

تطور المحاسبة و تداعياته على التطبيق العملي

أ.د/ عقاري مصطفى
جامعة باتنة

د/ ماضي زين العابدين
جامعة عنابة

Abstract :

Accounting in its development, has experienced several characteristics which reflect various continuing stages. Perhaps, the most important among it in the modern era; is the increased role that accounting is playing to attract more capital from external sources in the form of loans or commercial credit. For these operations to be carried out continuously, corporations must provide the relevant information that strengthens the relationship between them and the various economic agents. However, this (from a traditional perspective) is not sufficient if there are no legal framework that narrows the difference in the treatment of many arduous accounting issues in order to provide appropriate information that increase market efficiency, and ensure fair distribution of returns and risks among dealers.

Key words : Accounting evolution
- Environment factors -
Accounting harmonisation

المخلص :

عرفت المحاسبة خلال تطورها عدة سمات تعكس كل منها مختلف المراحل المتعاقبة ولعل من أهمها في العصر الحديث اتساع مجال الدور الذي تلعبه في مجال الأعمال بسبب تزايد حاجة الوحدات الاقتصادية إلى جلب رؤوس الأموال من جهات خارجية في شكل قروض أو انتمان تجاري. وحتى تتم هذه العمليات باستمرار يكون لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بال نوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين. غير أن ذلك (من منظور تقليدي) لا يكفي إذا لم تتوفر الأطر القانونية التي تعمل على تضيق فجوة الاختلاف في معالجة العديد من القضايا والمواضيع المحاسبية الشائكة بهدف توفير المعلومات الملائمة التي تزيد كفاءة الأسواق في عدالة توزيع العوائد والمخاطر بين المتعاملين.

الكلمات المفتاحية: التطور المحاسبي -
العوامل البيئية - التوافق المحاسبي

مقدمة

تعتمد الوحدات الاقتصادية في مختلف الدول على المحاسبة المالية لما لها من فائدة في توفير المعلومات الضرورية لتأدية الوظائف الأساسية (الاستعمال الداخلي) هذا من جهة، ومن جهة أخرى توفير المعلومات للجهات الخارجية من أجل اتخاذ القرارات الاقتصادية في ظل ظروف متغيرة يسودها عدم التأكد و اليقين. وبالرغم من أن المحاسبة كان يقتصر دورها في بداية تطورها على تبرئة ذمة الإدارة أو المسيرين تجاه الملاك، فإنه اتسع مجال تطبيقها بسبب تزايد عدد الأطراف التي لها مصلحة بالوحدات الاقتصادية كالمستثمرين و المقرضين محليا و دوليا وغيرهما كالنقابات العمالية و المصالح الحكومية. وحتى تتم هذه العمليات باستمرار كان لزاما على تلك الوحدات أن تقدم المعلومات بالنوعية اللازمة التي تعزز العلاقة والارتباط بينها وبين مختلف المتعاملين الاقتصاديين. و لتحقيق ذلك كان لا بد أن تتوفر الأطر القانونية التي تحكم الممارسة المحاسبية. و في هذا الإطار لجأت الدول إلى إنشاء هيئات أكاديمية و مهنية في المحاسبة تعمل على وضع وإصدار المعايير المحاسبية التي يكون من شأنها توفير المعلومات المحاسبية بخصائص نوعية عالية تضمن إجراء عملية المقارنات في الزمان و المكان كما تضمن للمتعاملين الاقتصاديين تدفق حركة السلع والخدمات، وكذلك حركة الأموال. من خلال ما تمت الإشارة إليه أعلاه، يمكن تجلية إشكالية:

هل تواكب المحاسبة مختلف التغيرات في العوامل البيئية؟

و للإجابة على هذه الإشكالية ستنم مناقشة التساؤلات الفرعية التالية:

1. ما هي أهم التطورات التي ميزت المحاسبة مجارة لتغير العوامل البيئية المحيطة بها،
2. كيف ساهمت أهم المنظمات أو الهيئات المحاسبية على المستوى الدولي في تطوير المعارف الفكرية والممارسات التطبيقية في المجال المحاسبي،
3. ماذا يمكن استخلاصه عن الوضع المحاسبي الراهن.

الهدف من البحث

يهدف البحث إلى عرض أهم المساهمات العلمية التي ارتبطت بمناقشة تغير الأهداف و الأساليب التي اتخذتها المحاسبة من أجل توفير قاعدة بيانات محاسبية يسترشد بها في اتخاذ

القرارات المالية و الاقتصادية من طرف مختلف الفاعلين الاقتصاديين في ظل الظروف المتغيرة. كما يهدف البحث إلى التعريف بأهم الهيئات المحاسبية المهنية و الأكاديمية التي ساهمت في توحيد العمل المحاسبي تفاديا لتأثيرات "لعبة الأرقام" في القوائم المالية.

أهمية البحث

تتجلى أهمية البحث في إظهار الحاجة إلى المراجعة المستمرة للقواعد و القوانين المحاسبية السائدة من أجل مواكبة التغييرات التي تحدث في البيئة المحاسبية محليا و دوليا لأن هذا من شأنه أن يضمن للشركات توفير المعلومات المحاسبية بخصوصيات نوعية تلائم الحاجيات المختلفة لمتخذي القرار سواء كان ذلك على المستوى الجزئي أو الكلي.

خطة البحث

تم تقسيم البحث إلى العناصر التالية:

1. تطور المحاسبة،
2. تحديد أهم مظاهر التطور المحاسبي،
3. الحاجة إلى المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار،
4. عرض أهم المنظمات والهيئات المحاسبية الفاعلة دوليا.

1. تطور المحاسبة

تشير الدراسات إلى أن المحاسبة عرفت تطورا ملازما للتطور الحاصل في المستوى الاجتماعي والاقتصادي للأفراد والمنظمات. وأن تزايد الاهتمام بالمحاسبة عبر التاريخ يمكن أن يوعز إلى عدة أسباب يمكن حصرها في الآتي:

(أ) ضرورة توفر ما يمكن الاعتماد عليه (المحاسبة) في تسجيل الأحداث والوقائع

الاقتصادية بغرض الإثبات والاستدلال على حسن وصدق نية من عهد لهم التصرف في السلع والأموال تجاه الملاك والدائنين،

(ب) ضرورة توفر المعلومات المحاسبية من أجل استخدامها من طرف الملاك في تقييم

أداء القائمين نيابة عنهم بالإدارة والتسيير، ومراقبة تطور حجم ممتلكاتهم، ومعرفة درجة ربحيتها. واتخاذ على ضوءها القرارات الرشيدة.

(ج) الرغبة في تحديد الفعالية في تخصيص واستخدام الموارد الاقتصادية.

تطورت المحاسبة تاريخيا لتواكب الاحتياجات المتجددة للمعلومات المحاسبية، وحدثت التغييرات تدريجيا في الأساليب والمفاهيم المحاسبية لأن الحاجة للممارسة المحاسبية الجديدة

كانت ضرورية لمسايرة العلاقات والأنماط الاقتصادية المتغيرة للمحاسبة، ومع ذلك استمر استخدام الكثير من الأساليب والمفاهيم فترة طويلة حتى بعد أن تغيرت الظروف التي كانت تفرضها⁽¹⁾.

وتشير الدراسات التي اهتمت بالتطور بصفة عامة، ويتطور المحاسبة بصفة خاصة إلى أن مفهوم التطور كما يعرفه المعجم الإنجليزي: "هو التقدم نحو شيء أحسن، أو الارتقاء إلى مستوى نمو ذلك الشيء". ويتضمن خاصيتين متلازميتين هما التغيير مع الاستمرارية⁽²⁾. وإذا كان (A.C.Littleton. 1933) قد وصف المحاسبة على أنها تتطور بنسق مستمر فإن البعض مثل (P. Miller et al 1991)⁽³⁾، (C.J. Napier, and P) (Miller 1993)⁽⁴⁾ الذي تتصف به أنماط التغيير في المحاسبة، وأن التطور يدل ليس فقط على التغيير النسبي وإنما على التحسين النسبي كذلك.

وكان التحول من اعتبار المحاسبة فنا إلى اعتبارها ظاهرة اجتماعية أن صعب من الحصول على رأي توفيقى يعرف أو يحدد المقصود من التحسين أو التقدم (C.J. Napier. 2001)⁽⁵⁾. فمثلا لقد كان المنهج التقليدي الذي تناول تاريخ المحاسبة واعتمد على الإطار السردى القصصي التطوري قد وصف التغيير في المحاسبة على أنه نمو (P. Bowler. 1989)⁽⁶⁾، رغم ما يشوب هذه الكلمة من غموض. فالتطور الذي ينظر إليه بأنه يميز المحاسبة ليس فقط الذي يعكس النجاح، وإنما كذلك الذي يعكس الفشل - ظهور الأزمات - الذي يدفع بالمحاسب أن يبادر في البحث عن الأسباب وفي اقتراح الحلول والتعلم من الأخطاء الماضية. وانطلاقا من ذلك يمكن القول أنه قد يكون للكشف عن الأخطاء والمغالطات قيمة الكشوف الخلاقة بالنسبة إلى تقدم العلوم والمعارف منها المحاسبة.

إن الطرق القديمة تعود غير صالحة للاستعمال مع تغير الظروف المحيطة. ولا تنفك كثير من الأفكار التي مضى عليها حقب من الزمن أن تصبح غير منسجمة أو مواتية لظروف الحال. ومن ثم تنشأ من الظروف المحيطة أفكار جديدة تحفز المهارات على ابتكار الأساليب والفنون الجديدة، وهذه بدورها تصبح بعد فترة مهياً بأن تكون محل اهتمام بالمراجعة أو المساءلة بسبب تغير الظروف. وهكذا عندما تثبت الأفكار والأساليب جدارتها على أرض الواقع فإنها تكون قادرة على تعديل الظروف وتوجيه سلوكها. والنتيجة هذه يستخلص (A.C. Littleton. 1933) هي التي يصفها بالتطور.

إن أخذ التطور على أنه التغيير نحو الأفضل هو بؤرة الاهتمام من طرف كل من مهنة المحاسبة والهيئات الحكومية وغير الحكومية المشرفة على ضبط وتنظيم السياسة المحاسبية. وبظل هذا الاعتقاد يؤخذ في عين الاعتبار سواء بشكل مباشر أو غير مباشر عند عرض واقتراح مشروع قرار يتعلق بإصدار أو وضع قانون أو معيار محاسبي جديد أو تعديله. لكن تبقى الصعوبة تكمن في معرفة الأساس الذي يمكن على ضوئه معرفة ما إذا كان التشريع الجديد أحسن من التشريع القديم بدل من أن يكون مغايراً أو مختلفاً.

ومما لا شك فيه أن كلا من المحاسب الأكاديمي والمهني يرغب في أن يرى ما طوره وما أبدع فيه من أدوات وأساليب تؤدي إلى تحسين وتطوير الممارسات والأفكار التي كانت سائدة. ويتماشى هذا الموقف مع ما أشار إليه (L. Laudan. 1977)⁽⁷⁾ في أحد كتاباته بأن التطور يمكن تقييمه أو تقديره من خلال القدرة على حل أكثر عدد ممكن من المشاكل وخاصة المعقدة منها. وفي نفس السياق هناك من يرى بأن التغيير في المحاسبة لا يعني التطوير والتحسين مثل (Edwards. J.R. 1989)⁽⁸⁾ الذي أشار إلى التردّي في نوعية التقارير المالية التي كانت تنتشرها الشركات البريطانية في العشرينيات من القرن الماضي. ويشير (Johnson. H.T, and Kaplan. R.S. 1987)⁽⁹⁾ في إطار السياق نفسه بأن نظم المحاسبة الإدارية أصبحت غير كافية أو ملائمة للاحتياجات الحديثة. ويوعزان ذلك إلى التذني في درجة الملاءمة ليس فقط بسبب التفاوت في تكييف أنظمة المحاسبة المالية القديمة للاحتياجات الإدارية العصرية، ولكن بسبب كون الوسائل التي كانت تعتمد عليها المحاسبة كالوسائل اليدوية أو البطاقات المثقبة أصبحت بالية وغير مجدية.

2. تحديد أهم مظاهر التطور المحاسبي

أظهرت الكتابات والدراسات في أواخر العشرينيات وأوائل الثلاثينات من القرن الماضي أن التغيير في هدف المحاسبة يعتبر أهم التحولات في الاتجاه الرئيسي للفكر المحاسبي خلال تلك الفترة. فقد كان هدف المحاسبة قاصراً على عرض المعلومات للإدارة والدائنين، ثم اتجه إلى تقديم المعلومات المالية للمستثمرين والمساهمين وكان ذلك نتيجة ضغط القطاعات المالية والهيئات المشرفة على مبادلات الأسهم ولم يكن نتيجة ضغط المحاسبين⁽¹⁰⁾.

ومع مرور الزمن تضاعفت الأنشطة والعمليات الاقتصادية مع ازدياد حجم وكبر المنشآت، وأصبح معها احتمال ارتكاب الأخطاء أثناء القيام بعملية المعالجة المحاسبية

كبيراً. وأصبح الأمر يزداد تعقيداً كلما تنوعت طبيعة الأنشطة وازدادت وتيرة تغييرها. وأضحت مطالب واحتياجات من لهم صلة بالوحدة للمعلومات تتزايد كذلك. كل هذه القضايا استدعت من المحاسبين والهيئات المنظمة للمحاسبة أن تسهر على مواكبة هذا التطور البيئي عن طريق إصدار القواعد والمعايير التي تضمن تلبية مصالح الوحدات التي تعمل على المستوى الجزئي للاقتصاد والتي تكون في مجموعها مع متعاملين آخرين للاقتصاد الكلي.

إن التطور في الفكر والتطبيق المحاسبي يشير بما لا يدع مجالاً للشك إلى وجود تحول متأن ومتحفظ في نفس الوقت. وهذا ما يفسر لنا أن المحاسبة رغم كل سلباتها الحالية لازالت تثبت تفوقها على غيرها من مصادر المعلومات الأخرى وذلك من حيث قدرتها على إنتاج تقارير مالية تتمتع بثقة المجتمع المالي وذات عائد يفوق تكاليف إنتاجها⁽¹¹⁾.

وإن كانت هذه هي مظاهر التطور المحاسبي في الماضي إلا أن أثر التغيير خلال نهاية القرن الماضي كانت أسرع من المعدل المألوف. فقد حدثت تطورات جذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة. فلو تتبعنا نشأة كثير من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة في الوقت الحالي لوجدنا أن لها جذور ممتدة في أعماق تاريخ المحاسبة. أي أنها تمخضت عن الطبيعة الديناميكية للمحاسبة، وتجسيد قدرتها على مواكبة التطور المستمر في العوامل البيئية المحيطة الاقتصادية كانت أو اجتماعية وسياسية. هذا ما يدفعنا أيضاً بأن نتوقع أن يكون العمل المحاسبي مستقبلاً على درجة كبيرة من الاختلاف على ما هو عليه الآن. الأمر الذي يفرض على المحاسبين والأكاديميين ضرورة إجراء عملية إعادة تقييم دورية لجميع المواقف الأكاديمية والممارسات التطبيقية.

وفي الواقع فإنه نادراً ما نجد تماثلاً في السياسات المحاسبية للوحدات المختلفة بل أنه كثيراً ما تسمح الممارسة المحاسبية للوحدة الاقتصادية الواحدة بإتباع قواعد أو طرق محاسبية مختلفة في نفس الوقت. وبسبب هذا التعدد في الطرق والأساليب، هناك تخوف من أن نجد تدخل الإدارة قد يأتي متعارضاً مع مصالح كثير من الفئات التي تعتمد على القوائم المالية. ولعل في ذلك ما يفسر لنا الاتجاه المتزايد في الوقت الحاضر نحو المطالبة بالتدخل الرسمي من قبل الجهات المهنية - الحكومية وغير الحكومية. بغرض إصدار معايير تحقق قدراً كبيراً من الضبط والتنظيم للممارسة المحاسبية على المستوى الوطني. إلا أنه على النقيض من ذلك، هناك من يعارض التدخل الخارجي بغرض

تنظيم الممارسة المحاسبية⁽¹²⁾، وذلك على أساس أن هذا التدخل سوف يفقد المؤسسات المرونة المطلوبة حتى تأتي هذه الممارسة ملائمة لطبيعة النشاط وظروف الحال. إن تحقيق المرونة في تحديد السياسة المحاسبية يعتبر أمراً ضرورياً وإلا أتت هذه السياسة بصورة جامدة وغير قادرة على مواكبة التغير المستمر في الظروف والاحتياجات.

ونخلص إلى أنه نظراً لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر ومن مكان لآخر فإنه من المتوقع أن لا تكون للمعايير المحاسبية صفة الثبات أو عمومية الاستخدام. ونتيجة للربط بين المعايير وبين الاعتبارات البيئية نجد أن عملية بناء المعايير المحاسبية تعتبر عملية مستمرة. وأن الفكر المحاسبي هو عملية تطويرية وليست عملية ثورية كما أشار إلى ذلك (M.C. Wells. 1981)⁽¹³⁾.

3. الحاجة إلى المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار

توافقاً مع ما سبقته الإشارة إليه في الفقرات السابقة فإن الموقف المحاسبي لم يكن جامداً في ما يخص الاهتمام بتطوير فنون التطبيق العملي، ولم يستمر النظر إلى المحاسبة على أنها مجرد أداة داخلية للرقابة على الممتلكات وإخلاء المسؤولية في مواجهة أصحاب الأموال. لكن قد أظهر النمو السريع في شركات المساهمة الحاجة إلى نوع آخر من المعلومات المحاسبية، وبدأ الضغط على المحاسبين يتزايد من طرف أفراد وجماعات خارج وداخل مهنة المحاسبة بهدف التغيير خاصة خلال الأزمة الاقتصادية التي عرفت فترة الثلاثينات. وقبل ذلك مثلاً تبنت الجمعية الأمريكية للمحاسبين العموميين (AAPA) في سنة 1887 توصية تقضي بأن يكون نظام عرض عناصر الميزانية على أساس البدء بالعناصر الأسرع سيولة⁽¹⁴⁾. وهذا ما يوحي بوضوح الأهمية التي كانت تولى للدائنين عند إعداد القوائم المالية. وتزايد هذا الاهتمام بالدائنين نظراً للتوسع والتطور في مجال القروض والائتمان. فبعد أن كان الاهتمام في بداية الأمر ينصب على حملة رأس المال الخاص أثناء إعداد القوائم المالية اتسع فأصبح يشمل أيضاً الدائنين، وصارت الفئتان تعتبران مصدران مكملان وفي بعض الأحيان متنافسان في تمويل المشاريع الاستثمارية الكبرى. ولعل في هذا ما دفع بالمجلس الفيدرالي ولجنة التجارة الفيدرالية سنة 1917 بالولايات المتحدة الأمريكية أن يدركا الحاجة إلى معايرة القوائم المالية الموجهة للبنوك لأغراض الائتمان⁽¹⁵⁾. وفعلاً قد تم تكليف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) بتحقيق ذلك. فقامت لجنة منبثقة عنه بتناول الاقتراح وقامت بإعداد مذكرة تتضمن بعض الإجراءات المعيارية التي يجب

إتباعها حين إعداد القوائم المالية. وبعد أن تم إعداد هذه المذكرة أصبحت تأخذ عنوان المحاسبة الموحدة.

ولقد جاء في كتاب (إ.س. هندريكسون. 1990) بأن (W Z. Ripley)، (J M. Hoksey) يعود لهما الفضل في تقديم مساهمات لتطوير الفكر المحاسبي في بداية القرن الماضي. فقد أثرا بصفة خاصة في إظهار الحاجة إلى تحسين المعايير المحاسبية الخاصة بإعداد التقارير المالية الموجهة أساسا للمساهمين والمستثمرين. وذلك لأن (Ripley) كان غير راض على الكيفية التي تتم بها الممارسة المحاسبية ويتضح ذلك من خلال انتقاده اللاذع لمحاسبة السكك الحديدية عام 1915، وانتقاده كذلك - لاحقا (1926) - ندرة المعلومات المتاحة للمساهمين في الشركات الصناعية. في حين طالب (Hoksey) بتوفير معلومات كاملة ومفهومة في القوائم المالية التي تقدم للمساهمين، وذلك لتمكينهم من تحديد القيمة الحقيقية لاستثماراتهم.

وتتضح هذه التغيرات في الأدب المحاسبي قبل وخلال فترة الثلاثينات الأولى من القرن الماضي وأنها لم تكن نتيجة مباشرة لانتهاء سوق الأوراق المالية، أو الكساد ولكنها كانت نتيجة التغيرات في الأنماط التنظيمية التي بدأت مبكرا قبل أن يعد المحاسبون أنفسهم لها. فقد توجه الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر صوب تطوير المحاسبة مهنيا وأكاديميا. هذه المرحلة الجديدة وما صاحبها من تحولات جاءت نتيجة للعوامل الرئيسية التالية⁽¹⁶⁾.

- (أ) ظهور الثورة الصناعية،
- (ب) ظهور شركات المساهمة،
- (ج) انتشار الأسواق المالية،
- (د) ظهور شركات المراجعة.

وبناء على ذلك، فإن المحاسبة تتشكل وتتطور ليس بمعزل عن الواقع الذي تمارس فيه، وإنما تستلهم منه ما يعتبر أن يكون عنصرا مكونا لها سواء كان هذا العنصر ذا بعد مفاهيمي وإجرائي، أو كان له بعد اقتصادي واجتماعي. ومن الأمثلة على أثر الاعتبارات البيئية ما نجده في معايير المحاسبة من ضرائب الدخل في الدول التي تأخذ بمثل هذا النوع من الضرائب، أو معايير الإفصاح عن القيمة المضافة كما هو الحال في الجزائر، أو المعايير الخاصة بالمحاسبة العمومية.

4. عرض أهم المنظمات والهيئات المحاسبية الفاعلة دولياً

قبل 1930 لم تكن المحاسبة تخضع لأي صورة من صور التنظيم المهني، وقد كانت السياسة المحاسبية حينذاك من أسرار الوحدة المحاسبية. وكانت النتيجة الطبيعية عن هذا الوضع هو أن التقارير المحاسبية لم تكن قابلة للمقارنة سواء فيما بين الوحدات المحاسبية أو لنفس الوحدة فيما بين الفترات المتعاقبة. يبدو أن الاعتراف بما يمكن أن يسمى أزمة ثقة في التقارير المالية (القوائم المحاسبية) سهل بدون شك السعي إلى إيجاد صيغ حول الكيفية الفضلى، أو أحسن طريقة استعمال الخ... تتال رضا كل من المنظرين والمهنيين على حد سواء.

ولتجاوز التضارب في إعداد القوائم المالية هناك من اقترح توحيد العمل

المحاسبي حتى يمكن تفادي الشك حول مصداقية المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية.

فالمحاسبة المالية الحديثة هي نتاج عن العديد من المؤثرات نلخصها عن(د. كيزو، ج. ويجانت.

1999)⁽¹⁷⁾في النقاط التالية:

1. تتأثر المحاسبة بالاهتمام الذي يوليه المستثمرون والمقرضون بالتعرف على الوحدات الاقتصادية التي تستخدم الموارد الاقتصادية بكفاءة وفعالية. ولعل في جدول الدخل والميزانية من البيانات ما يسمح بتحقيق هذا الغرض.
2. تتأثر المحاسبة بالأسواق والوحدات الاقتصادية المنافسة، وهذا ما يجعلها تعمل على توفير المعلومات المالية التي تتميز بدرجة عالية من العدالة والصدق نتيجة تطبيق الإجراءات وإتباع السياسات المحاسبية المناسبة.
3. على المحاسبة أن تأخذ في عين الاعتبار مسؤوليتها عن تطوير المعايير المحاسبية التي تؤكد وتضمن ملاءمة ومصداقية وإمكانية مقارنة المعلومات المقدمة للفئات التي لها مصلحة بالوحدة. وأن تتطور المراجعة بالقدر الذي يحقق توفير الثقة في التقارير المالية.
4. تركز المحاسبة على النشاط الاقتصادي الذي تعمل فيه الوحدة بصفتها شخص معنوي مستقل، تتكون من موارد اقتصادية (أصول) وتعهدهات مالية (التزامات) وحقوق متبقية (حقوق الملكية)، حيث تؤثر هذه الأنشطة في قيم مكونات الوحدة إما بالزيادة أو النقصان. ومن ثم تقوم المحاسبة بتجميع

الأنشطة الاقتصادية والتقارير عنها عندما يكون لها تأثير على مكونات القوائم المالية للوحدة.

ومن أجل العمل و البحث على إيجاد وصياغة معايير تضمن توحيد العمل المحاسبي، اعتمدت مثلا المنظمات المحاسبية المهنية في بريطانيا على إنشاء ما يسمى (ASSC). فوضت لهذه اللجنة صلاحية البحث ووضع المعايير. وعملت في أول الأمر على تقديم معايير مقترحة وعرضها للجمهور العام بغية أن تتحسس رد فعل الرأي العام في هذا المجال. ومتى كان رد الفعل بالقبول سارعت المنظمات الممولة لمشروع البحث باعتماده ومن ثم اعتبار هذه المعايير متفق عليها (Standard accounting principles)، وتصبح الهيئات العضو فيها مجبرة على إتباع وتطبيق هذه القواعد، والمخالف لها قد يتعرض لإجراءات ردية.

تعرضت كثير من اقتراحات اللجنة المذكورة سابقا إلى انتقادات حالت دون اتساع رقعة قبولها، ومن ثم تطبيقها. فمن الاقتراحات التي نالت رضا بعض المهنيين الأعضاء فهو اقتراح تعديل عناصر القوائم المالية حتى تأخذ في عين الاعتبار التغير في الأسعار بالاعتماد طبعاً على مؤشرات المستوى العام للأسعار.

هذه التجربة وغيرها في إعداد المعايير المحاسبية لم تقتصر على بريطانيا وحدها بل كانت هناك محاولات ساهمت بدون شك في تعزيز الدور الذي يجب على المحاسبة أن تلعبه خاصة في مجال توفير المعلومات الاقتصادية ذات الخصائص التي تساعد على توظيف واستخدام الموارد الاقتصادية بالكيفية التي تضمن الرفاهية الاقتصادية لكل أفراد المجتمع. إلا أن التجربة في الولايات المتحدة الأمريكية كانت أكثر غنى نظراً للتطور المتعدد الأبعاد الذي تتميز به، بالإضافة إلى السمعة الفكرية في مجال المحاسبة التي تكونت مع مرور الزمن، والتي تعتبر في اعتقادي مرجعاً ثرياً يكون من الأجدر على منظمي الممارسة المحاسبية في دول العالم الثالث خاصة الاسترشاد به في تحديد سياساتها المحاسبية. ولعل في هذا ما يبرر الاهتمام بعرض أهم المنظمات التي لها دور بارز في إعداد المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية.

فلقد تبنت مهنة المحاسبة في الولايات المتحدة مجموعة عامة من المعايير والإجراءات التي أطلق عليها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها. حيث يشير مصطلح المتعارف عليها، إما إلى قيام جهة تنظيم محاسبي ذات سلطة بوضع مبدأ للتقرير المالي في

مجال معين أو إلى أن هناك ممارسة محاسبية معينة قد حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على نطاق واسع. ومن هذه المنظمات المرتبطة بالمحاسبة والتي لها تأثير كبير في الولايات المتحدة هي:

1.4- لجنة تداول الأوراق المالية SEC

وقد أنشئت هذه اللجنة نتيجة الأزمة المالية التي ميزت الأسواق العالمية في الثلاثينات والتي عرفت انهيار الكثير من الشركات الصغيرة والمتوسطة وتشكلت شركات كبرى مهيمنة. وتعتبر (SEC) إحدى الهيئات الحكومية التي تتولى تنفيذ قوانين الأوراق المالية وغيرها من القوانين المرتبطة بالأسهم بالإضافة إلى اكتسابها سلطات واسعة في تحديد الممارسات والمعايير المحاسبية التي تستخدمها الشركات الخاضعة لإشرافها وبالتفصيل الذي تراه.

وتجدر الإشارة إلى أن اللجنة تمتلك الصلاحية الكاملة في اشتراط ما يجب توفره في التقارير المالية التي تصدرها الشركات الواقعة تحت سلطتها أي أن لها الصلاحية القانونية في وضع معايير للمحاسبة المالية والتقارير في المؤسسات العمومية وفق ما تنص عليه أحكام قانون 1934 الخاص بلجنة تداول الأوراق المالية. إلا أنها نادى بإنشاء منظمة مهنية متخصصة يوكل لها وضع المعايير التي تحكم العمل المحاسبي، لأنها كانت تعتقد أن المهنة لديها من الموارد والخبرة ما يكفي لوضع المعايير المحاسبية. ولقد كانت العلاقة بين (SEC) والمنظمات المحاسبية المهنية جيدة، لأن تنظيم المحاسبة استمر بقاءه تحت أيدي القطاع الخاص. لكن حدث في العديد من المرات أن تدخلت (SEC) وضغطت على المهنيين لإيجاد الحلول لبعض المشاكل كانت عموماً تخص المجالات التي رأت فيها (SEC) أنها تعمل ضد تحقيق المصلحة العامة في الوقت ذاته. لكن هناك القليل من الحالات التي عرفت فيها تدخل هذه الهيئة، وفرضت بعض الممارسات المحاسبية دون أن تنتظر من المهنيين القيام بالمبادرة مثل اشتراط إظهار بعض البنود في القوائم المالية بالتكلفة الجارية.

2.4- المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين AICPA

لقد كانت جهود AICPA حيوية في عملية وضع المعايير المحاسبية المتعارف عليها GAAP. وفي 1930 انبثق عنه لجنة الإجراءات المحاسبية (CAP) تكفلت بدراسة المشاكل المحاسبية المطروحة معتمدة في ذلك على خبرة ومؤهلات أعضائها. فأصدرت حتى سنة 1959 ما يقارب 51 نشرة كلها تعبر عن رأي اللجنة فقط⁽¹⁸⁾.

وخلال سنوات الستين وبداية السبعينات طفت إلى السطح عدة انتقادات أو شكاوى تنصب كلها حول قانونية أو شرعية وضع وإصدار المبادئ المحاسبية. وكانت جل هذه الانتقادات تتمحور حول:

- ضعف في التمثيل، حيث كان أعضاء اللجنة ينتمون إلى (AICPA)،
- نوعية الآراء والاقتراحات،
- الإخفاق في تطوير قائمة الأهداف والمبادئ التي تحكم التقارير المالية،
- ضعف في مستوى الإنتاج الفكري.

ومن الانتقادات التي وجهت إلى اللجنة هي اعتمادها على منهج غير شامل أو متكامل في وضع وتحديد المبادئ والمعايير المحاسبية. أي أنها كانت تتعامل مع المشاكل المحاسبية المثارة بدون تصور لإطار فكري شامل يصلح كأساس لصياغة نظرية المحاسبة. وترتيباً على ذلك تم تكوين لجنة جديدة أطلق عليها اسم مجلس المبادئ المحاسبية (APB) مهمته دراسة القضايا والمشاكل المرتبطة بوضع المبادئ المحاسبية، وتقديم الاقتراحات التي من شأنها تحسين وتدعيم الممارسة المحاسبية وجعلها تتناول مجمل المواضيع والقضايا التي يعتقد أنها تلبي احتياجات أولئك الذين يعتمدون على القوائم المالية. تولى هذا المجلس مهمة التوصل إلى مجموعة الفروض والمبادئ المحاسبية اعتماداً على أساليب البحث العلمي، وتمكن خلال الفترة 1959-1973 من إصدار مجموعة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي المختلفة ممثلة في 31 رأي (Opinions)، وأربع تقارير.

وبالرغم من ذلك كله فلقد واجه المجلس نفس الانتقاد الذي خصت به اللجنة التي سبقته لأنه استمر في معالجة القضايا المطروحة بالأسلوب ذاته. زيادة على ذلك اتهمه بعدم الالتزام بالحياد، وخضوعه لضغوط خارجية، خاصة من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية (الثمانية الكبرى) وهيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة. كما اتهم بالتقصير فيما يخص عدم منح الوقت الكافي لمناقشة الآراء والاقتراحات قبل إصدارها.

وعندما حل (FASB) محل (APB) قام (AICPA) بإنشاء إدارة المعايير المحاسبية ليمثل الرأي الرسمي للمعهد في قضايا المحاسبة والتقارير المالي. واستمر التنسيق في العمل بين تلك الهيئتين بغرض تطوير المعايير المحاسبية التي تساعد الممارسة العملية بأن تقوم بإعداد القوائم المالية التي تتناسب مختلف الاستخدامات.

3.4- مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ن2

وعلى ضوء هذا الإخفاق تأسس في سنة 1973 مجلس معايير المحاسبة المالية والذي روعي في تشكيله أسباب إخفاق الهيئات التي سبقته من حيث تشكيلة أعضائه، أسلوب عمله، والمنهج الذي تبناه لمعالجة القضايا والمواضيع المثارة لديه.

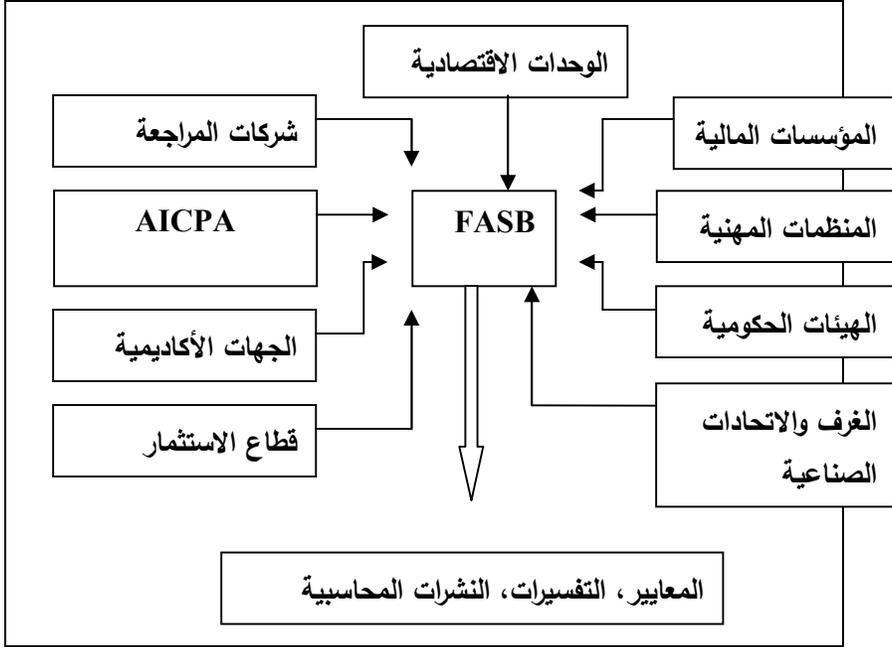
أما فيما يخص النقطة الأولى (التشكيلة) فقد ضم هذا التنظيم تركيبة مكونة من كافة الأطراف المعنية بتنظيم السياسة المحاسبية، وبصفة خاصة المجموعات الثلاث الآتية:

1. إدارة الوحدات الاقتصادية بصفتها المسؤولة عن إعداد التقارير المالية،
2. مهنة المحاسبة باعتبارها المسؤولة عن مراجعة هذه التقارير.
3. مستخدمو التقارير المالية.

وتتعدد كذلك مصادر التأثير على عملية وضع المعايير المحاسبية، ولكن الضغوط الأكثر حدة واستمرار تأتي من الشركات والجهات الحكومية، المؤسسات المالية والاتحادات الصناعية، شركات المراجعة، الجهات الأكاديمية والمنظمات المحاسبية وقطاع الاستثمار. وتعلم هذه الجهات أن الطريقة الأكثر كفاءة للتأثير على المعايير التي تحكم الممارسة المحاسبية هي المشاركة في صياغة هذه المعايير أو محاولة التأثير على أو إقناع من يقوم بصياغتها. ولذلك فقد أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية هدفا للعديد من الضغوط ومحاولات إحداث التغيير في المعايير الحالية ووضع معايير جديدة⁽¹⁹⁾. ويبين الشكل أدناه مختلف الأطراف الضاغطة، والتي تؤثر على عمل المجلس لأنها ستتأثر هي بدورها بالمعايير المحاسبية التي يصدرها المجلس.

شكل (01): فئات المستخدمين للتقارير المالية المؤثرة على صياغة المعايير

المحاسبية



المصدر: د كيزو، ج ويجنات. ترجمة أحمد ح حجاج، م السلطان. ص. 4

أما أسلوب العمل الذي تبناه المجلس فكان مصمما بالكيفية التي تضمن توفير الضوابط الكافية التي تحقق أمرين:

- الحفاظ على استقلالية المجلس وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط الخارجية، خاصة سيطرة مكاتب المحاسبة،
- الحصول على معايير واقعية تكون قد ساهمت في وضعها تشكيلة كاملة تمثل الجهات المعنية بعملية التنظيم المحاسبي، الأمر الذي يكسبها صفة الشرعية ومن ثم القبول العام.

وفيما يتعلق بمهمة المجلس فكانت تنصب حول تحديد برامج البحث في أولويات المشاكل التي يجب التكفل بدراستها، ثم عرضها على فرق عمل متخصصة تقوم بإعداد مذكرة مناقشة (Discussion memorandum) تتناول المواضيع والقضايا الرئيسية المتعلقة بالمعيار المقترح والبدائل الممكنة. بعد ذلك توزع المذكرة على أعضاء اللجنة التأسيسية بغرض تمكينهم من إبداء وجهات نظرهم، ثم مناقشة الردود في جلسة

استماع بالمجلس. فإذا خلص الاجتماع إلى ضرورة إصدار بيان بمعيار فيقوم فريق العمل بإعداد مسودة (Exposuredraft) لمشروع المعيار المقترح ثم توزع هذه المسودة على كافة الأطراف المعنية مع طلب ردود كتابية بشأن أي مقترحات على مسودة المعيار. ومتى تمت العملية السابقة يتم إعداد الصياغة النهائية لمشروع المعيار المقترح وإصداره رسمياً بعد إجراء التعديلات وخضوعه للمراحل الإجرائية السابقة.

أما إذا لم تكن هناك حاجة إلى تعديلات جوهرية فيتم التصويت على الصياغة النهائية، فإذا توفرت موافقة أغلبية الأعضاء يتم إصدار بيان المعيار بصورة رسمية ويدخل حيز التنفيذ.

وحتى يحقق المجلس مهامه فإن عليه أن يعمل على⁽²⁰⁾:

- أ) تحسين نفعية التقارير المالية من خلال التركيز على الخصائص الأولية للمعلومات المالية - القابلية للتحقق والملاءمة، وكذلك على ضمان توفر خاصية - الثبات، والقابلية للمقارنة.
- ب) ضمان بقاء المعايير تساير التغيرات في طرائق إدارة الأعمال وكذلك التغيرات في البيئة المحيطة.
- ج) الأخذ في عين الاعتبار وبشكل آني أي خلل سلبي في أي مجال يرتبط بالتقارير المالية يمكن أن يخضع للمعالجة والتحسين من خلال عمليات وضع المعايير.
- د) تشجيع التقارب الدولي فيما يخص المعايير المحاسبية طالما تحقق العملية تحسناً في نوعية التقارير المالية.
- هـ) تعزيز الفهم المشترك لطبيعة وأهداف المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

4.4- جمعية المحاسبين الأمريكيين AAA

يعتبر معظم أعضاء هذه الجمعية أساتذة جامعيين أكاديميين. وهي هيئة مفتوحة للانخراط لكافة أفراد المجتمع: الممارسون المحاسبة، الصناعيون، المحاسبون في القطاع العام. ومن مهامها الأساسية:

- تطوير نظرية في المحاسبة،
- تشجيع وتمويل الأبحاث المحاسبية،
- تحسين التعليم في المحاسبة.

إن نتائج أعمال المجلس ليس ضروريا أن تتبنى كمبادئ محاسبية متعارف عليها. فمُنذ تأسيسها في 1936 قامت بعدة أعمال ودراسات أثرت الجانب الفكري المحاسبي وساهمت في تطوير الممارسة والإجراءات المحاسبية، ومن أهم أعمالها:

- المحاسبة ومعايير التقرير من أجل قوائم مالية مجمعة في سنة 1936،
- قائمة بمبادئ النظرية المحاسبية 1966،
- النظرية المحاسبية وقبول النظرية 1977.

كانت الدراسات التي يقوم بها أعضاء الجمعية معيارية، فكانوا يبحثون عن ما يجب أن تكون عليه المحاسبة بدل الاعتماد على المنهج الوصفي الذي ينطلق من فكرة كيف هي المحاسبة في وضعها الحالي. ولم تقتصر التجربة في الولايات المتحدة التي كان لها مع بريطانيا سبق الواضح في هذا المجال بل من لجنة المعايير الدولية التي استهدفت إصدار معايير يعتمد عليها في إعداد القوائم المالية في كافة أنحاء العالم. وكانت هذه المعايير متأثرة بالتجربة الأمريكية في هذا المجال إلى حد بعيد⁽²¹⁾ كما سنبينه في الفقرات الموالية.

5.4 - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

تأسست هيئة محاسبية دولية في سنة 1973 تسمى لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) مقرها لندن. اتخذت شعار التوحيد المحاسبي الدولي كأحد مهامها الأساسية. وإلى غاية سنة 2000 تمكنت من إصدار العديد من المعايير والنشرات التفسيرية والأعمال التنظيمية التي ساهمت في إرساء نظام محاسبي دولي موحد تميزت معلوماته المحاسبية بالحجم الكافي المدروس، وبالنوعية العالية.

وفي ماي 2000 عقدت جمعية لأعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية للتحضير من أجل نقل المهام لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). وفعلا تم الاتفاق على إعادة الهيكلة بالإجماع. قدمت اللجنة (IASB) في اجتماعها الأخير (ديسمبر 2000) اقتراحات للمجلس الجديد (IASB) تتمحور حول:

- منح الأولوية لتقييم المعايير المحاسبية وطنيا ودوليا لتعيين مجالات الاختلاف ثم القيام بما من شأنه أن يقرب أو يوحد الممارسة المهنية.
- هناك إلحاح من جانب المؤسسات الصغيرة على وجوب حصولها على معايير محاسبية خاصة بها.
- الحاجة إلى إصدار معايير محاسبية للقطاع الحكومي.

▪ تقييم تطور التقارير المالية الإلكترونية للوقوف عن مدى مساهمته للتغيرات والتأثيرات المتتالية التي تتميز بها.

يضم مجلس الإدارة 14 عضواً (منهم 12 دائمين) ينتمون لعدة دول، يتمتعون بكفاءات وخبرات في مجالات شتى ولهم باع كبير في المجال المهني والأكاديمي. ويتمول المجلس من أكثر من طرف من مثل: الشركات المحاسبية الكبرى في العالم، الهيئات المالية الخاصة، الشركات الصناعية في مختلف أنحاء العالم، البنوك، ومؤسسات ومنظمات مهنية أخرى.

1.5.4- أهداف المجلس

حددت مهمة المجلس في الآتي:

1. إصدار وتطوير معايير محاسبية (IFRS) عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من لدن العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم).

2. العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية،

3. القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حده) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دولياً.

2.5.4- انتشار استخدامات معايير المحاسبة الدولية

إن عولمة الأسواق المالية وتنامي عدد المستثمرين على المستوى الدولي قد أدى إلى تزايد الانشغال بتوفير المعلومات المحاسبية ذات النوعية العالية لكي يستفيد منها المستثمرون والدائنون في مختلف الدول. وما يعزز هذا الاتجاه، هو استجابة كثير من الشركات الأوروبية الدولية إلى تبني المبادئ المحاسبية الأمريكية (GAAP) عند إعدادها القوائم المالية المجمعة، ويقصد أن تفرص المنظمات المحاسبية الأمريكية الفاعلة (SEC)، (FASB) هيمنتها على المستوى الدولي سارعت إلى تبني سياسات التقارب (الاحتواء) من خلال اللجوء إلى:

1. معرفة المشاكل الأساسية التي تواجه الشركات الأوروبية المتبنية للمبادئ المحاسبية (GAAP) خصوصاً تلك (المشاكل) التي تعترض الشركات الراغبة في

الدخول في الأسواق المالية الأمريكية،

2. الإشادة بالدور الكبير الذي تلعبه المعلومات المحاسبية في تنشيط الأسواق المالية و تفعيل حركة رؤوس الأموال. لذلك فهو من المهم بالنسبة للأسواق المالية أن يشعر المستثمرون بالثقة الكاملة في التقارير المالية التي تفصح عنها الشركات العاملة في علم المال والأعمال، ولضمان ذلك، ليس فقط لا بد من إصدار المعايير المحاسبية التي من شأنها خلق مناخ تنافسي ملائم ، و إنما لا بد من التأكد من تطبيقها من خلال عمل المراجعين المحاسبين.

معظم دول العالم باستثناء أمريكا وكندا سمحت إلى حد ما للشركات الدولية العاملة فوق ترابها بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدون أي مقارنة مع معاييرها الخاصة. في حين تبنت بعض الدول الأخرى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بدل تطبيق المعايير المحلية. وفترة أخرى تستعمل المعايير المحاسبية الدولية كأساس عند إصدار المعايير محليا كمحاولة منها للتقرب أكثر من الممارسة الدولية.

أما الاتحاد الأوروبي فإنه ذهب إلى أبعد من ذلك واقترح أن يتم إلزام الشركات العاملة في جميع دول الاتحاد على تبني وتطبيق معايير المحاسبة الدولية قبل سنة 2005. ومن ثم يعتبر الاتحاد قد خطى خطوة هائلة نحو سياسة التوحيد المحاسبي دوليا.

إن معايير المحاسبة الدولية ستجد في اعتقادنا قبولا دوليا عاما طالما وجدت التشجيع والمشاركة من طرف الهيئات المحاسبية الأمريكية مثل: SEC، FASB. لما لها من تأثير سياسي واقتصادي وتقني على القرارات الدولية.

3.5.4- أهمية المعايير المحاسبية الدولية

يجب الاعتراف بأن عملية التوحيد لا تزال تكتنفها الكثير من الصعاب وأن هناك ضرورة لتقديم جهود أكبر من أجل الوصول إلى غاية (مثلى) تتمثل في معايير دولية موحدة. ولاشك أن توفر نظام محاسبي دولي موحد سيحقق منافع هائلة، نذكر منها ما يلي:

1. قدرة المؤسسة على استعمال مجموعة واحدة من المعايير لأغراض مختلفة يمكنها من اقتصاد مبالغ كبيرة من التكاليف،
2. استعمال هذه المعايير على نطاق دولي واسع من طرف الشركات سيوفر بدون شك مبالغ طائلة من الأموال كل سنة،
3. اقتصاد مقادير كبيرة من التكاليف سيستفاد منها أو تعود بالفائدة على شركات

المراجعة، وشركات الخدمات الاستشارية المالية،

4. زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية،

5. تدعيم المستثمرين بالمعلومات المالية ذات النوعية والشفافية العاليتين. الأمر الذي

سيساهم في التقليل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال،

6. سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل. وهذا من شأنه

أن يترك تدفق الأموال تتجه صوب الشركات الفعالة. فتزداد الرفاهية الاجتماعية.

الخلاصة

لقد تم التطرق في هذا البحث إلى أهم ما يميز التطور المحاسبي من حركة ومن تفاعل ذاتي -التغيير والاستمرارية - للوقوف على الدور الذي تلعبه المحاسبة في تفعيل من جهة، مختلف نشاطات الوحدة الاقتصادية بما يحقق أفضل استخدام للموارد الاقتصادية المتاحة لها، ومن جهة أخرى انتشار استخدام مخرجاتها من المعلومات في الوسط البيئي الخارجي مما يعزز الترابط بين الوحدة ومختلف المهتمين بها.

كما تبين كيف أن المحاسبة تتشكل باستمرار وفق ما تقتضيه المتغيرات والتأثيرات البيئية التي تختلف من وقت لآخر، ونتيجة لذلك فإن الأهداف والممارسات المحاسبية الآن تختلف عما كانت عليه في الماضي لأن الفكر والمعارف المحاسبية قد تطورت لكي تتواءم مع المؤثرات البيئية المتغيرة.

و أخيراً تم استخلاص أنه لقد لازم كل مراحل التطور المحاسبي ظهور أوجه قصور في التطبيق والممارسة تسببت فيها التغيرات المتتالية التي عرفتتها البيئة المحاسبية الداخلية والخارجية. ولقد تصدت المهنة المحاسبية للانتقادات التي وجهت إليها من طرف مختلف مستخدمي التقارير المالية بسبب عجزها عن مواكبة التغيرات في الأنماط التنظيمية التي عرفتها المال والأعمال، وخاصة بعد أزمة الثلاثينات من القرن الماضي حيث عرفت معظم دول العالم المتطور ظهور جمعيات وتنظيمات محاسبية مهنية حكومية وخاصة تولت مهمة تطوير الإطار النظري للمحاسبة الذي يحدد المعالم الأساسية التي يستوجب على ممارس المحاسبة أن يتقيد بها أثناء إعداد التقارير المالية الموجهة لفئات مختلفة من متخذي القرارات بهدف استعمالها في الرقابة والتخطيط. أما حديثاً فهناك توجه نحو عولمة المحاسبة المالية واتخاذها لغة دولية تساهم في تدعيم حركة رؤوس الأموال.

الهوامش:

1. إلدون س. هندريكسون. ترجمة كمال خليفة أبو زيد. جامعة الإسكندرية. مصر. 1990. ص. 47
2. الشيرازي: نظرية المحاسبة. ذات السراسل للطباعة والنشر والتوزيع الكويت. 1990. ص. 13 عباس مهدي
3. P. Miller et al: The new accounting history- An introduction. Accounting organisation and Society. Vol.16. 1991. PP. 395-403
4. Miller. P, and Napier. C.J: Genealogies of calculation. Accounting, Organizations and Society.Vol. 18. 1993. PP. 631-648.
5. Napier C. J: Research direction in accounting history. British accounting review. 2001. Vol 21. N°3. PP. 237-254
6. P J. Bowler: The invention of progress. The Victorian and past. Oxford. Blackwell 1989
7. L. Laudan: Progress and its problems: Towards a theory of scientific growth. Berkley. University of California Press. 1977
8. Edwards, J R: Industrial cost accounting development in Britain to 1830. A review article. Accounting and Business Research. Vol.19. 1989. PP. 305-317
9. Johnson, H T and Kaplan. R S: Relevance lost- The rise and fall of management accounting. Harvard Business school press. 1987
10. إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 49.
11. عباس مهدي الشيرازي. مرجع سابق. ص. 13
12. R G. May, and G L. Sundem: Research for accounting policy: An overview: Accounting theory and policy. A reader. HBJ. Inc. 1981. PP. 2-19
13. M C. Wells: A revolution in accounting thought?. Accounting theory and policy. A reader. HBJ, Inc.1981. PP. 48-61.
14. إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 52
15. إلدون س. هندريكسون. مرجع سابق. ص. 52
16. عباس مهدي الشيرازي. مرجع سابق. ص. 19
17. رونالد كيبزو، جيرى ويجانت. مرجع سابق. ص. 25
18. عباس مهدي الشيرازي. مرجع سابق. ص. 129
19. دونالد كيبزو، جيرى ويجانت. مرجع سابق. ص. 42
20. WWW. fasb.org
21. حسين القاضي، مأمون حمدان. مرجع سابق. ص. 14

*- Accounting Standard Steering Committee.