الدول تتقارب وتتواءم مع المعايير الدولية كاليابان والهند اللذان يعتبران في مراحل مختلفة من عملية التقارب والمواءمة¹².

كما ساهمت عدة أحداث رئيسية في بداية القرن الحادي العشرين بشكل أساسي في عملية تحقيق الانسجام والتوافق الدوليين في إعداد التقارير المالية. وترجع البداية الأولى في ماي 2000 في نفس وقت تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB* حينما أيدت المنظمة الدولية لمفوضية الأوراق المالية *IOSCO* (نواة المعايير المحاسبية الدولية الرئيسية) والتي وضعتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية *IASC* مع التوصية بأن

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

يسمح أعضاؤها للمستخدمين من جنسيات مختلفة باستخدام المعايير عند عرض وتقديم قوائمها المالية في الخارج، وتعتبر هذه الخطوة كبيرة في مجال تدعيم مصداقية استخدام المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على مستوى العالم، واعتبرت بمثابة علامة فارقة في تحسين وجودة القوائم المالية على المستوى الدولي¹³.

أما الحدث الثاني فيتمثل في إعلان المفوضية الأوروبية في جوان 2002 أن التوافق المحاسبي يعتبر كجزء من استراتيجيتها نحو الأسواق المالية الموحدة بين الدول الأعضاء فيها، وبالتالي مطالبة المؤسسات المدرجة بها على ضرورة إعداد قوائمها المالية طبقاً للمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بدءاً من عام 2005م. وقد نجم عن هذا القرار مشاكل عدم الانسجام والاتساق *Consistency* بين الدول الأعضاء.

خلال العقدين الماضيين عندما كانت القواعد المحاسبية قائمة بصفة أساسية على التعليمتين الرابعة والسابعة لقانون المؤسسات الصادرتين عن المفوضية الأوروبية والتي لم تؤدي إلى تحقيق التوافق المحاسبي المرغوب فيه بين الدول الأعضاء¹⁴.

2- جهود المنظمات المهنية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي:

لقد أدى النمو السريع للأنشطة الاقتصادية الدولية التي تقوم بها المؤسسات إلى مشكلة التباين في المعايير والممارسات المحاسبية من دولة لأخرى، ولذلك تبذل الجهود حالياً في محاولة لإرساء معايير محاسبية دولية من خلال تأسيس تنظيمات خاصة وأخرى حكومية تهدف للوفاء بهذه الحاجات. كما أن هناك عدد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حالياً بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي، بعضها يهتم بهذا الموضوع على المستوى الدولي وبعضها على المستوى الإقليمي.

2-1 الأطراف الدولية المشتركة في وضع المعايير المحاسبية

توجد سبعة (07) منظمات دولية لتحديد المعايير الدولية، وتعتبر كل منهما رائدة في هذا المجال، وهذه المنظمات هي: لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC*، الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC*، الجماعة الاقتصادية الأوروبية *EEC* ثم تحولت إلى الاتحاد الأوروبي *EU*، لجنة الأمم المتحدة عن الشركات عبر الدولية، منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية *OECD*، جمعية المحاسبة الأمريكية *AAA* ولجنة ممارسة التدقيق الدولي *IAPC*. وفيما يلي تعريفاً بكل منظمة من هذه المنظمات.

2-1-1 لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC*: تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* خلال

انعقاد المؤتمر العاشر للاتحاد الدولي للمحاسبين بمدينة سيدني بأستراليا في 29 جوان 1973 في لندن، وقد

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

حلت هذه اللجنة بدلا من المجموعة الدولية للدراسات المحاسبية *AISG*، والتي كانت تضم كلا من الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبريطانيا¹⁵. وقد تم تأسيس هذه اللجنة بمبادرة من السيد "هنري بنسون *Henry BENSON*" المساهم في مكتب *Coopers & Lybrand* للتدقيق وهو أول رئيس لها، وقد كونتها جهات محاسبية مهتمة مكونة من عشر دول في كل من: أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا والو.م.أ. وتعتبر هذه الدول الأعضاء المؤسّسة، بينما يعتبر الذين انضموا إليها لاحقا بالأعضاء المشاركة، وهذا له أثر في التصويت والمشاركة في اللجان وإصدار المعايير¹⁶.

وتهتم لجنة المعايير المحاسبية بإصدار معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بمشاكل معينة، تشبه هذه الإصدارات إلى حد كبير ما يصدره مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*¹⁷. ولا تملك اللجنة أي سلطة، ولكنها تعتمد على المنظمات المكونة منها (مثل الجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*) في نشر معاييرها، وبذل أفضل الجهود لتطبيق المعايير الدولية التي حددتها اللجنة في مختلف الدول ومختلف الجهات ذات السلطة في الدول المختلفة¹⁸.

وقد أصدرت اللجنة منذ تأسيسها إلى غاية فيفري 2001 واحدا وأربعين (41) معيارا محاسبيا دوليا، كما أصدرت العديد من التفسيرات والتي بلغت 33 تفسيرا. وبعد مراجعات عديدة لتلك المعايير ولعدة مرات عبر السنين فقد بقي 34 معيارا، منها ما ألغي ومنها ما دمج في معايير أخرى. وقد كان أول معيار محاسبي أصدرته في جويلية 1975م وهو الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية، والذي ألغي اعتبارا من 01 جويلية 1998، ليسري بدلا منه عرض القوائم المالية. وفي عام 1976 تلقت اللجنة أول دعم قوي من المؤسسات الاقتصادية والمالية حيث قررت مجموعة من محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية وتمويل مشروع تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، هذا الدعم أدى إلى إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك¹⁹.

وقد أعيدت هيكله لجنة معايير المحاسبة الدولية "*IASC*" للتغيرات الهامة التي تمّ ادخالها عليها لتصبح تحت اسم "مجلس معايير المحاسبة الدولية *IASB*" وهذا في مارس 2001، حيث أصبحت معتمدة على الكفاءة وليس التمثيلية الجغرافية. ويقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية، حيث اعتمد المعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة السابقة، وقد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها وتطوير وتفسير المعايير. وقد ظهر مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية "*IFRS*" والتي بدأ المجلس بإصدارها بهذا الاسم لكي يتم تمييزها عن المعايير المحاسبية الدولية السابقة، وتمّ إصدار أول المعايير بعد سنتين من ذلك، وقد تمّ الاعتراف بها كجهة وحيدة لإعداد المعايير الدولية عام 1982 من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
IFAC، وقد بدأت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية، وتقوم بإعداد مرجع عام للمعايير الدولية ابتداء من عام 2006م²⁰. وقد صدر إلى غاية جانفي 2016 عن هذه المنظمة الدولية 16 معيار دوليًا للإبلاغ المالي وتم الإبقاء على 25 من معايير المحاسبة الدولية من مجموع 41.

وتدعم أعمال لجنة المعايير المحاسبية الدولية مجموعات مالية نذكر منها:

1- الاتحاد الدولي للمحاسبين والهيئات الأعضاء فيه، الذي كرسوا أنفسهم لبذل أقصى المساعي للتأكد من أن البيانات المالية، بالإضافة إلى الأمور الأخرى تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية وأن المتطلبات المحاسبية مهما كان شكلها تطابق معايير المحاسبة الدولية؛

2- أسواق الأوراق المالية الوطنية التي تقوم منذ زمن طويل بدعم أعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية في عدة مراكز تجارية مهمة والتي أصبح عدد متزايد منها يقبل بيانات مالية معدة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية من المؤسسات الأجنبية المقيدة لديها؛

3- مجموعات إقليمية من المحاسبين في آسيا والمحيط الهادي والاتحاد الأوروبي للمحاسبين، وجمعية المحاسبة في الأقطار الأمريكية.

2-1-2 الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC: هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة، تأسس عام 1977م، ويضم في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من 2.5 مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في إنشاء اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للتدقيق وخدمات التأكيد؛
 - معايير دولية لرقابة الجودة؛
 - قواعد دولية لأخلاقيات المهنة؛
 - معايير التأهيل الدولية؛
 - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام؛
- ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين، مصر، العراق، لبنان، المغرب، السعودية، وتونس²¹.

3-1-2 المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC (الاتحاد الأوروبي EU حالياً): تأسست المجموعة الأوروبية عام 1957م بعد معاهدة روما، وتهدف إلى تحقيق التكامل الاقتصادي بينها بالإضافة إلى تنمية

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

الدول الأعضاء فيها، وتقوم فلسفتها الأساسية على ما يسمى بـ الحريات الأربع *Four Freedoms* : حرية تنقل السلع، والخدمات، والأشخاص، ورأس المال، وبالتحديد تدعو السياسة الصناعية العامة لهذه الجماعة إلى تأسيس سوق داخلي حر داخل هذه الجماعة، كما دعت السياسة الصناعية العامة لهذه الجماعة عام 1970م إلى تأسيس بيئة أعمال موحدة، مشتملة على توافق قوانين المؤسسات والضرائب، والأسباب الداعية إلى هذه الأهداف تتضح من أن أنشطة المؤسسات تمتد إلى ما وراء الحدود الوطنية، والمساهمون وغيرهم يحتاجون إلى الحماية عبر هذه الجماعة.

تضم هذه الجمعية مجموعة من دول الاتحاد الأوروبي حيث أصدرت هذه الجمعية سلسلة من التوجيهات *Directives* التي تتعلق بالإفصاح، التي هي في ضوء معاهدة روما، غير ملزمة وكما هو الحال مع التعليمات أو القرارات القانونية هذه التوجيهات لا تمثل قوانين بالدول الأعضاء ولكنها عبارة عن أوامر *Orders* للدول الأعضاء لمحاولة تكييف قوانينها بما يتلاءم وما تصدره هذه الجمعية من توجيهات²²، لقد كانت منظمة السوق الأوروبية المشتركة فاعلة ونشيطة أيضا في تحقيق التوافق الإقليمي للمبادئ المحاسبية من خلال سلسلة من التوجيهات، فإن التوجيهات تتوقع نتائج معينة ولكن نمط أو شكل ووسائل التطبيق متروكة للدول الأعضاء الجهود الوطنية تتمتع بسلطة مهمة في الإبلاغ والإفصاح الماليين. فتأثيرها مهمين أو شامل جدا، أو ينظر إلى توجيهاتها على أن لها تأثيرات مهمة على الشركات المتعددة الجنسيات العاملة في بلدان منظمة السوق الأوروبية المشتركة التي مقراتها الرئيسة ليست في هذه البلدان. وأن ما هو ملائم على وجه الخصوص للمحاسبة الدولية هو أن هناك ثلاث (03) توجيهات وهي الرابع والخامس والثامن²³، بالإضافة إلى التعليم رقم *CE/43/2006*. وقد تعلق التوجيه الرابع بمحتوى أهداف وبشكل الجلسات ويشتمل على أقسام خاصة بالإفصاح، وقد لعب التوجيه الرابع دورا كبيرا فيما يتعلق بالإفصاح القطاعي للدول الأعضاء حيث كانت الاختلافات كبيرة بينها²⁴.

1- التوجيه الرابع *Quatrième Directive* : تم نشر هذا التوجيه في 25 جويلية 1978 بالجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي (*JOUE*) تحت رقم *78/660/CEE* بعد فترة اختبار امتدت عشر سنوات. يعالج هذا التوجيه أهداف وعرض ومحتوى الحسابات الاجتماعية السنوية لمؤسسات الأموال ما عدا المصارف ومؤسسات التأمين²⁵. ويكمن الهدف من هذا التوجيه فيما يلي:

- تنسيق القوانين الوطنية لحماية الأعضاء والطرف الثالث بقدر تعلق الأمر بنشر وعرض محتوى حسابات وتقارير المؤسسات ذات المسؤولية المحدودة والمبادئ المحاسبية المستخدمة عند إعداد هذه الحسابات والتقارير.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

- تحديد الحد الأدنى لبلدان السوق الأوروبية المشتركة من المتطلبات القانونية الموازي لأجل الإفصاح للجمهور عن المعلومات المالية للمؤسسات المتنافسة إحداها مع الأخرى؛
- تحقيق مبدأ النظرة الحقيقية والإنصاف، أي يجب على القوائم المالية السنوية أن تعطي نظرة حقيقية ومنصفة لأصول وخصوم المؤسسة وموقفها المالي والأرباح والخسائر؛
- توفير أقصى ما يمكن من معلومات عن المؤسسات المحدودة لحملة الأسهم والطرف الثالث (مع تخفيف لهذا المطلب بالنسبة للمؤسسات الصغيرة).

2- التوجيه الخامس *The Fifth Directive*: إن التوجيه الخامس المقترح والمعدل في عام 1984 م يتعامل مع هيكل وإدارة المؤسسات المساهمة ذات المسؤولية المحدودة وتدقيقها الخارجي. وفي التعديل يقترح التوجيه أن يطلب من المؤسسة التي توظف أكثر من ألف (1000) عامل في السوق الأوروبية المشتركة أن يسمح للمعاملين بالمشاركة في هيكل وإطار صنع القرارات التي تخص المؤسسة. بالإضافة إلى ذلك فإن المقترح يحدد قواعد معينة بشأن الاجتماعات السنوية لحملة الأسهم، والمصادقة على القوائم المالية السنوية لمؤسسة وتعيين مدققي المؤسسة وتحديد أجورهم وواجباتهم.

3- التوجيه السابع *Septième Directive*: يعالج التوجيه السابع الصادر في 13 جوان 1983 والمنشور بالجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي (*JOUE*) رقم L193 الصادرة بتاريخ: 18-07-1983 تحت رقم 83/349/CEE مسألة القوائم المالية الموحدة، ويقدم بعض خطوط العمل (الأدلة الاسترشادية) لمزيد من النمطية في المحاسبة والإبلاغ، فيجب على المؤسسات في البلدان الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة ومؤسسات المساهمة من غير بلدان السوق الأوروبية المشتركة أن تقدم قوائم مالية موحدة في البلد الذي تعمل فيه. كما أن البلدان الأعضاء في حينه طبقوا بشكل عام التوجيهين الرابع والسابع بحدود منتصف التسعينات²⁶.

لذا يظهر جلياً دور الجماعة الأوروبية في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في نجاحها في زيادة مستوى الإفصاح عن المعلومات دولياً.

4- التوجيه الثامن *Huitième Directive*: تم اعتماد هذا التوجيه من طرف الاتحاد الأوروبي في: 10 أبريل 1984 والمنشور بالجريدة الرسمية للاتحاد الأوروبي (*JOUE*) رقم L126 الصادرة بتاريخ: 12-05-1984 تحت رقم CEE/253/84، وقد جاء كمحاولة لتحقيق توافق محاسبي من خلال توفيق إجراءات التدقيق بين الدول الأعضاء، وإعطاء أساس موحد للمقارنة بين المؤسسات.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
5- التعليم رقم CE/43/2006: صدرت هذه التعليم في 17 ماي 2006 حول الرقابة القانونية للحسابات السنوية والحسابات المجمعة، والتي أدخلت تعديلات على التوجيهين الرابع والسابع، كما ألغت التوجيه الثامن، والتي يجب تطبيقها قبل 29 جوان 2008. وبموجب هذه التعليم تم إدخال تعديلات على تعريفات على المعايير المحاسبية الدولية حسب الفقرة 12 من المادة 02 لتشمل كلا من المعايير المحاسبية الدولية IAS والمعايير الدولية للإبلاغ المالي IFRS وكذلك التفسيرات المتعلقة بما SIC et IFRIC. هذا بالإضافة إلى التعديلات اللاحقة لتلك المعايير ذات الصلة والمقاييس المستقبلية التفسيرات ذات الصلة الصادرة أو التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبية الدولية IASB²⁷.

وكان المرجو منها توافقا كبيرا لكن ليس كليا، من حيث تحديدها وبدقة الرقابة القانونية للحسابات، فالدول الأعضاء عند إجراء الرقابة القانونية للحسابات، أصبح عليها إتباع معايير أكثر صرامة، من حيث الدراية المستفيضة لقانون الشركات، القانون الضريبي والقانون الاجتماعي؛ أشارت أيضا هذه التعليم إلى موضوعات مهنية، كالموضوعية، سر المهنة، المصدقية، الاستقلالية، وضرورة التكوين المتواصل لتطوير القدرات المهنية للقائمين على الرقابة القانونية للحسابات.

وتجدر الإشارة إلى أن البلدان الأعضاء طبقوا التوجيهين الرابع والسابع بحدود منتصف التسعينات²⁸.

2-1-4 منظمة الأمم المتحدة UN: يرجع اهتمام هيئة الأمم المتحدة في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي إلى توصية المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع لهيئة الأمم المتحدة في عام 1972م بتعيين مجموعة أشخاص بارزين لدراسة وضع المؤسسات متعددة الجنسيات وإمكانية وجود نظام محاسبي موحد، فلقد قامت هيئة الأمم المتحدة بمشروع كبير لجمع البيانات المتعلقة بأنشطة المؤسسات متعددة الجنسية وإنشاء معايير دولية متعلقة بإصدار التقارير المالية مع التركيز على الإفصاح عن عمليات هذه المؤسسات، وفي عام 1976م تم تأسيس مجموعة خبراء المعايير الدولية المحاسبية لتحقيق الأهداف التالية:

1- مراجعة الممارسات الحالية التي تقوم بها المؤسسات الدولية عند إعداد التقارير المالية ومتطلباتها في الدول المختلفة.

2- تحديد الفجوات في المعلومات الحالية المقدمة من هذه المؤسسات في التقارير المالية وفحص مدى ملائمة المقترحات المقدمة لتحسين التقارير المالية.

3- التوصية بقائمة تبين الحد الأدنى من العناصر - مع تعريفها - التي ينبغي أن تشملها التقارير المالية المعدة من قبل المؤسسات الدولية وشركاتها التابعة، مع الأخذ في الاعتبار التوصيات المقدمة من المجموعات الأخرى المهتمة في هذا الموضوع.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

لقد كان تأثير الأمم المتحدة على الإفصاح على المستوى الدولي من خلال مؤسساتها التابعة لها، حيث قامت بتعيين مجموعة من الخبراء المتمرسين في مجال معايير المحاسبة الدولية والذين بدورهم أصدروا تقريرهم في عام 1977م والذي تم تعديله فيما بعد²⁹.

أصبحت منظمة الأمم المتحدة مهتمة بالمحاسبة والحاجة إلى إبلاغ مالي محسن ومطور للشركات المساهمة عندما تم تشكيل "مجموعة الأشخاص البارزين" لدراسة تأثير الشركات المتعددة الجنسيات التي تجذب صياغة قانون مقارن عالمي للمحاسبة والإبلاغ، كما أوصت اللجنة أيضا بتشكيل مجموعة الخبراء لمعايير المحاسبة والإبلاغ الدولية، وبالفعل تم تشكيل المجموعة في عام 1976م لتحقيق الأهداف التالية:

- دراسة تطبيقات الإبلاغ القائمة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات ومتطلبات الإبلاغ في مختلف البلدان؛

- تحديد الثغرات في المعلومات ضمن الإبلاغ الحالي للشركات المساهمة ودراسة وتحليل جدوى المقترحات المختلفة لتطوير وتحسين الإبلاغ؛

- اقتراح قائمة بالحد الأدنى من البنود، مع تعاريفها، التي يجب أن تدرج في التقارير المعدة من قبل الشركات المتعددة الجنسيات والمؤسسات المندمجة أو المرتبطة معها، آخذين بعين الاعتبار مقترحات مختلف المجموعات المهتمة بنفس موضوع الدراسة.

وكتيجة لذلك أصدرت المجموعة تقريرا تضمن قائمة من أربع وثلاثين (34) صفحة يحتوي على بنود مقترحة يجب الإفصاح عنها من قبل المؤسسة ككل، أي بيانات موحدة، وكذلك من قبل المؤسسات الأعضاء فرادى بما فيها المؤسسة الأم. وبعد نشر هذا التقرير تم تشكيل "مجموعة العمل الحكومية من الخبراء في معايير المحاسبة والإبلاغ الدولية" بهدف المساهمة في تحقيق توافق المعايير المحاسبية، علما أنها ليست بمنظمة أو هيئة لوضع المعايير، إذ أن مجال عملها هو دراسة ومناقشة معايير المحاسبة والإبلاغ. فالجموعة ستدرس من بين مسائل أخرى فيما إذا كان يجب على الأمم المتحدة إصدار معايير محاسبية³⁰.

2-1-5 منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية OECD: تضم هذه المنظمة مجموعة من الدول الأوروبية وكندا والولايات المتحدة وأستراليا ونيوزلندا، حيث أن تأثيرها على الإفصاح بالقوائم المالية من خلال إصدارها في سنة 1976م قواعد تتعلق بالحد الأدنى من الإفصاح الذي يكون مقبولا من قبل المجلس الوزاري للمنظمة. وفيما يتعلق بالمعلومات القطاعية أصدرت المنظمة توصيات تتعلق بالإفصاح وفقا للمناطق الجغرافية والنشاطات الرئيسية في كل مجال، مثل نتائج العمليات والمبيعات على مستوى القطاعات الجغرافية والقطاعات الصناعية والاستثمارات الرأسمالية على المستوى الجغرافي، وعندما يكون

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

ممكنا على مستوى الصناعة وكذلك متوسط عدد العمال الذين تم توظيفهم على مستوى القطاعات الجغرافية³¹.

2-1-6 جمعية المحاسبة الأمريكية AIAA: تتكون هذه الجمعية من أعضاء هيئة تدريس المحاسبة بالجامعات الأمريكية وغيرها، وهي بذلك تعتبر تنظيماً أكاديمياً يرمي البحوث والدراسات المحاسبية التي تجريها بعض اللجان العلمية وبعض الباحثين في محاولة لصياغة المبادئ المحاسبية واقتراح الحلول للمشكلات المحاسبية التي تظهر في مجال الممارسة العملية، وقد كان لدراسات وبحوث هذه الجمعية تأثيراً ملحوظاً على المعرفة المحاسبية، سواء على المستوى النظري أو العملي. والجدير بالذكر أن هذه الجمعية تفتقد السلطة التي يتمتع بها مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*، فهي تمارس تأثيرها من خلال المكانة التي يتمتع بها باحثوها والافتتاح بوجهة نظرهم³².

2-1-7 لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC: لقد أعطيت لهذا اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة التدقيق الدولي *IAPC* من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشملها لجنة ممارسة التدقيق الدولي ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط³³.

وتتضمن لجنة ممارسة التدقيق الدولي *IAPC* ابتداءً من 1994م أعضاء من 13 دولة وهي أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والو.م.أ. وقد أعطيت لها صلاحيات لإصدار مسودات معايير التدقيق والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين *IFAC* على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها. ويتم تعيين أعضاء لجنة التدقيق الدولي *IAPC* من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشملها لجنة ممارسة التدقيق الدولي ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة، وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة *IAPC* باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض، حيث تقوم هذه اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات التدقيق، وتدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعد مسودة العرض نتيجة لهذه الدراسة، كي تقوم اللجنة بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماع اللجنة. تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية (4/3) المقررة، وعند إصدار المعيار أو البيان يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الإنجليزية ويعطى وقت كاف لترجمته إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي قامت بالترجمة³⁴.

2-2 الأطراف الأمريكية المشتركة في وضع المعايير المحاسبية

هناك العديد من المنظمات الفاعلة في عملية وضع المعايير المحاسبية في الو.م.أ، ومن أهمها: هيئة تداول الأوراق المالية *SEC*، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*، مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*، مجلس معايير المحاسبة الحكومية *GASB*، هيئات أخرى كمعهد المديرين الماليين *FEI* ومعهد المحاسبين الإداريين *IMA*.

2-2-1 هيئة تداول الأوراق المالية *SEC*: أنشئت هيئة *SEC* لتنظيم البورصة بموجب قانون صدر عام 1934م، وكانت البورصة قد أنشئت في العام السابق أي 1933م في أعقاب أزمة الكساد الكبير التي حدثت عام 1929م، وتعمل اللجنة كمنظمة لها صلاحيات قانونية واسعة في مجال سلسلة الإصدارات الخاصة بالتقارير المالية.

عند إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* لم تكن هناك أية جهة - حكومية أو مهنية - تقوم بإصدار المعايير المحاسبية، وقد شجعت هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* على إنشاء جهة مهنية لوضع المعايير لأنها اعتقدت أن المهنة لديها من الموارد والخبرة ما يكفي لوضع المعايير المحاسبية. ونتيجة لذلك فقد انحصر وضع المعايير المحاسبية الدولية في الو.م.أ بصفة عامة في الجهات المهنية، سواء عن طريق المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* أو مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*.

إن هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* لديها سلطة وضع المبادئ المحاسبية والإلزام بها، ولذلك فإن الجهات المهنية يجب أن تصغي بعناية لآراء هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* حتى تستمر في الاشتراك في صياغة المعايير المحاسبية والإلزام بها³⁵.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

تعتبر هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* إحدى الهيئات الحكومية التي تتولى تنفيذ قوانين الأوراق المالية وغيرها من القوانين في الو.م.أ، أنشئت هيئة *SEC* لتنظيم البورصة بموجب قانون صدر عام 1934م، وكانت البورصة قد أنشئت في العام السابق أي 1933م في أعقاب أزمة الكساد الكبير التي حدثت عام 1929م، وتعمل اللجنة كمنظمة لها صلاحيات قانونية واسعة في مجال سلسلة الإصدارات الخاصة بالتقارير المالية. حيث تلتزم جل المؤسسات التي تصدر الأوراق المالية للجمهور العام أو المؤسسات المقيدة في البورصة بتقديم قوائم مالية معتمدة إليها، وعلاوة على ذلك فإن هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* لها سلطات واسعة في تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية التي تستخدمها المؤسسة الخاضعة لإشرافها، وبالتفصيل الذي تراه.

وقد أكدت هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* على دعمها لمجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* حين أشارت إلى أن القوائم المالية التي تتفق مع المعايير الصادرة عن *FASB* سوف يفترض أنها تحظى بتأييد رسمي، وبصفة عامة فإن هيئة تداول الأوراق المالية *SEC* تطالب المؤسسات المسجلة لديها بالاتفاق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها *GAAP**، وعلاوة على ذلك فقد أشارت في تقاريرها للكونجرس الأمريكي إلى أنها تعتقد أن المبادأة في عملية وضع وتطوير المعايير المحاسبية يجب أن تظل في يد الجهات المهنية تحت إشراف الهيئة³⁶.

2-2-2 المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA*: المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين *AICPA* هو منظمة مهنية للمحاسبين المجازين بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الو.م.أ، تأسست عام 1887م، وتصدر منذ عام 1905م دورية شهرية باسم "مجلة مهنة المحاسبة *Journal of Accounting*" التي توصل عبرها إلى أعضائها المشكلات المحاسبية وحلولها. يتبع هذا المعهد لجنتان مخولتان بإصدار بيانات تمثل موقفه وتعتمد من الأعضاء كدليل إذا لم تتعارض مع تعليمات "هيئة معايير المحاسبة المالية *FASB*"، وهاتان اللجنتان هما: اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة *ASPC* التي تهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف، و"لجنة معايير التدقيق *ASC*".

وبناء على توصيات المعهد صدر لأول مرة عام 1896م قانون لتنظيم مهنة المحاسبة بمنح المحاسبين الذين يجتازون امتحانا خاصا اسم "محاسب قانوني مجاز *Certified Public Accountant*" ويرمز لها بالرمز: "*CPA*"³⁷.

3-2-2 مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*: مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* هو هيئة مستقلة من هيئات القطاع الخاص، تسعى إلى توحيد المحاسبة عالميا، ويقع مقرها الرئيسي في العاصمة البريطانية "لندن *Londres*". تم تشكيلها سنة 1973م لكي يختلف عن مجلس مبادئ المحاسبة (*APB*)

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

باعتباره التنظيم القائم في القطاع الخاص إعداد السياسة المحاسبية. وعرفت نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية بأنها تستمد سلطتها من هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة (SEC)، والمجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA)³⁸.

وقد تكون المجلس كنتيجة للهجوم الذي تعرض له مجلس مبادئ المحاسبة APB خلال السنوات الخمس الأولى من فترة وجوده، فقد انتقدته جهات عديدة لعدم قدرته على تحقيق رسالته في تضييق مجالات الخلاف وتحقيق الثبات في الممارسة المحاسبية، كما أنه لم يطور التقارير المالية لمعالجة المشاكل الجديدة، ولقد كان كثير من هذا الهجوم من مهنة المحاسبة ذاتها، كما جاءت الضغوط أيضا من هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة "SEC"، ومن الوكالات الحكومية الأخرى في الو.م.أ، ولقد بات من المتوقع أنه إذا لم يسرع مجلس مبادئ المحاسبة "APB" من تقدمه في إرساء المبادئ المحاسبية فإن هيئة تداول الأوراق المالية بالبورصة "SEC" سوف تأخذ المبادرة في سبيل ذلك. حيث قام مجلس إدارة المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA بتعيين لجنة من سبعة (07) أعضاء في مارس 1971م لدراسة وإعداد معايير للمحاسبة. وقدم تقرير لجنة "وايت" إلى المجمع في مارس 1972م، وأقر المجمع توصيات اللجنة في يونيو-جوان من نفس السنة، وتضمنت هذه التوصيات ما يلي:

أ- إنشاء مؤسسة المحاسبة المالية FAF: وهي هيئة منفصلة عن جميع الهيئات المهنية الأخرى، تختص بتعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية وتتولى تمويل أنشطته وكذلك اللجنة الاستشارية لمعايير المحاسبة المالية FASAC والتي تقدم المشورة في النواحي الفنية والتعليقات على التفسيرات المصورة بواسطة FASB، وتحمل واجبات أساسية في تعيين مجلس معايير المحاسبة المالية "FASB"، كما توفر الاعتمادات اللازمة لعمله؛

ب- تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB: على أن يتكون من سبعة أعضاء يعملون كل الوقت، ويعين مجلس مؤسسة المحاسبة المالية "FAFB" هؤلاء الأعضاء، وحددت وظيفة المجلس على أنها القيام بإعداد معايير التقارير المالية والتفسيرات الضرورية.

ج- تشكيل المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية FASAC: ويتكون من حوالي عشرين (20) عضوا يعينهم مجلس مؤسسة المحاسبة المالية "FAFB"، ويبلغ أعضاؤه في عام 1981م واحدا وأربعين (41) عضوا، ولا يتقاضى الأعضاء مكافآت مقابل عملهم (ما عدا الرئيس والمدير التنفيذي في عام 1981م). ويقوم أعضاء هذا المجلس بمساعدة مجلس معايير المحاسبة المالية فيما يتعلق بالاتصال مع مجتمع الأعمال ومهنة المحاسبة.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

BDF Compressor Free Version

- د- تنظيم فريق لبحوث المحاسبة يرتبط ارتباطا وثيقا مع مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB*³⁹.
- ويعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* المنظمة الأكثر أهمية في هذا الهيكل الذي تتركز مهمته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقارير الماليين لإرشاد وتوجيه الجمهور العام الذي يضم مصدري ومدققي القوائم المالية ومستخدميها⁴⁰. وتشمل أهدافه:
- صياغة ونشر معايير محاسبية تراعي أو يؤخذ بها في عرض القوائم المالية، وتشجيع قبولها ومراعاتها في جميع أنحاء العالم بما يخدم مصلحة الجمهور.
 - العمل بصورة عامة على تحسين القوانين والضوابط ومعايير وإجراءات المحاسبة المتعلقة بعرض القوائم المالية والتوفيق بينها⁴¹.
- وللتأكد من تحقيق هذه الأهداف يتم إتباع الخطوات التالية قبل إصدار مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* لأي معيار للمحاسبة المالية:
- يتم تحديد مجال أو مشروع معين وإدراجه في أجندة المجلس؛
 - يتم تشكيل مجموعة عمل من الخبراء في مختلف القطاعات لتحديد المشاكل والقضايا والبدائل المرتبطة بهذا المجال؛
 - يقوم جهاز *FASB* الفني بإجراء البحث والتحليل اللازم؛
 - يتم إعداد مذكرة مناقشة *Discussion Memorandum* وإصدارها؛
 - يتم غالبا عقد جلسة استماع عامة *Public hearing* وذلك بعد ستين (60) يوما من إصدار مذكرة المناقشة عادة؛
 - يقوم المجلس بتحليل وتقييم استجابات الجمهور العام؛
 - يقوم المجلس بإمعان النظر في القضايا المطروحة وإعداد مذكرة مبدئية *Exposure draft* للإصدار؛
 - يستمر عرض المذكرة المبدئية للتعليق لمدة ثلاثين (30) يوما على الأقل، وبعدها يقوم المجلس بتقييم كل الآراء التي تلقاها؛
 - تقوم لجنة بدراسة المذكرة المبدئية مع التعليقات التي وردت عليها وإعادة تقييم موقفها وتعديل المذكرة المبدئية إذا اقتضى الأمر ذلك؛

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

- يقوم المجلس مجتمعاً بدراسة المذكرة المعدلة بصورة نهائية، ويصوت على إصدار المعيار، ويتطلب إصدار معيار محاسبي جديد موافقة خمسة من أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* السبعة على الأقل. وتعتبر نشرات مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* عن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها *GAAP*، ومن ثم فهي ملزمة في الممارسة. ويلاحظ أن نشرات وآراء *APB* التي كانت قائمة عند إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية *FASB* يظل معمولاً بها إلى أن تصدر نشرات *FASB* بتعديلها أو إلغائها. ولتجنب الخلط المحتمل في فهم كلمة "مبادئ"، استخدمت *FASB* مصطلح "معايير المحاسبة المالية" في نشراته⁴².

لقد أدت هذه الأهداف إلى محاولات للتنسيق والتوفيق بين أنشطة العديد من البلدان والوكالات المنخرطة في وضع معايير المحاسبة الدولية. ويشكل مجلس معايير المحاسبة الدولية نقطة بداية مفيدة للبلدان النامية التي ترغب في وضع معايير محاسبية خاصة بها.

وقد طور المجلس كذلك إطار عمل مفاهيمي يطلق عليه "إطار إعداد وعرض القوائم المالية"، وتشابه النتائج الواردة في هذا الإصدار تلك الواردة في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة المالية، وهي أن هدف القوائم المالية هو توفير معلومات مفيدة لمجموعة كبيرة من المستخدمين لأغراض اتخاذ القرارات، ويجب أن تحتوي المعلومات المتوفرة على الخصائص النوعية مثل الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة وقابلية الفهم⁴³.

وقد ساهم *FASB* في إصدار العديد من النشرات كان لها أهمية خاصة في مجال المحاسبة، وقد أصدر هذا المجلس أربع (04) مجموعات من الإصدارات هي:

أ- قوائم معايير المحاسبة المالية *SFAS*؛

ب- التفسيرات *Interpretations*؛

ج- الإرشادات المهنية *Technical Bulletins*؛

د- قوائم مفاهيم المحاسبة المالية *SFAC*.

4-2-2 مجلس معايير المحاسبة الحكومية *GASB*: لقد تم إنشاء مجلس معايير المحاسبة الحكومية *GASB* كمجلس منفصل لمعايير المحاسبة الحكومية لتنظيم عملية التقرير المالي في الحكومات المحلية والمركزية، وذلك على نمط *FASB*. كما يخضع لإشراف مؤسسة المحاسبة المالية *FAF*. وقد استمر الجدل بين المنظمين حول من يتولى مهمة وضع المعايير المحاسبية في بعض القضايا المحاسبية في المنظمات غير الهادفة للربح⁴⁴.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
5-2-2 معهد المديرين الماليين *FEI*: كان هذا المعهد يعرف من قبل باسم *The Controllers Institute Of America*، ومنذ تأسيسه عام 1941م وجه عناية خاصة إلى التقارير المالية، ومشكلات الاندماج والقيمة المحاسبية العادلة، وأثر الظروف على مبادئ المحاسبة⁴⁵.

6-2-2 معهد المحاسبين الإداريين *IMA*: تأسس معهد المحاسبين الإداريين الأمريكي في عام 1919 ويقع مقره في ولاية نيوجيرسي بأمريكا ويعد الآن أكبر معهد ومؤسسة علمية في الولايات المتحدة الأمريكية تهتم بمجالات الإدارة المالية، المحاسبة الإدارية، الاقتصاد، أنظمة المعلومات ويقوم بعقد اختبارات للمتقدمين للحصول على شهادة المحاسب الإداري المعتمد والتي تعد إثباتا علميا لا يجعل مجالاً للشك بأن حاملها يملك من المهارات المهنية والعلمية في مجال الاقتصاد والإدارة المالية وأنظمة المعلومات ما يكفي ليكون من صناع القرار الاقتصادي والإداري ليس على مستوى المؤسسات فقط، ولكن على مستوى الدول أيضا، كما أن عدد أعضاء الجمعية يناهز 60000 عضوا حول العالم⁴⁶.

تتمثل مهمة المعهد في إمداد الأعضاء بوسائل للتطوير على المستويين الشخصي والمهني من خلال التعليم والعلاقات مع الهيئات المهنية ومنح الشهادات، ويعد هذا المعهد منظمة تحظى بالاعتراف العالمي من قبل المجتمع المالي، وينظر إليه كمنظمة محترمة تؤثر في ممارسة المفاهيم والأخلاقيات في مجال المحاسبة الإدارية والإدارة المالية⁴⁷.

3-2 المنظمات المهنية الأخرى

بالإضافة إلى الهيئات الدولية والهيئات الأمريكية، هناك هيئات إقليمية تضطلع بمهام التنسيق بين مهام المحاسبة والتدقيق للدول ذات العضوية منها على سبيل المثال:

1-3-2 مجلس المحاسبة الإفريقي *AAC*: أنشئ عام 1979، ويضم 27 بلدا إفريقيا، يهدف هذا المجلس إلى إيجاد توافق بين الأنظمة المحاسبية للدول الإفريقية، وكذلك تشجيع البحوث والدراسات المتعلقة بالمعايير المحاسبية، ومن الصعوبات والمشاكل التي واجهها هذا المجلس هو الماضي الاستعماري للدول الإفريقية الذي خلق وراءه نموذجين رئيسيين للمحاسبة، هما النموذج الفرنسي والنموذج الإنجليزي.

2-3-2 اتحاد المحاسبين الأوروبيين *UEC*: ظهرت هذه المنظمة في عام 1951م، حيث كان آنذاك نقاشات تدور حول إنشاء معهد دولي للمحاسبة تحت رعاية منظمة الأمم المتحدة ولكن هذه الجهود لم تكمل بالنجاح، وفي المقابل أنشئت منظمة أوروبية تتكون من عضوية الهيئات المهنية المحاسبية لأكثر من 20 دولة، ومن أهم أهدافها تسهيل تبادل الآراء وتسهيل متطلبات دخول المهنة وتنقل المدققين في الدول الأعضاء، حيث يجتمع هذا الاتحاد مرة كل ثلاث أو أربع سنوات.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
3-3-2 جمعية أمم جنوب شرق آسيا *AFA*: تأسست الجمعية عام 1977م من الهيئات المحاسبية في رابطة دول جنوب شرق آسيا والتي كان آنذاك تشمل كل من إندونيسيا، الفلبين، سنغافورة وتايلاند، حيث عقد أول مؤتمر لها في عام 1978م، وبعد سنة من هذا المؤتمر أصدرت الجمعية أولى معاييرها المحاسبية وفي عام 1980م أصدرت كذلك معايير خاصة بالتدقيق.

2-3-4 اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي *CAPA*: تأسس الاتحاد عام 1957م وشمل أكثر من 28 هيئة محاسبية من 20 دولة، ويهدف هذا الاتحاد إلى تطوير مهنة محاسبية إقليمية متوافقة وذات معايير متجانسة، حيث يعمل هذا الاتحاد على وضع معايير محاسبية دولية مقبولة قبولا عاما، وكذلك أخذ ظروف البلدان النامية بعين الاعتبار عند صياغة معايير المحاسبة والتدقيق.

2-3-5 الجمع العربي للمحاسبين القانونيين *ASCA*: تأسست في عام 1965م وتتكون من عضوية الهيئات المهنية بالدول العربية، وقد عقد أول مؤتمر لها في عام 1965م، وأصدرت في عام 1970م أول معايير للتدقيق⁴⁸.

2-3-6 وكالة الأمم المتحدة المختصة بالشركات الممتدة عبر حدود الدول *UNCTC*: هي تنظيم شبه حكومي تابع للأمم المتحدة، ويمارس اختصاصه على المستوى العالمي، وتقوم هذه الوكالة بإرسال تقاريرها عن المعايير المحاسبية الدولية إلى المجلس الاقتصادي والاجتماعي بالأمم المتحدة، ويتولى صياغة هذه المعايير مجموعة من الخبراء تتكون من أعضاء الدول المنتمية لهذه المنظمة وتسعى لتحقيق الأهداف التالية:

- إنشاء نظام شامل للمعلومات يخصص لتحديد آثار الشركات المتعددة الجنسيات على الدولة الأم والدول المضيفة؛

- إنشاء دليل يعمل عن الإفصاح على دور الشركات المتعددة الجنسيات⁴⁹.

كما توجد العديد من الهيئات الإقليمية الأخرى منها:

أ- جمعية اتحاد المحاسبين جنوب شرق آسيا *ASAF*؛

ب- جمعية المحاسبة في الأمريكيتين *AIC*؛

ج- الاتحاد النورماندي للمحاسبين *NFA*؛

د- جمعية الهيئات المحاسبية لغرب إفريقيا *ABWA*؛

هـ- الجمعية الكندية للمحاسبين الأكاديميين *CAAA*؛

و- الجمعية الأوروبية للمحاسبة *EAA*؛

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

ز - الجمعية اليابانية للمحاسبة *JAA*؛

ح - جمعية المدرسين الجامعيين في المحاسبة *AVIA*؛

ط - نقابة المحللين الماليين *FAA*؛

وفي ضوء هذا الزخم الكبير من المنظمات المعنية، أو ترغب أن تكون معنية، في حركة التوافق فمن الممكن توقع الكثير من العلاقات المتبادلة بين هذه المنظمات، وكذلك التمثيل المتبادل فيها محاولة لممارسة نوع من الضغط في المسرح المحاسبي الدولي.

3- تقييم التوافق المحاسبي الدولي:

هناك مجموعة من الدلائل تشير إلى القبول الكبير للهدف من التناسق المحاسبي الدولي يرجح حتمية تزايد الاتجاه نحو التنسيق الدولي وعليه فإن كل أبعاد المحاسبة سوف تصبح متناسقة في العالم حيث تختار عددا متزايدا من الشركات إتباع معايير المحاسبة الدولية فنجد حاليا أن معظم الدول اتخذت معاييرها الوطنية على أساس المعايير الدولية وكما تؤيد العديد من المنظمات ذات الشأن العالمي أن منظور التناسق مثير للإعجاب ويتمشى مع طلبات المؤسسات الاستثمارية والمستخدمين للقوائم المالية، ولهذا يستوجب تبني معايير دولية دون المساس بالسيادة الوطنية⁵⁰.

3-1 مزايا التوافق المحاسبي الدولي *Advantages Of International Harmonization* : مما

لا شك فيه أن هناك مزايا ومنافع عديدة للتوافق المحاسبي الدولي، فقد كتب "جون تيرنر" في عام 1983 الآتي: "من أكبر المزايا التي نحصل عليها نتيجة اتباع التوافق والتناسق الدولي هي إمكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وتستبعد هذه المقارنة سوء الفهم حول إمكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية *Foreign financial statements* وتزيل أحد أهم المعوقات في تدفق الاستثمارات".

ومن أهم المزايا المحققة *Realized* عند توفير التناسق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي ما يلي:

- العمل على التنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛

- يسهل من القيام بعمليات التدقيق لشركات المحاسبة الدولية وبأقل كلفة، وهو ما ينعكس كذلك على المؤسسات محل التدقيق حيث يتوقع أن تكاليف مراجعتها ستخف؛

- التخفيف من تكاليف إعادة ترجمة القوائم المالية وذلك من خلال تقليص الفجوة الموجودة بين مختلف الأنظمة المحاسبية؛

- تحسين عملية اتخاذ القرارات للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج بلدانهم؛

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
- يمكن أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة، حيث توجد في بعض الدول أنظمة محاسبية ضعيفة وبداية ما سوف يحفزها على اتخاذ الإجراءات اللازمة للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية⁵¹.

- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في أنحاء العالم من توحيد نتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة ترجمة العملة فقط؛
تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسيات فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات⁵²؛

- إن وجود معايير متناسقة على المستوى الدولي، سيوفر للبيانات المالية المعدة بموجبها بالإضافة لعنصر القبول العام، أهم عنصرين من عناصر الكفاءة والفاعلية *Efficiency & effectiveness* وهما عنصري المصدقية والقابلية للمقارنة، مما سيعمق الثقة التي يوليها لهذه البيانات المتعاملون في الأسواق المالية الدولية مما يشجع على تدفق الاستثمارات فيما بين هذه الأسواق، ويحسن بالتالي من كفاءتها وذلك ما يخفض تكلفة الصفقات المالية التي ينفذها المتعاملون فيها، مستثمرين كانوا أم مقرضين. ذلك لأن توفر المعلومات الملائمة لاتخاذ القرارات سيمكن هؤلاء من تحليل وتقييم مخاطر الاستثمار ومخاطر الائتمان وبكيفية تسهل عليهم الموازنة بينهما⁵³؛

2-3 حدود التوافق المحاسبي الدولي والانتقادات الموجهة له:

وتجدر الإشارة إلى أن هناك من ينتقد عملية التوافق الدولي للمحاسبة على أساس أنها فكرة متحيزة. يقول *Briston* إن عملية التوافق الدولي للمحاسبة لا تلبي حاجات الدول النامية بل على العكس هي إدراك لنواقص الأنظمة المحاسبية في أمريكا وبريطانيا ومحاوله جعلها أكثر ملاءمة وتداخلا والمحاسبون الأمريكيون والبريطانيون يفرضون بشكل تدريجي هذا النظام المهجور *Outmoded* على الدول النامية.

أما *Fantl* فطلب من المحاسبين أن يتركوا جانبا تأكيدهم على إمكانية الوصول إلى نظام محاسبي عالمي *Universal accounting System* لصعوبة تحقيقه فهو يرى أن زيادة التعاون الدولي له أثر كبير في تقليل الاختلافات، ولتغلب على العوائق التي تواجه التوافق الدولي للمحاسبة ينصح *Fantl* المحاسبين بفهم أفضل لتفاعل النظم الاقتصادية والمحاسبية وتكوين علاقات قوية بالمحاسبين في الدول الأخرى، كما ينادي أيضا بتشكيل هيئة دولية من المحاسبين الاقتصاديين والسياسيين وأساتذة الجامعات لتصنيف النظم

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
الحاسبية التي تساعد في تسوية الاختلافات الموجودة. وطالب من المحاسبة أن يتركوا جانباً تأكيدهم على إمكانية الوصول إلى نظام محاسبي عالمي⁵⁴.

كما قام المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة *IFAD* بدراسة عام 2002 استعرضت بعض المشاكل التي تعوق خطط التوافق أو تمنع الدول عن التفكير في تبني خطة معينة لهذا الغرض *Purpose*، ومن بين هذه المشاكل:

3-2-1 الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير: مثل المعايير المرتبطة بالاستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموماً، هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها من ناحية أخرى فإن مفهوم القيمة العادلة مفهوماً نظرياً لا يمكن التحقق منه على أرض الواقع، وحتى إذا أمكن فهمه بالمضمون الذي تقصده المعايير الدولية، فإن معظم الدول إما أن لا يكون لديها تشريعات منظمة للأدوات المالية، أو أنها تختلف عن الدول الأخرى في تنظيم مثل هذه الأدوات، أو أنها ليس لديها أسواقاً على درجة من الكفاءة التي تفرز قيماً سوقية يمكن استخدامها بديلة للقيمة العادلة؛

3-2-2 التوجه الضريبي والحكومي الدولي: فبعض الدول يكون الهدف من التقارير المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات القومية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى القومي على الرغم من تبني معظم دول العالم لبرامج الإصلاح الاقتصادي التي منها تحرير الشركات وإدخال القطاع الخاص شريكاً في الشركات الوطنية أو مالكا لها؛

3-2-3 قناعة المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية الآخرين بالمعايير الوطنية: بمعنى تعود المستثمرين ومستخدمي القوائم المالية على المعايير الوطنية إلى الدرجة التي يصعب فيها تحول أولئك المستخدمين إلى قراءة قوائم مالية أعدت باستخدام طرق محاسبية غير التي تعودوا عليها، خصوصاً أن الثقافة المحاسبية لمستخدمي القوائم المالية في هذه الدول تعتبر ضعيفة للدرجة التي لا تمكنهم من فهم القيم المالية المنتجة بمعايير محاسبية مختلفة؛

3-2-4 مشاكل الترجمة: حيث أن المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبية إنجليزية متعارف عليها، وتكمن الصعوبة هنا أن التراجم قد تصل إلى مقابل المصطلح من اللغة الوطنية، ولكن المصطلح الوطني قد لا يعكس مضمونه نفس المضمون المقصود في المعايير المحاسبية الدولية، وبالتالي تفقد عملية الترجمة *Translation* فاعليتها⁵⁵.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

وقد توصلت المجموعة الدولية للدراسات المحاسبية *IASC* في دراسة ميدانية *Field study* أجرتها عام 1957م إلى أن الاختلاف في اللغة بين شعوب العالم يشكل أهم عقبة في طريق تحقيق التناسق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي. ذلك لأن اللغة في الدول الأقل تقدما تعجز في كثير من الأحيان عن توفير المصطلحات والمرادفات التي تكفي لاستيعاب جميع التطورات التكنولوجية الحديثة وغالبا ما تكون من صنع الدول المتقدمة.

وربما كان ذلك من أهم الأسباب التي دفعت الجمعيات المهنية في الولايات المتحدة الأمريكية وكندا وبريطانيا إلى الاتفاق فيما بينها على استخدام مرادفات موحدة للمصطلحات المحاسبية الرئيسية. كان ذلك أيضا ما دعا لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* إلى الحرص على أن تحدد بدقة في مقدمة كل معيار يصدر عنها، المفاهيم المحاسبية الأساسية التي يبنى عليها المعيار وذلك للحد بقدر الإمكان من اختلاف تفسير هذه المفاهيم بين الدول الأعضاء⁵⁶.

- 1 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 268-269.
- 2-Samira BENABDELLAH, *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS: Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat ès Sciences de Gestion, Institut d'administration des entreprises, UNIVERSITÉ DE NICE-SOPHIA ANTIPOLIS, 2008, P 11.*
- 3 - فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 350.
- 4 - رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2003، ص 186.
- 5- الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مج 24، ع 1، 1989، ص 406 - 438. ص 409
- 6- ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة: خالد كاجيجي و ابراهيم فال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006، ص 130.
- 7 - سعد بن صالح الرويتع، مدى ملاءمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل اختلاف الظروف والعوامل البيئية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2001، ص 309 - 340.
- 8 - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، مرجع سابق، ص 365.
- 9 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 268.
- 10 - الصادق محمد آدم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة، 04 و 05 جمادى الآخر 1431 هـ الموافق لـ 18 و 19 ماي 2010، ص 17-18.
- 11 - أنظر:
- محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2007، ص 242.
- محمد كمال أبو عجوة وطارق عبد العال حماد، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون سنة، ص 34.
- 12 - ليذا ويفر، مرجع سابق، ص 47.
- 13 - نفس المرجع، ص 35.
- 14 - نفس المرجع، ن ص.
- 15 - جمعة خليفة الحاسي وآخرون، مرجع سابق، ص 28.
- 16 - فيصل نجم الدين عبد الله وفاضل نبي عثمان، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، العراق، مج 19، ع 04، أغسطس 2015، ص 168.
- 17 - محمود السيد الناغي، مرجع سابق، ص 41.
- 18 - ثناء القباني، مرجع سابق، ص 04-05.
- 19 - ميادة جعفر ناجي، المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق، مجلة المثنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مج 2، ع 3، 2012، ص 153.
- 20 - حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبية الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 109-110 بتصرف.
- 21 - لخضر علاوي، مرجع سابق، ص 24-25.
- 22 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 590.
- 23 - أحمد رياحي بلقاوي، مرجع سابق، ص 482.
- 24 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 590.
- 25 - Samira BENABDELLAH, *Op-Cit, P 23.*
- 26 - أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج 2، مرجع سابق، ص 482-484.

الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

27 - *Journal officiel de l'Union Européenne, l'article 2, § 12 du Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.*

- 28 - أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج 2، مرجع سابق، ص ص 482-484.
- 29 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 591.
- 30 - أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج 2، مرجع سابق، ص ص 479-480.
- 31 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 591.
- 32 - وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1999، ص 20.
- 33 - حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 111.
- 34 - نفس المرجع، ص 112.
- 35 - دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ج 1، تعريف: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية، ص ص 30-31.
- * - استخدم هذا المصطلح في تقرير المدقق الأمريكي منذ سنة 1939، ثم ما لبث أن استبدل بمصطلح المعايير من قبل لجنة *Wheat* التي أوصت باستبدال مجلس المبادئ المحاسبية بمجلس معايير المحاسبة المالية سنة 1973.
- 36 - نفس المرجع، ص ص 30-31.
- 37 - يوسف محمد جربوع، مرجع سابق، ص 51.
- 38 - *Charlotte DISLE et autres, Introduction à la comptabilité, Dunod, Paris, 2012, P 08.*
- 39 - إلدون س. هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب: كمال خليفة أبو زيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط 4، 2008، ص ص 76-77.
- 40 - دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص 33.
- 41 - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 58-59.
- 42 - دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص 34.
- 43 - ريتشارد شرويدر وآخرون، مرجع سابق، ص ص 58-59.
- 44 - دونالد كيسو وجيري ويجانت، مرجع سابق، ص 34 وص 46.
- 45 - سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 1، 1432هـ-2011م، ص 63.
- 46 - المحاسب الإداري المعتمد *CMA*، تاريخ معهد المحاسبين الإداريين المعتمدين الأمريكي *IMA*، متاح على الرابط: <http://cma-egypt.blogspot.com/2012/03/ima.html>، تاريخ الاطلاع: 05-05-2016.
- 47 - روبرت ميجز وآخرون، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ج 1، ترجمة وتعريب: مكرم باسيلي ومحمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1427هـ-2006م، ص 37.
- 48 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 283.
- 49 - جون لارسن ون موسى، المحاسبة المتقدمة، ج 2، ت: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ، الرياض، 1992، ص 1070.
- 50 - فريدريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 353.
- 51 - إلدون س. هندريكسن، مرجع سابق، ص 271.
- 52 - رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010-2011، ص 110.
- 53 - حواس صلاح، مرجع سابق، ص 71.
- 54 - محمد المبروك أبو زيد مرجع سابق، ص ص: 276-277.
- 55 - ياسر أحمد السيد محمد الجرف، أهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة في المملكة تحت عنوان: مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرون، الرياض، المملكة العربية السعودية، 04 و 05 جمادى الثاني 1432هـ الموافق لـ 18 و 19 ماي 2010، ص 13.
- 56 - حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، ص 74.

إفصاحك الجامع

عرض تجارب دولية في التوافق مع المعايير الدولية

*International experiences representations
in international accounting harmonisation*

- 1- تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية
- 2- المحاسبة في المملكة المتحدة
- 3- المحاسبة في فرنسا
- 4- الفكر والممارسة المحاسبية في ألمانيا
- 5- تنظيم المحاسبة في الدول الاسكندنافية
- 6- تجربة استراليا ونيوزيلندا
- 7- تجربة الدانمارك
- 8- التجربة اليابانية

تمهيد الفصل الخامس:

تعكس المحاسبة إلى حد كبير حاجات البيئة التي تمارس فيها، كما أن أهدافها مرتبطة ارتباطاً وثيقاً باحتياجات تلك البيئة التي تتميز بالتباين من دولة لأخرى، وتحدد الأهداف مجموعة المستخدمين المعنيين الذين ينقسمون إلى فئات مختلفة ويحتاجون عادة إلى معلومات مختلفة، وهو ما يؤدي إلى ظهور نظم محاسبية مختلفة تعمل كعائق أمام إقامة توافق محاسبي دولي.

ومما لا شك فيه أن المحاسبة في أي دولة تختلف عادة عنها في دولة أخرى نتيجة لعدة أسباب منها أن المتطلبات المحاسبية والاقتصادية والحاجات في كل دولة تختلف عنها في دول أخرى بما ينعكس على مبادئ وممارسات المحاسبة فيها.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

1- إطار تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية: PDF Compressor Free Version

يعود تاريخ التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية إلى سنوات الثلاثينات عقب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929م حينما تأسست لجنة تداول الأوراق المالية SEC بعد الهزة التي لقيتها ثقة المستثمرين في المعلومات التي تقدمها المؤسسات وعدم كفايتها، بحيث كان الاتهام الأول موجه للمحاسبة والتدقيق لتقصيرها في تقديم معلومات كافية وصادقة¹.

1-1 تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية: إن تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة

الأمريكية لا تحدده القوانين التشريعية، وإنما يعتمد على الأسواق المالية فعلية إعداد المعايير المحاسبية تخضع لسلطة هيئة تداول الأوراق المالية SEC والتي أسندت عملية إصدار المعايير للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين AICPA، وفي سنة 1973م تم تعيين هيئة أخرى لإنجاز هذه المهمة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية IASB وهذا بعد الانتقادات التي وجهت للإجراءات الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط².

ولقد استمرت الجهات المصدرة للمعايير في أمريكا خلال العقود الماضية مصرة بشكل مبدئي على الاستمرار في إصدار معايير محلية وعدم الاعتراف بالمعايير الدولية، وذلك لكونها معايير مبادئ وليست معايير تفصيلية ولكن الفوائح المالية وتداخل أنشطة الشركات، وكذا عولمة نشاطاتها، والمطالبة بتطبيق المحاسبة على أساس المبادئ وليس التفاصيل جعلت مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) يبدأ في التفكير بشكل جدي في الانضمام إلى المجتمع الدولي، وذلك من خلال التأثير المباشر في إصدار المعايير الدولية؛ لتتلاءم مع المحيط الأمريكي بدلاً من تركها للآخرين ما دام في نهاية المطاف سيتم تطبيق المعايير الدولية على كثير من الشركات الأمريكية العاملة في دول العالم. لذا بدأ المجلس مشروعات مشتركة مع مجلس المعايير الدولية بغرض دراسة الاختلافات بين المعايير الدولية والأمريكية ومحاولة العمل على توافيقها، كما وافق الاتحاد الدولي على أن يكون لمجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) حق المشاركة الفاعلة في إصدار معايير المحاسبة الدولية³.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
2-1 القياس المحاسبي: أما فيما يخص القواعد والإجراءات الخاصة بالقياس المحاسبي، ومكونات

التقارير المالية السنوية للمؤسسات الأمريكية فتتمثل فيما يلي:

- تستخدم طريقتان للمحاسبة عن اتحاد المؤسسات هما طريقة الاندماج (اتحاد المصالح) إذا كان الاتحاد يتطابق مع *GAAP*، وطريقة الشراء (الحيازة) وفي ظل هذه الطريقة ترسم الشهور وتستنفذ بطريقة القسط الثابت لمدة أربعين (40) سنة على الأكثر؛

- تعتمد الولايات المتحدة الأمريكية على التكاليف التاريخية لتقييم الأصول، ولا يسمح بإعادة التقييم إلا في حالة اتحاد المؤسسات وفقا لطريقة الشراء، وتقوم باستخدام طريقة القسط الثابت والقسط المتناقص فيما يخص الاهتلاك؛

- تعتبر طريقة *FIFO* أكثر انتشارا في تقييم المخزونات، ولكن يسمح باستخدام طريقة *LIFO* والتكلفة الوسطية المرجحة *CMP*، أما عقود الإيجار التمويلي فيتم رسمتها⁴.

2- المملكة المتحدة:

1-2 إطار تنظيم المحاسبة في المملكة المتحدة: تأثرت التطبيقات المحاسبية في المملكة المتحدة

بأسواق الأوراق المالية أيضا كما في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن الفرق بينهما يكمن في أن الأسواق المالية لم تكن السيطرة على عملية تنظيم وتقنين المحاسبة في المملكة المتحدة، حيث كان لقوانين الشركات دور وتأثير أكبر من تأثير قوانين الأوراق المالية كما في الولايات المتحدة، حيث أن قانون الشركات الصادر عام 1985 المعدل بالقانون الصادر عام 1989 يحتوي على كافة المتطلبات المحاسبية، وقد تعرضت قوانين الشركات لتغيرات كبيرة وخاصة تلك التي حدثت لتتوافق مع التوجيهات الصادرة عن الجماعة الأوروبية (كالتوجيه الرابع حول حسابات الشركات والتوجيه السابع الخاص بالقوائم المالية الموحدة).

وقد أنشئت في المملكة المتحدة مجلس المعايير المحاسبية (...). وهو شبيه بمجلس معايير المحاسبة الأمريكي حيث يكون لديه سلطات إصدار معايير التقارير المالية، وقد أصدر المجلس الإطار الفكري لإصدار المعايير يتضمن سبعة فصول تغطي أهداف القوائم المالية والخصائص الوصفية للمعلومات المحاسبية، عناصر القوائم المالية، الاعتراف بالبنود في القوائم المالية، القياس في القوائم المالية، عرض القوائم المالية، المبادئ التي تحكم إجراءات الاندماج والتوحيد⁵.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

3- المحاسبة في فرنسا:

3-1 إطار تنظيم المحاسبة في فرنسا: تعتبر فرنسا ذات دور قيادي في مجال تطوير المحاسبة الوطنية، فقد أصدرت عدة خطط رسمية عدلتها عامي 1982 و1986 لتعكس بذلك التوجهات الصادرة عن المجموعة الأوروبية (التوجيهين الرابع والسابع)، أما مهنة المحاسبة بها حاليا فهي صغيرة إلى حد ما وتفتقد إلى التقنية مقارنة بالدول الأنجلوساكسونية، كما أنها السوق المالية تعتبر صغيرة، ولهذا السبب لا توجد جهة تصدر المعايير المحاسبية، حيث أن القانون التجاري يشمل القوانين والمراسيم المحاسبية بالإضافة إلى القانون الضريبي، فالتقليد المحاسبي في فرنسا يعطي الأولوية للدائنين وللسلطات الضريبية كما هو الحال في ألمانيا⁶.

بالإضافة إلى ذلك فإن القطاع الخاص من خلال الهيئات المهنية للمحاسبين كان لها أيضا دور بارز في عملية التوحيد والتقييس المحاسبي في فرنسا من خلال مصف الخبراء المحاسبين الذي يقوم بتقديم مجموعة من الآراء والاقتراحات لأعضائه الممارسين للمحاسبة، لكن هذه الآراء غير ملزمة التطبيق من قبل المؤسسات وأيضا من خلال الهيئة المشرفة على محافظي الحسابات التي تهتم بتطوير مهنة محافظ الحسابات وتوسع لثقيتها وحماية *Safeguarding* أعضائها فهو يقوم أيضا بإصدار مجموعة من المنشورات والآراء والاقتراحات في ميدان المحاسبة ومهمة مراجعة الحسابات الحتمية خاصة في جانبها التقني في شكل دورية يصدرها⁷.

3-2 القياس المحاسبي ومكونات التقارير المالية: أما فيما يخص القواعد والإجراءات المتعلقة

بالقياس المحاسبي ومكونات التقارير المالية السنوية للمؤسسات الفرنسية فتتمثل فيما يلي:

أ- تعتبر طريقة الشراء هي الطريقة الأساسية في المحاسبة عن اتحاد المؤسسات، وتستخدم التكلفة التاريخية في تقييم الأصول الملموسة *Tangible assets*، أما المخزونات فيتم تقييمها على أساس طريقة *FIFO* أو طريقة التكلفة الوسطية المرجحة *CMP* ولا يسمح باستخدام طريقة *LIFO*، وتخضع الأصول الثابتة للاهلاك وفقا لمعدلات الاهتلاك الضريبية، أما الإيجار التمويلي فلا يتم رسملته.

ب- يشمل التقرير المالي في المؤسسات الفرنسية على قائمة الدخل، الميزانية، قائمة التدفق النقدي، تقرير المراجع تقرير مجلس الإدارة *Board of directors*، بالإضافة إلى الملاحظات، ويجب على المؤسسات الكبرى إعداد مستندات تختص بحماية أعمالها من الإفلاس، وكذلك التقرير الاجتماعي وهو أمر مبتكر في فرنسا.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

ج- قائمة التدفق النقدي يوصي بها لكنها غير ملزمة، ويتطلب فوائم المؤسسة المنفردة والموحدة، ويسمح قانون التجارة بإعداد قوائم مالية مبسطة للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، ويجب أن تعد هذه القوائم بما يتفق مع التشريع⁸.

4- الفكر والممارسة المحاسبية في ألمانيا

1-4 إطار تنظيم المحاسبة في ألمانيا: تغيرت بيئة المحاسبة الألمانية باستمرار وبشكل ملحوظ منذ الحرب العالمية الثانية، لذلك وضعت المحاسبة تركيزا كبيرا على وضع خريطة للحسابات على المستوى القومي مثل فرنسا، وقد نص قانون التجارة على العديد من المبادئ المختلفة التي تؤدي إلى إمساك الدفاتر بالأمر *Ordefy book Keeping*.

وفي تحول فجائي غير قانون الشركات في عام 1965 نظام التقرير المالي في اتجاه الأفكار البريطانية الأمريكية (ولكن للشركات الكبرى فقط)، وقد تطلب إفصاح أكثر واندماجات أقل، وكذلك تقارير نظامية من الإدارة، وقد أصبحت تقارير الإدارة والمتطلبات الإضافية للمراجعة متطلبا قانونيا من خلال قانون النشر للشركات عام 1969، ويعتبر ذلك تحولا من الانجولو للمحاسبة الألمانية.

ثم تلا تحولا أوربيا مهما، حيث بدأ الاتحاد الأوروبي (EU) في إصدار توجيهاته الخاصة بالتنسيق في أوائل السبعينات، حيث طلب من الدول الأعضاء أن يتضمن القوانين الوطنية ذلك، وقد دجت التوجيهان الرابع والسابع في قانون المحاسبة التفصيلي الألماني *Comprehensive Accounting Act* في 19 ديسمبر 1985، وهذا التشريع جدير بالاهتمام لعدد من الأسباب لعل أبرزها:

- أدى إلى اندماج كل المتطلبات الألمانية للمحاسبة والتقرير المالي والإفصاح ومتطلبات المراجعة في قانون واحد.

- يوصف هذا القانون الواحد بأنه الكتاب الثالث للقانون التجاري الألماني والذي تطبقه كل المؤسسات (من شركات التضامن إلى الشركات الضخمة للقطاعين الخاص والعام).

- يقوم هذا التشريع على أساس المبادئ والممارسات الأوروبية والإلزامية.

4-2 القياس والإفصاح المحاسبي: وتعتبر المحاسبة في ألمانيا أحد فروع قانون الضرائب، وينص على

ما يسمى مبدأ التحديد () على أن الدخل الخاضع للضريبة يتحدد وفقا لما هو مقيد في السجلات المالية للمؤسسة، ويمكن استخدام المخصصات الضريبية فقط في حالة ما تكون هذه المخصصات مسجلة بالكامل، ويعني مبدأ التحديد هذا -من بين ما يعنه- أن استخدام أي إهلاك خاص أو معجل للأغراض

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
الضريبية يجب أن يكون مقيدا في السجلات المحاسبية لأغراض التقرير المالي، ونعني سيادة المحاسبة الضريبية أنه لا توجد تفرقة بين أداء التقارير المالية للأغراض الضريبية وبين تلك التقارير المنشورة، وبناء عليه لا توجد في ألمانيا المعايير المحاسبية أو المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً بالمعنى البريطاني الأمريكي، لذلك تعكس التقارير المالية للقوانين الضريبية وليست المعلومات التي يحتاجها المستثمرين وغيرهم من المشاركين في سوق المال.

والخاصية الجوهرية الأخرى للمحاسبة الألمانية هي الاعتماد غير الموفق على التشريع وأحكام القضاء، وبخلاف ذلك لا توجد أية روابط أو صلاحيات قانونية، وحتى تطبيق توصية الرابعة للاتحاد الأوربي النظرة الحقيقية والعادلة في ألمانيا فإنه يعوزه الكثير من الحماس⁹.

ففي ألمانيا مثلاً تتدخل القوانين في تفاصيل القياس والإفصاح المحاسبي، ونجد تمسكاً أقوى في التكلفة التاريخية، كتعبير عن موقف القانون الألماني بعد الحرب العالمية الثانية، مما انعكس على نصوص قانونية ترسخ التكلفة التاريخية ولا تفسح المجال لبدائل أخرى، وعلى العكس من ذلك نجد دولاً أخرى في وسط أوروبا كهولندا تطبق تكاليف الاستبدال وتعلن قوائمها المالية على هذا الأساس وهذا يؤدي إلى تباين النتائج¹⁰.

كما أن معالجة بنود القوائم المالية في ألمانيا تتم بنفس الطريقة لأغراض التقرير المالي والتقرير الضريبي، حيث إن القوائم التي تقدمها الشركات تتمثل في الميزانية، جدول حساب النتيجة، قائمة التدفقات النقدية والإيضاحات المتممة للقوائم المالية، كما يوجد القليل من الشركات فقط المقيدة في السوق المالية، وذلك لأن التمويل عن طريق المؤسسات المالية هو الطاغى في ألمانيا¹¹.

5- إطار تنظيم المحاسبة في الدول الاسكندنافية:

5-1 الفكر والممارسة المحاسبية في هولندا:

5-1-1 إطار تنظيم المحاسبة في هولندا: تشبه المحاسبة في هولندا المحاسبة في المملكة المتحدة والمدخل الأنجلوساكسوني، حيث أن قانون الشركات ومهنة المحاسبة هما المؤثران الرئيسيان في تطور المحاسبة في هولندا، وعلى الرغم من أن قانون الشركات في هولندا يقع ضمن القانون المدني، إلا أن الحكومة تطبق مبدأ عدم التدخل في الشؤون الاقتصادية، ومع هذا فتأثير قانون الشركات ينمو بشكل مطرد منذ عام

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

1870 عندما صدر المرسوم الخاص بالتقارير المالية للشركات، وكذلك نبي توجيهات الاتحاد الأوروبي في عامي 83 و88.

ويمكن القول بأنه لا يوجد في هولندا معايير لمحاسبة كما هو موجود في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، وإنما الشيء الوحيد الملزم هو القواعد المحاسبية المحددة في فقرات القانون المدني المتعلقة بالمحاسبة والتقارير المالية¹².

كما تظهر المحاسبة في هولندا العديد من المفارقات المشوقة، فهي نظام متساهل من حيث متطلبات المحاسبة والتقارير المالي مع معايير ممارسة مهنية عالية، وهولندا دولة قانونية ومع ذلك تتجه المحاسبة نحو العرض العادل، ويعتبر كل من التقرير المالي والمحاسبة الضريبية نشاطين منفصلين، كما وجد الاتجاه نحو العدالة بدون تأثير لسوق الأسهم، وقد تأثر النظام المحاسبي في هولندا بدرجة كبيرة بالولايات المتحدة والمملكة المتحدة، كما تأثرت أيضا بباقي الدول الأوروبية، وعلى عكس باقي دول القارة الأوروبية كان لمهنة المحاسبة آثارا مهمة على معايير المحاسبة وتنظيماتها.

وتعتبر المحاسبة في هولندا أحد فروع اقتصاديات الأعمال، نتيجة لذلك أثر الفكر الاقتصادي على المحاور الرئيسية للمحاسبة خصوصا المقاييس المحاسبية، كما أن المحاسبين الممارسين المعتمدين يعملون بعض الوقت كأساتذة في الجامعات، ولذلك فإن للأفكار الأكاديمية آثارها الكبيرة على الممارسة التجارية¹³.

2-1-5 تطبيق وتنظيم المحاسبة *Accounting Regulation and Enforcement*

ظل تطبيق المحاسبة متحررا حتى 1970 حيث صدر قانون القوائم المالية السنوية، وكان هذا القانون جزءا من برنامج مكثف لتعديل تشريع الشركات، وقد صدر ليعكس التنسيق القادم لقانون في دول الاتحاد الأوروبي، ومن ضمن تدابير قانون 1970 الآتي:

- تظهر القوائم المالية السنوية صورة عادلة للمركز المالي ونتائج أعمال السنة، كما يجب أن تظهر كل البنود في مجموعات واضحة.
- يجب أن تعد القوائم المالية بما يتفق مع الممارسة السليمة للأعمال (مثل المبادئ المحاسبية المقبولة في مجتمع الأعمال)
- يجب الإفصاح عن أسس تقييم الأصول والخصوم، وكذلك نتائج الأعمال.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

- تعدد القوائم المالية على أسس واحدة باستمرار، ويجب الإفصاح عن أثر تغيير المبادئ المحاسبية.
- يجب الإفصاح عن معلومات مالية مقارنة للفترة السابقة ضمن القوائم المالية ومرفقاتها.
- وقد قدم قانون 1970 المراجع كوكيل للمساهمين، كما شكل المجموعة الثلاثية للدراسات المحاسبية *Tripartite Accounting Study Group*، والذي حل محله في عام 1981 مجلس التقرير السنوي *Council of Annual Report*، وهو أساس مولد غرفة المشروعات *Enterprise Chamber*، وقد أدرج هذا القانون ضمن القانون التجاري في عام 1975، وألغى التشريع الصادر عام 1983 حتى يتمشى مع التوجيه الرابع لمجلس الاتحاد الأوربي، والذي ألغى بعد ذلك عام 1988 ليتماشى مع التوجيه السابع لمجلس الاتحاد الأوربي. وقد وضع مجلس التقرير السنوي إرشادات عن المبادئ المحاسبية الممكن قبولها (وليست المقبولة)، ويتكون المجلس من ثلاث مجموعات مختلفة هي:

(1) معدو القوائم المالية (العاملين)

(2) مستخدمو القوائم المالية (ممثلو الاتحادات والمحللون الماليون)

(3) مراجعو القوائم المالية (المعهد الهولندي للمحاسبين أو *NIVRA*)

ويعد المجلس منظمة خاصة ويمول عن طريق المنح من مجتمع الأعمال، ومن المعهد الهولندي للمحاسبين المسجلين، وعلى الرغم من أن إرشادات المجلس ليست لها قوة القانون إلا أن أغلب الشركات الضخمة والمراجعين يطبقونها، وتعد هذه الإرشادات بشكل تفصيلي من حيث مداها وتشتمل بقدر الإمكان على معايير المحاسبة الدولية، ومع ذلك فإن القواعد المحاسبية الملزمة قانوناً هي تلك التي يشترطها القانون المدني الهولندي¹⁴.

3-1-5 القياس المحاسبي والتقارير المالية: وبالنظر إلى متطلبات التقرير المالي في هولندا، فإنها

تشمل في العادة على الميزانية، جدول حساب النتيجة وقائمة التدفق النقدي، ويتميز النظام المحاسبي الهولندي بدرجة عالية من المرونة، تظهر بشكل جلي في السماح باستخدام القيمة الجارية عند تقييم الأصول، كما تعتبر الإفصاحات القطاعية مطلوبة إذا كانت مبيعات الشركة في أحد قطاعاتها الجغرافية تزيد عن 10% من إجمالي صافي المبيعات. كما يمكن إصدار القوائم المالية بعدة لغات كالإنكليزية والفرنسية والألمانية¹⁵.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

2-5 الفكر والممارسة المحاسبية في السويد: يمكن إرجاع تطور المحاسبة في السويد إلى تأثير النظام

القانوني والضريبي، بالإضافة إلى التدخل المهني وخاصة من خلال عملية إصدار المعايير كما أن تأثير سوق الأوراق المالية واضح وخاصة بالنسبة للمحاسبة والإفصاح من قبل الشركات الكبيرة، لكن العامل المؤثر في السويد هو الحكومة بخلاف هولندا التي كانت اشتراكية إلى وقت قريب، وبالتالي كانت معتادة على استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض التخطيط ووضع السياسات الاقتصادية على المستوى القومي.

فقوانين الشركات الصادرة في عام 1975، 1976. وكذلك قانون 1981 المتعلق بالتقارير السنوية الخاصة ببعض الشركات هي التي نظمت مهنة المحاسبة، وبالرغم من أن تلك القوانين تنص على اتباع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلا أنها لم تقم بتعريفها، لكنها وفرت ما يمكن تسميته بالإطار العام وليس تفصيلاً للمتطلبات التي يلزم اتباعها، وهذه المرونة ساعدت مهنة المحاسبة التي يمكن إرجاعها إلى 1923 لتلعب دوراً فاعلاً ومؤثراً في إصدار التوصيات المتعلقة ببعض القضايا المحاسبية، إلا أن الحكومة قامت بإنشاء مجمع المعايير المحاسبية عام 1976 ليقوم بإصدار التوصيات المتعلقة بالأمور المحاسبية ضمن إطار قانون الشركات، كما قامت أيضاً بإنشاء مجلس المحاسبة في عام 1991 ليتولى إصدار المعايير المحاسبية.

إلا أنه ينبغي التذكير بأن التوصيات الصادرة عن مجمع المعايير المحاسبية ومجلس المحاسبة ليست إلزامية وإنما إرشادية ضمن نطاق قانون الشركات، ولهذا يمكن القول بأن مدخل إصدار المعايير المحاسبية في السويد يميل باتجاه الاتفاق الجماعي ويتميز بالمرونة بالرغم من التأثيرات القانونية والضريبية.¹⁶

وبصفة عامة تختلف المحاسبة في الدول الفرنكوفونية عن المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية، فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين، بل تمثل للسياسات الحكومية وخضوعها للقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ *Conservatism* والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً بالمعنى البريطاني أو الأمريكي.¹⁷

6- تجربة استراليا ونيوزيلندا:

تعد استراليا من الدول القوية محاسبياً وقد كانت عضواً مؤسساً للجنة معايير المحاسبة الدولية 1973م. كما أن نيوزيلندا تعتبر شريكا مع استراليا في مجال المحاسبة، وقد اتبعت الاستراتيجية التالية للتوفيق مع المعايير المحاسبية الدولية:

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

- أ- بدأ المجلس الوطني للمحاسبة في عام 1996 م بإتباع سياسة توفيق كل معيار وطني مع كل معيار دولي مماثل.
- ب- في 2002 م قرر المجلس الوطني للتقرير المالي (مجلس حكومي) إلزام الشركات بمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من عام 2005 م.
- ج- اعتباراً من عام 2002 م كل مشروع معيار دولي يصدر عن المجلس الدولي، فإن المجلس الوطني يمرر نفس المشروع تحت الصفة الوطنية.
- د- عام 2004 م أصدر المجلس الوطني معياراً يمثل إرشادات تطبيقية تتبع عند تطبيق المعايير الدولية لأول مرة. وفي نفس الوقت أصدر المجلس الوطني قائمة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية، أو هي المعايير الدولية حرفياً مع إضافة فقرات معينة تناسب مع طبيعة البيئة الأسترالية أو النيوزلندية.
- اعتباراً من عام 2005 م فإن الشركات في كلتا الدولتين ملتزمة بالمعايير الوطنية التي تمثل المعايير الدولية¹⁸.

7- تجربة الدانمارك:

- أ- بدأت جمعية المحاسبين عام 1993 م باتباع سياسة التوفيق بين المعايير الوطنية المعايير الدولية بشكل تدريجي (معيار بعد آخر)
- ب- العمل على تقليل الاختلافات بين المعايير الدولية والمعايير الوطنية.
- ج- إصدار قانون المحاسبة عام 2002 م بعد التخلص من معظم الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية.
- د- إصدار تعميم من بورصة كوبنهاجن يشجع على التطبيق المبكر لمعايير المحاسبة الدولية.
- هـ- اعتباراً من 2005 م تلتزم الشركات المسجلة بالمعايير الوطنية المتوافقة مع المعايير الدولية. ومن الملاحظ أن عملية التحول إلى تطبيق المعايير قد تمت على مراحل مدروسة استغرقت أكثر من 10 سنوات استعد المحاسبون والمدققون والشركات والحكومة من هذه الفترة من أجل التأقلم مع المعايير¹⁹.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

8- التجربة اليابانية:

تتسم التجربة اليابانية في تعاملها مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي:

أ- الإبقاء على المعايير الوطنية.

ب- التأكيد على ضرورة التنسيق بين المعايير الدولية واليابانية.

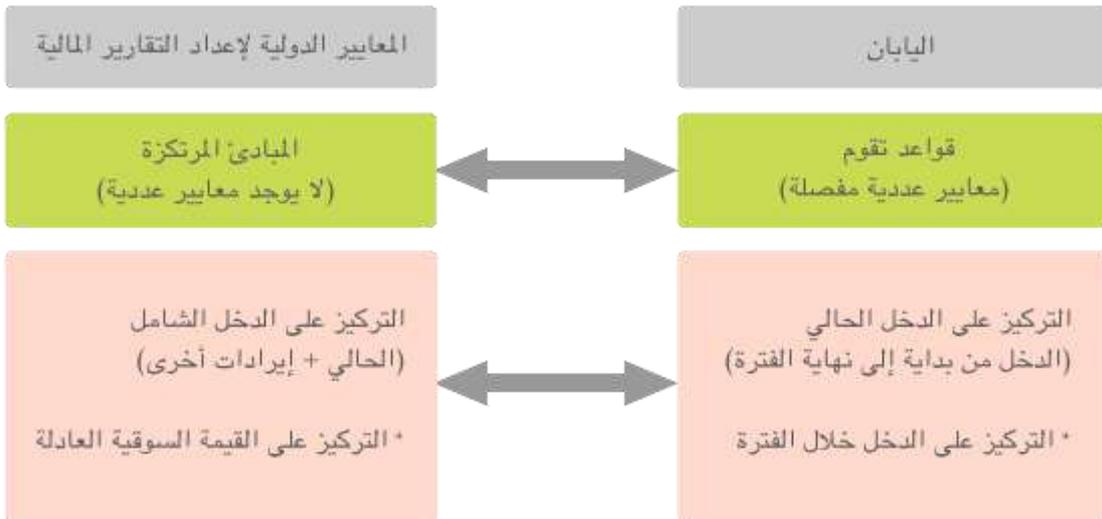
ج- ينصب التنسيق على الخصائص الاقتصادية المتشابهة ويفهم من ذلك أن التنسيق في المعايير لا يتناول المعايير المتعلقة بالأوضاع الاقتصادية المختلفة.

د- أن الاتجاه المستقبلي هو الإبقاء على المعايير الوطنية رغم جهود التوحيد²⁰.

يجري في اليابان حالياً تطوير مشروع الإصدار الياباني للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. وهذه هي محاولة للتخفيف على مدى التباين بين المعايير اليابانية الحالية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "النقية" عن طريق تحديث بعض الأحكام للاحتفاظ ببعض الممارسات المحاسبية اليابانية كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل رقم (03): الفروق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الدولية والمعايير اليابانية الحالية

الشكل ١ الفروق بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير اليابانية الحالية

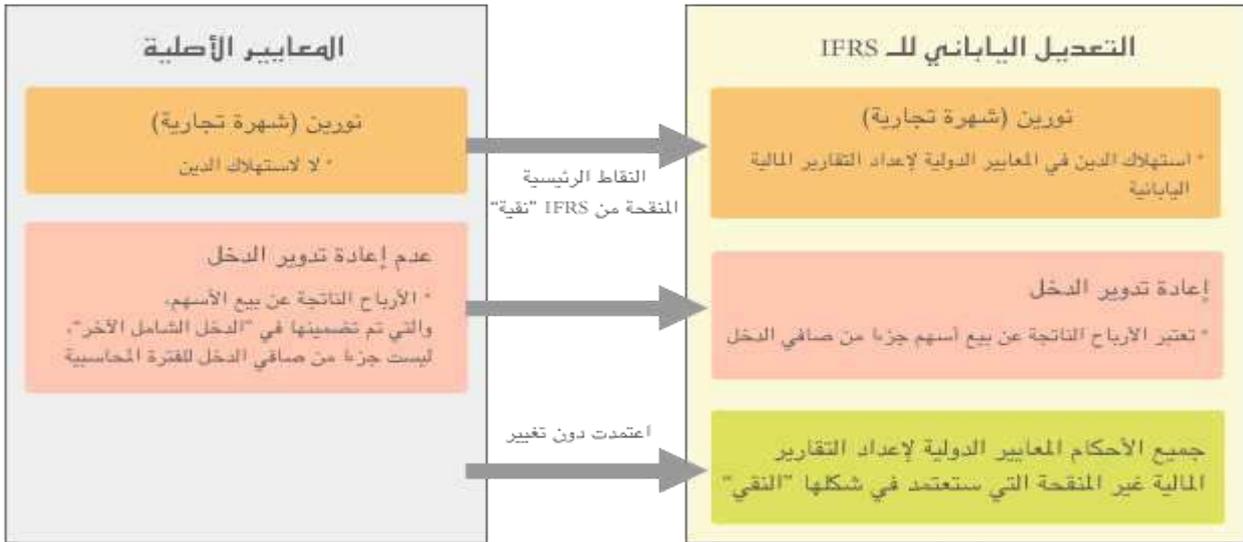


الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

رفضت المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أصلاً أي استثناءات للمعايير المستندة على المبادئ، ولكن هناك حالات من شأنها أن تؤدي إلى انقلاب الممارسات المقبولة على نطاق واسع. في اليابان، واحدة من هذه الوسائل هي تغطية استهلاك دين الأصول غير الملموسة التي تدعى نورين (شهرة تجارية)* المسودة اليابانية التي يجري حالياً الإعداد لها تحتفظ بهذه الممارسات المحاسبية، على الرغم من أنها غير موجودة في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الأصلية كما هو موضح في الشكل أدناه.

الشكل رقم (04): مشروع التعديلات اليابانية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

الشكل ٢ مشروع التعديلات اليابانية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS



المصدر: معلومات جمعها nippon.com استناداً إلى المعايير اليابانية المعدلة الدولية

(المعايير المحاسبية تضم IFRS وتعديلات ASB)، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة اليابان في يوليو/تموز ٢٠١٤.

nippon.com

وفي عام 2009 أصدر مجلس محاسبة الأعمال من وكالة الخدمات المالية اليابانية خارطة طريق بغية اعتماد إلزامي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية IFRS، وسوف يتصاعد الحماس على الأرجح من الآن فصاعداً. يبقى أن نرى فيما إذا كان سيتم دعوة الشركات اليابانية لاعتماد معايير التقارير المالية الدولية في شكلها النقي أو سيكون لديها الخيار في اختيار نسخة معدلة.

وهذا يتوقف إلى حد كبير على مدى المهارة التي يمكن للمفاوضين اليابانيين إبرازها في عرض قضيتهم على مجلس معايير المحاسبة الدولية. مهارات التفاوض لا تؤثر على معايير المحاسبة فقط، بطبيعة الحال، ولكن القواعد بكافة أنواعها. ما لم تحادل اليابان قضيتها بشكل أكثر إقناعاً، فإنها ستجد نفسها مضطرة

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version
للعمل مع القواعد التي تضعها وتضع شركاتها في وضع غير مؤات، بعض النظر عن السمات البارزة من منتجاتها وتقنياتها. ما لم تحصل على التقدير الذي تستحقه، فإن الشركات اليابانية ستجد صعوبة في المنافسة عالميا.

هناك منافسة لوضع القواعد في مجموعة واسعة من المجالات، وليس المعايير المحاسبية فقط. ومن الأمثلة ذات الصلة القلق بشأن سلامة الأغذية. في عصر الاستثمار بلا حدود، هذا النوع من القواعد التي تلعب به البلدان سوف يكون له تأثير ليس فقط على أداء الشركات الفردية ولكن على نمو الاقتصادات بأكملها. وكانت اليابان قد حققت نجاحا يذكر في وضع القواعد الدولية حتى الآن، ولكن براعة التفاوض ربما هي أهم المهارات المطلوبة اليوم لضمان نموها المستمر. يجب التفكير في الاستفادة أكثر من الموارد البشرية جنبا إلى التجربة الغنية التجارية الدولية لتقديم حجج اليابان في المحافل الدولية²¹.

الفصل الخامس: تجارب دولية مع التوافق المحاسبي الدولي

PDF Compressor Free Version

مراجع الفصل الخامس:

- 1 - Bernard Raffournier et autres, Op-Cit, P 83.
- 2 - صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011، ص 24.
- 3 - عبد الرحمن الحميد، عالمية معايير المحاسبة، صحيفة الاقتصادية الإلكترونية، العدد 5984، الأحد 14 ربيع الأول 1431 هـ. الموافق 28 فبراير 2010، www.aleqt.com، تاريخ الاطلاع: 14-10-2020.
- 4 - فرديريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 120-121.
- 5 - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية للشركات المتعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص: 48-50.
- 6 - نفسه، ص 53.
- 7 - إسماعيل رزقي، مرجع سابق، ص 42.
- 8 - فرديريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 97.
- 9 - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سابق، ص 134، 135.
- 10 - حسين القاضي وأمّون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سابق، ص 25.
- 11 - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 348.
- 12 - نفسه، ص 48-49.
- 13 - أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، مرجع سابق، ص 148، 149.
- 14 - نفسه، ص 149، 150.
- 15 - أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية والشركات متعددة الجنسيات، مرجع سابق، ص 348.
- 16 - نفسه، ص 48-50.
- 17 - فرديريك تشوي وآخرون، مرجع سابق، ص 97.
- 18 - التدريب على معايير المحاسبة المصرية والشهادات المهنية لخريجي كلية تجارة (ACCA-IFRS-CPA-CMA-CIA)، تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية، *EPG training for Cpa,Cma,Ifrs, Acca*، الرابط على الموقع الرسمي على فايسبوك: https://www.facebook.com/permalink.php?id=768438959840013&story_fbid=789072814443294، تاريخ الاطلاع: 14-12-2020.
- 19 - نفس المرجع.
- 20 - نفس المرجع.
- * - نورين (حرفيا: ستار المتجر أو شهرة المحل) هو الفرق بين السعر المدفوع لشراء شركة والقيمة السوقية لصافي أصول الشركة المستحوذ عليها. عندما يكون الثمن المدفوع هو الأعلى، يجب الإبلاغ عن قسط كرسوم نورين ويسدد بالتقسيم بشكل روتيني كل فترة محاسبة في غضون 20 عاما.
- 21 - ياناغاوا نوريتوكي، الشركات اليابانية الشابة تتسابق لتبني معايير المحاسبة الدولية، اليابان بالعربي، www.nippon.com، تاريخ الاطلاع: 14-12-2020.

إفصاحك المالي

□ المحاسبة في الدول النامية

Accounting in developing countries

- 1 - مداخل تطوير المحاسبة للدول النامية
- 2 - المشاكل المحاسبية الرئيسية في الدول النامية
- 3 - المحاسبة في الدول العربية
- 4 - الأطر المقترحة لتطوير النظم المحاسبية للدول
النامية

الفصل السادس: المحاسبة في الدول النامية

PDF Compressor Free Version

تمهيد الفصل السادس:

تبنت أكثر الدول النامية أنظمة محاسبية غربية لفترات طويلة: ولسوء الحظ، ففي العديد من الحالات، كانت مساهمة هذه الأنظمة في التنمية الاجتماعية والاقتصادية بالدول النامية تميل إلى أن تكون محدودة جدا. كما أن الشواهد تؤكد أن التقارير المالية المعدة في الدول النامية تحتاج للعديد من التحسينات حتى تستطيع أن تقدم ما يحتاجه المستخدمون من معلومات لضمان الفعالية في التشغيل، وتحسين عملية توزيع الموارد. إذ الوضع في الدول العربية لم يكن استثنائيا، حيث إن كفاءة وفاعلية الأنظمة المحاسبية بمعظم الدول العربية تعرضت للانتقادات وأن دورها في عملية اتخاذ القرارات والتنمية كان في الغالب محدود، إن الحاجة لتطوير الأنظمة المحاسبية بالعديد من الدول العربية تبدو واضحة وملحة ويبدو أن الاتجاه العام لتطوير المحاسبة بالدول العربية هو من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية، يحدث هذا دون التأكد من مدى ملائمة معايير المحاسبة الدولية للبيئة العربية.

ويناقش هذا الفصل بعض المداخل لتطوير المحاسبة في الدول النامية بشكل عام والدول العربية بشكل خاص، ويجب الإشارة هنا إلى أن العديد من كتاب المحاسبة مثل *Samuels and Oliga* و *Perera* (1985) انتقدوا تبني المعايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية دون إجراء التعديلات اللازمة لأخذ ظروف وبيئة هذه الدول في الاعتبار، بل أكثر من هذا يرى *Samuels and Oliga* أن تبني معايير المحاسبية الدولية من قبل الدول النامية قد لا تكون فقط غير ملائمة بل إنها من الممكن أن تكون ضارة.

الفصل السادس: المحاسبة في الدول النامية

PDF Compressor Free Version -1 مداخل تطوير المحاسبة للدول النامية:

1-1 مفهوم وخصائص الدول النامية *The concept and characteristics of developing countries*

لقد شهدت فترة ما بعد الحرب العالمية الثانية اهتمام العالم بمشكلة التنمية الاقتصادية وبالتالي بمشكلة التخلف وخاصة في الدول النامية، فقد بدأ الاهتمام والتركيز بتقسيم دول العالم إلى مجموعتين، عرفت الأولى بمجموعة الدول المتقدمة، بينما تمت تسمية الأخرى بعدة مسميات منها: "الدول المتأخرة" *Back Word countries*، "الدول النامية" *Developing countries*... الدول التي في طريقها للنمو "ودول العالم الثالث" *Third Word*... هذا مع ملاحظة أن تسمية المجموعة الثانية بالدول المتأخرة لم يلق قبولا من طرف الدول المعنية، وعليه فقد استخدمت المسميات الأخرى عوضا عنه.

عموما فإن كل تلك المسميات تعني مجموعة الدول التي تشترك في بعض المميزات والخصائص والتي تميزها عن غيرها من الدول المتقدمة. وقد لخص *Belkaoui* الخصائص والصفات الأساسية للدول النامية في ستة نقاط هي:

- أ- انخفاض مستويات المعيشة.
- ب- انخفاض مستويات الإنتاجية.
- ج- ارتفاع معدلات النمو السكاني.
- د- ارتفاع مستويات البطالة *Unemployment*.
- هـ- الاعتماد الكبير على الإنتاج الزراعي، أي نسبة كبيرة من الأيدي العاملة بما تعمل في القطاع الزراعي.

و- الاعتماد على العمالة الأجنبية (الدولية)، إلى درجة كبيرة ملحوظة¹.
وقد لوحظ من خلال استقرار الواقع التجريبي في إندونيسيا باعتبارها إحدى الدول النامية زيادة تأثير الشركات الأمريكية متعددة الجنسيات على الاقتصاد الإندونيسي إلى درجة أن برامج تدريس فروع علم المحاسبة المختلفة في الجامعة أصبحت تقوم أساسا على المضمون الأمريكي، كما يتبنى معهد المحاسبين المهنيين الإندونيسي قائمة معايير محاسبة ومراجعة تماثل في طبيعتها ومضمونها مع تلك المصدرة من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية.

ومعنى ذلك أن الأنظمة المحاسبية للعديد من الدول النامية قد تتكون امتدادا للأنظمة المحاسبية المستوردة من الدول المتقدمة، ومن ثم فإن هذه الدول لا يكون لديها أنظمة المعلومات الملائمة التي تعكس

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

احتياجاتها الفعلية والظروف البيئية السائدة فيها، وقد ترتب عن محاولة إصدار معايير دولية بدول الأخذ في الاعتبار الظروف البيئية للدول النامية -مشكلات أدت إلى الإضرار باقتصادياتها².

فقد لاحظ أحد الباحثين أن المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالعمليات التي تتم بالعملة الأجنبية المقترحة أو المصدرة من قبل كل من لجنة معايير المحاسبة المالية (...)، ولجنة البحث المحاسبي التابعة لجمعية المحاسبين الكندية (...)، ولجنة معايير المحاسبة البريطانية (...،) أنها لا تشجع الشركات الدولية على استثمار مواردها الاقتصادية في الدول النامية، حيث تدفعها هذه المعايير إلى تمويل عملياتها مع الفروع المنتشرة في الدول النامية، عن طريق الاقتراض المحلي، مما يجد من تدفق المال الأجنبي إلى الدول النامية، ومن ثم يضر بالتطور الاقتصادي في تلك الدول³.

أما فيما يتعلق بالأنظمة السياسية في الدول النامية فهي تختلف وتتنوع، فالقليل من هذه الدول يتمتع بحكومات ديمقراطية مستقرة والبعض لديه أنظمة الحزب الواحد، والبعض الآخر لديه حكومات سلطوية. وعلى خلاف ما هو موجود في الدول المتقدمة، فالمركزية "Centralization" هي السمة الأساسية لمعظم الدول النامية، وهذا ينعكس على تولى الحكومات مباشرة مسؤولية إدارة العديد من الوظائف والمهام الاقتصادية، منها على سبيل المثال تقديم وتوفير البنية التحتية الاقتصادية والخدمات الاجتماعية وإنتاج وتوزيع السلع والخدمات، وتخطيط وتنسيق الأنشطة الاقتصادية والنظم واللوائح، وتوجيه ومراقبة الأنشطة في القطاع الخاص وتحريك وإدارة الموارد⁴.

2-1 الأنظمة المحاسبية للدول النامية:

إن النظم المحاسبية المطبقة بمعظم الدول النامية هي إلى حد كبير منقولة من الدول المستعمرة، فحيث أن النظم المحاسبية للدول المتقدمة يمكن أن تصنف بشكل واسع إلى أنظمة أنجلوساكسونية وأنظمة فرنكوفونية، فإن هذا ينطبق بالمثل على الأنظمة المحاسبية الموروثة بمعظم الدول النامية، والإشكالية المطروحة أن هذه الدول تبنت تلك الأنظمة دون دراسة ما إذا كانت هي الأفضل أم لا، وهي بذلك مستمرة في تبني إحدى المداخل التأطيرية على الرغم من حقيقة تباين دور المحاسبة وهدفها بين الدول النامية والدول المتطورة، ولقد بينت أدبيات المحاسبة أنه على الرغم من الحاجة العاجلة لخدمات المحاسبة في الدول النامية فإن هناك ضعفا واضحا داخل العديد من هذه الدول فيما يتعلق بإدراك الدور المهم والمتوقع للمحاسبة في عمليات التنمية الاقتصادية على المستويين الكلي والجزئي، وأن المحاسبة بالدول النامية تفتقر وبشكل ملحوظ للبنية الأساسية لها والمتمثلة في التنظيم المحاسبي الملائم والذي يوفر مرجعية للمحاسبين ويعزز من

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

PDF Compressor Free Version
موثوقية ودقة وموضوعية مخرجات النظام المحاسبي بهذه الدول، هذا الوضع يبدو أنه انعكس سلباً على جودة وفائدة المعلومات المحاسبية، وبالتالي على دورها في عمليات التنمية الاقتصادية بالدول النامية⁵. إن مهنة المحاسبة في الدول النامية ليست متطورة بشكل كافٍ أو كبير بقدر يجعلها قادرة على تبني إصدار معايير محاسبية محلية، كما أن بعض الحكومات لا تعطي الاهتمام الكافي لإصدار مثل هذه المعايير، ولا تخصص لها جزءاً كافياً من مواردها الشحيحة، وبهذا فالمعايير الدولية قد تكوّن مناسبة لكل من:

- مستخدمي القوائم المالية؛

- معدي القوائم المالية والذين يبحثون عن التوجيهات الخاصة بأنسب طرق المحاسبة؛

- المدققين عند تقييم الإجراءات المحاسبية المتبعة⁶.

1-3 مداخل تطوير المحاسبة بالدول النامية:

إذا أخذنا في الاعتبار مشكلة الموارد المحدودة وانعدام الخبرات وضعف المحاسبة المهنية بمعظم الدول العربية، فإن تطوير أنظمة محاسبة بها لا يمكن أن تكون مهمة سهلة، وفي محاولة لمساعدة الدول النامية في تحسين وتطوير أنظمتها المحاسبية، اقترحت طرق مختلفة من قبل علماء المحاسبة مثل *Scott (1968)*، *Enthoen (1983)*، *Perera (1989)*، *Wallace & Brsiton (1993)*.

فعلى سبيل المثال يرى *Scott* أن الدول النامية يجب أن تحذو حذو المملكة المتحدة والولايات المتحدة في تبني نظم محاسبية مرنة. أيضاً يجادل *Enthoen* بأن الدول النامية، خاصة المستعمرات البريطانية القديمة، يمكن أن تستفيد من التجربة البريطانية في مجالات المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف، والمحاسبة الحكومية. في حين يرى *Cairns* أن تبين المعايير الدولية للمحاسبة من قبل الدول النامية يعتبر مدخلاً بديلاً لتطوير أنظمتها المحاسبية، وذلك بسبب عدم امتلاكها للموارد اللازمة لتطوير أنظمة خاصة بها.

وكما ذكر في وقت سابق، فإن العديد من الكُتاب (ومثال على ذلك: *Perera 1985*، *Samuels 1982*، *Olga 1982*، *Briston 1978*، *Wallace 1993*) انتقدوا تبني أنظمة المحاسبة للدول المتطورة ومعايير المحاسبة الدولية من قبل الدول النامية لأسباب متنوعة. على سبيل المثال حذر *Briston* الدول النامية من استخدام أنظمة المحاسبة للولايات المتحدة والمملكة المتحدة وحثها على تطوير أنظمتها المحاسبية. كما

الفصل السادس: المحاسبة في الدول النامية

PDF Compressor Free Version
صرح بأن الدول النامية يجب أن تبني أنظمتها المحاسبية المحلية الملائمة قبل أن التأثير المعاكس لأنظمة الولايات المتحدة / المملكة المتحدة إلى حال غير قابلة للتراجع.

ويقول *Perera* أيضا: "إن الدليل المتوفر يؤكد أن معايير لجنة المحاسبة الدولية لم تكن قادرة على إحداث أي تأثيرات هامة على الممارسات المحاسبية بالدول النامية. المعايير الدولية للمحاسبة أن تتوقع بأن تكون ناجحة خصوصا في الدول النامية لسببين رئيسيين هما:

(أ) أن هذه المعايير مبنية على التجارب التي هي مختلفة كلياً عن تلك الموجودة في الدول النامية،
(ب) ندرة المعايير الملائمة هي فقط إحدى عدة مشاكل في مجال المحاسبة في الدول النامية، منها على سبيل المثال، ضعف أنظمة المحاسبة الإدارية والمالية في الشركات، والمعرفة المحاسبية غير الكاملة بالمستخدمين الأساسيين للمعلومات المحاسبية، والرقابة المهنية ضعيفة، والعجز في التعليم والبحث كل هذا هو مجرد جزء من تلك المشاكل. في حين ذهب آخرون إلى أبعد من ذلك حيث قال *Samuels and Oliga* أن تبني معايير المحاسبة الدولية من قبل الدول النامية قد يضر أكثر مما يفيد *may do more harm than good*.

ومن ناحية أخرى حدد *Wallace and Brsiton* ثلاثة مداخل ممكنة لتطوير وتحسين التركيبة المحاسبية بالدول النامية هي: مدخل التبعية، مدخل الاعتماد الذاتي، ومدخل الاعتماد الذاتي مع المساعدة الخارجية.

أ- مدخل التبعية: تعتبر الدول النامية امتداداً للدول المتطورة. وبالتالي، كل أنظمتها الإدارية والمالية والوظيفية والتقنية بالإضافة إلى أنظمة المحاسبة بالكامل (التي تشمل السلطة التنظيمية والمبادئ المحاسبية والمهنة والتدريب والتعليم) يمكن أن تزرع *transplanted* من قبل الدول المتطورة. وعلى الرغم من حقيقة أن هذا المدخل انتقد لأسباب عديدة، فإن أكثر الدول النامية تتبنى هذا المدخل *Briston*. إن المناقشة السابقة تشير إلى أن الدول العربية ليست استثناء، حيث إن كل التركيبة المحاسبية في معظم الدول العربية، ومن ضمن ذلك المبادئ المحاسبية والإجراءات وإعداد التقارير والمهنة المحاسبية والتعليم المحاسبي، تبين أنها تم زرعها من قبل العالم الغربي، وبشكل خاص من جانب المملكة المتحدة وفرنسا. إن صلاحية تطبيق هذا المدخل في الدول النامية أمر مشكوك فيه حيث بينت تجربة العديد من الدول العربية التي تبنت هذا المدخل

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

مثل ليبيا والسودان والعديد من دول الخليج، أن مخرجات أنظمة المحاسبة الحالية في معظم الشركات بهذه الدول ذات فائدة ودور محدود في عملية التنمية.

ب- مدخل الاعتماد الذاتي: تحت هذا المدخل فإن الدول النامية قد تطور أنظمتها على أساس احتياجاتها الاقتصادية والاجتماعية ومحيطها البيئي دون الاستفادة من تجارب الآخرين. على أية حال، فإذا ما أخذنا في الحسبان الواضح في الخبرة والمؤهلات والموارد في معظم الدول النامية، فإن هذا المدخل نادرا ما يتبنى ولا يمكن أن يوصى به.

ج- مدخل الاعتماد الذاتي مع المساعدة الخارجية: ويقوم هذا المدخل، على أن الدول يمكن أن تطور أنظمتها المحاسبية من خلال الاستفادة من تجارب الآخرين، من خلال تكييف هذه التجارب لتناسب واحتياجاتها وبيئاتها.

ونظرا لاعتبارات مختلفة منها؛ أن تطور أنظمة المحاسبة مرتبط إلى حد كبير ببيئتها، كذلك النقص الحاد في الموارد الضرورية لتطوير نظام محاسبة في الدول النامية بشكل عام، فإن مدخل الاعتماد الذاتي مع المساعدة الخارجية، يبدو الأنسب والأكثر فعالية. على أية حال، فاختيار هذا المدخل يثير تساؤلا آخر حول المصدر الملائم للمساعدة الخارجية. والحق أن دولاً ذات أنظمة محاسبة فعالة وبيئة مشاهمة يتوقع أن تكون مصدرا مفيدا للمساعدة⁷.

2- المشاكل المحاسبية الرئيسية في الدول النامية:

في محاولة للربط بين المشاكل الرئيسية في الدول النامية ودور التقارير المحاسبية في تقديم معلومات ملائمة ومهمة لفهم هذه المشاكل اقترح *Samuels* الجدول التالي الذي يبين المشاكل الرئيسية في الدول النامية ونماذج للتقارير المحاسبية التي تساعد في حلها وهناك من يرى مثل *Walker* أن العديد من الفوائد الاجتماعية يمكن الحصول عليها من الإفصاح عن المعلومات للعامة منها مشاركة أفضل في المخاطر، وتعزيز قرارات الاستثمار والإنتاج وتقليل تكاليف إنتاج المعلومات الخاصة وإدارة أفضل لاتخاذ القرارات.

The social benefits which could be obtained from improved public information: better risk sharing, enhanced real production/investment decision, lessened private information production cost, better management decision-making cost!

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

الجدول رقم (2): المشاكل الرئيسية في الدول النامية وتمادج القوائم المحاسبية.

المشاكل	التقارير والقوائم المحاسبية الملائمة
النمو الاقتصادي	أ- حساب الأرباح والخسائر ب- الميزانية العمومية (بالملاحظات) على أساس التضخم المعدل.
مشكلة البطالة	تقرير العمالة (الاستخدام)
ميزان المدفوعات	قائمة الصفقات بالعملة الأجنبية.
توزيع الثروة والتدخل	أ- قائمة القيمة المضافة. ب- تحليل المساهمين.
مستوى التكنولوجيا	تقرير التعليم والتدريب.
عدم التوازن بين الأقاليم	أ- قوائم تدفق الأموال الإقليمية على مستوى الإقليم. ب- التوزيع الإقليمي للأصول.
الأمن والسلامة	تقرير العمالة والاستخدام
أثر البيئة	تقرير خاص.
التلاعب والفساد	تقرير المراجعة.

وبالتالي فإن الشركات من أجل الوفاء بالتزاماتها يجب عليها الإفصاح عن معلومات مفيدة حول العديد من هذه المجالات مثل العمالة والمجتمع والسكان المحليين بشكل عام، وقد أكد على هذا *Tower* الذي فسر وفاء التقارير المالية بالتزاماتها للمحاسبة تجاه العامة على أن مسؤولية أي وحدة اقتصادية هي توصيل المعلومات للمجموعات صاحبة المصالح بالشركة *Stakeholder* نتيجة الإدراك السائد بين المجموعة بالالتزام بالحسبة، وهذا يشتمل على تقديم حسابات ذات طبيعة مالية وغير مالية. أما البيانات المطلوب توصيلها فتعتمد على الاحتياجات المتغيرة والمتوقعة للمجتمع. إن الطبيعة الديناميكية لعملية الاتصال تحتاج إلى أن يتم حمايتها من خلال عملية الديمقراطية للمؤسسات. وبما أن قوى السوق لا يمكن الاعتماد عليها في تقييم مدى القيام بهذه المسؤوليات الاجتماعية، فإن التنظيم المحاسبي اعتبر أداة مهمة للحصول على هذه الوسائل.

ويبدو أن هذا يدعم الاقتراح بأن المدخل القانوني للتنظيم المحاسبي هو المدخل الأكثر ملاءمة للدول النامية في بناء أنظمتها المحاسبية، وأن القول بأن التقارير المالية بالدول النامية يجب أن توجه لتقديم

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

المعلومات المطلوبة لكل من المجالات الاقتصادية والاجتماعية يقع على نفس الخط مع اهداف التقارير في ظل محاسبة المسؤولية والمسؤولية الاجتماعية *Corporate social responsibility and accountability*⁸.

3- المحاسبة في الدول العربية:

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكلًا متكاملًا من المعايير، إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كان عاملاً حيويًا وراء الطلب على معايير المحاسبة. وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير⁹.

3-1 المحاسبة في المملكة العربية السعودية:

إن التتبع التاريخي للتطور المحاسبي في المملكة العربية السعودية يعكس بشكل ملحوظ العلاقة الوطيدة بين التطورات الاقتصادية والاجتماعية التي شهدتها المملكة والتطورات المحاسبية المتميزة بها. فبالرغم من أن السعودية لم تخضع للاستعمار المباشر من قبل الدول الغربية إلا أنها مثلها مثل الدول العربية الأخرى عاشت خلال النصف الأول من القرن العشرين في ظروف اقتصادية وسياسية واجتماعية صعبة وغير مستقرة، فلم توجد في تلك الفترة أية موارد أو نشاطات اقتصادية أو صناعية تذكر وكذلك المستوى العام للتعليم كان منخفضًا.

لقد انعكست آثار هذه الظروف على كل المجالات الاقتصادية والاجتماعية والتعليمية، فعلى سبيل المثال ارتفعت نسبة الأمية ولم يكن يوجد بالمملكة في تلك الفترة إلا أعداد بسيطة جدا من حاملي المؤهلات الجامعية في كل المجالات. المحاسبة لم تكن استثناء، فنتيجة لهذه الظروف الصعبة لم يكن من المتوقع أن تكون ممارسات محاسبية متطورة كما أنه من المتوقع ألا يكون هناك وعي كاف في تلك الفترة بأهمية المحاسبة ودورها في عملية التنمية. ومع توحيد الجزيرة العربية وبداية تحسن الوضع الاقتصادي في النصف الثاني من القرن العشرين نتيجة للاكتشافات النفطية، أصبح هناك استقرار سياسي وتطورات اقتصادية وتعليمية ملحوظة. هذه التطورات ألزمت المحاسبة بالتطور لتعكس الظروف البيئية الجديدة.

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

ويمكن أن ترجع بدايات هذا التنظيم المحاسبي بالمملكة إلى عام 1930 حيث تم إصدار النظام التجاري الذي نص في بعض أحكامه على تنظيم مسك الدفاتر التجارية وإثبات العمليات المالية، ثم لحقه قانون الشركات الصادر بتاريخ 1965 الذي ألزم الشركات بإعداد قوائم مالية ومراجعتها من قبل محاسب قانوني مرخص كما تعرض القانون لبعض قواعد تعيين المحاسب القانوني وتحديد مسؤولياته. وفي عام 1968 صدر القرار رقم 422 عن وزارة التجارة الذي يحدد بعض الشروط الواجب توفرها في من يرخص له ممارسة عمل مراجعة الحسابات وقد ظل هذا القرار ساري المفعول حتى عام 1974.

ويمكن القول أن التطور المحاسبي لهذه الفترة انحصر في مجموعة القرارات والقوانين التي تمس بشكل مباشر بعض الممارسات المحاسبية دون أن يكون هناك وجود لأية تنظيم محاسبي معتمد أو متفق عليه يحدد وينظم عمل المحاسبين والمراجعين بالمملكة، كما أنه حتى ذلك الوقت لم توجد أية منظمة أو هيئة اعتبارية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة والمحاسبين.

في عام 1974 تم إصدار أو لنظام للمحاسبين القانونيين في المملكة حيث كان بمثابة اللبنة الأولى لبيان التنظيم المحاسبي في المملكة والذي أوجد اللجنة العليا للمحاسبة القانونية وأوكل لها مهمة الإشراف على مهنة المحاسبة وتنظيمها، إلا أن نجاحاتها في هذا المجال يبدو أنها كانت محدودة. ومع زيادة النشاط الاقتصادي وظهور العديد من الشركات التجارية والصناعية، ازداد الإدراك والوعي بأهمية المحاسبة وضرورة تطورها لتواكب الاحتياجات الجديدة للبيئة السعودية. وكاستجابة لهذه التداخيات عملت عدة جهات أكاديمية ومهنية على تطوير وتنظيم المحاسبة بالمملكة. ففي عام 1981 عقدت جامعة سعود سلسلة من الندوات حول السبل لتطوير المحاسبة بالمملكة ودراسة الوضع المهني لها، كما أصدرت الجامعة موافقتها على إنشاء جمعية المحاسبة السعودية التي تهتم بتنمية الفكر المحاسبي من خلال إتاحة المجال لتبادل الأفكار والآراء العلمية، وإجراء الدراسات اللازمة.

لقد تم في المملكة دراسة ثلاثة بدائل رئيسية لغرض وضع تنظيم محاسبي متكامل. أول هذه البدائل هو تبني معايير محاسبية لدول متقدمة (أمريكا وبريطانية). وثانيها هو إقرار معايير وإرشادات معايير المحاسبة الدولية. أما البديل الثالث يقوم على الاستعانة بالمعايير المحاسبية المعمول بها ببعض الدول كأساس لوضع معايير المحاسبة والمراجعة بالمملكة. لقد تبنت المملكة البديل الثالث إدراكا منها بخصوصية البيئة المحلية السعودية التي تتطلب وضع معايير محاسبية تراعي البيئة السعودية واحتياجاتها.

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

وفي عام 1986، ولغرض زيادة التنظيم المحاسبي بالمملكة أصدرت وزارة التجارة قرارها رقم 692 ليقضي باعتماد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام كمرجع يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم للعمل في المملكة، إلى أن تم صدور القرار الوزاري رقم 852 لسنة 1990 الذي ينص على الالتزام بأهداف ومفاهيم المحاسبة والمراجعة عند إعداد ومراجعة القوائم المالية للمنشأة. وفي سنة 1992 صدر المرسوم الملكي رقم (م/12) ليلغي نظام المحاسبين القانونيين الصادر في عام 1974، وتم إصدار قانون جديد للمحاسبين القانونيين نص في مادته التاسعة عشرة على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين والتي أسند لها مهمة تطوير والنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة، علما بأن هذه الهيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة. ومن أهم المهام التي أسندت لهذه الهيئة هي:

- 1- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة بالمملكة.
 - 2- وضع الضوابط اللازمة لامتحان الزمالة في المحاسبة.
 - 3- الرقابة على تطبيق معايير المحاسبة والمراجعة من قبل المحاسبين القانونيين.
- وفي ضوء ذلك شكلت الهيئة لجنة معايير المحاسبة لتتولى إعداد وتطوير معايير المحاسبة التي يتعين على المنشآت - على اختلاف أشكالها النظامية أو نشاطاتها- الالتزام بها عند إعداد قوائمها المالية، وعلى اللجنة أن تأخذ في الاعتبار تجارب الجهات المهنية الرائدة ورأي ذوي الاهتمام والاختصاص. ويمكن القول أن اللجنة نجحت بالفعل في إصدار ستة عشر معيارا محاسبيا سعوديا، تغطي معظم المجالات المحاسبية.

ينتقد البعض مشروع وضع معايير محاسبية سعودية ويصفه بأنه مضيعة للوقت والجهد على أساس أن المملكة يجب أن تتبنى معايير المحاسبة الدولية خاصة وأنها تسعى للدخول في المنظمات الدولية مثل منظمة التجارة العالمية والتي تلزم الدول الأعضاء بتطبيقات محاسبية محددة. في الواقع إن هذا الرأي غير دقيق لاعتبارات من بينها أن المحاسبة مرتبطة ارتباطا وثيقا بالبيئة التي تعمل بها، هذا من ناحية، ومن ناحية أخرى أن الدول الأعضاء حاليا بمنظمة التجارة العالمية لم تُجبر على الاستغناء عن معاييرها المحاسبية. لقد ظلت هذه الدول محتفظة بمعاييرها المحاسبية مع أجراءها لبعض التعديلات حتى تفي بمتطلبات منظمة التجارة الدولية. أن التجربة السعودية فيما يتعلق بالتنظيم المحاسبي ووضع المعايير المحاسبية تبدو أنها محاولة مدروسة تراعي خصوصية الاحتياجات البيئية بالمملكة.

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه من خلال التطور التاريخي للمحاسبة بالمملكة يبدو أن المملكة لم تتبنى أية معايير محاسبية جاهزة، ولكنها تبنت المدخل المهني في تطوير وتنظيم النظام المحاسبي منذ المراحل الأولى لتطوير المحاسبة بالمملكة. فبالرغم من أن القوانين والقرارات كان لها الدور الأسبق في تنظيم وتطوير المحاسبة بالمملكة إلا أنها لم تتدخل في تفاصيل هذا التنظيم لوضع وتحديد المعايير والطرق المحاسبية واجبة الاتباع. كما أن مهمة وضع المعايير أسندت للجنة معايير المحاسبة بالمملكة وهي لجنة مهنية.

من هنا يمكن القول أن تبني المدخل المهني للتنظيم المحاسبي بالمملكة هو نتاج للتأثير العميق للمحاسبة الانجلوساكسونية على المحاسبة والمحاسبين في السعودية وذلك من خلال الشركات الأجنبية العاملة في السعودية والتي غالبا ما تكون شركات أمريكية أو بريطانية، كذلك الأمر بالنسبة للتعليم المحاسبي حيث غالبا ما تكون المملكة المتحدة والولايات المتحدة هي المحطة الرئيسية للطلبة السعوديين الدارسين في مجال المحاسبة في الخارج. من هنا يظل ملائمة المدخل المهني للتنظيم المحاسبي للعوامل البيئية السائدة في المملكة محل تساؤل¹⁰.

2-3 جمهورية مصر العربية:

في جمهورية مصر العربية، تم تبني معايير المحاسبة الدولية عام 1997 بموجب القرار الوزاري رقم 503 لسنة 1997 الذي ألزم المؤسسات المقيدة في السوق المصرية بتطبيق معايير المحاسبة المصرية (المقابلة لمعايير المحاسبة الدولية)، هذه المؤسسات بعضها يتبع قطاع الأعمال العام، والبعض الآخر يعتبر مؤسسات خاصة، إما أنها مؤسسه وفقا للقانون 159 لسنة 1981، أو أنها كانت وحدات قطاع أعمال عام وتحولت أغلب ملكيتها إلى القطاع الخاص وبالتالي تم توفيق أوضاعها طبقا للقانون 159 لسنة 1981. المؤسسات التابعة لقطاع الأعمال العام لها بنية نظامية وقانونية تختلف نسبيا عن البيئة القانونية النظامية التي تحكم المؤسسات المساهمة التابعة للقطاع الخاص، كما أن المجموعة الأولى من المؤسسات يراجع قوائمها المالية الجهاز المركزي للمحاسبات، أما المجموعة الثانية فيراجع قوائمها المالية مكاتب مراجعه مستقلة. على هذا الأساس فإنه من المتوقع إن تختلف دوافع إعداد ومراجعة القوائم المالية في كل مجموعة، وتختلف تبعاً لذلك جودة التقارير المالية بين المجموعتين برغم إن الالتزام بمعايير المحاسبة المصرية واحد¹¹.

ونظراً لأن القصد من إصدار المعايير المصرية للمحاسبة والمراجعة التي تم إصدارها من قبل هو إرساء قواعد محددة لكيفية تناول معالجات التطبيقات المحاسبية وما يرتبط بها من أعمال المراجعة وفحص الحسابات.

الفصل السادس: المحاسبة في الدول النامية

PDF Compressor Free Version

3-3 المحاسبة في لبنان:

لبنان لم تكن أوفر حظا من باقي الدول العربية، لقد رزحت هذه الدولة ولقرون طويلة تحت الحكم العثماني الذي قسم المنطقة إلى جزأين رئيسيين هما ولاية جبل لبنان وولاية بيروت ودمشق، خلال هذه الفترة عاش اللبنانيون في فقر وجهل حيث ارتفعت نسبة الأمية إلى أعلى مستوياتها، كما أن طبيعة الأنشطة الاقتصادية كانت تتمثل في الزراعة وبعض الشركات الصغيرة التي يغلب عليها طابع الملكية الفردية، في ظل هذه الظروف كانت المعرفة المحاسبية محدودة وبالتالي كانت الممارسات المحاسبية بسيطة وبدائية مقتصرة على مسك الدفاتر.

وبعد انهيار الدولة العثمانية خضعت لبنان تحت برائن الاستعمار الفرنسي هذا الاستعمار الذي غزا لبنان عسكريا وحاول بكل الوسائل غزو لبنان ثقافيا، من حيث إنشاء المدارس الفرنسية وتعليم اللغة الفرنسية بالإضافة إلى جلب القوانين والأنظمة الفرنسية لتطبق في لبنان، لقد ساهمت القوانين الفرنسية في كثير من المجالات على ممارسات وطرق محاسبية معينة.

فقبل 1983 لم يوجد في لبنان أي نوع من التنظيم المحاسبي حيث كان مطلوب من الشركات إعداد قوائمها المالية وفق المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما للدول المتطورة دون تحديد لأي نوع من الدول المتطورة.

وفي عام 1981 أدركت الحكومة اللبنانية ضرورة وجود تنظيم محاسبي يحكم الممارسات المحاسبية في لبنان ولتحقيق ذلك لجأت الحكومة اللبنانية إلى فرنسا للحصول على المساعدة. وعلى اعتبار أن لبنان مستعمرة فرنسية سابقة وقد جاءت الاستشارة بضرورة تبني النظام المحاسبي الموحد الفرنسي مع مساعدة مالية قدرها 500000 فرنك فرنسي لتبني النظام المحاسبي الموحد. وبالفعل سن القانون Decree رقم 4665 بتاريخ 1981 ليضع النظام المحاسبي الموحد الذي يجب أن يتبنى من قبل الشركات اللبنانية المملوكة للمساهمين *shares* اعتبارا من سنة 1983 وخلال 1985 يتم تبنيه من كل الأنواع الأخرى من الشركات بلبنان هذا النظام أسس على النظام المحاسبي الفرنسي.

إن دور المحاسبة المهنية اللبنانية في تطوير وتنظيم المحاسبة والمراجعة والممارسات المحاسبية بشكل عام يبدو محدودا جدا حيث لم تنجح هذه المنظمات المهنية في وضع معايير محاسبية محلية وإيجاد تنظيم محاسبي متكامل في لبنان وكذلك في تطوير مهنة المراجعة، مما ساهم في تفشي الفساد والتزوير.

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

PDF Compressor Free Version
لقد بين الأدب المحاسبي أن تبني النظام المحاسبي الموحد الفرنسي لم يراع الاختلافات البيئية بين لبنان وفرنسا، لقد تبين عدم قدرة المستخدمين اللبنانيين والذين هم بطبيعتهم أقل تعلما محاسبيا وصغرا للوحدات الاقتصادية من نظرائهم الفرنسيين على فهم القوائم المالية المعدة بناء على النظام المحاسبي الموحد الحالي. وقد اقترح هذا الاختلاف كأحد الأسباب الرئيسية التي تقف وراء إخفاق القوائم المالية - مخرجات النظام المحاسبي الموحد- في نيل قبول المستخدمين ومن ثم التأثير على قراراتهم باستثناء تلبية الاحتياجات الضريبية. وشعورا بأهمية تحديث النظام المحاسبي وتفعيل دوره في لبنان صرح فريد جبران (ديسمبر 2004)، نقيب خبراء المحاسبة اللبنانيين، بضرورة توجيه الاهتمام إلى مهنة المحاسبة وأصول ممارستها في لبنان وتطوير قوانين محاسبية جديدة تحاكي الأنظمة العالمية.

4-3 المحاسبة في الجزائر:

تماشيا مع الانفتاح الاقتصادي العالمي الذي باشرته الجزائر وسعيها لاستقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد عمد المشرع الجزائري إلى تبني معايير المحاسبة الدولية من خلال: (القانون رقم 07-11 المؤرخ في 25 نوفمبر 2007 المتضمن النظام المحاسبي المالي والمرسوم التنفيذي رقم 08-156 بتاريخ 26 ماي 2008 وقرار المؤرخ في 26 يوليو 2008) وكل ذلك من أجل تحقيق توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية وبالتالي درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمي.

وفي إطار الإصلاح المحاسبي الذي سعت إليه الجزائر، نتيجة انتقال الاقتصاد الجزائري من اقتصاد اشتراكي إلى اقتصاد السوق، وضغوطات الهيئات الدولية (صندوق النقد الدولي، البنك الدولي، المنظمة العالمية للتجارة) قصد الالتزام بمعايير المحاسبة الدولية، كذلك عدم ملائمة المخطط المحاسبي الوطني مع احتياجات المؤسسات الأجنبية القائمة بالجزائر، ضف إلى ذلك إفرزات العولمة التي تقتضي تغييرات جذرية في الميدان المحاسبي، وأخيرا محاولة جلب المستثمر الأجنبي من خلال تدويل الإجراءات والمعاملات المالية والمحاسبية لوقايته من مشاكل اختلاف النظم المحاسبية.12

لأجل كل ما سبق، ولأنه لا يمكن إحداث إصلاح محاسبي دون أن يمس هذا الإصلاح المهنيين وقانون تنظيم المهنة، فقد صدر القانون رقم 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

وقد منح هذا القانون صلاحيات أوسع للسلطات العمومية من خلال استعادة وزارة المالية صلاحيات تنظيم الوظيفة وممارسة الوصاية عليها، حيث حاول هذا القانون ادخال مراقبة النوعية المهنية والتقنية لعمل الخبراء المحاسبين والمحافظين المحاسبين والمحاسبين المعتمدين والتي تمارسها وزارة المالية، كما ينص على جملة من الشروط الواجب توفرها لممارسة المهن السابقة، على أن تتكفل الوزارة بتكوين هؤلاء الخبراء رفقة وزارة التكوين المهني.

وقد هدف هذا القانون أيضا إلى الجمع في تنظيم واحد للأصناف المهنية التي تختلف في مهامها ومصالحها¹³، ومن أهم ما جاء به هذا القانون إعادة تشكيل الهيئات المشرفة على مهنة المراجعة، فعلى مستوى المجلس الوطني للمحاسبة نص على إنشاء مجلس وطني للمحاسبة تحت سلطة الوزير المكلف بالمالية¹⁴، كما حدد تشكيلته ومهامه ولجانه لاحقا¹⁵.

كما تضمن القانون الفصل بين المهن الثلاثة بإنشاء ثلاثة مجالس وطنية لها علاقة مباشرة بالمجلس الوطني للمحاسبة والمتمثلة في:

- المصنف الوطني للخبراء المحاسبين *l'ordre national des experts comptable*
- الغرفة الوطنية لمحافظي الحسابات *la chambre national de CNC*
- المنظمة الوطنية للمحاسبين المعتمدين *l'organisation national des comptable Agrées*

4- الأطر المقترحة لتطوير النظم المحاسبية للدول النامية

4-1 منافع التوحيد المحاسبي للدول النامية:

يحقق التوحيد المحاسبي للدول النامية منافع عديدة أهمها:

أ- تحقق المعايير الموحدة الرصينة الفائدة للبلدان النامية بشكل أكبر من معاييرها الوطنية التي لا تصل إلى مستوى رصانة الأولى؛

ب- يؤدي التوحيد إلى اختصار الزمن والكلف والجهود للدول النامية في الوصول إلى النتيجة التي وصلتها الدول المتقدمة التي أنجزت المعايير الدولية؛

الفصل السادس: المحاسبة والدول النامية

ج- تكون الدول النامية على دراية بالمعايير والطرق والإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها الشركات الدولية وفروعها العاملة في تلك الدول، وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساسها كما يزيد ذلك من إمكانية المقارنة تدفق الاستثمارات وانسيابيتها؛

د- توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة عندما تطلب من أكثر من طرف وفق لمتطلبات قانونية¹⁶.

2-4 الإطار المقترح للربط بين التعليم المحاسبي الأكاديمي والخبرات الميدانية ومتطلبات سوق العمل في الدول العربية:

يتمثل الإطار المقترح في الالتزام *Compliance* بمعايير الاتحاد الدولي للمحاسبين، وبالتالي مداخل التطوير ستكون من خلال تبني برنامج التعليم المحاسبي الذي تنظمه ستة معايير تعليمية دولية، صدرت دفعة واحدة في سنة 2003م، وهي:

IES1 متطلبات الدخول في برنامج تعليم المحاسبة المهنية *Entry Requirements to A Program*
؛ *Of Professional Accounting Education*

IES2 محتوى برامج تعليم المحاسبة المهنية *Content Of Professional Accounting Education*
؛ *Program*

IES3 المهارات المهنية *Professional Skills*؛

IES4 القيم والأخلاق والسلوك المهني *Ethics*، *Professional Values*، *and Attitude*؛

IES5 متطلبات الخبرة العملية *Practical Experience Requirements*؛

IES6 تقويم الكفاءة والقدرات المهنية *Capabilities and assessment of professional*
competence.

وفي عام 2004 أصدر مجلس معايير التعليم المحاسبي *IES7* التطوير المهني المستمر وفي عام 2006 أصدر المجلس معيار التعليم الدولي *IES8* متطلبات الكفاءة لمحتري التدقيق¹⁷.

الفصل السادس: المحاسبة في الدول النامية

PDF Compressor Free Version

مراجع الفصل الخامس:

- 1- محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 116-117.
- 2 - محمد عباس بدوي، الأميرة إبراهيم عثمان، مرجع سابق، ص 172.
- 3 - نفس المرجع، ص 172-173.
- 4 - محمد المبروك أبو زيد، مرجع سابق، ص 118.
- 5- نفسه، ص 144.
- 6- بلقاسم بن خليفة، مرجع سابق، ص 83.
- 7 محمد المبروك أبو زيد مرجع سابق، ص 310، 313.
- 8 - نفسه، ص 135-137.
- 9 - محمود يوسف جربوع وسالم حلس عبد الله، مرجع سابق، ص
- 10 محمد المبروك أبو زيد مرجع سابق، ص 300-307 بتصرف.
- 11- مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، ع02، 2007، ص 01.
- 12- حميدانو صالح وبوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، مداخلة في الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05 و 06 ماي 2013، ص 06.
- 13- مقال منشور في جريدة صوت الأحرار، تحت عنوان "وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة"، بتاريخ 07 مارس 2010.
- 14 - المادة 04 من القانون 10-01 بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات والمحاسب المعتمد.
- 15- المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- 16- رفيق يوسف، مرجع سابق، ص 110.
- 17 - عبد الله سليمان بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، بغداد، العراق، 16-17 أبريل 2014، ص 26.

المراجع المتمدة

1. إبراهيم جابر، المحاسبة الدولية وعلاقتها بالتجارة الالكترونية، دار غيداء للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2015.
2. أحمد رياحي بلقاوي، نظرية المحاسبة، ج 2، ت: رياض العبد الله، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2009.
3. إلدون س. هندريكسن، النظرية المحاسبية، ترجمة وتعريب: كمال خليفة أبو زيد، الدار الجامعية، الإسكندرية، ط4، 2008.
4. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية الشركات المتعددة الجنسيات، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
5. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة (منظور التوافق الدولي)، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008.
6. جمعة خليفة الحاسي وآخرون، المحاسبة المتوسطة، منشورات جامعة قار يونس، بنغازي، ليبيا، ط4، 2006.
7. جون لارسن ون موسى، المحاسبة المتقدمة، ج 2، ت: وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، دار المريخ، الرياض، 1992.
8. دونالد كيسو وجيري ويجانت، المحاسبة المتوسطة، ج1، تعريب: أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر والتوزيع، المملكة العربية السعودية.
9. وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، المحاسبة المالية المتوسطة: القياس والتقييم والإفصاح المحاسبي، دار المعرفة الجامعية، الإسكندرية، 1999.
10. حكمت أحمد الراوي، المحاسبة الدولية: النظرية والتطبيق للمعايير الدولية، دار حنين للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2005.
11. حسين القاضي ومأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2008.

المراجع المعتمدة

12. حسين القاضي ومأمون حمدان، نظرية المحاسبة، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2006.
13. يوسف محمود جربوع وسالم عبد الله حلس، المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، الوراق للنشر والتوزيع، مصر، ط 1.
14. كمال الدين الدهراوي، المحاسبة المتوسطة وفقا لمعايير المحاسبة المالية، المكتب الجامعي الحديث، الإسكندرية، 2007.
15. لخضر علاوي، المعايير المحاسبية الدولية، الصفحات الزرقاء، الجزائر، 2010.
16. ليزا ويفر، إدارة التحول من *US GAAP* إلى *IFRS*، تعريب: لجنة البحوث والتطوير، جمعية المحاسبين والمدققين الداخليين، دار حميثرا للنشر، جمهورية مصر العربية، ط 1، 2016.
17. محمد الأمين تاج الأصفياء، نظرية المحاسبة، منشورات جامعة السودان المفتوحة، ط 1، 2008.
18. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية، إيتراك للطباعة والنشر، القاهرة، 2005.
19. محمد كمال أبو عجوة وطارق عبد العال حماد، الطرق المحاسبية والتقارير المالية، كلية التجارة، جامعة عين شمس، بدون سنة.
20. محمد عباس بدوي والأميرة إبراهيم عثمان، دراسات في قضايا ومشاكل محاسبية معاصرة، منشأة المعارف، الإسكندرية، 2000.
21. محمود السيد الناغي، الاتجاهات المعاصرة في نظرية المحاسبة، المكتبة العصرية للنشر والتوزيع، مصر، ط 1، 2007.
22. نبيه عبد الرحمان الجبر ومحمد علاء الدين عبد المنعم، المحاسبة الدولية: الإطار الفكري والواقع العملي، مكتبة الملك فهد أثناء النشر، المملكة العربية السعودية، 1998.
23. نعيم دهمش، معايير المحاسبة الدولية، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين الأردن، ع 16، 2003.
24. سامي محمد الوقاد، نظرية المحاسبة، دار المسيرة للنشر والتوزيع والطباعة، عمان، الأردن، ط 1، 1432هـ-2011م.
25. سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، ط 1، 2010.

المراجع المعتمدة

26. عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، منشورات ذات السلاسل، الكويت، 1990.
27. عبد المطلب عبد الحميد، النظام الاقتصادي العالمي الجديد وآفاقه بعد أحداث 11 سبتمبر، مجموعة النيل العربية، 2005.
28. فريدريك تشوي وآخرون، المحاسبة الدولية، تعريب: محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، السعودية، 2004.
29. روبرت ميجز وآخرون، المحاسبة أساس لقرارات الأعمال، ج1، ترجمة وتعريب: مكرم باسيلي ومحمد عبد القادر الدسيطي، دار المريخ للنشر، المملكة العربية السعودية، 1427هـ-2006م.
30. ريتشارد شرويدر وآخرون، نظرية المحاسبة، ترجمة: خالد كاجيجي وابراهيم فال، دار المريخ، المملكة العربية السعودية، 2006.
31. رضوان حلوه حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ الى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 1، 2003.
32. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة وفق المعايير المحاسبية الدولية، ج 1، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، الجزائر، 2008.
33. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الاسكندرية، 2002.
34. غازي عبد الرزاق النقاش، التمويل الدولي والعمليات المصرفية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، ط 3، 2006.
- II. الأطروحات والرسائل ومذكرات التخرج:**
35. إسماعيل رزقي، أعمال التوحيد المحاسبي في الجزائر، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2009-2010.
36. بالقاسم بن خليفة، دور القوائم المالية في توحيد العمل المحاسبي وفق معايير المحاسبة الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة دكتوراه علوم في العلوم التجارية، قسم العلوم التجارية، جامعة محمد بوضياف، المسيلة، 2014-2015.
37. بولجنيب عادل، دور المعايير المحاسبية الدولية في تحسين جودة المعلومة المالية، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة قسنطينة 2، 2013-2014.

المراجع المعتمدة

38. بورويسة سعاد، أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في المؤسسة الاقتصادية، رسالة مقبولة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، جامعة منتوري، قسنطينة، 2009-2010.
39. وهينة حنيش، تطبيق المعايير الدولية المحاسبية المالية وأثرها على المؤسسة الاقتصادية، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة يحي فارس، المدية، 2008-2009.
40. حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر، 2007-2008.
41. كهينة شاوشي، إطار مقترح لأثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية في الحد من ممارسات إدارة الأرباح، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، 2015-2016.
42. مداني بن بلغيث، أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة الجزائر، سبتمبر 2004.
43. ناصر محمد علي الجهلي، خصائص المعلومات المحاسبية وأثرها في اتخاذ القرارات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في علوم التسيير، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة باتنة، 2008-2009.
44. عثمان عبد اللطيف، تكييف الأنظمة المعلوماتية وفق مسار التوحيد المحاسبي، أطروحة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الدكتوراه، جامعة عبد الحميد بن باديس، مستغانم، الجزائر، 2018-2019.
45. صبايحي نوال، الإفصاح المحاسبي في ظل المعايير المحاسبية الدولية وأثره على جودة المعلومة، رسالة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير في العلوم التجارية، جامعة الجزائر 3، 2010-2011.
46. رفيق يوسف، النظام المحاسبي المالي بين الاستجابة للمعايير الدولية ومتطلبات التطبيق، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماجستير، جامعة أم البواقي، الجزائر، 2010-2011.
47. شنوف شعيب، الممارسة المحاسبية في الشركات متعددة الجنسيات والتوحيد المحاسبي العالمي، أطروحة مقدمة لنيل شهادة الدكتوراه في العلوم الاقتصادية، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر، 2006-2007.
48. شرقي مروة، أثر الثقافة المحاسبية على مهنة محافظة الحسابات، مذكرة مقدمة ضمن متطلبات نيل شهادة الماستر في العلوم التجارية، جامعة محمد خيضر، بسكرة، 2015-2016.

49. إبراهيم خليل حيدر السعدي، المنظور المحاسبي لتفعيل أدوات العولمة عبر آليات معايير المحاسبة الدولية، مجلة العلوم الاقتصادية والإدارية، ع 15، سبتمبر 2009.
50. أحمد محمد حسنين، تقييم جودة المعايير المحاسبية: دراسة تحليله مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، ع 02، 2003.
51. أحمد بسيوني شحاتة، أثر المتغيرات البيئية وأبعاد قيم المجتمع على الأنظمة والممارسات المحاسبية، مجلة البحوث المحاسبية، الجمعية السعودية للمحاسبة، المملكة العربية السعودية، مج 01، ع 02، 1997.
52. إنعام محسن غدير الموسوي، تشخيص محددات ومزايا التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية *IFRS* من منظور مستخدمي المعلومات، مجلة الغري للعلوم الاقتصادية والإدارية، مج 13، ع 36، 2015.
53. الأميرة إبراهيم عثمان، دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، مج 24، ع 1، 1989.
54. حاتم محمد الشيشيني، دراسة انتقادية لمعايير المحاسبة في ظل تطبيقها في البيئة المصرية، المجلة العلمية للتجارة والتمويل، كلية التجارة، جامعة طنطا، ع 02، 2007.
55. حميدانو صالح وبوقفة علاء، واقع البيئة المحاسبية الجزائرية في ظل إصلاح النظام المحاسبي، مداخلة في الملتقى الوطني حول: واقع وآفاق النظام المحاسبي المالي في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة في الجزائر، جامعة الوادي، 05 و 06 ماي 2013.
56. مداني بن بلغيث، التوافق المحاسبي الدولي (المفهوم، المبررات والأهداف)، مجلة الباحث، ع 04، 2006.
57. مدثر طه أبو الخير، أثر معايير المحاسبة الدولية والعوامل النظامية على جودة التقارير المالية: دراسة ميدانية عن تطبيق معيار الانخفاض في قيمة الأصول، مجلة التجارة والتمويل، جامعة طنطا، كلية التجارة، ع 02، 2007.
58. ميادة جعفر ناجي، المعايير المحاسبية العراقية ومدى توافقها مع المعايير المحاسبية الدولية على تطوير الممارسات المحاسبية في العراق، مجلة المنى للعلوم الادارية والاقتصادية، مج 2، ع 3، 2012.

المراجع المعتمدة

59. سعد بن صالح الرويتع، مدى ملاءمة معايير المحاسبة والمراجعة الدولية في ظل الاختلاف الظروف والعوامل البيئية، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الاسكندرية، 2001.
60. عبد الله سليمان بن صالح، تفاعل الاتجاهات الحديثة للتعليم والتأهيل المحاسبي بين جودة المخرجات المحاسبية ومتطلبات سوق العمل بالدول العربية في ضوء التوجه نحو تطبيق معايير الإبلاغ المالي الدولية، المؤتمر العربي السنوي العام الأول حول: واقع مهنة المحاسبة بين التحديات والطموح، المنظمة العربية للتنمية الإدارية، جامعة الدول العربية، بغداد، العراق، 16-17 أبريل 2014.
61. عصام محمد البحيصي، قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية، مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية)، غزة، مج 14، ع 01، جانفي 2006.
62. فيصل نجم الدين عبد الله وفاضل نبي عثمان، التوافق بين القواعد المحاسبية العراقية والمعايير الدولية ودورها في تطوير مهنة المحاسبة في العراق، مجلة زانكو للعلوم الإنسانية، جامعة صلاح الدين، العراق، مج 19، ع 04، أغسطس 2015.
63. الصادق محمد آدم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية بعنوان: "مهنة المحاسبة في المملكة العربية السعودية وتحديات القرن الحادي والعشرين"، جامعة الملك سعود، قسم المحاسبة، 04 و05 جمادى الآخر 1431 هـ الموافق لـ 18 و19 ماي 2010.
64. صلاح الدين سولم، مساهمة معايير المحاسبة الدولية في تطوير مخرجات نظم المعلومات المحاسبية، مجلة التواصل في الاقتصاد والإدارة والقانون، ع 38، جوان 2014.
65. تيجاني بالريقي، دراسة مقارنة بين التجربة الألمانية والفرنسية في اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، *IAS-IFRS-IPSAS*، مجمع مداخلات الملتقى الدولي حول دور معايير المحاسبة الدولية *IAS-IFRS-IPSAS* في تفعيل أداء المؤسسات والحكومات، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 24-25 نوفمبر 2014.
66. تيجاني بالريقي وهدى بصير، الفروقات العالمية البنينة في القياس والتقارير عن اندماج الأعمال في الأنظمة المحاسبية الأساسية، المجلة الجزائرية للتنمية الاقتصادية، ع 05، ديسمبر 2016.

- PDF Compressor Free Version** .IV. الصحف والجرائد:
67. مقال منشور في جريدة صوت الأحرار، تحت عنوان "وزارة المالية تسترجع الوصاية على تنظيم مهنة المحاسبة"، بتاريخ 07 مارس 2010.
- .V. القوانين والمراسيم التنفيذية:**
68. القانون 10-01 المؤرخ في 29 جوان 2010 المتعلق بمهن الخبير المحاسب ومحافظ الحسابات و المحاسب المعتمد.
69. المرسوم التنفيذي رقم 11-24 المؤرخ في 27 جانفي 2011، يحدد تشكيلة المجلس الوطني للمحاسبة وتنظيمه وقواعد سيره.
- .VI. المواقع الالكترونية:**
70. المحاسب الإداري المعتمد *CMA*، تاريخ معهد المحاسبين الإداريين المعتمدين الأمريكي *IMA*، متاح على الرابط: <http://cma-egypt.blogspot.com/2012/03/ima.html>، تاريخ الاطلاع: 05-2016.
71. عبد الرحمن الحميد، عالمية معايير المحاسبة، صحيفة الاقتصادية الالكترونية، العدد 5984، الأحد 14 ربيع الأول 1431 هـ. الموافق 28 فبراير 2010، www.aleqt.com، تاريخ الاطلاع: 14-2020.
72. التدريب على معايير المحاسبة المصرية والشهادات المهنية لخريجي كلية تجارة *ACCA-IFRS* (*CPA-CMA-CIA*)، تجارب بعض الدول للتوافق مع المعايير الدولية، *EPG training for Cpa,Cma,Ifrs*، *Acca*، الرابط على الموقع الرسمي على فايسبوك: https://www.facebook.com/permalink.php?id=768438959840013&story_fbid=789072، تاريخ الاطلاع: 14-12-2020.
73. ياناغاوا نوريتوكي، الشركات اليابانية الشابة تتسابق لتبني معايير المحاسبة الدولية، اليابان بالعربي، www.nippon.com، تاريخ الاطلاع: 14-12-2020.

PDF Compressor Free Version

74. Bernard Raffournier et autres, *Comptabilité internationale*, Edition Vuibert, Paris, 1997.
75. Charlotte DISLE et autres, *Introduction à la comptabilité*, Dunod, Paris, 2012.
76. Christel Decock, *Comptabilité internationale*, Economica, France, 2005.
77. Frederick Choi D.S, Mueller Gerhard, *international accounting*, prentice hall international edition, 1992.
78. Bernard Colasse, *La guerre des normes comptables n'aura pas lieu*, Sociétal, N° 37, 2002.
79. Parker, D., *German Reunification: The Accounting Dimension*, Management Accounting, British, June 1990.
80. Samira BENABDELLAH, *Les choix d'options comptables lors de la première application des normes IAS/IFRS: Observation et compréhension des choix effectués par les groupes français*, Thèse en vue de l'obtention du Doctorat ès Sciences de Gestion, Institut d'administration des entreprises, UNIVERSITÉ DE NICE-SOPHIA ANTIPOLIS, 2008.
81. *Journal officiel de l'Union Européenne*, l'article 2, § 12 du Directive 2006/43/CE du Parlement Européen et du conseil du 17 mai 2006 concernant les contrôles légaux des comptes annuels et des comptes consolidés et modifiant les directives 78/660/CEE et 83/349/CEE du Conseil, et abrogeant la directive 84/253/CEE du Conseil.