إشكاليـة التوافـق المحاسبي الدولـي.

طويلب محمد*

Résumé :

L'harmonisation comptable internationale est couramment définie comme un processus politique visant à réduire les différences de pratiques comptables à travers le monde afin d'accroitre leur compatibilité et leurs comparabilité.

Le souci d'harmonisation des normes comptables s'est manifesté depuis quelques dizaines d'années a plusieurs niveaux : à des niveaux régionaux, ou à niveau international.

Les enjeux de ces diverses tentatives d'harmonisation, sont non seulement économiques et financiers, mais aussi politiques et sociaux.

L'harmonisation comptable mondiale ou internationale n'a, quant à elle, connu un essor décisif, qu'à partir du moment ou se sont développés de grands marchés financiers internationaux.

La diffusion d'une information comptable de qualité, qui puisse être intelligible et comparable par les différents opérateurs est en effet généralement analysée comme une nécessité pour parvenir à assurer la transparence et l'efficience des marchés.

Mots clés: Harmonisation, compatibilité, comparabilité, normes comptables, intelligible, la transparence et l'efficience des marchés.

* أستاذ مساعد قسم أ، جامعة الجزائر 3.

المستخلص: التوافق المحاسبي الدولي يعرف عادة بأنه عملية سياسية تهدف إلى الحد من فروقات الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي، وذلك من أجل رفع مستوى تناسقها وقابليتها للمقارنة.

بدأ الاهتمام بتوفيق المعايير المحاسبية منذ عشرات السنين، وذلك على المستوى الجهوي وعلى المستوى الدولي.

إن رهانات محاولات التوفيق هي ليست اقتصادية ومالية فقط، بل هي كذلك سياسية واجتماعية. ولم تعرف عملية التوفيق المحاسبي الدولي تطورا كبيرا إلا مع تطور الأسواق المالية الدولية.

إن نشر معلومات محاسبية ذات نوعية والتي تكون قابلة للفهم وقابلة للمقارنة من مختلف المتعاملين يعتبر ضرورة من اجل الوصول إلى شفافية وفعالية الأسواق.

الكلمات المفتاح : التوافق، التناسق، القابلية للمقارنة، المعايير المحاسبية، قابلية الفهم، شفافية وفعالية الأسواق.

المقدمة:

إن التطوّر الاقتصادي الكبير، وعولمة الأنشطة الاقتصادية والشركات المتعددة الجنسية، وانتشار أنشطتها في دول مختلفة، وتزايد الطلب على رؤوس الأموال في الأسواق العالمية لتحقيق تدفقات رأسمالية لهذه الأسواق عبر الحدود، وإن تنوع الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والمالية أدى إلى ضرورة وجود معايير محاسبية متناسقة دوليا.

وباعتبار أن كل بيئة محاسبية تتشكل من مجموعة من العوامل تشمل العوامل السياسية والاقتصادية والمالية والاجتماعية والثقافية، وبالتالي فإن اختلاف تلك العوامل بين دول العالم يؤدي بالضرورة إلى وجود اختلافات بين المعايير والإجراءات المحاسبية المتبعة، كما يعتبر اختلاف تلك العوامل بمثابة عقبة كبيرة أمام محاولات التوحيد والتوافق بين تلك المعايير والإجراءات.

وقد ازداد اهتمام المهتمين بالمحاسبة من مستفيدين ومراجعين وصنّاع المعايير والمنظمين على المستوى الدولي إلى جهود إعداد وتطوير المعايير المحاسبية الدولية حدثين مهمين هما[1]:

الحدث الأول : فشل بعض الشركات العملاقة في الولايات المتحدة الأمريكية في مطلع القرن الحالي وفي مقدمة هذه الشركات شركة " إنرون " وهي واحدة من شركات الطاقة الأمريكية العملاقة، هذا الفشل الذي أدى إلى كوارث مالية ترتب عليه تدخل حكومي ونظامي وقضائي في بحث أسباب هذا الفشل وما نتج عنه من خسائر مالية كبيرة، ولقد تمّ توجيه أصابع الاتهام للمعايير المحاسبية الأمريكية كأحد أسباب هذه الكوارث المالية، ومن آثار ذلك أن بدأت أصوات نظامية وأكاديمية تعلو للمطالبة بالتخلي عن الطريقة التي □□□ بها مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB معايير المحاسبة، وزيادة التوجّه نحو المعايير الدولية.

أما الحدث الثاني : فهو صدور قرار البرلمان الأوروبي في 19 جويلية 2002 بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، فقد اعتبر هذا القرار من أهم الأحداث التي دعّمت المعايير الدولية عالميا في الفترة الأخيرة، وكان المبرر وراء اهتمام معظم الدول بالمعايير الدولية واعتبر نقطة البدأ في تحوّل دولا لها تاريخ محاسبي طويل إلى معايير المحاسبة الدولية، ومن هذه الدول كندا، اليابان وأستراليا.

تخطّت تبعات هذه الأحداث حدود أوروبا والولايات المتحدة، حيث امتدت إلى دول عديدة متقدمة ونامية، بل أن معظم الدول النامية بالفعل قد سبقت إلى معايير المحاسبة الدولية واسترشدت بها لأسباب تتعلق بضعف البنية المحاسبية لديها، وبدأت ضغوط داخلية وإقليمية على منظمي المحاسبة في بعض الدول تطالبهم بتبني المعايير الدولية، ومن مبررات هذه الضغوط أن الدول لابد أن تتواكب مع

[1] هيئة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج العربي، صناعة معايير المحاسبة الدولية مركز الدراسات والمعلومات، المملكة العربية السعودية 2005 ص 11.

المتغيرات العصرية وأن تتماشى مع الإجماع الدولي إلى جانب أن بعض الدول ليس لديها الموارد والبنية الأساسية التي تؤهلها لإعداد معايير بنفسها.

1- نظرة تاريخية على تطور معايير المحاسبة الدولية :

البداية الحقيقية لصناعة معايير المحاسبة الدولية ترجع إلى عام 1973، حيث تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، ففي جوان من سنة 1973، تأسست اللجنة بموجب اتفاق إبرام بين هيئات المحاسبة الوطنية في عشرة من الدول التي تعد رائدة في هذا المجال وهي : استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، ايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، وتشكّل مجلس إدارة اللجنة من ممثلين من هيئات المحاسبة لنفس الدول، وعلى الرغم من أن تاريخ تأسيس اللجنة يرجع لنفس العام الذي تأسّس فيه مجلس معايير المحاسبة الأمريكي FASB، إلا أن الغرض من تأسيس تلاك اللجنة لم يكن أبدا خلق كيان محاسبي منافس للهيئة الأمريكية، كما لم يكن في تصوّر المؤسسين أيضا في ذلك الوقت أن الكيان الدولي سوف يكون له ذلك الوزن والقبول العالمي الذي يحظى به الآن في تطوير وصناعة معايير المحاسبة.

و يعتبر السيد لورد بنسون الرئيس السابق لمعهد المحاسبيين القانونيين في بريطانيا(ICAEW)، وقد تنبأ لورد بنسون بأهمية معايير المحاسبة الدولية وباعتباره رئيسا ل ICAEW قاد الخطوات العلمية التي أدت إلى إنشاء مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبة أولا في 1967 وفي النهاية إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في1973.[2]

[2] طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر 2006 ص 19.

1.1- الهدف من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية :

لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) هو الإسم الذي اختاره ممثلي هيئات المحاسبة للدول العشرة المساهمة في تأسيس الهيئة الدولية، وكان الهدف من تأسيس تلك الهيئة منذ نشأتها وحتى إعادة هيكلتها في سنة 2001 محدّد كما يلي[3]:

- مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.

- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.

- تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيها بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.

- العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

منهجية العمل داخل اللجنة:

لتحقيق هذه الأهداف عملت اللجنة بمنهجية واحدة لم تغيّرها منذ نشأتها حتى عام 1997، وإن تغيرت آلية اتخاذ القرار من فترة إلى أخرى.

تمثلت منهجية اللجنة في دور وحيد لعبته اللجنة خلال الخمسة وعشرون سنة الأولى من عمرها وهو دور تنسيق وتوحيد آراء أعضاءها من الهيئات الوطنية للمحاسبة، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثمّ تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها، بهذا الشكل فإن اللجنة لم تمارس اي دور ينطوي على بحث وابتكار وتطوير معالجات محاسبية بناءا على حاجة معينة لمعيار محاسبي يعالج قضية محاسبية لا يوجد لها حل محاسبي مقبول.

[3] هيئة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج العربي، صناعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص13.

في عام 1997 وبعد ما يقرب من 25 سنة من تأسيسها، بدأت اللجنة في تبني الدور التطويري للمعايير وذلك بتشكيل لجنة خاصة لمعالجة موضوع الأدوات والمشتقات المالية، حيث تبنت اللجنة مشروعا خالصا بها ولا ينتمي لأي من المعايير أو المعالجات السائدة على المستوى الوطني، ورغم أن المعايير المحاسبية الصادرة بشأن الأصول والإلتزامات المالية لم تلقى قبولا من المجالس الوطنية للمحاسبة ولا من الهيئات الدولية، إلا أنه ابتداء من 1997، بدأت اللجنة في ابتكار المعايير الخاصة بها، وبدأت الضغوط الدولية مطالبة اللجنة بإعادة الهيكلة وتبني معالجات محاسبية مستقلة والعمل على التوافق مع المجالس المحاسبة الوطنية.

2.1- التطور التاريخي للجنة المعايير المحاسبة الدولية :

مرت لجنة المعايير المحاسبية الدولية بمرحلتين أساسيتين هما[4]:

*** المرحلة الأولى : 1973 - 1992 :**

بدأت اللجنة بمجلس إدارة مكون من عشرة أعضاء هم ممثلي هيئات المحاسبة الوطنية في الدول العشرة المؤسسة لها، صدر عن اللجنة أول مسودة بمشروع معيار في عام 1974 وصدر المعيار بنفس العام برقم (1) موضوعه الإفصاح عن السياسات المحاسبية.

في نفس العام طلبت ستة دول أخرى الانضمام إلى عضوية اللجنة هي : بلجيكا، الهند، إسرائيل، نيوزيلندا، باكستان وزمبابوي، وقد تمّ تصنيف عضوية هذه المجموعة من الدول تحت مسمى عضوية مشاركة وذلك تمييزا للعضوية الأساسية التي اكتسبها أعضاء الدول العشرة المؤسسة للجنة.

[4] هيئة المحاسبة والمراجعة لدول الخليج العربي، صناعة معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق ص14.

في عام 1976، تلقت اللجنة أول دعم قويا من المؤسسات الاقتصادية حيث قررت مجموعة محافظي البنوك المركزية للدول العشر الكبرى التعاون مع اللجنة الدولية وتمويل مشروعا تتبناه اللجنة لإصدار معيار محاسبي عن القوائم المالية للبنوك، هذا الدعم القويّ يعتبر أكبر اعتراف دولي مؤسساتي بالمعايير الدولية وقد لفت نظر العديد من الدول والهيئات الدولية الأخرى لعمل اللجنة الدولية، كما أسفر هذا الدعم بعد ذلك عن إصدار معيار محاسبي للتقرير المالي في البنوك.

في عام 1977 تمّ إلغاء العضوية المشاركة وأصبحت كل الدول أعضاء في الهيئة الدولية، وينبثق عنها مجلس إدارة مكوّن من (11) عضوا يمثلون إحدى عشرة دولة.

في نفس العام، تأسّس الإتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين (IFAC) ليضم في عضويته هيئات المحاسبة والهيئات المهنية الراغبة في الانضمام للعضوية من الدول المختلفة.

ونظرا لأن لجنة المحاسبة الدولية ذاتها لم تكن مستقلة عند تأسيسها عن هيئات المحاسبة في الدول المؤسسة، فإن الإتحاد الدولي المحاسبي بدأ في فرض نوعا من الهيمنة على لجنة معايير المحاسبة الدولية، وبدأت هذه السيطرة تتضح اعتبارا من عام 1982.

في الأعوام التالية اعتبارا من عام 1978 بدأت تتسع دائرة عضوية اللجنة وعلاقاتها بالهيئات الدولية، ففي عام 1978 انضمت نيجيريا وجنوب إفريقيا إلى عضوية المجلس، وعام 1979 التقى أعضاء مجلس إدارة اللجنة الدولية مع فريق عمل من المنظمة الدولية للتعاون والتنمية OECD وهي منظمة تضم في عضويتها 29 دولة من أمريكا الشمالية وأمريكا الجنوبية وأوروبا وآسيا وأستراليا.

في عام 1982 تمّ الإتفاق بين الإتحاد الدولي IFAC واللجنة الدولية IASC على توسيع عدد أعضاء مجلس إدارة اللجنة إلى (13) عضوا ممثلين لثلاثة عشرة دولة، بالإضافة إلى أربعة مقاعد عضوية تمنح لأربعة من المنظمات المهتمة بالتقرير المالي، وبناءا عليه انضمت كل من إيطاليا عام 1983 وتايوان عام 1984 إلى عضوية المجلس، كما بدأت الاتصالات بين اللجنة وهيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC.

في السنوات الثلاث التالية اعتبارا من عام 1984 بدأت الإهتمامات الدولية بتوحيد وتوفيق معايير المحاسبة عالميا، حيث عقدت عدة مؤتمرات دولية لهذا الغرض نظمتها هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية ومنظمة التنمية والتعاون الدولي والجمعية الدولية للأوراق المالية.

في هذه المؤتمرات بدأ الحديث عن عولمة أسواق المال وآليات حماية المستثمرين وكذلك عولمة التقرير المالي.

كما أعدت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية في عام 1985 مشروعا نظامي لقيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية.

وفي عام 1986، انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية كأول ممثل من المستفيدين من القوائم المالية.

بعد أربعة أعوام من تأسيسها، بدأت المنظمة الدولية للبورصات IOSCO أول أنشطتها المشتركة مع لجنة معايير المحاسبة الدولية، هذه المنظمة كان لها الدور الأول في توجيه عملية تطوير معايير المحاسبة الدولية وقبولها عالميا خلال عقد التسعينات، وكانت المحرّك الرئيسي وراء إعادة هيكلة اللجنة وتحويلها إلى هيئة دولية متكاملة مستقلة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين.

خلال عام 1988، انضمت أول دولة عربية لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية وهي دولة الأردن، وفي نفس العام، انضم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB إلى عضوية المجموعة الإستشارية التابعة للجنة، وبدأت لجنة العمل على مشروع الأدوات المالية والمشتقات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الكندي، كما أصدرت اللجنة مشروعا خاص بقابلية القوائم المالية للمقارنة الذي ساهمت فيه المنظمة الدولية للبورصات العالمية.

وفي نفس العام، انضم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB إلى عضوية المجموعة الإستشارية التابعة للجنة، وبدأت لجنة العمل على مشروع الأدوات المالية والمشتقات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الكندي، كما أصدرت اللجنة مشروعا خاص بقابلية القوائم المالية للمقارنة الذي ساهمت فيه المنظمة الدولية للبورصات العالمية.

في عام 1989، أصدرت جمعية الخبراء الإستشاريين الأوروبية FEE إصدار يشير إلى أن المصالح الأوروبية يخدمها تطبيق معايير المحاسبة الدولية ويحث الدول الأوروبية على المزيد من المشاركة الفعالة في أنشطة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

في عام 1992، انضمت الصين رسميا لعضوية اللجنة الدولية وأرسلت أول مندوب لها في اللجنة.

3.1- المرحلة الثانية 1993 - 2001 :

هذه الفترة من تاريخ اللجنة الدولية، تتميز ببدء الأنشطة التي ترمي إلى زيادة قبول الهيئات النظامية الدولية ومنها المنظمة الدولية للبورصات العالمية IOSCO لمعايير المحاسبة الدولية، حيث في عام 1993 بدأت تلك المنظمة دراسة معايير المحاسبة الدولية وإقرار قبولها.

واعتبارا من سنة 1993، بدأت اللجنة العمل في اتجاهين :

الأول – استكمال مجموعة المعايير المتفق عليها.

الثاني – إعادة النظر فيما أصدرته من معايير سابقا وتعديل ما تستدعي الضرورة تعديله منها حتى تكتسب القبول العام.

في عام 1994، قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية ثلاث معايير دولية، كما قبلت المنظمة الدولية للبورصات (14) معيارا من المعايير التي أصدرتها اللجنة الدولية.

في عام 1998 حدث تطورا مهما في تقنين الإعتراف بالمعايير الدولية، حيث صدرت ثلاثة دول أوروبية هي بلجيكا وفرنسا وألمانيا قوانين وطنية تسمح للشركات الكبيرة استخدام المعايير الدولية لأغراض التقرير المحلي داخل كل دول.

في عام 1999 أصدر وزراء مالية مجموعة الدول الصناعية السبعة بيانا تحث فيه على ضرورة دعم معايير المحاسبة الدولية.

في عام 2000 أعلنت لجنة بازل (الخاصة بالشؤون المصرفية) دعمها وقبولها لمعايير المحاسبة الدولية وللجهود المبذولة لعولمة المحاسبة، في نفس العام قبلت منظمة البورصات IOSCO ثلاثون (30) معيارا دوليا، وسمحت للشركات المقيدة في البورصات العالمية باستخدامها في التقرير المالي.

أما التطور المهم في هذه السنة 2000 هو صدور القانون الأوروبي يلزم الشركات المقيّدة في البورصات الأوروبية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية في موعد أقصاه الأول من يناير 2005.

وعلى جانب آخر، فإن اللجنة الدولية واصلت نشاط إقرار آليات إعادة الهيكلة خلال نفس العام، حيث أقرّت لائحة الهيكل الجديد، كما وافقت المجالس الوطنية الأعضاء في المجلس على خطة الهيكل الجديد وأقرّت اللائحة الجديدة كما تمّ

اختيار هيئة الامناء الاولى وتسمية الرئيس القادم لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في التشكيل الجديد.

2- تعريف المعايير المحاسبية الدولية :

جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة Standard الإنجليزية والتي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبين إلى استخدام معيار محاسبي، ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة فيقصد به المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثّر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين.

فالمعايير المحاسبية عبارة عن مسطرة لقياس السلوك الإقتصادي لمنظمات الأعمال المختلفة، فهي قياسات تطبّقها الشركات لقياس عناصر القوائم المالية، وبالتالي تحديد نتائج النشاطات والموقف المالي، وتعتمد نتيجة النشاط (ربع/خسارة) لأي شركة على المعايير المحاسبية بالدرجة الأساس والتي تحدّد بدورها السياسات والطرق والإجراءات المحاسبية التي ينبغي عليها بتطبيقها والإلتزام بها[5].

إذن فالمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدّد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب.

[5] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق ص4، منشور على موقع www.jps-dir.net.

وقد عرفت لجنة المعايير المحاسبة الدولية القاعدة المحاسبية بأنها عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الإجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الإختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

3- التوافق المحاسبي الدولي :

التوافق المحاسبي الدولي يهدف إلى الحد من الفروقات الموجودة أو الناتجة عن التطبيقات المحاسبية، وذلك من أجل جعلها أكثر قابلية للمقارنة، وكهدف نهائي هو الوصول إلى اعتماد قاعدة واحدة محاسبية (المعايير المحاسبية الدولية)، حيث تكون تطبيقاتها عالمية[6]. ويعرف كذلك بأنه درجة من التنسيق أو التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية، ويعرف كذلك بأنه هو عملية تقليل الفروق في تطبيقات التقرير المالي فيما بين الدول مما يؤدي إلى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوفيق تطوير مجموعة من المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها في مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية أسواق رأسمال[7].

[6] Elena Barbu, Harmonisation comptable internationale, cahier de recherche, laboratoire orléanais de gestion, France 2005, page16.

[7] الصادق محمد آدم علي : أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعوديةص 9. منشور على موقع www.socpa.org.

4-التوحيد المحاسبي :

يقصد بالتوحيد المحاسبي فرض الأسس لدولة ما على الدول الأخرى، وهذا ما يصعب تحقيقه. ويعرفه آخر، بأنه يعني تطبيق معيارا واحدا أو قاعدة واحدة في كل الحالات بقصد توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي.

ومع أن التوحيد الكامل صعب التحقيق على المستوى الدولي، فقد جاء التوحيد في بادئ الأمر بصيغة مخففة وهو ما يسمى بالتوافق أو الاتساق.

ويعني التوافق إزالة الإختلافات في النظم والمعايير المحاسبة أو تخفيفها والعمل على جعلها قابلة للتسوية مع بعضها البعض بينما المعايير تبحث في إزالة الإختلافات عن طريق تطوير معايير موحدة[8].

5- أهمية توفيق معايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية :

في الماضي، كان الطلب على المعايير المحاسبية في دولة معينة ينبع من مصدر معيّن تحدده الظروف الاقتصادية والسياسة لتلك الدول، ففي بعض الدول كان التوجه الأساسي للمعايير هو خدمة التخطيط على المستوى الوطني، وفي دول أخرى كان التوجّه هو خدمة المقرضين وخصوصا البنوك والمؤسسات التمويلية الأخرى، وفي مجموعة ثالثة من الدول كان هدف المعايير خدمة الأغراض الضريبية.

[8] الصادق محمد آدم علي، أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية، مرجع سابق ص 12.

أما في الدول الرأسمالية المتقدمة فإن التوجّه في إعداد المعايير هو حماية المستثمر من أي تصرفات غير رشيدة للإدارة تستخدم فيها المعايير المحاسبية في الوصول إليه[9].

وتعتبر المعلومات المحاسبية أهم ما تستخدمه إدارة هذه الشركات في التلاعب بالأسعار وإلحاق الضرر بالمستثمرين أو تقوم هذه الهيئات بتحديد متطلبات الإفصاح المحاسبي اللازم لتحقيق درجة عالية من الشفافية في المعلومات المحاسبية المنشورة، لهذا فإن هذه الهيئات تتدخل بصورة مباشرة في تنظيم عملية التقرير المالي وتوجيه هيئات إعداد المعايير.

وعلى الرغم من أن إعداد المعايير هو اختصاص التنظيمات المهنية للمحاسبة، إلا أن هيئات سوق المال باعتبارها الجهات القانونية المعنية بحماية المستثمر تعتبر الجهات الأساسية للطلب على المعايير المحاسبية.

ومن التطورات الهامة التي شهدتها أسواق المال في العقدين الآخرين أن كل من الشركات المستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية، من هنا بدأ مفهوم حماية المستثمر يتسع ليشمل :

-حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية الوافدة.

- حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السلمية للشركات الوطنية، لذلك زاد الطلب على استخدام معايير المحاسبة الدولية التي تؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية.

[9] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، اهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، المملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة2010 ص 2، منشور على موقع www.socpa.org.

ويمكن تلخيص أهمية توفيق معايير المحاسبة الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية فيما يلي[10]:

1- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحمّل الشركات متعددة الجنسية 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.

2- إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال إتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والنمو والإستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة.

3- إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيق المعايير المحاسبية التي تمّ تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق المعايير.

4- قابلية مقارنة القوائم المعدة في بلدان مختلفة والتي تؤدي إلى تعزيز قرارات الإستثمار والإقتراض وتسهّل لمستخدمي القوائم المالية من أي بلد فهمها وإدراكها[11].

5- تسهيل توحيد الفروع الأجنبية إذ تسهّل المعايير الموحدة للفروع المنتشرة في انحاء العالم من توحيد لنتائج الأعمال بقوائم موحدة وتبقى مشكلة تحويل العملة فقط.

---

[10] Benoit Pigé et Xavier Paper, Normes comptables internationales et gouvernance des entreprise, le sens des normes IFRS, Edition EMS, Paris 2009, Page 10.

[11] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، اهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، المملكة العربية السعودية، الندوة الثانية عشر لسبل تطوير المحاسبة2010 ص 13.

6- انتفاء الحاجة إلى مجاميع متعددة من القوائم المالية للشركات التي تريد إدراج أسهمها في البورصات العالمية، إذ بدلا من إعداد قوائم مالية تتطابق مع المعايير المحلية لكل بورصة، تريد إدراج أسهمها فيها، فالمعايير الدولية تزيل هذه الحاجة وتؤدي إلى توحيد لغة التقارير المالية على مستوى العالم.

7- تحسين القرارات الإدارية في الشركات متعددة الجنسية، فالبيانات الموحدة سهلة الفهم على صانعي ومتخذي القرارات ولا تتطلب تفسيرات مختلفة حسب مصادر إعدادها.

8- إزالة الغموض والتناقض والإلتباس عن مستخدمي القوائم المالية وذلك من خلال وجود معايير دولية موحدة ذات مفاهيم واحدة.

9- إمكانية المقارنة وإزالة عدم الفهم فإن ذلك يزيد الموثوقية بالقوائم المالية المعدة على أساس المعايير الدولية، كما يزيد ذلك من تدفق الإستثمارات وانسيابها.

10- يؤدي كذلك إلى توفير المال والوقت في توحيد وجمع المعلومات المالية المختلفة التي تطلبها أكثر من طرف وفق متطلبات قانونية.

6- مقومات التوافق المحاسبي الدولي :

ينبغي لأي دولة تريد التوافق مع البيئة الدولية الكلية والإندماج فيها أن تتوافر لها مقومات كي تندمج بالبيئة الدولية، ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير المحاسبة الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي[12]:

[12] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سابق، ص9.

1- بيئة تتصف بالعولمة، ويعني أن تتوافق الدولة مع البيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الإنضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية، وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية IOSCO ومجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وغيرها.

2- تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالا ت الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها.

3- أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الإقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات)، وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دورا تنظيميا وتنسيقيا وليس دورا قائدا أو موجها أو مسيطرا أو مالكا.

4- التكييف المهني لممارسي المهنة في الدولة، والمقصود بالتكييف المهني هو التدرب على تطبيق واستخدام المعايير الدولية ومراجعة القوائم المالية المعدة وفقا لهذه المعايير.

7- الخطوات المقترحة في البدأ أو الإسراع بتبني وتنفيذ خطوات التوافق مع معايير المحاسبة الدولية :

اقترح المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)الخطوات التالية[13]:

1- لابد أن يكون لدى الدولة خطة تهدف إلى تحقيق التوافق مع المعايير الدولية أو تتبنى تحوّل الشركات الوطنية إلى تطبيق المعايير الدولية.

2- تقوم الدولة بتحديد الفروق بين المعايير الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية ودراسة هذه الفروق واستبدال البدائل والحلول المختلفة في المعايير الوطنية بمثيلاتها في المعايير الدولية إذا كانت الظروف تسمح بذلك.

3- تقوم الدولة بإصدار معيارا وطنيا متوافقا مع كل معيار دولي.

4- يقتصر التطبيق للمعايير الدولية أو الوطنية المتوافقة على مجموعة محدودة من الشركات.

5- أن تقترن عملية التحوّل إلى المعايير الدولية أو التوافق معها بالتدريب الفعّال على مستوى المهنة ومعدي القوائم المالية.

6- أن تحدّد الخطة تاريخا محددا لإتيان أهدافها.

[13] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، اهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 12.

8- معوقات التوافق المحاسبي الدولي (العوائق والعقبات) :

حسب المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD)، فإن المشاكل التي تعوق خطط التوافق المحاسبي الدولي هي[14]:

1- الطبيعة المعقدة التي تصاغ بها بعض المعايير مثل المعايير المرتبطة بالإستثمارات والمشتقات والأدوات المالية والمعايير المرتبطة بالقيمة العادلة عموما، هذه المعايير يكتنفها الكثير من الصعوبات تؤدي إلى عدم فهمها أو عدم إمكانية تطبيقها.

2- التوجّه الضريبي والحكومي، فبعض الدول يكون الهدف من القوائم المالية المحاسبية فيها هو حساب الربح الضريبي أو إنتاج معلومات تساعد المخطط القومي على إعداد البيانات الوطنية التي تساعد في التخطيط واتخاذ القرارات على المستوى الوطني.

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

4- مشاكل الترجمة، المعايير الدولية تصدر باللغة الإنجليزية وبمصطلحات محاسبة 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 الدولية، وبالتالي تفقد عملية الترجمة فاعليتها.

---

[14] ياسر أحمد السيد محمد الجرف، اهمية تطوير معايير المحاسبة في المملكة العربية السعودية لتحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص 12.

5- التقاليد المحلية : تعتمد عملية التطوّر المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية، والتطوّر المحاسبي المحلي (على المستوى الوطني) هو جزء من التطوّر المحاسبي الدولي، لذا فإن الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضا وبنفس الوقت تقف عائقا أمامه[15].

6- العوائق الاقتصادية والتشريعية : يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة، وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معيّن يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية، ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين. أن معظم التأثيرات في توسيع المحاسبة وتطورها هو الهيكل التشريعي وهو انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية.

7- الحالة السيادية : إذ تشكّل عائق أمام التوحيد المحاسبي، فالوطنية تعود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبة تفضيلا لأخرى دولية.

9- الضغوط باتجاه التوفيق المحاسبي الدولي:

هناك ضغوط عديدة باتجاه التوافق المحاسبي منها[16]:

1- الزيادة الدولية في التجارة والمبادلات الاقتصادية، إذ تزيد على 15 ترليون دولار تقوم به شركات عالمية منتشرة في كل أنحاء العالم وتتطلب معايير وأسس للقياس والإبلاغ المحاسبي، وجاء إنشاء منظمة التجارة العالمية، ومن متطلبات الانضمام إليها مبدأ الشفافية لتوفير معلومات للمستثمرين وكذلك تطبيق معايير

[15] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سابق، ص6.

[16] عبد الناصر نور، طلال الحجاوي، المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية، متطلبات التوافق والتطبيق، مرجع سابق، ص7.

المحاسبة الدولية، إذ سيؤدي التزام الشركات بمجموعة عالمية من المعايير الدولية إلى اتساق أكبر في المعلومات المالية المقدمة في تقارير الشركات السنوية.

2- الحاجة المتزايدة إلى رأسمال لتنفيذ النشاطات الاقتصادية المختلفة وحاجة الممولين والمستثمرين إلى المعلومات المالية عن الشركات التي يتم الاستثمار فيها واقتراضها، ولكي تقرض هذه الشركات أسهمها وسنداتها في البورصات العالمية عليها تطبيق معايير محاسبة موحدة قابلة للفهم من قبل أولئك المستثمرون والمقرضون.

3- ازدياد التنافس الدولي : أدى ذلك إلى الحاجة القوية لتنسيق الجهود عن طريق منظمة التجارة العالمية بموجب وأسس تأتي في مقدمتها استخدام المعايير المحاسبية الدولية.

4- ضغوط الشركات الكونية باتجاه الحاجة إلى معايير متوافقة على مستوى العالم للإفصاح في مواقفها المالية، إذ أن فروع هذه الشركات منتشرة في أرجاء المعمورة، وتعمل في بيئات متباينة وتواجه صعوبات في إعداد تقاريرها المالية بموجب المعايير المحلية لتلك البلدان العاملة فيها، لذا فإن مصلحتها تقتضي أن تطبّق دول العالم معايير موحدة لتسهيل أعمالها.

5- زيادة الإندماج الدولي للأسواق والعمل ورأسمال والتكنولوجيا، إذ تتطلب تلك لغة مشتركة مفهومة على مستوى العالم.

6- اعتماد الإتحاد الدولي للبورصات (IOSCO) معايير المحاسبة الدولية سنة 1998 كموعد نهائي ليوصي الإتحاد قبولها على المستوى الدولي واستخدامها كأساس لإدراج الأسهم والسندات في الأسواق المالية عبر الحدود.

خاتمة:

لم تكن المحاسبة في معزل عن الأحداث والتطورات التي لحقت بالعالم، ولقد كانت العولمة من الظواهر المتسارعة التطور وتبلورت ظواهرها في الجوانب السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية وكان أبرزها عولمة الاقتصاد وأثرها على المحاسبة وتطبيق المعايير الدولية للمحاسبة.

إن العولمة امتدت لتشمل عولمة المحاسبة من خلال لجنة المعايير المحاسبية الدولية إذ أصبحت هذه اللجنة تعمل على تنفيذ برنامج مكثف لإصدار عدد من المعايير تكون مقبولة وموثوقة عالميا من طرف جميع المستعملين وتكون نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها على المستوى المحلي وعلى المستوى الدولي هو ما يسمى بالتوافق المحاسبي الدولي.

إن قبول الدول للحل المحاسبي الدولي يجعلها مجبرة علي توفيق معاييرها المحاسبية الوطنية مع المعايير المحاسبية الدولية مما يجعل المحاسبة أمام تحديات كبيرة يجب الوقوف أمامها لتحديد أثرها المستقبلية وبالتالي يجب العمل إصدار معايير محلية متوازنة يراعى في إعدادها عوامل البيئة المحاسبية الوطنية.

المراجع

- **بالعربيـة :**

أ- **الكتـــب :**

1- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجماعية، الإسكندرية مصر، 2006.

2- هيني قان جريوننح، معايير التقارير المالية الدولية، دليل التطبيق الدار الدولية للإستثمارات الثقافية، مصر،2006.

3- خالد جمال الجعارات، التقارير المالية الدولية IAS – IFRS 2007، إثراء للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2008.

4- أحمد حلمي جمعة، محاسبة الأصول البيولوجية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، 2013.

5- أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان الأردن، .2010

6- طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة –الجزء الأول + الثاني + الثالث + الرابع + الخامس، الدار الجامعية، الإسكندرية مصر، .2008

7- رضوان حلوه حنان، نزار فليح البلداوي، المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن 2009.

8- كمال عبد العزيز النقيب، المدخل المعاصر إلى علم المحاسبة المالية، دار وائل للنشر والتوزيع،الأردن 2004..

9- اسماعيل يحي التكريتي، عبد الوهاب حبش الطعمة، انتصار عبود مراد التميمي، أسس ومبادئ المحاسبة المالية – الجزاء الأول + الجزء الثاني، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 2010..

10- سعود جايد العامري، المحاسبة الدولية، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان الأردن 2010..

11- رضوان حلوة حنان، أسامة الحارس، ميسون فولي، فوز الدين أبو جاموس، أسس المحاسبة المالية، دار حامد للنشر والتوزيع، الأردن 2004..

12- طارق عبد العال حماد، دليل تطبيق معايير المحاسبة الدولية والمعايير العربية المتوافق معها، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008..

13- أمين السيد أحمد لطفي، إعداد وعر ض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة، الدار الجامعية، الإسكندرية 2008..

14- محمد أبو نصار، جمعة حميدات، معايير المحاسبة، الإبلاغ المالي الدولية، مطابع الدستور التجارية، الأردن 2008..

15- كمال عبد العزيز النقيب، مقدمة في نظرية المحاسبة، دار وائل للنشر 2004.

ب- المجـلات :

1- المنظمة العربية للتنمية الإدارية، أثر معايير المحاسبة الدولية على الشركات، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2014..

2- رياض العبد الله، عولمة المحاسبة، منشورات المنظمة العربية للتنمية الإدارية 2007..

3- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الإطار الفكري للمحاسبة المالية، الأهداف والمفاهيم – المملكة العربية .2003

4- عولمة المحاسبة - المحاسبة سلاح أيديولوجي نفاذ، أ.د رياض العبد الله، المنظمة العربية للتنمية الإدارية بمصر، 2007.

◆ بالفرنسيـــة :

أ- الكتـــب :

1- Jacques Richard : Systéme comptable Français et normes IFRS CAS d'application avec corrigés : Editions DUNOD, Paris 2006.
2- J.F. des Robert – F. Méchin – H. Puteaux : Normes IFRS et PME : Editions DUNOD, Paris 2004.
3- Robert Obert, Pratique des normes IAS / IFRS, Editions DUNOD, Paris 2005.
4- Robert Obert, Pratique des normes IFRS, nouveau réferentiel 2009, Editions DUNOD, Paris 2008.
5- Pascal Barneto – Pierre Gruson, Instrument financiers et IFRS, Editions DUNOD, Paris 2007.
6- Stéphan Brun, Guide d'application des normes IAS / IFRS, Gualino éditeur, Paris 2005.
7- Philippe Touron – Hubert Tondeur, Comptabilité en IFRS, Edition d'organisation, Paris 2004.
8- Eric Tort, le reportaing financier, Editions DUNOD, Paris 2006.
9- Jean-Yves Eclen – Pascale Del Vaille et autres, Comptabilité financiére approche IFRS, Gualino, Lextenso, Editions Pris 2010.
10- Muriel Nahmias, L'essentiel des normes IAS / IFRS, Editions d'organisation, Paris 2004.
11- Benoit Pigé et Xavier Paper, Normes comptables internationales et gouvernance des entreprise, le sens des normes IFRS, Edition EMS, Paris 2009.
12- André Altmeyer, Jamal Ammoury et autres, Normes IAS / IFRS, Editions d'organisation, Paris 2005.
13- Claude Lopater, L'essentiel des IFRS, Editions Francis Lefebvre, Paris 2013.
14- Jean Michel Palov, Manuel de consolidation, principes et pratique, Editions : Groupe revue Fiduciane, Paris 2013.
15- Code IFRS, Normes et interpretations, Editions : Groupe revue fiduciaire, Paris 2006.
16- Jean-Jacques Julian, Les normes comptables internationales IAS / IFRS, Editions Foucher, Paris 2007.
17- C. Maillet – Bauidrier, A le Manh, Les normes comptables internationale IAS – IFRS, Editions Foucher, Paris 2007.
18- Harmonisation comptable international et environnement comptable de l'influence à l'interaction ELENA BARBU, Laboratoire Orléanais de gestion. paris 2008, Faculté de Droit d'Economie et de gestion.

ب- المجـلات :

1- Code comptable, Editions Groupe revue fiduciaire, 8eme Edition Paris 2013.