

جامعة الفراهيدي



2012 - 1433



Al-Farahidi University

جامعة الفراهيدي

كلية الادارة والاقتصاد

قسم المحاسبة

المرحلة الرابعة

المحاسبة الدولية

م.م طيف خضر عياده

الكورس الأول

الفصل الاول
مدخل في الابعاد الدولية للمحاسبة
(بيئة المحاسبة الدولية)

أهداف الوحدة التعليمية :

تهدف هذه الوحدة التعليمية الى ان نكون مدركين للجوانب الآتية :



1. مناقشة طبيعة ونطاق المحاسبة الدولية .
2. معرفة أسباب وأهمية دراسة المحاسبة الدولية .
3. التعرف على مجالات المحاسبة الدولية .

تمهيد :

ينظر الى المحاسبة بانها لغة الاعمال واداة ضرورية لكل رجل أعمال ليقوم اعماله ،
الأ ان مازالت تمثل لغز محير للاكاديميين من حيث تصنيفها وتطورها .
ويعود أصل المحاسبة الى بداية المعاملات التجارية للانسان ، ويدرك طلاب
المعرفة أن السجلات والأجراءات المحاسبية ظهرت في البداية في بلاد الصين بشكل
خاص والشرق الأوسط بشكل عام حين احتاج التجار الى نظام كفوء وفعال للتسجيل
والحفظ وظهرت في البداية على الواح الطين في بلاد الرافدين وكانت تتعلق بالرهن والدائن
والمدين ونسبة ٩٠% من معاملاتها ، هذه السجلات أعطت المفتاح لدارسي المحاسبة
لتطوير هذا الحقل المعرفي لاسيما Litileton و Gernel و Yamey الذين ساهموا في
ترجمة الاحداث المحاسبية الى البعد الدولي لها ووصولها الى حالة الازدهار التي تعيشها
الآن ، ولا تعد هذه النتيجة مدهشة في العالم الاقتصادي والمالي المعاصر الذي تطور الى
درجات ومستويات معقدة ، تزامن هذا مع التطور في وسائل الاتصالات والنقل
والتسهيلات التي حصلت في العمليات التجارية .

١-١ : طبيعة ومفهوم المحاسبة الدولية

يمتلك الكثير من الدارسين افكاراً عامة أو تفصيلية عن المحاسبة المالية أو المحاسبة الإدارية ، الا □ ان القليل منهم لديهم افكاراً واضحة عن مفهوم المحاسبة الدولية ، وعليه يمكن وضع المفهوم العام للمحاسبة الدولية بالآتي :

« هو حقل معرفي يضع المحاسبة في نطاقها الدولي متضمنة المجالات الوظيفية لها ، المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية و التدقيق والضرائب ونظم المعلومات المحاسبية » .

ومن الناحية التفصيلية تعرف المحاسبة الدولية بأنها

« المحاسبة المتعلقة بالمعاملات الدولية ، ومقارنة المبادئ المحاسبية بين الدول المختلفة ، ومحاولة اجراء حالة التوافق بين المعايير المحاسبية عبر العالم ، فضلاً عن استخدام المعلومات المحاسبية للأغراض الادارية والرقابية عن العمليات الدولية »

وهكذا تبين أن الجوانب التفصيلية للمحاسبة الدولية تتضمن الجوانب الآتية :

- المالية .

- الادارية .

- الضرائبية .

- التدقيقية .

- ومجالات المحاسبة الأخرى .

وتتضمن فضلاً عن ذلك المشكلات الفكرية المرتبطة بالاختلافات في المعايير المحاسبية عبر العالم ، ومحاولات اجراء عملية التوافق الدولي للمحاسبة .

كما تبين لنا أن كلمة الدولية (International) في المحاسبة يمكن وضعها بثلاثة مستويات هي :

المستوى الأول : يرتبط هذا المستوى بالتنظيم المحاسبي والمعايير المحاسبية وادلة التدقيق والقضايا الضريبية المتعلقة بمنظمات الاعمال . وتهتم بهذه القضايا منظمات مثل الامم المتحدة ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي ، والاتحاد الدولي للمحاسبين . (U.N) ، (OCDE) ، (IFAC) .

المستوى الثاني : مستوى الشركة : فالمحاسبة الدولية يمكن ان ينظر اليها في اطار المعايير المحاسبية وادلة التدقيق والممارسات التي تتبعها الشركة والمرتبطة بنشاطات الاعمال الدولية والاستثمارات الأجنبية ، وتتعلق هذه المعايير بعمليات تحويل

العملة الأجنبية والتقنيات المستخدمة في تقييم الأداء للعمليات الأجنبية (الفروع والاقسام الأجنبية): ©(Doupnik,Perera,2002:2)

المستوى الثالث : المستوى الواسع : وهو المستوى الذي ينظر فيه الى المحاسبة الدولية على أنها دراسة المعايير المحاسبية وأدلة التدقيق والقواعد الضريبية المعتمدة في كل بلد من بلدان العالم ومقارنتها بنظائرها المستخدمة في دول اخرى .

ومن الامثلة على هذا المستوى :

1. المعايير المتعلقة بالابلاغ المالي والخاصة بالموجودات الثابتة .
2. الدخل ومعدلات الضريبة .
3. المتطلبات المتأتية من اعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية .

* عوامل الموارد تدفع باتجاه تقديم مطرانية
تسا عرفت كحصول على الموارد العالمية (مطلوبه)
عابره للحدود

٢-١ : أسباب دراسة المحاسبة الدولية

من وجهة النظر التعليمية فإن السبب الرئيس لدراسة المحاسبة هو تطوير قدرات الطلبة لتجميع ومعالجة البيانات الخاصة بالنشاطات والأحداث الاقتصادية واعداد التقارير المالية كمعلومات مفيدة لتوصيلها لمتخذي القرارات . وينبغي ان تكون تلك المعلومات ملائمة وموثوق بها ، أن كل ذلك يقودنا الى الاستنتاج بأنه .

كلما كانت بيئة الاعمال حركية (سريعة التغير) يجب ان تبقى مهنة المحاسبة تقدم المعلومات المفيدة وتبقى مفيدة فقط حين ترضي احتياجات متخذ القرار . وفي الاقتصاد المعولم فإن الموارد الطبيعية والمالية والبشرية يمكن ان تتحول من جزء من العالم الى جزء آخر بكفاءة وبسرعة اكبر . ولذلك ينبغي ان توافر المحاسبة معلومات لمتخذي القرارات حول الاقتصاد المعولم لجعل عملية تخصيص الموارد ينتفع منها بشكل نافع ومثالي .
(Iqbal,2002:5):

وفي ضوء ذلك يمكن ان نحدد الأسباب الرئيسة لدراسة المحاسبة الدولية

بالآتي : ©(Nobes &Parker,2006:)©

أولاً : السبب التاريخي Historically

فهناك عدد من الدول لها مساهمات مهمة في تطوير المحاسبة ، ففي القرن الحادي عشر الى القرن الخامس عشر اصبحت ايطاليا بلد تجاري تطورت فيه المحاسبة وأصبحت هناك حاجة لمفاهيم مثل الاستحقاق وظهر القيد المزدوج في مدينة (جنوا) عام ١٤٩٤

حيث نشأت نظرية القيد المزدوج وترعرعت جوانب اخرى مثل التدقيق والمحاسبة الحكومية والمحاسبة الصناعية ، وكانت العمليات المالية تدار من قبل الصيارفة وكانت تستعمل محاسبة رعاية العهدة .

ولبريطانيا دور مهم في تطور الفكر والتطبيق المحاسبي في البلدان التي استعمرتها من خلال الشركات البريطانية . وعلى الرغم من أن القيد المزدوج جاء من ايطاليا الى بريطانيا واصبح موضع اهتمام ، الا أن البريطانيين عرفوا اهميته في تقرير الأرباح . وتمثل الولايات المتحدة الامريكية الآن معقل الفكر المحاسبي اذ أن التنظير المحاسبي اخذ اتجاهات واسعة عند المنظرين في المحاسبة ويمثل عقد الثمانينات من القرن الماضي ، العصر الذهبي للتنظير المحاسبي .

ثانياً : عصر الاقتصاد المعولم The Age of Global Economy

فنحن نعيش في اقتصاد معولم تؤكد الأدلة الظاهرة من التنظيمات والاتفاقيات العالمية مثل اتفاقية التجارة الحرة لامريكا الشمالية (NAFTA) واتفاقية التجارة الحرة ما بين كندا والمكسيك والولايات المتحدة ، والاتحاد الأوربي (EU) الذي يضم (١٥) عضواً . ومنظمة التجارة العالمية (WTO) التي تأسست وبدأت عام ١٩٩٥ .

كما ان هناك دلالات واضحة على عالمية الاقتصاد مثل زيادة تجاره العالمية ، والتسهيلات اللازمة لنقل السلع والخدمات وانتقال الموارد المالية عبر العالم ، وزيادة كفاءة استخدام الموارد . (Iqbal,2002:5). كما أن العولمة لم تحصل فقط في التوسع عبر السلع والخدمات بل شملت كذلك الأشخاص والتكنولوجي والمفاهيم ، إذ أداد عدد المحاسبين المهنيين المجازين (على سبيل المثال) يبلغ عدد أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) حالياً مايقارب مليوني عضواً

ثالثاً : نمو اسواق الملكية Growth The Equity Markets

لقد نمت معظم اسواق الملكية حول العالم بشكل مثير ، فخلال العقد التسعيني من القرن الماضي على سبيل المثال منذ عام ١٩٩٥ لغاية عام ٢٠٠٠ فإن الاسهم المرسلة في السوق قد نمت بشكل مضاعف في كل من السويد ، وسويسرا ، وبريطانيا ، واكثر من الضعف في الصين ، وهونك كونك ، وفرنسا ، والمانيا ، والولايات المتحدة الامريكية .

رابعاً : ظاهرة الشركات متعددة الجنسيات Multinational Enterprises

وتعرف الشركات المتعددة الجنسيات بأنها تلك الشركات التي تنتج السلع والخدمات في دولتين أو أكثر .

خامساً : التوافق الدولي للمحاسبة International Harmonization of Accounting

أن سبب التوافق قد نما بشكل ثابت ومهم خلال السنوات الأخيرة ويعرف التوافق بأنه « عملية زيادة الانسجام ما بين التطبيقات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة الأختلاف بينها» .

سادساً : المحاسبة المقارنة Comparative Accounting

بما أن الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) تعد قوائمها بشكل منسجم مع القوانين والممارسات في البلد الأم . والمستثمرون في تلك الشركات والمقرضين اليها يحتاجون الى أن يكون لهم الخبرة والدراية في نظم الابلاغ المالي لدولة أو أكثر من دول العالم .

٣-١ : مجالات دراسة المحاسبة الدولية The Fields of Studying International Accounting

في ضوء ماتناولته أدبيات المحاسبة فأن (Stolowy) وبعد إجراء مسوحات لأكثر كتب المحاسبة الدولية تداولاً يحدد مجالات دراسة المحاسبة الدولية في (١٠) من المجالات يشكل بعضها جزءاً من أسباب دراسة المحاسبة الدولية التي عرضت آنفاً ونتاول الجزء الآخر منها ومجالات أخرى كالآتي : (Doupnik & Perera, 2007: 2-15)

أولاً : البيع لزبون أجنبي Sales to Foreign Customers

البيع الى زبون اجنبي لا تختلف عن البيع الى زبون محلي اذا كانت عملية البيع نقداً ، ولكن يحصل الاختلاف حين تكون عملية البيع آجلة لاسيما حين تكون صفقة البيع بعملة اجنبية غير عملة الشركة البائعة . فأن تغيرات اسعار الصرف سوف تنعكس على المعالجات المحاسبية اللاحقة بضمنها التسويات التي تجرى في نهاية السنة المالية للشركة البائعة .

البيع بعملة اجنبية
بالاجل

ثانياً : التحوط من مخاطر التبادل الأجنبي Hedges for Foreign Exchange

Risks

يمكن للشركة أن تستخدم تقنيات مختلفة لإدارة مخاطر التبادل الأجنبي ، ومن أكثر الطرائق شيوعاً في هذا المجال من خلال خيار شراء العملة الأجنبية الذي يعطي للمالك الحق دون ان يرتب عليه أي التزام ، اذ أن بيع عملة اجنبية بمعدل صرف مستقبلي محدد مسبقاً يعرف بأسم (سعر مضاربة) (Strike Price) . على سبيل المثال اشترت شركة الزيوت النباتية \$ ٢٠٠٠٠ لحماية صفقة شراء بضاعة من جهاز اجنبي بالمبلغ نفسه وبسعر مستقبلي قدره ١١٩٠ دينار عراقي لكل دولار وان مبلغ الصفقة يتم بعد مرور ثلاثة اشهر ، علماً بأن سعر الصرف الحالي (Spot rate) هو ١١٧٠ دينار لكل دينار عراقي . وعلى ذلك فإن أي تغيير يطرأ على سعر الصرف بعد مرور الاثني عشر الثلاثة سوف لا يتأثر به عقد شركة الزيوت النباتية لأن الطرف الثاني ملتزم ببيع \$ ٢٠٠٠٠ لشركة الزيوت النباتية وبالسعر المحدد سلفاً . وهكذا فإن شركة الزيوت النباتية قد تحوطت من مخاطر التبادل الأجنبي فلو ارتفع سعر صرف الدولار الى ١٥٠٠ دينار فإن الشركة قد تحوطت من هذا الارتفاع بشرائها \$ ٢٠٠٠٠ بمبلغ ١١٩٠ دينار .

F. D. I

ثالثاً : الأستثمار الأجنبي المباشر (NPV) Foreign Direct Investment

أن امتلاك او السيطرة على موجودات أجنبية ، كالمصانع تسمى الأستثمار الأجنبي المباشر وأن الأسباب المباشرة للأستثمار الأجنبي المباشر هي :

١. زيادة المبيعات والأرباح : تعد المبيعات الدولية مصدراً لتحقيق هامش ربح مالي او تحقيق أرباح اضافية من خلال المبيعات الاضافية فالمنتجات النادرة او ذات التكنولوجيا المتقدم توافر ميزة تنافسية للشركات الراغبة بتوسيع مبيعاتها في الدول الأجنبية .
٢. الدخول في الاسواق ذات النمو المتسارع أو الاسواق الناشئة : أن بعض الأسواق تنمو بشكل اسرع من اسواق اخرى ، وبهذا فإن الأستثمار الأجنبي المباشر يحاول الحصول على موطء قدم (Foot hold) في الاسواق ذات النمو العالي أو الأسواق الناشئة . وسيكون الهدف النهائي زيادة المبيعات والأرباح .

٣. تخفيض التكاليف : تهدف الشركات من تخفيض التكاليف الى تقديم سلع وخدمات الى زبائنهم بأسعار مخفضة ، ويعد الأستثمار الأجنبي المباشر اسلوباً لتحقيق ذلك ، لأن الأجر المنخفض بصورة كبيرة في بعض الدول توفر فرصة للشركات لتخفيض كلف الإنتاج . كما أن تجهيز المواد الأولية من مجهز قريب يجعل كلفة المنتج

اقل من كلفته المحلية ، فضلاً عن ذلك فإن مصاريف النقل المرتبطة بتصدير المبيعات يمكن ان تخفض بواسطة موقع الانتاج القريب من الزبائن .

٤. حماية السوق المحلي : لأضعاف منافس دولي محتمل ولحماية السوق المحلي تقوم بعض الشركات بأدخال منافس محلي الى السوق ، وان التصرف العقلاني يقول ان هذا المنافس من غير المحتمل ان يدخل السوق الأجنبي اذا كان منهمكاً في حماية حصته السوقية في البلد الأم .

٥. حماية السوق الأجنبي : فضلاً عن ان الأستثمار في الدول الأجنبية تكون دوافعه في بعض الاحيان الحاجة الى حماية السوق من المنافسين المحليين فإن الشركات التي تصدر مبيعاتها الى دول محددة وجدت من الضروري لها انشاء مساحة قريبة في تلك البلدان لمدة من الزمن لحماية حصتها السوقية .

٦. الحصول على التكنولوجيا والمعرفة الإدارية : فضلاً عن برامج البحث والتطوير المحلية ، فإن الأسلوب الآخر للحصول على التكنولوجيا والمعرفة الادارية هو وضع العين على العمليات التي يقوم بها المنافسون ، لاسيما الشركة القائدة في القطاع ، وقد يكون عن طريق استئجار عاملين من الشركات المنافسة (ومنها المنافس الأجنبي) .

(العوامل الخالصة المرصدة)

رابعاً : الإبلاغ المالي عن العمليات الأجنبية

Financial Reporting For Foreign Operations

ينبغي ان تبلغ الشركات المساهمة (بصورة خاصة) عن اعمالها واعمال الشركات الأجنبية التابعة لها بمجموعة من التقارير المالية تسمى القوائم المالية الموحدة (Consolidated Financial Statements) متضمنة موجوداتها ومطلوباتها وارياحها هي والشركات التابعة لها (الأجنبية والمحلية) والقوائم المالية الموحدة هذه ينبغي أن تعد على وفق المعايير المحاسبية المعتمدة في بلد الشركة الأم (فإذا كانت على سبيل المثال الشركة الأم شركة امريكية ينبغي اعداد القوائم المالية الموحدة على وفق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الامريكية (U.S.GAAP) . ولتحقيق ذلك ينبغي القيام بالآتي :



١. تحويل القوائم المالية للشركات التابعة الأجنبية والمعدة على اساس المعايير المحاسبية في البلد الأجنبي الى قوائم مالية معدة على وفق (U.S.GAAP) ويتطلب ذلك اجراء تسويات وتعديلات جوهرية حتماً .

٢. بعد تحويل القوائم المالية الى قوائم مالية على وفق (U.S.GAAP) يتم ترجمة القوائم هذه من عملة البلد الذي تقع فيه الشركة التابعة الاجنبية (على فرض ان هذه الشركة فرنسية وتستخدم اليورو في تسجيل معاملاتها والابلاغ عن حساباتها) الى الدولار (\$) الامريكي . وهناك عدة طرائق لترجمة القوائم في العملة الأجنبية الى العملة المحلية وهذه الطرائق تستخدم معدلات الصرف الجارية ومعدلات الصرف التاريخية .

خامساً : ضرائب الدخل الدولية International Income Taxation

أن وجود كيان اقتصادي لشركة تابعة اجنبية يظهر لنا نوعان من الاسئلة ترتبط بالضرائب هما :-

١. ما هو مبلغ الضريبة الذي تدفعه الشركة التابعة الأجنبية في بلدها الأجنبي ، وكيف يمكن تقليل تلك الضريبة الى الحد الأدنى من (الناحية القانونية) .
٢. ماهي الضريبة التي تدفعها الشركة الأم (في بلدها الأصلي) أن وجدت عن ارباحها المتحققة من نشاطات الشركة التابعة الأجنبية ، وكيف يمكن تقليل تلك الضريبة الى الحد الأدنى (من الناحية القانونية) .

وهكذا فإن على الشركة تقليل اجمالي المبالغ المدفوعة عن الضرائب لكامل مجموعتها (الشركة الأم والشركات التابعة لها المحلية والأجنبية) ، وأنها تقوم بذلك لتعظيم التدفقات النقدية لها بعد الضريبة (After Tax Cash Flows) . ولانجاز ذلك ينبغي ان يكون لدى الشركة اطلاع واسع على نظم الضريبة في كل دولة لديها فيها فرع او شركة تابعة لأن كل بلد له قواعده الضريبية والتشريعات الخاصة به .

سادساً : أسعار التحويل الدولية International Transfer Pricing

تحاول بعض الشركات التي لديها عمليات اجنبية تقليل مدفوعاتها الضريبية الى الحد الأدنى من خلال استخدام أسعار تحويل تحكيمية . وتتم المبيعات الداخلية للشركة وفروعها بين دولة واخرى ، وقد تكون معدلات الضريبة في البلد الأجنبي اعلى منها على المستوى المحلي ، وعليه فإن الشركة الأم تحول البضائع نصف المصنعة (على سبيل

تحويل السلع
بلدات تقليل
الضرائب ما
خلال
اسعار
التحويل .

المثال) الى الفرع التابع لها الذي يكمل عملية تصنيع الأجزاء الأخرى في الدولة الأجنبية بأعلى الأسعار كي تتمكن من جعل مجمل الربح في البلد الأم اعلى من مجمل الربح في فروعها في البلد الأجنبي . وبالتالي فإن اجمالي المبلغ المدفوع على الدخل الاجمالي يكون في حده الأدنى والعكس صحيح دائماً حين تكون معدلات الضريبة عكس ذلك (المعدلات في الدولة الأجنبية اقل منها على المستوى المحلي) .

ولكن بدأت كثير من الحكومات تدرك أن الشركات المتعددة الجنسيات لها القدرة على تحويل ارباحها ما بين البلدان المختلفة من خلال أسعار التحويل التحكمية ، ولكي تتأكد من أن الشركات تدفع حصتها العادلة في الضريبة المحلية ، فإن كثيراً من الدول أصدرت تشريعات لأسعار التحويل الدولية .

سابعاً : تقييم الأداء للعمليات الأجنبية Performance Evaluation of Foreign Operations

لغرض التأكد من أن العمليات في كل من البلد الأم والبلدان الأجنبية تحقق اهدافها ، فإن الإدارة العليا في الشركة الأم تطلب من المديرين في الوحدات المختلفة تقديم تقارير دورية الى الإدارة المركزية مفصلاً فيها اداء وحداتهم . لأن الإدارة المركزية عادة ماتهتم بتقييم الاداء للوحدات التشغيلية فضلاً عن الاداء الفردي لتلك الوحدات . ومع ذلك فإن هناك عدد من القضايا ينبغي مراعاتها عند تصميم نظام تقييم الاداء لأن نظام الشركة الأم لا يمكن تطبيقه بشكل مباشر على الوحدات التشغيلية الأجنبية . على سبيل المثال اذا ما قررت الشركة الأم فيما اذا يكون التقييم بالعملة المحلية ام بالعملة الأجنبية . فإن عملية تحويل عملة ما الى عملة اخرى يؤثر في نسب العائد على الاستثمار (ROI) . كما أن الشركة الأم قد تجد من الضروري اجراء تعديلات دورية على نظام التقييم للعمليات الأجنبية .

ثامناً : أعمال التدقيق الدولية International Auditing

لعل الهدف الأساسي لنظام تقييم الأداء في الشركة الأم هو تحقيق الرقابة على عملياتها اللامركزية . والركن المهم الآخر لعملية الرقابة الادارية هو التدقيق الداخلي . والأخير يهدف الى :

* منع التهرب الضريبي
حتم اصدا / تقريبا
للسعر المحوّل

١. التأكد من أن سياسات واجراءات الشركة مطبقة بشكل سليم .
 ٢. هناك قضايا متعددة ينبغي ان يعمل من اجلها التدقيق الداخلي للعمليات الأجنبية اكثر تعقيداً من التدقيق المحلي ، تلك المتعلقة بالاطفاء غير المكتشفة ، عدم الكفاءة ، والتلاعب .
- ولعل من اكثر المعوقات وضوحاً في الاداء المؤثرة في التدقيق الداخلي هي اللغة ، ولغرض تحقيق حالة الاتصال مع العاملين في العمليات الأجنبية ينبغي توجيه مجموعة من الأسئلة اليهم وعليهم ان يفهموا الأسئلة والأجابه عنها . وبذلك فإن المدققين الداخليين يصبحوا بحاجة لاجادة التكلم بلغة اجنبية .
- أما ما يتعلق بالمدققين الخارجيين فهم يواجهون المشكلات نفسها التي يواجهها المدققون الداخليون ، بالتعامل مع العمليات الأجنبية لزيائهم والشركات التي يدققون حساباتها ، فالمدققون الخارجيون لشركات اجنبية يجب ان يكون لهم دراية كافية بالقواعد التي تعد على اساسها القوائم المالية فضلاً عن المعايير التدقيقية والتشريعات القضائية التي يكمل فيها الزبون (الشركة متعددة الجنسيات) .
- (لقد اصبحت اليوم شركات المحاسبة الدولية الأربعة الكبرى من بين اكثر الشركات متعددة الجنسيات في العالم ، حيث أن واحدة من هذه الشركات الاربعة (KPMG) على سبيل المثال لها مديرين لاربع شركات محاسبة مختلفة تشكلت في اربع دول مختلفة ولها مكاتب في اكثر من ١٥٠ دولة حول العالم) .

تاسعاً : الإدراج المتبادل في اسواق المال الأجنبية

Cross – Listing on Foreign Stock Exchanges

هناك بعض الشركات ترى من المفيد درج اسمها في اسواق المال الأجنبية فضلاً عن السوق المحلية . إلا أن المشكلة تكمن في أن لكل سوق من هذه الاسواق متطلبات ينبغي تلبيتها ومنها على وجه الخصوص المعايير المحاسبية لاعداد التقارير السنوية ، وهذه المتطلبات تختلف عادةً عن المتطلبات في اسواق المال المحلية . على سبيل المثال في الولايات المتحدة الامريكية فإن هيئة الاوراق المالية (SEC) تطلب من الشركات الأمريكية ان تستخدم المعايير المحاسبية (U.S.GAAP) في اعداد قوائمها المالية ، وعليه فإن الشركات الأجنبية المدرجة في اسواق المال الامريكية مثل New York Stock Exchange (NYSE) وهذه الشركات كانت قد اعدت قوائمها المالية على وفق القواعد في

بلدها الاصلي (الأجنبي) ، لكن عليها اجراء تسويات مهمة على أرقام صافي الدخل وحقوق الملكية على وفق المعايير الامريكية . ولتجاوز هذه المشكلة فأن معظم اسواق تبادل الاوراق المالية حول العالم تسمح للشركات الأجنبية إدراج اسماءها ولكن تطلب منها تطبيق المعايير المحاسبية التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) .

عاشراً : التوافق الدولي للمعايير المحاسبية International Harmonization of Accounting Standards

من خلال الخبرات التي اكتسبتها الشركات في تحليل القوائم المالية للشركات التي ترغب بالاستحواذ عليها والمعروضة في اسواق المال العالمية ، اصبح هناك ميزة مهمة لجميع الدول ، بضمنها الولايات المتحدة الامريكية ، أن تتبنى مجموعة عامة من المعايير المحاسبية في هذه الحالة فأن الوصول الى مجموعة موحدة من المعايير المحاسبية حول العالم تصبح ضرورية لتقليل مشكلات الشركات المرتبطة بعدد من السنين في تقييم فرص الاستثمارات الاجنبية بسبب الاختلاف في معايير المحاسبة المحلية فالشركات الكبيرة والمتعددة الجنسيات أصبحت اليوم داعمة للتوافق الدولي للمعايير المحاسبية .

أن المجالات التي تناولها هذا الفصل ستكون مادة الفصول الاساسية لهذا الكتاب ،

الا □ اننا سنقوم بعرضها على وفق مجموعات منسجمة مع بعضها لاعطاء اكبر فائدة للدارسين والباحثين .

أسئلة الفصل الأول

السؤال الأول : أعط مفهوماً واضحاً للمحاسبة الدولية ؟ وكيف يمكن وضع كلمة (دولية) في نطاق المحاسبة ؟ حدد مستويات هذا النطاق ؟

السؤال الثاني : ما هي اسباب دراسة المحاسبة الدولية ؟ وأي الأسباب يعد اكثر أهمية برأيك ؟ ولماذا ؟

السؤال الثالث : ماذا نعني بالتحوط من مخاطر عمليات التبادل الأجنبي ؟ انكر مثلاً عملياً يعزز اجابتك ؟

السؤال الرابع : ماذا نعني بالاستثمار الأجنبي المباشر ؟ وما هي مزايا هذا الاستثمار للشركات الأجنبية ؟

السؤال الخامس : أعط مفهوماً واضحاً لكل من المصطلحات الآتية :

- اسعار التحويل الدولية .
- تقييم الأداء للعمليات الأجنبية .
- اعمال التدقيق الدولية .
- الأدرج المتبادل في اسواق المال الأجنبية .

السؤال السادس : ماهي أهم المشكلات التي تواجه التدقيق الداخلي والتدقيق الخارجي في اعمال الشركات الأجنبية ؟



الفصل الثاني أسباب الاختلافات في نظم المحاسبة وممارساتها Causes Of Differences Accounting Systems & Practices

الأهداف التعليمية للفصل :

- بعد دراسة هذا الفصل ينبغي ان نكون قادرين على :
- 1 . معرفة أسباب اختلاف نظم المحاسبة وممارساتها من دولة الى أخرى .
 - 2 . تفسير التأثيرات الثقافية في نظم المحاسبة .
 - 3 . وصف كيفية ايجاد روابط بين القيم المحاسبية والقيم الثقافية .
 - 4 . تحديد اتجاهات نظم المحاسبة في حالة سيادة القانون العام او القوانين التفصيلية في دولة ما .
 - 5 . توصيف انعكاسات الفلسفة السياسية للدولة على نظم المحاسبة وممارساتها .
 - 6 . توضيح الأدوار المختلفة لكل من الدولة والمجتمع واسواق المال في تنظيم المحاسبة .

تمهيد :

تعد المحاسبة كما هو الحال مع ممارسات الأعمال الأخرى ، ملتصقة بالبيئة الى حد كبير ، أي انها تتكيف من حيث الشكل على وفق بيئة كل بلد وتعكس السمات الخاصة والفريدة التي تميز ذلك البلد ، إلا أنه لا يمكن تحديد هذه السمات او الخصائص من الناحية العددية ومن الناحية الفعلية ، فهي تمتد من السمات والقيم الشخصية الى الترتيبات والأجراءات المؤسساتية ومن الممكن ان تتجاوز ذلك لتصل الى العوامل المناخية او الجغرافية .

يقدم لنا هذا الفصل الأسباب الرئيسة التي تجعل من المحاسبة مختلفة من حيث نظهما وممارساتها بين دول العالم المختلفة وهي الأسباب نفسها التي أدت الى ظهور المحاسبة الدولية كحقل معرفي مستقل ، مبتدءاً بالعوامل الثقافية ثم السياسية وأخيراً الاقتصادية والتنظيم المحاسبي اللذان يعدان من أهم العوامل وأكثرها تأثيراً.

تختلف البيئة المحاسبية في بلد معين عن بلد آخر بعدد واسع من العوامل حددها (Doupnik & Salter) بسبعة عشر عاملاً هي:- (Nobes , 1998 : 163)

- طبيعة ملكية الأعمال والنظام المالي
- الضريبة
- التضخم
- التأثيرات الاستعمارية
- مستوى التضخم
- عمرو حجم مهنة المحاسبة
- مستوى التطور الاقتصادي
- النظام القانوني
- الثقافة
- التاريخ
- الجغرافية
- اللغة
- تأثير نظرية المحاسبة
- النظام السياسي
- الدين
- الأحداث المهمة
- مستوى التعليم

فيما صنف كل من (Farmer & Richman) هذه العوامل على أربع مجموعات رئيسية هي:-

١. العوامل التعليمية (وضمت ستة عوامل).
٢. العوامل القانونية (وضمت ستة عوامل ايضاً).
٣. العوامل الثقافية (وضمت تسعة عوامل).
٤. العوامل الاقتصادية (وضمت ثمانية عوامل).

ويرى (Arpan & Radebaugh) (23 : 1985) أن من بين العوامل الأكثر قوة في التأثير في أنموذج الإبلاغ المالي هي مجموعة العوامل الاقتصادية، فضلاً عن تأثيراتها المباشرة في المحاسبة، فلها تأثيرات غير مباشرة مهمة في صيغ معينة من تأثيرات العوامل الأخرى، فالتطور الاقتصادي يؤثر في الأوضاع الثقافية والاجتماعية (البلد المتطور اقتصادياً لا بد ان يكون متطوراً ثقافياً)، كما يؤدي التطور الاقتصادي إلى حدوث تغييرات في الأهداف والاتجاهات القانونية والسياسية والتعليمية، والعوامل الأخيرة تؤثر في الممارسات المحاسبية .

العوامل الاقتصادية
على الأثر
تأثير في
محاسبة ماذا؟

ومع ذلك فإن العديد من الباحثين من خلال دراساتهم النظرية والعملية للعوامل البيئية الداخلية والخارجية اشاروا إلى عدة نقاط ينبغي مراعاتها ويمكن ايجازها بالآتي:- (الفريطيس، ٢٠٠٢ : ٣)

١. صعوبة حصر جميع العوامل المؤثرة في أنموذج الإبلاغ المالي بدولة محددة .

٢. عدم إمكانية تعميم درجة تأثير عامل مستقل او مجموعة من العوامل لأن العوامل المختلفة تؤثر بدرجات متفاوتة في صياغة أنموذج الإبلاغ .
٣. العوامل البيئية غير مستقلة، بمعنى ان هذه العوامل تؤثر وتتأثر ببعضها.
- ١-٢ : التأثيرات الثقافية في المحاسبة

Culture influence on Accounting

تمثل الثقافة في أي بلد مجموعة القيم الأساسية التي يعتنقها الأفراد ، والتي تؤثر في كيفية تشكيلهم لهياكلهم الاجتماعية ومن ثم هياكلهم الفرعية المرتبطة بهذا الهيكل الاجتماعي (الهياكل السياسية والاقتصادية والتعليمية والدينية ... الخ) . ويبدو ان المحاسبة واحدة من هذه الهياكل الفرعية .

وفي مجال علاقة المحاسبة بالعوامل الثقافية يعد بحث Hofstede من الابحاث الرائدة لتحديد الاطار الثقافي ، لاسيما تلك العناصر التي تؤثر في عمل شركة IBM المتعددة الجنسيات التي تمتلك خمسين فرعاً في خمسين بلداً ، وبعد ان جمع علماء النفس معلومات عن العاملين في هذه الفروع وتحليل النتائج احصائياً أوجد Hofstede (1980) أربع قيم أساسية ومتناقضاتها هي (Gray & Parker , 2000 :44)

١. الفردية مقابل الجماعية .
٢. تشتت السلطة العالي مقابل تشتت قليل .
٣. تجنب عال لعدم التأكد مقابل تجنب قليل .
٤. الذكورة مقابل الانوثة .

ووجد Hofstede بعد بحث متواصل ان هناك متغير خامس من القيم يرتبط بديناميكية الكونفوشيوس (القيم الثقافية الصينية) وهي :-

٥. التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد .

وتشير القيمة الثقافية الأولى الى ان الفردية ترتبط بمجتمع يتحمل فيه الفرد مسؤولية نفسه ومسؤولية عائلته ، وعلى العكس من ذلك تشير الجماعية الى المجتمعات التي تتحمل فيها عائلة الفرد المكونة من الأجداد والآباء والأعمام والأخوال بعضهم مسؤولية البعض الآخر .

فدرجة الاعتماد على الذات او العائلة هي ما تحدد الفردية او الجماعية ، بعبارة اخرى الفرق هو بين (أنا) أو (نحن) .

وما يتعلق بتشتت السلطة العالي مقابل التشتت القليل ، فهناك على الأغلب مستويات من المديرين الممارسين لسلطاتهم كل منهم يمارس هذه السلطة بحسب موقعه ، ولكن هناك مؤسسات وشركات يغلب عليها طابع (السيطرة الزعائمية) مما يجعل المستويات الإدارية الدنيا في حالة عدم رضا مستمر ، في حين هناك شركات يغلب عليها أسلوب استخدام السلطة بأقل مدى لها من خلال المشاورات والاجتماعات . المشكلة انه في حالة (السيطرة الزعائمية) ستكون هناك طاعة عمياء ولن يحاول أحد الطموح أو الصعود الى مستوى آخر ، أما حين تكون المنظمة (ديمقراطية) سيكون هناك دائماً تطلع للوصول الى أعلى المستويات الإدارية .

اما ما يتعلق بالقيمة الثقافية التي ترتبط بتجنب عدم التأكد فإن الأفراد يشعرون دائماً بدرجة من القلق في العمل حين تكون المعلومات التي يحصلون عليها غامضة او غير دقيقة ، وحين تكون الادارة تنزع الى تجنب عال لعدم التأكد (أو اعتداد كبير بالنفس) فلن تسمح لمنتسبيها بطرح آراء جديدة ، بل تتمسك بالآراء القديمة التي سمحت للشركة بالتقدم . أما الإدارات ذات التجنب الأقل لعدم التأكد فسوف تكون اكثر مرونة لتقبل الأفكار الجديدة . بمعنى آخر هل يستطيع المجتمع السيطرة على المستقبل أم سيترك ذلك ويسيطر على الحاضر فقط .

القيمة الثقافية الرابعة ترتبط بالرجولة (الذكورة) التي تعني تفضيل المجتمع للبطولة والانجازات الفردية والنجاحات المادية أما الأنوثة فتعني قوة العلاقات والتواضع والمساواة في الحياة .

ويرتبط التوجه البعيد الأمد مقابل التوجه القصير الأمد (بالديناميكية الكنفوشيوسية) واستعمل أسم (كونفوشيوس) الفيلسوف الصيني الأشهر في القرن السادس قبل الميلاد لأن هذه القيم تشابه أحكامه .

فالتوجه القصير الأمد هو محاولة شركة ما محاكاة شركة أخرى او مضاهاتها حتى لو ادى ذلك الى زيادة المصاريف وتقليل الأنفاق على الاستثمارات ، فهو يشابه "الاعلان" او (حسب الظهور) اما التوجه البعيد الأمد فهو وجود خطة طويلة الأجل لدى الشركة للتوسع محسوب لها وضمن امكانيات الشركة .

٢-١-١ : أثر العوامل الثقافية في النظم المحاسبية

بعد ان عرضنا القيم الثقافية ، فقد حدد Gray أربع قيم محاسبية مشتقة من الأدبيات والممارسات المحاسبية لها علاقة بالقيم السابقة ومناظرة لها هي :

١. المهنية أزاء الرقابة التشريعية : الوديع متا بد اجحصا نية

تعكس هذه القيمة أفضلية الأساليب العملية مقابل الأحكام الشخصية للفرد . والمحافظة على الرقابة الذاتية المهنية مقابل الخضوع لأحكام القانونيين والرقابة التشريعية .

٢. التوحيد أزاء المرونة : تسقت السلطه العليا مقابل تشتت ملك

تعكس هذه القيمة تفضيل الرقابة على التطبيقات المحاسبية المنمطة بين الشركات من اجل استخدام هذه التطبيقات على مدى واسع من الزمن مقابل مرونة بالتطبيقات المحاسبية اعتماداً على الظروف الخاصة وطبيعة نشاط كل شركة .

٣. التحفظ أزاء الأمثلية (التفاولية) : تجنب عالي لعموم التأكد متا بد تجنب قليل

تعكس هذه القيمة أفضلية الأسلوب التحفظي والحذر لقياس الأحداث المستقبلية مقابل اتخاذ مواقف أكثر تفاولاً وأكثر جرأة بأخذ القرارات .

٤. السرية أزاء الشفافية : الرجولة متا بد الزنوبه

تعكس هذه القيمة عدم الكشف عن تقارير ومعلومات الشركة الآمن يهتم الأمر مقابل جعل التقارير متاحة لمن يريدونها ومتى يشاء .

٢-٢ : النظم القانونية Legal Systems

تعتمد بعض الدول نظم قانونية مستندة الى مجموعة محدودة من القوانين التشريعية والتي يتم تفسيرها من قبل المحاكم ورجال القانون والتي ينشأ عنها عدد كبير من الحالات القانونية التي تدعم التشريع مثل هذه القوانين تسمى بالقانون العام (Common Law) والذي تم صياغته في انكلترا .

وتعتمد دول أخرى نظم قانونية مستندة الى الحضارة الرومانية (Roman Civile) كتلك التي وضعت من قبل الكنيسة في القرن السادس الميلادي وطورت بواسطة الجامعات الأوروبية ويمكن وضع الدول الغربية في تلك المجموعتين كالاتي :

أشير بالعلمة
غير صالحة
توضيح

دول القانون العام

* انكلترا وويلز

* أيرلندا

* الولايات المتحدة الأمريكية

* كندا

* استراليا

* نيوزلندا

دول القانون الروماني

* فرنسا

* ايطاليا

* ألمانيا

* اسبانيا

* هولندا

* اليابان

هناك تأثير
للمتراش
على العملية
كذلك الدور في
المناصب

وتتمثل تأثيرات النظام القانوني في المحاسبة ، في ان الدول التي تستند الى القانون العام لا تمتلك تشريعات قانونية للمحاسبة بل ان مهنة المحاسبة هي التي تشرع لتطبيقاتها التي تنأتى من افتراضات مكتوبة او معايير صادرة ، وبخلاف ذلك فإن الدول التي تعتمد القانون الروماني فإن القوانين والتشريعات تبحث بشكل تفصيلي في القواعد المحاسبية مثال ذلك قانون الشركات في ألمانيا . الذي يلزم الشركات في الممارسة المحاسبية باتباعها لانها يحتويان على قواعد تفصيلية تصل الى أنواع الحسابات وأشكال الكشوفات المالية . أي ان المحاسبة في نطاقها الواسع فرعاً من قانون الشركات.

٢-٣ : النظم السياسية Political Systems

وهي عامل مهم واضح التأثير في المحاسبة ، اذ ان طبيعة النظم المحاسبية ما هي الا انعكاس للفلسفة والأهداف السياسية ، ويمكن استخدام النظم المحاسبي الموحد في العراق مثلاً على تلك الانعكاسات لاسيما في مجال أهداف هذا النظام التي تؤكد على توفير معلومات (للمحاسب القومي) لاغراض التخطيط ، لذلك فنحن أمام اتجاهين متعاكسين هما (التخطيط المركزي مقابل التخطيط على مستوى الشركة الفردية) .

أن التوجه الأساسي للنظام الاقتصادي يتمثل بدرجة اهتمام الدولة بالقطاع الاقتصادي ففي البلدان الاشتراكية السابقة (والحالية) تمتلك الدولة فيها وسائل الإنتاج . يتوافر لهذه الدول نظم محاسبية موحدة لتسهيل وظيفة الدولة في التخطيط والرقابة ، ويوجد عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية عدا الدولة .

٢-٤ : العوامل الاقتصادية المؤثرة في صياغة الإبلاغ المالي

لعل من المفيد القول إن المتغيرات الاقتصادية تجعل من نماذج الإبلاغ المالي تتخذ اتجاهات مختلفة، تتدرج من الاتجاه الجزئي للإبلاغ إلى الاتجاه الكلي له، وتشكل هذه المتغيرات بمجموعها الطبيعة الهيكلية للنظام الاقتصادي لدولة معينة. وقبل تفحص تلك المتغيرات في بيانات مختلفة، ينبغي عرض تلك المتغيرات في إطارها العام وبيان تأثيراتها المرئقة .

٢-٤-١ : طبيعة النظام الاقتصادي

يقصد بالنظام الاقتصادي درجة تدخل الدولة في الأنشطة الاقتصادية فكما زادت درجة التدخل، قلت درجة المرونة في النظم المحاسبية، واصبحت الأنظمة تمارس من خلال القوانين والتشريعات الحكومية.

ففي البلدان الاشتراكية مثلاً، تملك الدولة وسائل الإنتاج.... ويتوافر لهذه الدولة نظم موحدة لتسهيل وظيفة الدولة في التخطيط والرقابة، كما يوجد عدد محدود من مستخدمي المعلومات المحاسبية عدا الدولة. أما في اقتصادات السوق الرأسمالي ومع سيادة الملكية الخاصة والحرية في الممارسات المحاسبية، وعدد كبير من مستخدمي المعلومات المحاسبية فضلاً عن الدولة ويسبب درجة عدم التأكد العالية في البيئة المحيطة بالنظام الرأسمالي. فان متخذي القرارات يكونوا بحاجة كبيرة الى المعلومات المحاسبية لتقليل درجة عدم التأكد هذه، وهناك دول تقع بين هذين النظامين، والخاصية الاقتصادية ذات العلاقة هنا هي السياسات النقدية والمالية المستخدمة من قبل الدولة، ومنها التشريعات الضريبية

من الواضح ان هناك ارتباط بين الايدولوجية السياسية والنظم الاقتصادية. فالدول التي تضع اولوية الأهداف الفردية على الأهداف الجماعية، من المرجح ان تجد فيها اقتصاد السوق وعلى عكس ذلك فالدول التي تعطي اولوية للأهداف الجماعية تسيطر هي على السوق وتكون تلك الاسواق مقيدة.

الجماعية

الفردية

٢-٤-٢ : طبيعة ملكية الاعمال

ان العامل الاكثر تأثيراً في الولايات المتحدة وبريطانيا والدول الأخرى ضمن اقتصادات السوق هو الشركة المساهمة، كوحدة اقتصادية ذات ملكية مشاعة (متعددة) والتزامات قانونية محدودة، وبالتالي فان الإبلاغ سيكون موجه إلى مجاميع محددة من المستخدمين (الدائنين والمستثمرين) فالمعلومات المفصح عنها بشفافية ينبغي ان تساعد الدائنين في تقييم موارد الشركة واستعمال هذه الموارد. والمسؤولية الثانية تجاه حماية حملة الاسهم، أن مساءلة اولئك الذين لديهم علاقة مباشرة بالشركة والذين يتأثرون بنوعين من التأثيرات القوية وبنوعين من التطويرات، تطور المهنة (مهنة المحاسبة) وتتمي أسواق رأس المال .

٢-٤-٣ : درجة النمو الاقتصادي

للدول المختلفة مستويات مختلفة من التنمية الاقتصادية، وأحد المقاييس الشائعة للتنمية هو الناتج القومي الاجمالي (GNP) للدولة، فهو معيار للنشاط الاقتصادي للدول. وهو مقياس للسلع والخدمات المنتجة سنوياً.

فقد اظهرت احصائيات البنك الدولي لعام (٢٠٠٠) ان دولاً مثل اليابان والسويد وسويسرا والولايات المتحدة، تعد من أكثر الدول غناً على وفق هذا المقياس، وان الدول الكبيرة كالهند والصين هي من أكثر الدول فقراً فقد ظهر نصيب الفرد من الناتج القومي في السويد (\$34210). في حين ان نصيب الفرد الصيني يبلغ (\$840) (Hill,2003:54). أما انعكاسات درجة النمو الاقتصادي على أنموذج الإبلاغ فان الدول المتقدمة اقتصادياً ينبغي ان تكون نظم المحاسبة فيها متقدمة ايضاً، وتتميز تلك الدول بامتلاكها لتعليم مهارات عالية بالأماكن استخداماً في التطبيقات المحاسبية المتقدمة.

٢-٤-٤ : اسواق رأس المال (مجهزي الاموال)

بشكل عام تصنف النظم المالية (مصادر التمويل) على ثلاثة انواع اساسية هي:
(Nobes,1998:166)

١. نظم معتمدة على السوق الرأسمالي Capital Market-Based Systems وتقع

ضمن هذا التصنيف كل من الولايات المتحدة وبريطانيا .

٢. نظم معتمدة على الائتمان الحكومي Government Credit-Based System

وتقع كل من فرنسا واليابان ضمن هذا التصنيف .

٣. نظم معتمدة على الائتمان للمؤسسات المالية Credit-Based System Financial Institutions/ وتقع ضمن هذا التصنيف المانيا.

ان ما يحظى بالأهمية الاساسية في هذا الخصوص الأسلوب الذي يتم بموجبه تمويل النشاطات الاقتصادية، أي المدى الذي يستعمل فيه كل مصدر في البلدان المختلفة اذ تختلف أهمية كل مصدر من هذه المصادر من دولة لاخرى. ففي دول مثل الولايات المتحدة وبريطانيا فان سوق رأس المال يمثل مصدرا رئيسا للتمويل، ويبقى في الدول الأخرى أن تمارس الحكومة هذا الدور .

ويعد سوق رأس المال العامل الرئيس المؤثر في المحاسبة، فقد كان لظهور اسواق رأس المال توجهات مرغوبة لحملة الاسهم للمتاجرة باستثماراتهم من دون اللجوء إلى تصفية الشركة وتكوين كيان اقتصادي جديد. فضلاً عن ذلك فان هذه الاسواق تمثل أسلوباً كفوءاً. لذا يمكن القول ان ظهور اسواق رأس المال خدمت كلا من عمق ونطاق الافصاح . ويمثل الجدول الآتي أهمية سوق رأس المال إلى الناتج المحلي الاجمالي لعينة من الدول كما هي في عام ٢٠٠٥.

جدول رقم (٢-١)

أهمية سوق رأس المال إلى الناتج المحلي الأجمالي

الدولة	الشركات المدرجة في السوق المحلي (عدد الجمهور بالملايين)	أسواق المال المرسمة نسبة إلى GDP
أيطاليا	4.7	%60
ألمانيا	7.9	%56
الولايات المتحدة	18	%157
بريطانيا	44	%175

1. Source : Nobes , and Parker " Comparative International Accounting " , Prentic Hall , 10th Ed . 2008.p29

هذا يعني ان دولاً مثل بريطانيا، الولايات المتحدة تعتمد على المستثمرين الفرديين لتوفير الأموال قياساً بدول أخرى مثل ايطاليا وألمانيا التي تعتمد في تجهيز الاموال على المصارف والمؤسسات المالية الأخرى.

ان ترتيب اولويات مجهزي الأموال يكتسب أهمية خاصة في نظام الإبلاغ المالي وأهدافه .

٢-٤-٥ : الضريبة

تعد الضريبة احد الأسباب الرئيسة للاختلافات الموجودة في التطبيقات المحاسبية، بسبب تأثيرها المتباين في نماذج الإبلاغ، فضلاً عن كونها أحد عوامل تطور المحاسبة في الدول كافة بغض النظر عن الأنموذج المستعمل.

ويختلف أثرها في أنموذج الإبلاغ باختلاف المدخل الاقتصادي المستعمل. ففي ظل الاقتصاد الجزئي فان هناك انفصال واضح بين المحاسبة المالية والمحاسبة الضريبية، فالأخيرة لها هدف كلي (Macro) وهو تجميع الإيرادات بما ينسجم والسياسات الاقتصادية الوطنية، فيما تكون المحاسبة المالية موجهة إلى وحدات الأعمال الفردية، مع اعطاء اعتبار للضريبة بين مجموعة اعتبارات مساوية لها في الأهمية .

ويكون تصنيف النظم المحاسبية ملائماً حين يتم على أساس الدرجة التي تحدد فيها التشريعات الضريبية المقاييس المحاسبية. ففي بريطانيا وهولندا والولايات المتحدة تظهر اختلافات كبيرة بين الضريبة ونظام الإبلاغ المالي ولذلك فقد ظهرت مشكلة الضريبة المؤجلة (Deferred Taxations) الا ان المشكلة ليست كبيرة في الدول التي تكون فيها قواعد الضريبة منسجمة مع المعايير المحاسبية مثل فرنسا والمانيا. (المعنى ٢٠٠٧: ٨٤).

٢-٥ : العوامل المؤثرة في التنظيم المحاسبي

ما دامت المحاسبة ممارسة اجتماعية، فأنها تنظم من خلال مصادر متعددة يحددها بثلاثة مصادر أول هذه المصادر هو السوق، فالممارسة المحاسبية تنظم بواسطة مبادئ السوق بأساليب متعددة، منها متابعة أداء العاملين والوحدة الاقتصادية، والتحسين المستمر، كما إن لضغوط السوق تأثير محفز لتطوير الإفصاح المحاسبي، لان حسابات الوحدات الاقتصادية تعد لتسهيل العمليات الممهدة لقرارات السوق (لاسيما في الدول التي يكون فيها سوق رأس المال سوق ملكية وليس سوق ائتمان).

♦ تعتمد الضريبة أداة للسياسة المالية العامة مثل تشجيع الاستثمارات في الموجودات بما يعرف بمزايا الاستثمار (Investment Credit)، والسماح باستخدام طرق الاندثار المعجل لتنشيط النشاط الاقتصادي والمثال الآخر نجده في السويد باستخدام ما يسمى بالاحتياطيات السويدية التي تستخدم في ظروف اقتصادية مناسبة.

والمصدر الثاني يأتي من الدولة من خلال ما يسمى بالرقابة الهيكلية (Hierarchical Control) وهو مبدأ مهم في صياغة أو إعادة صياغة الممارسة المحاسبية إلا إن دور الدولة يتخذ مستويات مختلفة يعتمد على النظام القانوني القائم، فالنظام القانوني يؤثر في سلوك أبناء البلد من خلال التأثير على نظمهم الاجتماعية، والمحاسبة واحدة من هذه النظم، ويصنف النظم القانونية الى نوعين من النظم. نظم معتمدة على القانون العام Common Law واخرى معتمدة على القانون الخاص الروماني Roman Law ، فالدول التي تعتمد على القانون العام مثل الولايات المتحدة وانكلترا واستراليا وكندا وويلز هذه الدول تعتمد على تطبيق الحقوق في حالات محددة بدلاً من وضع تفاصيل تطبق على جميع الحالات، لان زيادة القيود في القانون (كما يرى المؤيدون) لهذه القاعدة ينجم عنه قوائم مالية لاتعبر عن وجهة النظر الصحيحة والمنصفة لهذه القوائم. أما الدول التي تعتمد القانون الروماني وهي فرنسا وألمانيا واليابان هذه البلدان تستند إلى اعتماد قواعد تفصيلية، وتضمن هذه القواعد في قوانين الشركات وينتج عن هذه القوانين مرونة اقل في اعداد القوائم المالية لتلك الدولة .

ويرى إن الدول التي تستعمل القانون العام، تتقل تفاصيل التشريع المحاسبي إلى وكالات حكومية مثل (SEC) في الولايات المتحدة، والتي تحول هي الأخرى هذا التفويض إلى هيكل متخصص لوضع المعايير مثل (FASB)، اما الدول التي تعتمد القانون الروماني فان القانون التجاري، والقانون الضريبي، وقانون الشركات تتضمن قواعد محاسبية مفصلة، وعلى الرغم من تولد رغبة لدى السلطات التشريعية في هذه الدول بتفويض صلاحياتها إلى هيكل لوضع المعايير من القطاع الخاص ومنها على سبيل المثال CRC في فرنسا، GASC في ألمانيا الا ان تلك الهيئات لاتمتلك السلطات الواسعة الموجودة في دول المجموعة الاولى، وتخضع معاييرها إلى مصادقة الحكومة، لذا فان المشرعين والحكومات في تلك الدول تبقى رقيقة على التشريعات المحاسبية. وبذلك يستنتج أن ما يميز شكل التنظيم الذي يعتمد مبادئ الدولة إن يكون الإبلاغ موجهاً نحو المساءلة والرقابة، ويمتاز بالتوحيد والتنميط.

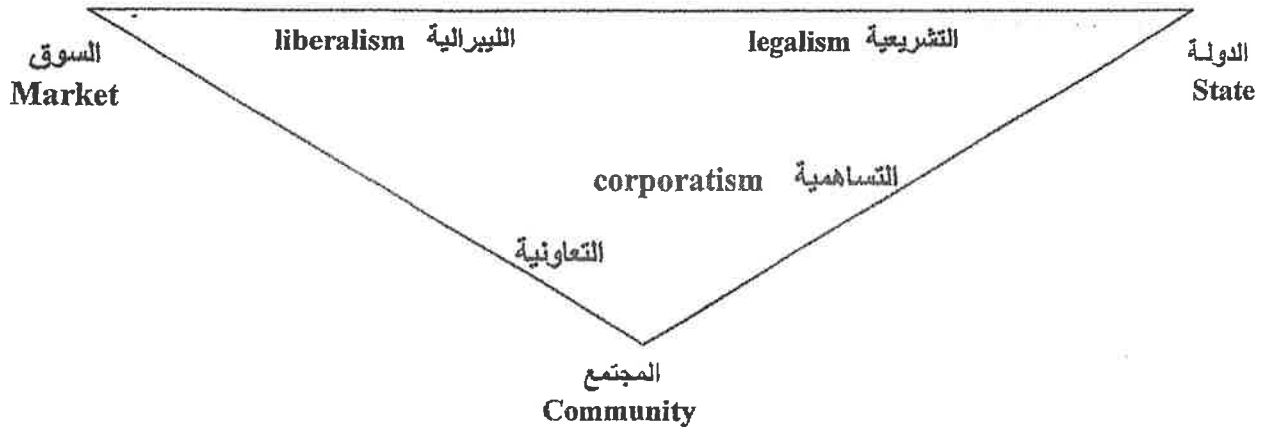
ان الاعتراف بدور المهنة في التنظيم المحاسبي ينقلنا إلى اعتبارات المجتمع، اذ ان المجتمع هو المصدر الثالث للتنظيم المحاسبي وفي التأثير في الممارسة إن ذلك يتم من خلال مايسميه بمبدأ التضامن الثقافي (Spontaneous Solidarity)، فكما كانت المهنة قوية كان دور المجتمع في التنظيم المحاسبي قوياً ايضاً. وفي هذا النوع فان صيغة

التنظيم والقواعد المحاسبية تكون موضوعة من خلال الانتماء والمشاركة، فان أية مجموعة تريد ان تنظم نفسها داخل كيان اجتماعي معين على وفق حاجة المجتمع واتفاقاتها والمحاسبة ليست استثناء من هذه الحالة .

وفي ضوء ما تقدم نؤشر جانبين، الأول انه لا توجد صيغة محددة للتنظيم على وجه الدقة، إذ تتباين الأدوار للمصادر الثلاثة المشار إليها، وتتداخل او تتناقض أحياناً، فكما كان دور الدولة كبيراً أتجه التنظيم إلى الصيغة التشريعية، واما إذا كان السوق هو المهيمن أتخذ التنظيم صيغة الليبرالية، ويمكن ان يتخذ صيغ أخرى واذا كان هناك مسعى لفهم العلاقة التبادلية ما بين الدولة ومجاميع المصالح الرئيسة الاخرى أتخذ صيغة التساهمية لذلك من الضروري ادراك العلاقة ما بين العوامل الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لفهم التغيرات في خصائص المجتمعات المقارنة يعرضها الشكل رقم (١٢)، وبكلام آخر لا نتوقع ان يقدم أنموذج دولة معينة مجموعة متناسقة من المبادئ التنظيمية في نقطة معينة من الزمن.

والجانب الآخر يؤكد في أن دراسة عملية التنظيم المحاسبي في الدول المختلفة لا يمكن فهمها بشكل مستقل عن الإطار التاريخي وإطار الاقتصاد السياسي لظهورها وتطورها. لذا ينظر إلى صيغ مؤسساتية محددة وعمليات اجتماعية معينة على إنها نتائج لسمات مميزة من قضايا وعوامل ايدولوجية تقدم داخل دول مختلفة .

شكل (١-٢) الصيغ المختلفة للتنظيم المحاسبي



Source: Puxty, Willmott, and Cooper, "Modes of Regulate in Advanced Capitalism Locating Accounting In Four Countries", Accounting Organization & Society, Vol. 12, No. 3, 1987

أسئلة الفصل الثاني

- السؤال (١) : ماهي القيم الثقافية التي حددها Hofstede ؟
- السؤال (٢) : ماهي العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية ؟ أعد تصنيف هذه العوامل الى مجموعات رئيسية : قانونية ، ثقافية ، تعليمية ، اقتصادية .
- السؤال (٣) : ما المقصود بالنظام القانوني المستند الى الحضارة الرومانية ؟ وكيف اثر ذلك في الممارسات المحاسبية في المانيا ؟
- السؤال (٤) : عدد العوامل الاقتصادية المؤثرة في الممارسات المحاسبية ؟ وشرح ثلاثة منها ؟
- السؤال (٥) : تصنف تمويل رأس المال الى ثلاثة انواع ، ما هي ؟ وكيف تؤثر اسواق رأس المال في المحاسبة ؟
- السؤال (٦) : تعد الضريبة احدى الأسباب الرئيسة للاختلافات الموجودة في التطبيقات المحاسبية ، فضلاً عن كونها احدى عوامل تطور المحاسبة في الدول كافة ، ناقش هذه العبارة ؟
- السؤال (٧) : ماهي مصادر تنظيم المحاسبة ؟ كيف تتجاذب هذه المصادر عملية التنظيم ؟ (استعن بدراسة Puxty وآخرون) ؟

الفصل الثالث تصنيفات المحاسبة الدولية International Accounting Classifications

أهداف الوحدة التعليمية:

1. معرفة طبيعة ومفهوم التصنيف والتصنيف المحاسبي بشكل خاص .
2. عرض اغراض التصنيف المحاسبي الدولي .
3. مناقشة مداخل التصنيف المحاسبي الدولي .
4. توضيح التصنيف المحاسبي الدولي .
5. بيان أثر القيم الثقافية في التصنيف المحاسبي .
6. شرح التوجيهات الحديثة للتصنيف المحاسبي .



تمهيد:

تم مناقشة الاختلافات في النظم المحاسبية واسبابها في الفصل الثاني من هذا الكتاب ، وتم عرض اسباب الاختلاف ، ومن المفيد في هذا الفصل معرفة التشابهات بين مجاميع الدول ، وسيتم تكريس موضوعات هذا الفصل كذلك البحث في التفاصيل الخاصة بإمكانية تصنيف نظم الابلاغ المالي الى مجموعات رئيسة واخرى فرعية ويأخذ التصنيف اهميته للعلوم الاجتماعية والمحاسبة واحدة من هذه العلوم .



١-٣ : طبيعة ومفهوم التصنيف The nature and concept of Classification

يعد التصنيف واحداً من الأدوات الأساسية في العلوم . إذ يستخدم كأداة للتحليل والوصف . لظهور الهيكل الأساسي ، والقدرة التنبؤية لمكون أو عنصر معين في المكان الذي صنف فيه . كما يوافر التصنيف نظرة عميقة للباحثين حول العناصر المتوافرة حالياً ، والتي يمكن ان تتوافر في المستقبل وتلك التي تعمل الآن والأخرى التي تنتظر اكتشافها .

ويمكن ان تختلف انواع التصنيف من النوع المبسط الى النوع المعقد والمتشعب ، وفي المحاسبة يمكن النظر الى الطرائق التقليدية في التصنيف في مجالات متعددة . إذ يمكن اجراء التصنيف على وفق النظم السياسية أو النظم الاقتصادية أو النظم القانونية . (على سبيل المثال) تصنف نظم الابلاغ بالاعتماد على النظام السياسي الى نظم ديمقراطية ونظم الاقلية ، وتقسيم النظم الاقتصادية الى نظم رأسمالية ونظم اشتراكية وتقسيم النظم القانونية الى نظم القانون العام ونظم القانون الروماني وفي هذا النطاق وضعت جمعية المحاسبة الامريكية (American Accounting Association) (AAA) التشكيل التكويني (Morphology) لنظم المحاسبة المقارنة على وفق الشكل الآتي:

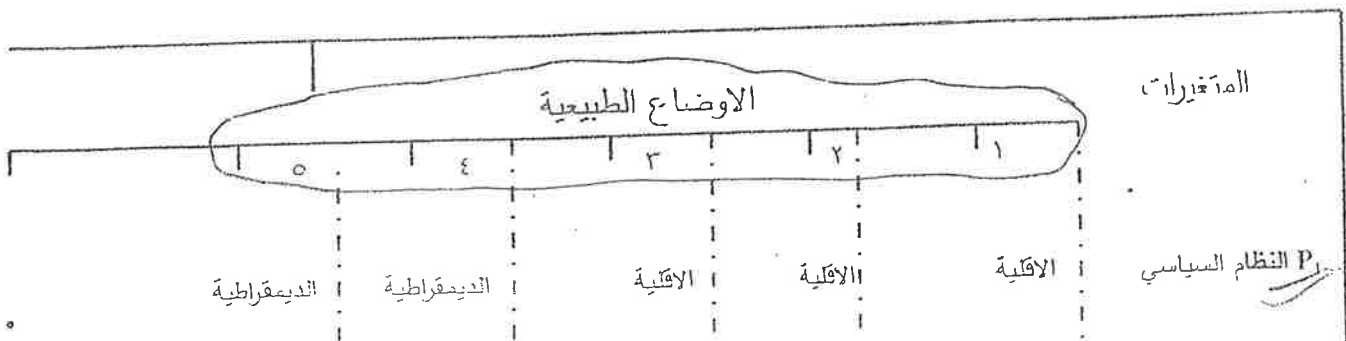


AAA

جمعية المحاسبة الأمريكية

شكل (١-٣)

تكوينات (مورفولوجيا) نظم المحاسبة المقارنة



التقليدية	اقتصاد	اقتصاد	اقتصاد	اقتصاد	اقتصاد
تقليدي	سوق	مخطط	مخطط	مخطط	مخطط
مجتمع	قبل	خط	خط	خط	خط
الاقتصادي	التطور	تطور	تطور	تطور	تطور
تقليدي	تصميم	تصميم	تصميم	تصميم	تصميم

P ₂ النظام الاقتصادي	P ₃ مستوى التطور	P ₄ اهداف الابلاغ	P ₅ مصدر السلطات	P ₆ التعليم والتدريب	P ₇ الالتزام الاخلاقي	P ₈ الزيون
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي
اقتصاد	مجتمع	قرارات الاستثمار	المالي	مصدر السلطات	التعليم والتدريب	الالتزام الاخلاقي



Source : Nobes , and Parker " Comparative International Accounting " , Prentic Hall , 6th Ed . 2000.p54

٢-٣ : أغراض التصنيف المحاسبي الدولي :

تتركز أهداف التصنيف المحاسبي الدولي في مساعدة المهتمين بالمحاسبة (طلبة ودارسين وباحثين) الى مقارنة نظم المحاسبة الدولية بالشكل الذي يساهم في تحسين فهمهم للطبيعة المعقدة للممارسات المحاسبية وبالتالي فإن صيغ التصنيف التي سنتناولها ينبغي ان تساهم في الآتي :

- ١ . معرفة نطاق نظم المحاسبة الوطنية (لكل دولة) ومدى التشابه والاختلاف بينها
- ٢ . أن الدول التي تقع ضمن مجموعة محددة من التصنيف من المتوقع أن تستجيب للظروف الجديدة بالأسلوب نفسه ، فالدول يمكن ان تنتفع من الخبرات المتوافرة لدى دول اخرى تقع معها في المجموعة نفسها على سبيل المثال . واضعي المعايير المحاسبية في كل من أستراليا ، كندا ، نيوزلندا ، بريطانيا ، والولايات المتحدة وجد انها اتخذت الإجراءات نفسها تجاه المشكلات المحاسبية المختلفة .



٣. معرفة لماذا أن لبعض الدول تأثيراً كبيراً على المحاسبية في حين لا توجد مثل تلك التأثيرات لدى دول أخرى .

٤. معرفة النماذج المطورة من دول النظم الوطنية ومراعاة ذلك عند اجراء تغييرات في نظم أخرى .

٥. يساعد التصنيف واضعي السياسة المحاسبية على مستوى العالم لتحديد اتجاهات ومشكلات التوافق الدولي .

٦. على المستوى الوطني يجعل التصنيف واضعي السياسة المحاسبية في وضع مثالي للتنبؤ بالمشكلات المحتملة لنظمهم المحلية وأيجاد الحلول المناسبة لحلها من خلال الاستفادة من الخبرات المتوافرة لدى دول مرت بالظروف نفسها .

٧. يستفاد التعليم المحاسبي من التصنيف المحاسبي من خلال دراسة مداخل التصنيف .

٣-٣ : مداخل التصنيف الدولي International Accounting Classification

Approach

تصنيفات نظم المحاسبة الدولية اتخذت مداخل عدة منها .

أولاً: المدخل الاستنباطي The Deductive Approach

أنجز هذا النوع من التصنيف من قبل (Gerhard Mueller) في كتابه (المحاسبة الدولية) الصادر عام (١٩٦٧) والذي له الريادة في هذا المدخل ، فقد حدد أربعة مداخل لتطوير المحاسبة هي :- (Choi & Others, 2002 : 67-68) ⊙

١. أنموذج الاقتصاد الكلي

يقوم هذا المدخل على افتراضين لهما علاقة بالاعمال والاقتصاد هما :

أ. تضع الشركات الفردية أهدافها ومن ثم تنظم عملياتها لانتجاز تلك الاهداف .

ب. تضع الدول سياستها ، ومن ثم تتبنى مجموعة من الاجراءات لتنفيذ تلك السياسات

وعليه فإن اهداف الشركات هي اقل اتساعاً من الاهداف الوطنية (السياسة الاقتصادية الوطنية) ، ونتيجة لذلك فإن اهداف الشركات تتبع ولا تقود اهداف السياسة الوطنية .



في ظل أنموذج الاقتصاد الكلي لتطوير المحاسبة ، فإن الممارسات المحاسبية للشركات تشتق وتصمم لخدمة أهداف الاقتصاد الكلي الوطنية . وهي تعتمد على ثلاث ركائز هي :-

- أ. أن شركات الأعمال هي وحدات جوهرية في الاقتصاد الوطني .
 - ب. تتجزئ شركات الأعمال (الأهداف) بشكل منسجم مع نشاطاتها المنسجمة هي الأخرى مع السياسات الاقتصادية الوطنية .
 - ج. تتحقق المصلحة العامة حينما تكون محاسبة شركات الأعمال مرتبطة بشكل كامل مع السياسات الاقتصادية الوطنية .
- على وفق ما تقدم لكي تحافظ السياسة الوطنية على التشغيل الكامل عليها ان تتجنب دورات الأعمال الطويلة الناتجة عن الممارسات المحاسبية المتعلقة بتمهيد الدخل أو تشجيع صناعات معينة ، والسماح باستخدام الاندثارات المعجلة في تلك الصناعات . وتعد السويد خير مثال لتطبيق أنموذج الاقتصاد الكلي .

٢. أنموذج الاقتصاد الجزئي

في ظل هذا الأنموذج فإن الممارسات المحاسبية تطور وتشتق من مبادئ الاقتصاد الجزئي وفي اطار ذلك فإن أنموذج الاقتصاد الجزئي للمحاسبة يكون مبني على عدد من المرتكزات هي :-

- أ. تركز شركات الأعمال على نشاطات الأعمال .
 - ب. أن الهدف الرئيس للشركات هو البقاء .
 - ج. أن افضل استراتيجية للبقاء هو تحقيق الامتثالية الاقتصادية .
 - د. باعتبارها جزءاً من اقتصاديات الأعمال ، فإن الممارسات المحاسبية يجب ان تشتق مفاهيمها وتطبيقاتها من التحليل الاقتصادي (الجزئي) .
- وهكذا يتبين لنا أن المفهوم المحاسبي الرئيس هنا هو أن العملية المحاسبية يجب ان ترتبط بحجم الاستثمارات في الشركة في اطر حقيقية وهذا ضروري لثلاثة اسباب هي :
- أ. لا يمكن للشركة البقاء اذا تأكل رأسمالها الحقيقي .
 - ب. ينبغي ان يكون رأس المال المستثمر الثابت في الشركة الشيء الجوهرى الذي ينبغي ان تركز عليه الشركة في نشاطات الأعمال .



ج. ضرورة الفصل بين دخل الشركة ورأس مالها لغرض تقييم ورقابة نشاطات الشركة

ولعل الذين يتبنون أنموذج الاقتصاد الجزئي في المحاسبة يستنتجون أن نظم القياس في المحاسبة يجب أن تستند إلى الكلفة الاستبدالية . ويعد أنموذج المحاسبة الهولندي أفضل مثال عن هذا الأنموذج .

٣. أنموذج المحاسبة كحقل معرفي مستقل :

في ظل هذا المدخل ينظر إلى المحاسبة كوظيفة خدمية وتشتق من ممارسات الأعمال . وليس من حقل معرفي آخر مثل الاقتصاد . وهنا يعد الدخل القياس العملي لممارسة نشاطات الأعمال وأن الإفصاح الشامل والعادل يعد مبدأ محاسبياً مقبولاً قبولاً عاماً . وهكذا فإذا كانت الأعمال تمثل المصلحة الرئيسية التي تخدم بواسطة المحاسبة ، وإذا كانت المحاسبة توفر خدمات فاعلة وكفوءة للأعمال فإن ممارسات الأعمال والمحاسبة يجب أن يقادان بالنموذج نفسه من التطوير . يرى (Mueller) أن الولايات المتحدة وبريطانيا من الامثلة على هذا الأنموذج . (Gray & Radebaugh , 2002:49)

٤. أنموذج المحاسبة الموحدة :

ينظر إلى المحاسبة هنا على أنها مجموعة من الأساليب الرقابية والادارية ففي ظل هذا الأنموذج فإن المحاسبة تتم وتستخدم كأداة رقابية وادارية من قبل الحكومات المركزية . فالتوحيد يتم في القياس والإفصاح والعرض بهدف تسهيل استخدام المعلومات المحاسبية لأغراض الرقابة على جميع أنواع المنظمات من قبل المخططين الحكوميين والسلطات الضريبية والمديرين . ويشكل عام فإن أنموذج التوحيد يستخدم في الدول التي تعتمد التخطيط المركزي ، لذلك تستخدم المحاسبة لقياس ^١ الأداء وتوزيع ^٢ الموارد وتجميع ^٣ الضرائب ، وتحديد ^٤ الأسعار وأساليب أخرى ، وتعد فرنسا باستخدامها الخطة المحاسبية العامة (Comptable General Plan) خير مثال لهذا الأنموذج .

وقد أدرك (Mueller) أن جميع التقييمات المعتمدة على الحكم الشخصي في النماذج السابقة مرتبطة بشكل كامل مع متغيرات الأعمال أو المتغيرات الاقتصادية ، ومن ثم فإنه يعترف بأن هناك مجموعة واسعة من العوامل لها تأثير واضح مثل النظام القانوني ، والنظام السياسي والظروف الاجتماعية .

ثانياً: المدخل الهرمي (الهيكلية) للتصنيف المحاسبي :



(نوبل) → ١٩٨٣ : تأسيس المؤسسة العالمية للمحاسبة
 * العمل الدول التنموية و صياغة شريكه كالم الدول المتقدمة
 * العمل الثقافية

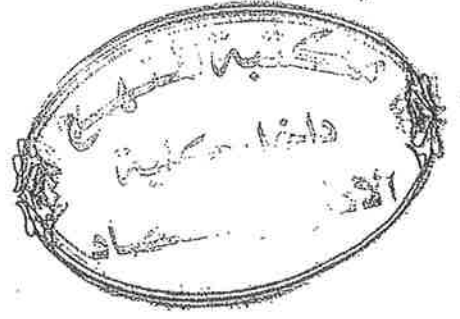
تبنى (Nobes) عام ١٩٨٣ التحليل البيئي لـ (Mueller) فقد أعتمد في تصنيفاته الافتراضية على المدخل التشويطي (evolutionary approach) لتحديد ممارسات القياس في عدد من الدول الغربية المتطورة ، أذ اعتمد الصيغة الهيكلية للتصنيف ، ومثلما فعل (Mueller) فإن (Nobes) لم يدخل العوامل الثقافية في تصنيفه ، بل اعتمد التمييز بين النظم المعتمده على الاقتصاد الكلي والنظم المعتمده على الاقتصاد الجزئي فقد قسمها الى منظور اقتصاديات الاعمال ومنظور ممارسات الاعمال ، وفي اطار الاقتصاد الكلي قسمت تلك النظم ما بين النظم المعتمده على القانون والضريبة الحكومية والنظم المعتمده على اقتصاديات الحكومة . وهكذا فقد وضع الدول بالاعتماد على المرحلة الثالثة من التصنيف الذي اسماه العائلات (Family) ، ومن الامثلة على الدول التي تعتمد نظمها على القانون (اليابان والمانيا) والتي تعتمد على الضريبة (فرنسا واطاليا) . من جانب آخر صنف (Nobes) الدول التي تعتمد على ممارسات الاعمال الى نظم متأثرة بالأنموذج الامريكى ونظم متأثرة بالأنموذج البريطانى ، وضمت المجموعة الأولى كندا فضلاً عن الولايات المتحدة الأمريكية في حين ضمت المجموعة الثانية استراليا ونيوزلندا وابلندا فضلاً عن المملكة المتحدة (بريطانيا) . واحتفظت هولندا بأنموذجها الخاص المعتمد على نظرية اقتصاديات الاعمال .

اختبر (Nobes) هذا التصنيف بأستخدام اساليب التحليل التحكمي (Judgmental analysis) للقياس المحاسبي (أعتماد الحكم الشخصي للباحث) وتقييم ممارسات الابلاغ المالي لـ (١٤) دولة اوربية متقدمة ، اذ شمل التقييم (٩) عوامل هي :

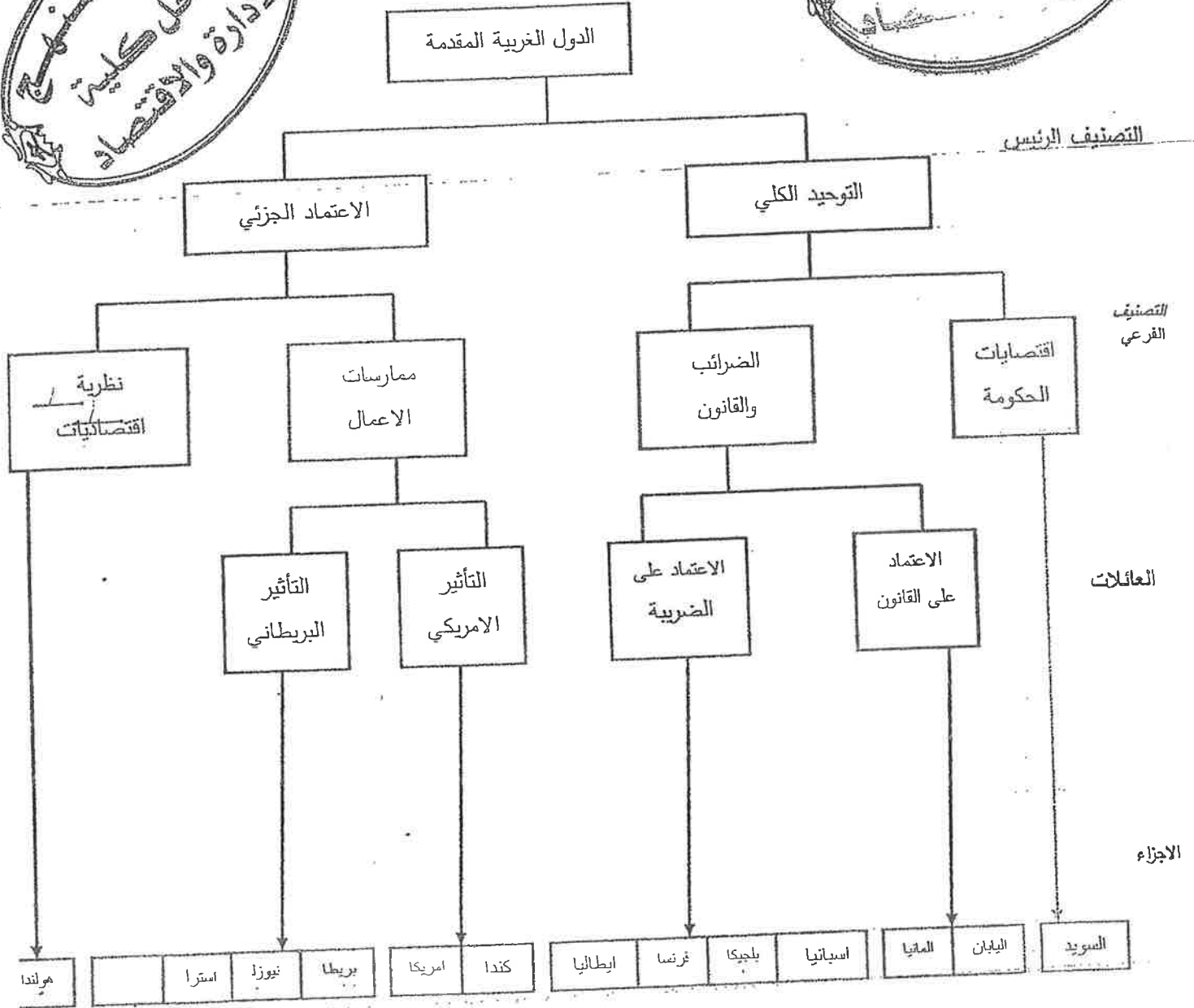


- أنواع المستخدمين للتقارير المالية للشركات المدرجة .
- درجة ادراك القوانين والمعايير في ممارسة الاحكام .
- أهمية الضريبة في القياس المحاسبي .
- التحفظ (الحيلة والحذر) .
- قدره على استخدام تعديلات الكلفة الاستبدالية في القوائم الرئيسية او الملحقه .
- ممارسات توحيد القوائم المالية .
- الجراة في تكوين التخصصيات وسياسات تمهيد الدخل .
- مستوى التوحيد في تطبيق القواعد المحاسبية .

واختبر تلك العوامل بمرحلتين اذ عدت العوامل ١، ٢، ٣ متغيرات تفسيرية (explanatory Variables) ، العوامل ٤-٩ حلت على انها ممارسات القياس . الشكل التالي يظهر نتائج تصنيف (Nobes) .



التصنيف التحكيمي ل Nobes (١٩٨٣)



Source :Nobes G . W , " A Judgmental International Classification of Financial Reporting Practices " , Journal of Business Finance and Accounting , Vol. 10 , No. 1 , Spring 1983 .

ومن الجدير بالإشارة اليه يرى (Nobes) أن تلك العوامل صممت لتعمل في الدول الغربية المتطورة التي تتشارك في تلك العوامل ، لذلك اذا ما رغب باحث ما لتضمين الدول النامية أو دول اوربا الشرقية ، فمن الضروري عليه أن يبحث في عوامل مميزة اخرى مثل :

• درجة النمو الاقتصادي Degree of development of Economy

ثالثاً: المدخل الاستقرائي للتصنيف المحاسبي (التجريبي) The Inductive Approach

على عكس المدخل الاستنباطي فإن المدخل الاستقرائي لتحديد النماذج المحاسبية تبدأ مع تحليل الممارسات الفردية للمحاسبة ، ويبدو أن اهم الاسهامات في هذا النوع من التحليل قد جاءت من قبل (Franc & Nair) عام ١٩٨٠ الذين أنجزوا التحليل الأحصائي لممارسات المحاسبة الدولية باستخدام مسوحات شركة (Price Waterhouse) لعامي ١٩٧٣ ، ١٩٧٥ ، التي لديها فروع في دول مختلفة ، فهما ميزا بشكل تجريبي بين ممارسات القياس وممارسات الأفضاح لانهما يريان أن نماذج التطوير تختلف باستخدام هذا التمييز وللأسباب الآتية (Nair & Frank ,1980 :426).

١. أن تطبيقات القياس والأفضاح (في بعض الاحيان) يقعان في مسؤولية جهتين مختلفتين من هياكل صنع القواعد ففي الولايات المتحدة مثلاً تخضع تلك القواعد لهيكلين مختلفين (يقصد هنا FASB & SEC) اذ تهتم لجنة تبادل الاوراق المالية (SEC) بالأفضاح فيما يهتم مجلس معايير المحاسبة الماليه (FASB) بممارسات القياس . والأمر نفسه نجده في بريطانيا فقانون ادارة الشركات الصادر عام ١٩٤٨ و ١٩٦٧ الذي يقود الأفضاح يقع ضمن مسؤولية هيئة التجارة والصناعة في حين تقع ممارسات القياس على عاتق لجنة معايير المحاسبة (ASC) .

٢. أن تطبيقات القياس يمكن ان تنفذ من قبل عدد واسع من منظمات الأعمال على خلاف تطبيقات الأفضاح المرتبطة (على سبيل المثال) بالتقارير الجزئية والعائد على السهم (والتقارير المرحلية) .

٣. ربما يختلف المعيار المأخوذ في اختيار تطبيقات القياس عن المعيار المأخوذ في اختيار تطبيقات الأفضاح ، أذ أن عوامل مثل الملاءمة والموضوعية والقابلية على التحقق ربما تعد مهمة في اختيار تطبيقات القياس بينما تشكل عوامل مثل اعتبارات الكلفة في اعداد البيانات عوامل مهيمنة في اختيار تطبيقات الأفضاح .

٤. يرى البعض أن اسواق المال الكفوءة تتعامل مع الأفضاح اكثر من تعاملها مع القياس . ومع ذلك فقد اجريت اختباراتهم لشركة (Price Waterhouse) التي كانت تعمل في ٣٨ دولة عام ١٩٧٣ و ٤٦ دولة عام ١٩٧٥ وحدد الممارسات على وفق الآتي :

السنة / التصنيف	الأفضاح	القياس
-----------------	---------	--------

١٩٧٣ (٣٨ دولة)	٨٦ ممارسة	١٤٧ ممارسة
----------------	-----------	------------

١٩٧٥ (٤٦ دولة) ١٠٢ ممارسة ١٦٢ ممارسة

فبينما يتعلق بالقياس لـ (١٤٧) ممارسة عام (١٩٧٣) ولـ (٣٨) دولة وبأستخدام التحليل
العالمي المعتمد على مصفوفة الارتباط لتحديد التشابه ما بين المتغيرات وجد أن الدول تقع ضمن
المجاميع الآتية .

المجموعة الأولى	المجموعة الثانية	المجموعة الثالثة	المجموعة الرابعة
• استراليا	• الارجننتين	• بلجيكا	• كندا
• الباهاما	• بوليفيا	• فرنسا	• اليابان
• فيجي	• البرازيل	• المانيا	• المكسيك
• جامايكا	• شيلي	• ايطاليا	• بنما
• كينيا	• كولومبيا	• اسبانيا	• الفلبين
• هولندا	• اثيوبيا	• السويد	• الولايات المتحدة
• نيوزلندا	• الهند	• سويسرا	
• باكستان	• برغواي	• فنزويلا	
• ايرلندا	• بيرو		
• روديسيا	• اورغواي		
• سنغافوره			
• جنوب افريقيا			
• ترينداد			
• بريطانيا			

Source :Nair and Frank " The impact of Disclosure & Measurement Practices on international Accounting Classification ", The Accounting Review , Vol , LV, No3 , July 1980 .

مركز دراسات والبحوث والتمهين والصارين

وعند ملاحظة المكونات لكل مجموعة واعادة ترتيب الدول فيمكن اعطاء تسمية لكل

مجموعة تمتلك ذات الخصائص وكالاتي :

المجموعة الاولى : نموذج الكومنوليث البريطاني .

المجموعة الثانية : نموذج امريكا اللاتينية .

المجموعة الثالثة : نموذج القارة الاوربية .

المجموعة الرابعة : نموذج الولايات المتحدة .



وعلى النسق نفسه اجريت الاختبارات الخاصة بالافصاح وظهرت تصنيفات مختلفة.

المدخل الثقافي في التصنيف (ضمن المدخل الاستنباطي) Cultural Framework
١٨ مارس المتغيرات المقابلة مع الفهم الحاسبي

For Classification

مهم طور (Gray) صيغ تصنيف تحكيمية (استنباطية) معتمده على جهوده الخاصة بربط
المحاسبية بالثقافة، فقد قام بتصنيف العوامل الثقافية الـ (10) التي اقترحتها (Hofstede)
الى مجموعتين :

١. خصائص الصلاحيات والاذعان للنظم المحاسبية . تتعلق بالنظم

٢. خصائص القياس والافصاح للنظم المحاسبية .

اذ تتعلق الخصائص الاولى بالتنظيم (التشريع المحاسبي) ، وفق صيغة الاجابة عن
التساؤلات الآتية : (من الذي ينظم المحاسبة) ؟ هل من خلال الرقابة التشريعية بواسطة
القطاع العام ، ام من خلال مهنة المحاسبة بواسطة القطاع الخاص . وهل أن القواعد مرنة
ام موحدة ؟ اما خصائص القياس والافصاح فهي تتعلق بالممارسات المحاسبية : ماهي
اهمية التحوط وما هي درجة تأثيره في الابلاغ المالي .

جدير بالذكر أختبر كلاً من (Chanchani & Willett) عام ٢٠٠٤ القيم المحاسبية
لمعدي ومستخدمي القوائم المالية في كلاً من الهند ونيوزلندا وجصلو على نتائج داعمة
لفرضيات Gray لاسيما في المهنية والتوحيد (Nobes & parker, 2008:27) .
ويعرض الشكل الآتي العلاقة بين العوامل الثقافية والممارسات المحاسبية :



شكل (٣-٣)

مصفوفة العلاقة بين القيم المحاسبية والقيم الاجتماعية



تشير العلامة باستخدام الحرف (P) وجود علاقة طردية (Positive)
وتشير العلامة باستخدام الحرف (N) وجود علاقة عكسية (Negative)
وتشير العلامة n/a الى ان القيمة غير قابلة للتطبيق (not applicable)

١٧ - من يسان هذا الجدول بالبيئة ؟
 ج / نتائج ثابتة ولكن اذا كان فرضي علاقة طرادية
 فانها عموماً عكسي
 ولكن المتغيرات الاجتماعية هو التي تختلف حسب طبيعة المجتمع

القيم المحاسبية	المهنية	الرقابة التشريعية	التوحيد	المرونة	التحفظ	الامتثالية	السرية	الشفافية	نظام القيمة الاساسي
الفردية	P	N	N	P	N	P	N	P	
جماعية	N	P	P	N	P	N	P	N	
تشنتت ضعيف للسلطة	N	P	P	N	n/a	n/a	P	N	
تشنتت قوي للسلطة	P	N	N	P	n/a	n/a	N	P	
تجنب عدم التأكد القوي	N	P	P	N	P	N	P	N	
تجنب عدم التأكد الضعيف	P	N	N	P	N	P	N	P	
الذكوره	P	n/a	n/a	n/a	N	P	N	P	
الانوثه	N	n/a	n/a	n/a	P	N	P	N	
المدى القصير	P	N	N	n/a	N	P	N	P	
المدى الطويل	N	P	P	n/a	P	N	P	N	

Source :Radebaugh , and Gray " International Accounting and Multinational Enterprises ", John Wiley & Sons , Inc. , 5th Ed , 2002 .P49

أن القيم المحاسبية اكثر ملاءمة للمهنية أو الصلاحيات التشريعية لاغراض النظم المحاسبية فضلاً عن أن الادعان يظهر ليكون مهنياً او من خلال التوحيد وكلاهما يرتبط بالتنظيم (التشريع) ودرجة الادعان (الالزام) او الانسجام ، ووفقاً لذلك فإن تلك المتغيرات يمكن تبويبها وتصنيفها في نطاق الافتراضات الثقافية الموضحة في الشكل الآتي :

شكل (٣-٤)

الاطار الثقافي لتصنيف النظم المحاسبية (Gray)

الممارسات : القياس والافصاح



Caru



* الدول اللاتينية الأكثر تقدماً

*الامانية *دين الشرق الادنى

*الدول الاسيوية *اليابان

الاقبل تقدماً

*الدول اللاتينية الاكثر تقدماً * افريقيا

* الدول الاسكندنافية

* المستعمرات الاسيوية

* الانكلوساكسونية

Radebaugh , and Gray " International Accounting and Multinational Enterprises " , John Wiley & Sons , Inc. , 5th Ed , 2002 .P51

من جانب آخر فإن أكثر القيم المحاسبية ملائمة لممارسات القياس ونطاق الإفصاح عن المعلومات هي التحفظ والسرية ، وهذه يمكن أن توحد وتصنف مع افتراضات القيم الثقافية في إطار تحكيمي .



Handwritten signature or initials.

الاطار الثقافي لـ (Gray) لتصنيف النظم المحاسبية

التنظيم : الصلاحيات والاذعان



* الدول اللاتينية الأقل تطور

* الدول الآسيوية الأقل تطوراً

* اليابان * أفريقيا

* الانكلوساكسونية

* الدول الاسكتلندية

* الدول اللاتينية الأكثر تطوراً

* الألمانية



لقد جاءت تصنيفات الدول في الشكلين أعلاه بالاعتماد على تصنيفات (Hofstede) الذي يعد رائداً في هذا المجال والذي هدف منها اكتشاف العناصر الهيكلية للثقافة ، لاسيما تلك لها تأثير قوي في ما يعرف بالسلوك في مواقع العمل للمنظمات والمؤسسات فالمحللين النفسيين جمعوا البيانات عن (القيم) من العاملين في الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) الواقعة في (٥٠) دولة داعماً تلك البيانات بقيم الفردية ، وتمركز السلطة ، وتجنب ظروف عدم التأكد والرجولة وظهرت النتائج المواقع الثقافية الآتية .

جدول (٣-١)

المناطق الثقافية على وفق تصنيفات Hofstede

الدول اللاتينية الأكثر تقدماً	الدول الآسيوية الأقل تقدماً	الألمانية
• بلجيكا	• اندونيسيا	• النمسا
• فرنسا	• باكستان	• الكيان الصهيوني
• الأرجنتين	• تايلند	• ألمانيا
• البرازيل	• تاوان	• سويسرا

	<ul style="list-style-type: none"> • اسبانيا • ايطاليا 	<ul style="list-style-type: none"> • الهند • ماليزيا • الفلبين
الدول الاسكندنافية	الدول اللاتينية اقل تقدماً	دول الشرق الادنى
<ul style="list-style-type: none"> • استراليا • كندا • ايرلندا • نيوزلندا • المملكة المتحدة • الولايات المتحدة • جنوب افريقيا 	<ul style="list-style-type: none"> • كولومبيا • الاكوادور • المكسيك • فنزويلا • كوستريكا • شيلي • كواتيمالا • بنما • بيرو • البرتغال • السلفادور • اورغواي 	<ul style="list-style-type: none"> • الدول العربية • اليونان • ايران • تركيا • يوغسلافيا
الدول الاسكندنافية	الدول الاسيوية الاكثر تطوراً	الدول الافريقية
<ul style="list-style-type: none"> • الدنمارك • فنلندا • هولندا • النرويج • السويد 	<ul style="list-style-type: none"> • اليابان • المستثمرات الاسيوية • هونك كونج • سنغافورة 	<ul style="list-style-type: none"> • دول شرق افريقيا • دول غرب افريقيا

خامساً: مدخل السوق لتصنيف نماذج المحاسبة

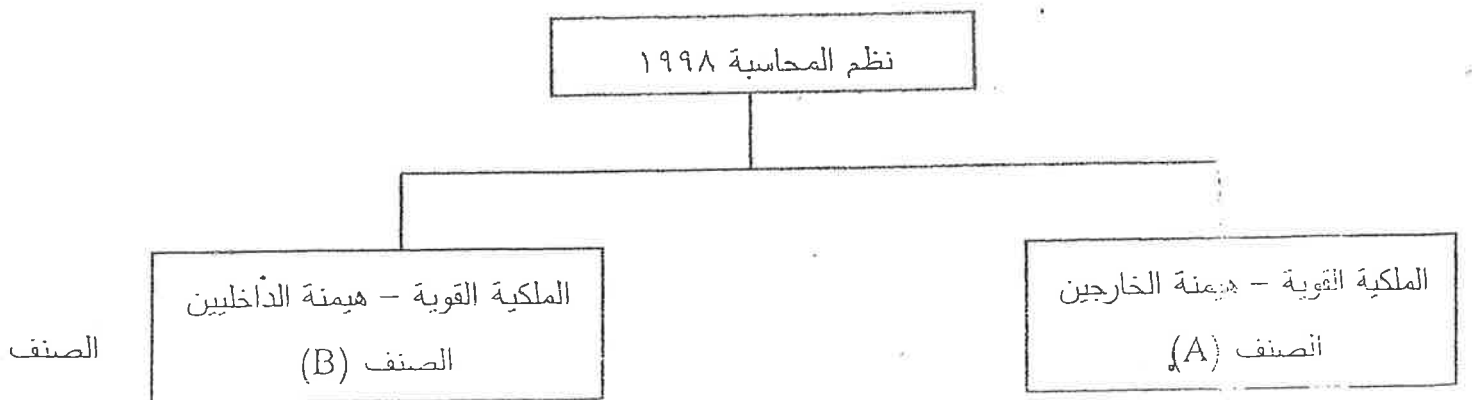
أقترح (Nobes) عام (١٩٩٨) تصنيفاً جديداً ، يعتمد على الابلاغ المالي للشركات بدلاً من تركيزه على الدول ، اذ شهد العقد التسعيني من القرن الماضي نمواً مضطرباً في اسواق المال العالمية ، ولكي تستطيع الشركات الوصول من نطاق اسواقها المالية الى اسواق دول اخرى . فإن كثيراً من الشركات عدلت ابلاغها المالي للايفاء بأحتياجات المستثمرين في اسواق رأس المال الدولية . وعلى وجه الخصوص فقد تحولت الشركات من القانون المحلي الى التكيف مع منظور حملة الأسهم الموجودة في الدول التي تتبنى القانون

العام ، كما أن بعض النماذج الوطنية بدأت تفشل . إذ أكد Nobes أن نوع التمويل أصبح الآن أكثر أهمية من النظام القانوني في تصنيفات نظم الإبلاغ المالي وعلى وفق ما تقدم فإن (Nobes) قسم نماذج الإبلاغ الى الملكية القوية (هيمنة الاطراف الخارجية) ، والملكية الضعيفة (هيمنة الاطراف الداخلية) وعلى وفق هذا التصنيف فقد تقوم بعض الشركات (على سبيل المثال) من المانيا واليابان باعتماد أنموذج محاسبي يستند الى المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة (U.S GAAP) أو معايير المحاسبة الدولية (IAS) .



شكل (٣-٥)

تصنيف Nobes لنظم الإبلاغ المالي عام ١٩٩٨





_____ / _____ / _____

1. Choi , Forst , and Meek " International Accounting " Prentice Hall , New Jersey , 4th Ed , 2002 .P53



أسئلة الفصل الثالث

السؤال الأول : ما هو التصنيف بشكل عام ؟ وما هي أهميته لنظم المحاسبة ؟

السؤال الثاني : بوب اغراض التصنيف الى ماياتي :

- اغراض دولية .
- اغراض محلية .
- اغراض أخرى .

السؤال الثالث : ما هي الركائز التي اعتمدها (Mueller) في تصنيف النظم

المحاسبية في اطار الاقتصاد الكلي ؟

السؤال الرابع : ما هي الركائز التي اعتمدت من قبل (Mueller) في تصنيف نظم المحاسبة في اطار الأقتصاد الجزئي ؟ وما هو تأثيرها على القياس المحاسبي ؟

السؤال الخامس : بين العوامل التي اعتمدها (Nobes) في تصنيف نظم المحاسبة ، وما هي العوامل التي اشار الى اعتمادها في حالة اجراء البحوث المماثلة في دول اوربا الشرقية والدول النامية ؟

السؤال السادس : ارسم هيكل التصنيف التحكيمي لـ (Nobes) مقسماً بحسب التصنيف الرئيسي ، التصنيف الفرعي ، العائلات ، الأجزاء؟

السؤال السابع : كيف ميز كل من (Franc & Nair) بين تطبيقات القياس وتطبيقات الأفضاح ؟ وما هي المجموعات الرئيسة التي افرزها تصنيفهما ؟

السؤال الثامن : ما هي المجاميع الرئيسة التي اعتمدها (Gray) في تصنيف نظم المحاسبة الدولية ارسم مخطط يوضح النتائج التي توصل اليها عن كل مجموعة ؟

السؤال التاسع : بماذا اختلف تصنيف (Nobes) الذي اجراه عام (١٩٩٨) عن التصنيفات الأخرى ؟ ما هي اسباب هذا الأختلاف ؟ عزز اجابتك بمخطط بياني يوضح نتائج التصنيف ؟



الفصل الرابع
التوافق (التنسيق) المحاسبي الدولي والمعايير
المحاسبية
International Accounting Harmonization & Accounting
Standards

أهداف الفصل :

- بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن نكون قادرين على ما يأتي :
١. تفسير معنى التوافق (التنسيق) المحاسبي .
 ٢. عرض الآراء المؤيدة والآراء المعارضة للتوافق المحاسبي .
 ٣. إلغاء الضوء على الجهود المبذولة لتحقيق التوافق المحاسبي .
 ٤. بيان مفهوم المعايير المحاسبية ومدى الحاجة إليها .
 ٥. مناقشة مداخل وضع المعايير المحاسبية والاقتراحات التي تستند إليها .

تمهيد :

تتعرض مهنة المحاسبة وواضعي المعايير المحاسبية الى ضغوط من قبل الشركات متعددة الجنسيات ، وهيئات الاوراق المالية ، ومنظمي الاسواق المالية ، ومؤسسات الاقراض الدولية كالبنك الدولي . لتقليل الأختلافات بالممارسات المحاسبية واجراء حالة التوافق في تلك الممارسات . يركز هذا الفصل على الجهود المبذولة في هذا النطاق لاسيما من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ، وكما توضح اهداف الفصل المذكورة آنفاً اننا نناقش الآراء المؤيدة والمعارضة للتوافق المحاسبي والمعوقات التي تواجه مجلس معايير المحاسبة الدولية .

حيث : من هيئات الجهات التي تدعم التوافق نحو المعايير المحاسبية الدولية
١ - الشراكة متعددة الجنسيات
٢ - هيئات الاوراق المالية
٣ - منظمي الاسواق المالية . (مثل مجلس المعايير المحاسبية الدولية)
٤ - مؤسسات الاقراض الدولية . (كالبنك الدولي)

٥٥ : ما الفرق بين التوافق والتنسيق الموحد ؟

١-٤ : معنى التوافق (التنسيق) المحاسبي الدولي

تعني كلمة التوافق (Harmonization) أشياء مختلفة لأشخاص مختلفين . إذ ينظر البعض إليها على أنها التتميط (Standardization) الذي يعني حذف جميع البدائل المحاسبية لمعالجة المعاملات المالية والأكتفاء ببديل واحد ، في حين يشير التوافق المحاسبي إلى تقليل البدائل المحاسبية مع الاحتفاظ بدرجة عالية من المرونة في الممارسة المحاسبية ، فضلاً عن ذلك فإنه يسمح للدول المختلفة تبني معايير مختلفة على أن لا تكون تلك المعايير متعارضة فيما بينهما . على سبيل المثال في دول الاتحاد الأوربي ومع وجود برنامج التنسيق كالمشردات الأوربية الخاصة بالقياس والافصاح فإن دولة مثل ألمانيا ما زالت تستخدم قياسات (الكلفة التاريخية) فيما تطبق هولندا قياسات (الكلفة الاستبدالية) دون خرق لمتطلبات التنسيق . وهكذا فإن (Nobes) يعرف التوافق المحاسبي على الوجه الآتي : (Nobes & Parker, 2002: 97)

" عملية زيادة الانسجام في الممارسات المحاسبية عن طريق وضع حدود لدرجة الاختلاف بينها "

وبأتجاه آخر لابد من تأكيد من أن التوافق المحاسبي لابد أن يأخذ مدة زمنية طويلة لأنه سوف يذهب باتجاهين (الأول) يتعلق بالتشريعات أو المعايير (Regulation or Standards) وهو ما يطلق عليه شرعة التوافق المحاسبي الدولي (Formal or de jure) والاتجاه (الثاني) يتعلق بتنسيق الممارسات المحاسبية أو ما يعرف بمادة أو واقع التوافق (Material or de facto) فالتنسيق الخاص بالممارسات المحاسبية هو هدف نهائي لجهود التوافق المحاسبي الدولي . ومع ذلك فإن شرعة التوافق المحاسبي لا تقود بالضرورة إلى تنسيق الممارسات المحاسبية المستخدمة من قبل الشركات ، على سبيل المثال في السنوات الأخيرة وعلى الرغم من الجهود المبذولة من قبل الحكومة الصينية من خلال اصدار تشريعات من شأنها ايجاد توافق ما بين المعايير الصينية والمعايير الدولية لكن تلك الجهود لم تثمر في ايجاد تأثير واضح في الارباح المستخرجة بالاعتماد على نوعي المعايير .

بناءً على ما تقدم نحصل على خلاصة مفادها أن التوافق المحاسبي ينبغي أن لا يذهب للوصول إلى قياس واحد يناسب الكل (One - Size - Fits - all) بل ينبغي ان يراعي الفروقات الوطنية . على أن يراعي المجالات الآتية:

١. المعايير المحاسبية التي تتعامل مع القياس ولأفصاح .

٢. الإفصاحات التي تقوم بها الشركات ذات الملكية العامة .

٣. معايير التدقيق .

٢-٤ : مزايا واسباب التوافق المحاسبي Advantage of International Harmonization

يستند المؤيدون لأجراء التوافق المحاسبي الدولي الى مجموعة من الأسباب هي :-

١. ضرورة تحقيق الانسجام ما بين القوائم المالية لغرض عولمة الأسواق المالية . كما

أن هذا الانسجام يؤدي الى توفير كلف التمويل في اسواق رأس المال العالمية.

٢. المنافع التي تحصل عليها الشركات المتعددة الجنسيات وهي :

أ. تقليل جهود المحاسبين المبذولة في توحيد القوائم المالية لتلك الشركات ، اذ أن

عملية التوحيد سوف تكون اكثر سهولة واقل كلفة حين تكون فروع الشركات

عبر العالم تعد قوائمها على الأسس نفسها . اذ اظهرت دراسة اجريت على

الشركات الاوربية المتعددة الجنسيات أن الانظمة المحاسبية المختلفة قد تسببت

ما بين ١٠% - ٣٠% من اجمالي كلف اعداد الحسابات .

ب. تعزيز قدرة الشركات متعددة الجنسيات على تقييم أداء الشركات التابعة

(Subsidiary Company) في الدول المختلفة .

ج. تقييم جدوى الاستثمار في شركات اجنبية جديدة بالاعتماد على معايير واضحة

(والمعايير المحاسبية الدولية واحدة منها) .

٣. امكانية مقارنة المعلومات المالية الدولية وبذلك تلغى تلك المقارنات سوء الفهم حول

امكانية الاعتماد على القوائم المالية الأجنبية وتزيل أحد اهم معوقات تدفق

الاستثمارات الأجنبية .

٤. توفر الدول النامية من خلال تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية المتفق عليها كلفة

وضع هذه المعايير على المستوى المحلي .

٥. تساعد المعايير المحاسبية الدولية على تحقيق مستوى عال من الممارسات

المحاسبية الدولية ، ومن ثم تزيد الثقة في القوائم المالية من قبل المستثمرين

والمستخدمين الآخرين لتلك القوائم .

٦. تستفاد شركات المحاسبة الدولية من التوافق المحاسبي في مجالين هما :

الدول النامية

شركات M.V.E

لشركات M.V.E

لدول نامية

تقديم المعلومات

المحاسبة
دولة

- أ. تمتلك تلك الشركات زبائن (شركات) لها فروع او شركات تابعة لها وعليه فإن وجود معايير محاسبية متناسقة تسهل عمل حسابات موحدة لاولئك الزبائن .
- ب. زيادة قدرتها على مناقلة ملاكها العامل من دولة لآخري .

٧. يقلل التوافق المحاسبي من الصعوبات التي تواجهها جهات الأئتمان الدولية مثل البنك الدولي في إجراء المقارنات والتقييمات .

المستقر

٣-٤ : معوقات وعيوب التوافق المحاسبي Obstacles & disadvantage of Harmonization

على الرغم من المزايا التي ذكرت فقد تعرض التوافق المحاسبي الدولي لمجموعة من الانتقادات ويواجه مجموعة من المعوقات نتعرض لأهمها وكالاتي: (Choi & Others, 2002:293)

الانتقادات : كل تتمتع مع لكنه الانتقادات ؟

١. يرى البعض ان المعايير المحاسبة الدولية هي حلول مبسطة لمشكلة معقدة فالمحاسبة علم اجتماعي يبني بشكل مرن ويتكيف مع الحالات المختلفة (فهو مبني على اساس من القواعد الوطنية والتقاليد والبيئة الاقتصادية). ^{بمعنى ان المعايير المحاسبية الدولية بنيت على أساس المبادئ فقط} ينظر البعض الآخر الى معايير المحاسبة الدولية على انها تكتيك تمارسه شركات الخدمة المحاسبية لزيادة زبائنها .
٢. بالاتساق مع ما جاء في (٢) فإن بعض المؤسسات المالية الدولية والاسواق الدولية تستخدم المعايير المحاسبية وانها مطلوبة من قبل شركات المحاسبة الدولية فقط .
٣. على مدى سنوات مضت فقد تطورت اسواق رأس المال الدولية دون وجود معايير محاسبية دولية .

يتم وضع
تايير

(المزايا
بالمعايير
مستوى
تخدم
دول النافذة

المعوقات :

١. يشكل حجم الأختلاف ما بين الممارسات المحاسبية بين الدول المعوق الأول لانجاز التوافق المحاسبي .
٢. ضعف الهياكل المهنية المحاسبية في بعض الدول (لاسيما الدول التي تنظم فيها المحاسبة من قبل الدولة نفسها) .

3. الأعتزاز الوطني يشكل عائقاً آخر امام تنفيذ التوافق المحاسبي الدولي اذ يرى (Dennis Beresford) الرئيس السابق لمجلس معايير المحاسبة الدولية أن الوطنية (nationalism) تعد اهم معوق يواجه التوافق المحاسبي .
4. التبعات الاقتصادية تمثل معوقاً آخرأ مهماً ، اذ تختلف التأثيرات الاقتصادية مقدار المنافع او الخسائر التي يحصل عليها أو يخسرها كل طرف من اطراف العلاقة بالشركات المطبقة للمعايير المحاسبية ، وعلى ذلك فأن مجالس وضع المعايير في كل دولة تراعي تلك التأثيرات قبل اصدار او تبني المعايير المحاسبية الدولية .

4-4: المعايير المحاسبية المفهوم والحاجة اليها

يتمثل الهدف الأساس لأصدار القوائم المالية في تحقيق المساءلة ولاسيما من قبل الاطراف الخارجية للشركة (ومنهم حملة الاسهم والوكالات الحكومية) وبدون توافر المعلومات التي تقدمها القوائم المالية فأن القرارات التي تتخذ سوف تتم في ظروف عدم تأكد عالية . الأ ان المشكلة الرئيسة تكمن في عدم توافر مصدراً رسمياً لتحديد طبيعة وانواع المعلومات التي تحتويها القوائم المالية التي تقدم . ومن الناحية التقليدية فأن المساءلة تتحصر في الحد الادنى من المعلومات التي ينبغي ان تفصح عنها الشركات . اما مهنة المحاسبة فقد كان دورها ينحصر في تأكيد صحة المعلومات المعروضة . وفي هذا السياق يتم التأكيد على ان القواعد والمبادئ المحاسبية قد طبقت بشكل صحيح .

وفي مراحل لاحقة من عمر الممارسة المحاسبية لم يعد ذلك الأمر كافياً بل كان يجب لتحقيق المساءلة أن يتم التأكيد من أن القوائم المالية روعيت عند اعدادها المعايير المحاسبية المعتمدة والاطار العام للمحاسبة السائد في البيئة التي تعمل فيها وبذلك تم التحول من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً (GAAP) الى المعايير المحاسبية ولاحقاً الى معايير الابلاغ المالي .

وبناءً على ما تقدم فأن وظيفة المعايير المحاسبية تتركز في " قياس وتوصيل المعلومات المحاسبية المؤثرة في توزيع الموارد ، ومن الناحية المثالية فأن مثل تلك المعلومات ينبغي ان تستخدم من قبل المستثمرين لتقييم الفرص الاستثمارية المقدمة من قبل الشركات المختلفة لتوزيع الموارد النادرة بشكل كفوء . اما من الناحية النظرية فأن تلك العملية هي نتاج لتوزيع مثالي للموارد داخل الاقتصاد . تؤدي الى تعظيم المنافع للمجتمع " .

أي مقبول عليه

استفراجه

يعرف المعيار المحاسبي من قبل (Littleton) " بأنه مقياس متفق عليه يهدف الى المعالجة المناسبة لحالة معينة ويعد مرشداً عملياً للمحاسب لتقليل المرونة غير الضرورية ويقلل كذلك من خيارات الادارة في التطبيق " .

أما (الشيرازي، ١٩٩٠ : ١٢٥) فينظر الى المعيار بأنه (نمط للاداء المحاسبي والاحكام الخاصة بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من انواع العمليات أو الاحداث أو الظروف التي تؤثر في الوحد الاقتصادية) . (مدخل استفراجه)

كما يشير (Belkaoui,2000:163) الى (أن المعايير المحاسبية تعد بمثابة قواعد قرار عامة تشتق من الاهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة وتستخدم في تطوير الأساليب المحاسبية) . (مدخل استنباطي)

استنباطي

٦-٤: مداخل وضع المعايير المحاسبية

أن الرأي الذي يرى عدم تنظيم المحاسبة يستند الى مدخل السوق الحر في اصدار المعايير المحاسبية اما المداخل التنظيمية فهي متعددة نتناولها من جوانب عدة هي :-

١. مدخل السوق الحر Free Market Approach

ينطلق هذا المدخل من فرضية مفادها " أن المعلومات المحاسبية هي سلعة اقتصادية مثلها مثل السلع والخدمات الأخرى ، فهي موضوع للطلب من قبل اصحاب المصالح (مستخدمي المعلومات المحاسبية) ، وموضوع للعرض من قبل المعدين (الادارة والمحاسبين) وهي عملية مقابلة كمية المعلومات التي يتم الافصاح عنها بالسعر المثالي فمتى ما طلب سعر للمعلومات وهناك سعر ملاءم يقدم لها فإن السوق يقدم المعلومات اذا كان السعر المقدم يزيد على كلفة انتاج تلك المعلومات . لذلك فإن السوق يمثل آلية مثالية لتحديد انواع المعلومات التي يتم الافصاح عنها. (Belkaoui,2000:92)

حداً سلعة

٢. مدخل المستخدم User Approach

يتضمن هذا المدخل تحديد المستخدمين وحاجاتهم وتحديد المعلومات المحاسبية اللازمة لهم على وفق افتراض يقول " أن الرفاهية الاجتماعية تزداد من خلال التخصيص والاستخدام الكفوء للموارد النادرة على المستوى الفردي وجزءاً من حصول الكفاءة تأتي بسبب فائدة المعلومات المحاسبية. (المعيني، ٢٠٠٧ : ٧٠)

تخصي

استفراجه

استنباطي

٣. مدخل نظرية الوكالة Agency Theory Approach

يرى مناصري هذا المدخل ان نظرية الوكالة تقدم اطاراً لتقويم أثر الطرائق المحاسبية البديلة على ثروة الاشخاص الفرديين ويرتأي (Wong ,1995 : 403) أن يستخدم هذا الاطار لتفسير سلوك المديرين أتجاه استعمال تلك الطرائق ، وفي هذا المجال تصبح ردود الافعال معايير محاسبية مقترحة .

٤. مدخل اصحاب المصالح Stakeholders Approach

أن نظرية المستخدم تبدأ بالفكرة التقليدية وهي المعاملة المتساوية لكافة الاطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية وتمتد الى تلبية حاجات محددة للمستخدمين وتنتهي بفائدة المعلومات المحاسبية للمجتمع ككل ، ويختلف هذا المدخل عن مدخل نظرية الوكالة في أن الأخير يقابل هدف رعاية العهده ، في حين أن نظرية اصحاب المصالح تقابل هدف المساءلة .

٥. مدخل الرفاهية الاجتماعية

يقوم هذا المدخل على الرأي القائل بأن اختيار البديل محاسبي ينبغي ان يتم من خلال الرجوع الى المساهمة التي يضيفها كل بديل الى الرفاهية العامة الرفاهية الاجتماعية ، ويوسع هذا المدخل من مداخل اتخاذ القرارات ليدرس اثر القرار على الرفاهية العامة . إذ يرى كلاً من (Glautier & Underdown , 2001 : 20) بأن هناك دليل على أن بدائل السياسة المحاسبية عند تفضيلها لمجموعة معينة واستبعاد مجموعة (أومجموعات) أخرى سوف تؤثر في توزيعات الدخل والثروة داخل المجتمع .

٦. مدخل تحليل التبعات الاقتصادية

يميل هذا المدخل الى التجريب وقياس مدى واسع من التأثيرات وله القدرة على فهم الدور الاجتماعي للتقارير المحاسبية المعتمدة على مجموعة من المعايير . ويتم ذلك من خلال تحليل الكلف والمنافع التي تترتب على كل مستخدم واختيار البديل الذي يحقق صافي منافع اجتماعية أعلى .

٧. المدخل المعتمد على المبادئ Principles – Based Approach

لتطوير معايير محاسبية فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) استخدم المدخل المعتمد على المبادئ بدلاً من المدخل المعتمد على القواعد . يركز المدخل المعتمد على المبادئ على تأسيس مبادئ اساسية تشتق من الاطار الفكري للمجلس .

توفر متطلبات خاصة بالاعتراف والقياس والابلاغ للعمليات التي تغطيها المعايير المحاسبية الصادرة .

أن الاهتمام والدعم لهذا المدخل يتأتى من عدة جهات بضمنها جهات التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الامريكية ، اذ أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) ولجنة تبادل الاوراق المالية (SEC) غيرت من توجهاتها واصبحت لديها ميول دولية . على سبيل المثال فإن المدير السابق للجنة تبادل الأوراق المالية (SEC) يفضل

المدخل المعتمد على المبادئ المستخدم من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ويسميه مدخل الوصايا العشر (Ten Commandments) ولا يفضل المدخل المعتمد من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) الذي يطلق عليه مدخل الطباخين (Cookbook Approach) كونه يستند الى القواعد ويمثل تسوية سياسية بين اعضاء المجلس في حين يركز المدخل المعتمد على المبادئ على الاهداف ويتسم بمجموعة من الخصائص منها : (Weirich & Others, 2010:42)

١. تظهر المعايير من وتطور بما ينسجم والاطار الفكري.

٢. يتم وضع اهداف محاسبية واضحة للمعيار

٣. يوفر تفاصيل كافية وهيكل مناسب تجعلان من المعيار عملياتياً وقابل

للتطبيق على اساس متناسق

٤. يقلل الاجتهادات وتوقعات فشل المعيار

تفاصيل المعايير
استنباطها

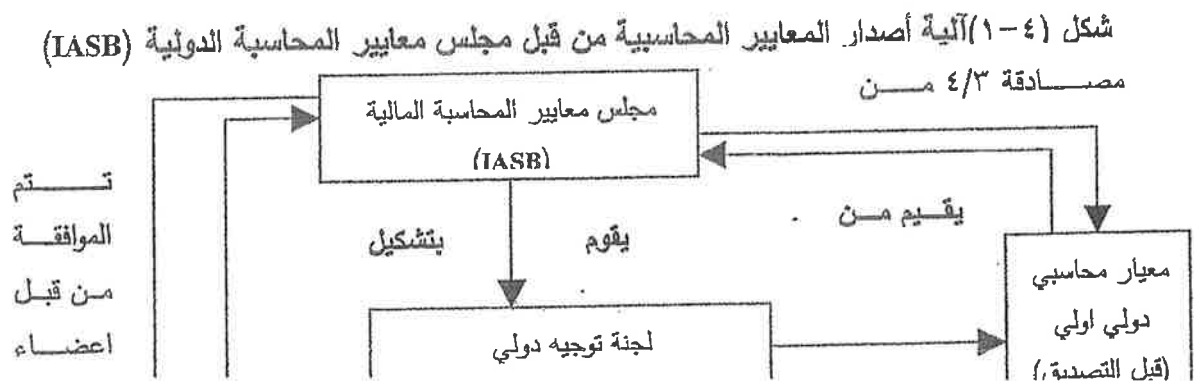
٧-٤ : تطور المعايير المحاسبية الدولية

أن اختلاف التطبيقات المحاسبية بين مختلف دول العالم والناجئة عن التطورات الاقتصادية والاجتماعية وازدياد حركة الاعمال الدولية ، فضلاً عن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ونمو اسواق المال العالمية فقد تطلب كل ذلك وجود نوع من المقاييس التي تساعد على تضيق مجالات الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية المتبعة والتي تساعد في تحقيق المقارنة بين التقارير المالية للشركات المحلية والدولية بالشكل الذي يؤدي الى تعزيز ثقة المستثمرين في مصداقية تلك التقارير ، وهكذا فقد ظهرت الحاجة لوجود معايير محاسبية موحدة يمكن تطبيقها على المستوى الدولي ، وتعد لجنة معايير المحاسبة المالية (IASB) من أهم المنظمات التي أهتمت بهذا الأمر وهي من أكثر الجهات الدولية نشاطاً وبروزاً في تحمل المسؤولية المرتبطة بنشر معايير المحاسبة الدولية

وتهدف (كما سنرى في الفصل اللاحق) الى وضع معايير محاسبية يمكن استخدامها في كافة انحاء العالم ويمكن تطبيقها في كافة بيئات الاعمال بغض النظر عن حجم ونوع نشاط الشركات العاملة فيها . فضلاً عن تطوير وتنسيق الانظمة والمعايير المحاسبية وكذلك الاجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية لتلك الشركات . (نجم، ٥٣:٢٠٠٨)

ونتيجة لتزايد الطلب على معايير المحاسبة ذات الجودة العالية التي توافر الشفافية وقابلية المقارنة وتتسجم مع التغيرات البيئية الجديدة ، ثم اعادة هيكلة اللجنة لتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لتتوسع اهدافها لتشمل فضلاً عن الاهداف السابقة تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم للمعايير ، وتحقيق التوافق بين مستوى عال من الجودة في التطبيق المحاسبي (المصدر نفسه، ٥٥)

وعلى الرغم من اننا سنتناول اهداف وعمل اللجنة بشكل تفصيلي في الفصل اللاحق ، الا □ انه من الضروري عرض آلية اصدار المعيار المحاسبي من قبل اللجنة والتي يوضحها الشكل الآتي :



المصدر : نجم ، أسماء سهيل " دور المعايير المحاسبية في تعزيز كفاءة أسواق
المال " رسالة ماجستير ، جامعة بغداد - كلية الإدارة والاقتصاد ، ٢٠٠٨ .

أسئلة الفصل الرابع

السؤال الأول : ميز بين التوافق (Harmonization) والتميط (Standardization)

في مجال الممارسات المحاسبية ؟

السؤال الثاني : هل يعني التوافق المحاسبي الدولي الوصول الى قياسات محاسبية

موحدة على مستوى العالم ؟ ناقش ذلك ؟

السؤال الثالث : أذكر مزايا وأسباب التوجه نحو التوافق المحاسبي الدولي ؟ مبيناً

اهميتها بشكل خاص لجهات وضع المعايير في الدول النامية ؟

السؤال الرابع : أعط أهم المعوقات والانتقادات الموجهة للتوافق المحاسبي الدولي

؟ كيف يمكن ازالتها او تجاوزها ؟

السؤال الخامس : أعط مفهوماً واضحاً للمعيار المحاسبي ؟ وبيّن مدى الحاجة

لوضع المعايير على المستوى المحلي او الدولي ؟

السؤال السادس : عدد المداخل المعتمدة في وضع المعايير المحاسبية ؟ مبيناً

الفروض التي يستند اليها كل مدخل ؟

السؤال السابع : ميز بين ما يأتي :

- مدخل المستخدم ومدخل اصحاب المصالح في وضع المعايير

المحاسبية.

- مدخل الرفاهية الاجتماعية ومدخل تحليل التبعات الاقتصادية في وضع

المعايير المحاسبية .

السؤال الثامن : ما هو المدخل الذي اعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB) لوضع المعايير المحاسبية ؟ وما هو الهدف من اعتماده ؟

السؤال التاسع : كيف يمكن للشركات المتعددة الجنسيات أن تستفيد من مزايا

التوافق المحاسبي الدولي ؟

الفصل الخامس :

نظم المحاسبة الدولية والمنظمات الدولية الداعمة للمحاسبة

أهداف الفصل :

بعد دراسة هذا الفصل ينبغي أن نكون قادرين على :

1. وصف الأدوار التي تقوم بها المنظمات الدولية التابعة للأمم المتحدة في مجال المحاسبة.
2. معرفة توجهات الأتحاد الأوربي (EU) نحو تنسيق الممارسات المحاسبية للدول الأعضاء.
3. تحليل الجوانب الأساسية التي تضمنتها مرشدات الأتحاد الأوربي
4. معرفة أهداف وتشكيلات الأتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
5. وصف الآلية المعتمدة في تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
6. تحديد الأهداف الأساسية التي يسعى لتحديدها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)
7. عرض المكونات الأساسية لمعايير المحاسبة والابلاغ المالي الدولية

تمهيد:

لم تعد المعلومات المحاسبية محدودة الاستخدام بالأطراف أصحاب العلاقة المباشرة بالشركة بل توسع استخدامها كأداة سياسية وربما أداة أيولوجية لترويج ثقافة محاسبية ومالية معينة وأضحت فضلا عن ذلك هدفا لمنظمات دولية محاسبية وغير محاسبية كمنظمة الأمم المتحدة (UNO) والاتحاد الأوربي (EU) إلا أن أهداف تلك المنظمات تختلف باختلاف الزاوية التي تنظر منها الى المحاسبة كعلم وممارسة مع أنها تجتمع بهدف الحصول على معلومات شفافة ومفهومة وقابلة للمقارنة. هذا الفصل يبحث في الأدوار المختلفة لتلك المنظمات ومستوى التأثير في الممارسات المحاسبية الحالية .

وهي عبارة عن تجمع سياسي يضم جميع دول العالم وكان أول اهتمام لها حول أفصاح المعلومات في عام (1976) حين أشارت مجموعة الخبراء من خلال نشاطات لجنة الشركات عابرة القومية الى وضع مقترحات تتبع في دراسة أثر الشركات المتعددة الجنسيات (MNE) في التنمية والعلاقات الدولية وركزت مجموعة الخبراء على تطوير قوائم للحد الأدنى من المعلومات المالية وغير المالية التي يجب على هذه الشركات الإفصاح عنها في تقاريرها المالية. وأصدرت هذه المنظمة إرشادات (Guidelines) عن الإفصاحات المالية التي تقترحها ، منها كشف الدخل والميزانية العمومية ونفقات البحث والتطوير ، فضلاً عن حجم الاستثمارات الجديدة في الأصول الثابتة أما الإفصاحات غير المالية التي اقترحتها فترتبط باستخدام سياسات أسعار التحويل وتعكس هذه طلبات الدول النامية الممثلة في الأمم المتحدة من الشركات المتعددة الجنسيات العاملة لديها لتزويدها بالمعلومات الكافية لتتمكن تلك الدول من الحكم على أدائها الاجتماعي ، هذه المقترحات يقصد بها أن تستخدم كأساس لتطوير مجموعة معايير دولية ، إذ عقد في عام (1983) أول اجتماع لوضع معايير دولية للمحاسبة والإبلاغ وتعد سنويا مثل هذه الاجتماعات في موضوعات مختلفة منها المحاسبة عن التضخم ومحاسبة صناديق التقاعد ، الأصول غير الملموسة ، والأبلاغ البيئي. (ججاوي، 2000: 97)

ولدى منظمة الأمم المتحدة فريق عمل التعاون الحكومي لتفسير المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ (ISAR)

Intergovernmental Working Group OF Experts on International Standards OF Accounting OF Reporting (ISAR)

يقوم هذا الفريق بترويج التوافق لمعايير المحاسبة الوطنية عن طريق إصدارات ونشر أفضل الممارسات بضمنها معايير المحاسبة الدولية . وأوجدت (ISAR) في السنوات الأخيرة أن بعض الموضوعات لم تجد لها حلاً واضحاً كالمحاسبة البيئية، وتقود الآن مشروعات مساعدة تقنية في عدد من الدول للإصلاح المحاسبي وبرامج التدريب في دول مثل روسيا، اندريجان، أوزبكستان، فضلاً عن تصميم برامج تعليم محاسبية طويلة الأجل للدول الأفريقية الناطقة بالفرنسية (Choi & Others, 2002: 318)

2- منظمة التنمية والتعاون الاقتصادي Organization For Economic

Cooperation OF Development (OECD)

أسست هذه المنظمة عام (1961) وتضم ثلاثين عضواً . وعلى الرغم من أن المنظمة تضم أعضاء محدودين فإن أكبر الشركات المتعددة الجنسيات في العالم تعتمد على الدول الاعضاء في هذه المنظمة لأن تلك الدول تنتج قرابة ثلثي الناتج القومي في العالم.

هدف هذه المنظمة هو زيادة التنمية والنمو الاقتصادي للدول الاعضاء وتشجيع المهارة الدولية وتقديم الخدمات المعلوماتية لأعضائها تشمل تلك المعلومات الأشياء الجوهرية حول الاقتصاد وتحاول تقديم الحلول للمشكلات الاقتصادية العامة. قدمت هذه المنظمة جهوداً للتوافق المحاسبي الدولي من خلال مساهمتها القيمة في اجراء مسوحات واسعة عن الممارسات المحاسبية للدول الاعضاء فيها فضلاً عن تقييمها لمستوى الاختلاف وعدم التوافق لمثل تلك الممارسات. (Iqbal, 2002:206)

3-5 : المنظمة الدولية للجان الاوراق المالية International Organization

OF Securities Commissions (IOSCO)

أسست هذه المنظمة عام (1974) لتحقيق هدف محدد يرتبط بتوفير أطار عمل تستند اليه وكالات تنظيم أعمال الاوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ومن خلاله يتبادل المعلومات وتوفر الاستشارات للوكالات التي تشرف على الأسواق الناشئة. وفي عام 1986 قامت (IOSCO) بفتح باب العضوية الى وكالات التنظيم الأخرى في الدول الأخرى للانضمام اليها ومع مرور الوقت أصبحت هذه المنظمة منظمة دولية واصبحت اليوم تقود هيئات الاوراق المالية حول العالم ومنظمات مماثلة قرابة (135) منظمة في الولايات المتحدة ودول أخرى تصل الى (100) دولة.

تهدف (IOSCO) من بين أهداف كثيرة الى التأكد من التنظيم الصحيح للأسواق المالية على المستوى المحلي والدولي ، فضلاً عن توفيرها أنواع المساعدات للتأكد من نزاهة تلك الأسواق من خلال التطبيق الصارم للمعايير.

وكوحد من أهدافها تعمل (IOSCO) تعزيز جهود لجان الاوراق المالية عن أدرجها ضمن اصدارات بلغات مختلفة ، وترويج استخدام معايير محاسبية ذات جودة عالية وبالاجاه نفسه تدعم المنظمة جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) باصدار معايير محاسبية تلقى قبولا دولياً (Doupnik&Perera,2008:77-78) . فقد توصلت

عام 1995 الى اتفاق مع المجلس المذكور للعمل سوياً على إصدار تلك المعايير وقام المجلس بتتقيح معاييرهِ الصادرة لارضاء المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية فالشركات الاعضاء في هيئات الاوراق المالية التي تتبنى معايير المحاسبة الدولية لها الحق في ادراج اوراقها المالية في أسواق رأس المال العالمية.

4-5 : الاتحاد الأوروبي European Union

تم تأسيس الاتحاد الأوروبي بموجب اتفاقية روما عام (1957) بهدف إجراء التنسيق على المستوى القانوني والنظام الاقتصادي للدول الأعضاء يضم الاتحاد حالياً (15) عضواً .

لقد سعى الاتحاد الأوروبي الى تحقيق التناسق المحاسبي من خلال ثلاثة مرشحات (Directives) هي :-

المرشد (الموجة) الرابع Fourth Directive

صدر الموجة (الرابع) للاتحاد الأوروبي عام (1978) ويعد هذا الموجة شاملاً لمجموعة واسعة وتفصيلية لأطار القواعد المحاسبية ، وفي إطار الاتحاد الأوروبي نفسه ولكل من الشركات الخاصة والعامة فقد شملت متطلبات هذا المرشد الجوانب الآتية :-

1. الشكل التقليدي للميزانية العمومية وحساب الأرباح والخسائر أذ يعكس المرشد التقاليد الفرنسية والألمانية ، ويصف القواعد التفصيلية لهذه الأشكال ومع ذلك يحتوي هذا المرشد على خيارات لمواجهة الاحتياجات المختلفة للتنظيمات والممارسات الوطنية.
2. قواعد واحكام التقييم وهي مبنية بشكل أساس على الكلفة التاريخية لكنها تسمح باستخدام قواعد تقييم بديلة أذ أنها تسمح باستخدام القيمة الجارية.
3. متطلبات الأفضاح أذ أنها تمثل مزيجاً من الممارسات القائمة لدول الاتحاد الأوروبي مع وجود اختيارات في حالة ظهور تعارض مهم.
4. تغليب اعتبارات وجهة النظر الصادقة والعادلة .

أن الخاصية الرئيسية للمرشد الرابع هو التنبية لمفهوم وجهة النظر الصادقة والعادلة (True & Fair View) وهو مفهوم بريطاني في كيفية توصيل القوائم المالية. وهذا المفهوم لم يكن مطبقاً بشكل واسع في القارة الأوروبية قبل تضمينه في المرشد الرابع وطبقاً لهذا

المفهوم فإن على الشركات أن تفصح عن معلومات إضافية ومتنوعة. وأن على كل بلد على وفق ظروفه تحديد ما هي المتطلبات الذي يتبغى أن تستجيب لها. الشركات لتحقيق مفهوم وجهة النظر الصادقة والعادلة.

المرشد السابع Seventh Directive

وهو مرشد محاسبي رئيس آخر عالج موضوعة القوائم المالية الموحدة وقد صدر هذا الموجه عام (1983) بعد إصدار المسودة الأولى عام (1976) .

يطلب المرشد السابع توحيد القوائم المالية على وفق متطلبات كل من الشركة الأم

والشركة التابعة بغض النظر عن موقع المكتب الرئيس ، ويتطرق مفهوم المراقبة في هذا . — —
المرشد في :

1. حق التصويت

2. حق اختيار الأغلبية في انتخاب مجلس الإدارة

3. حق ممارسة التأثير المهيمن على مطلوبات الشركة المنبثقة عن عقد السيطرة

4. الرقابة على حق التصويت للأغلبية المنبثق من الترتيبات التعاقدية مع حملة الأسهم

الآخرين.

3. المرشد الثامن Eighth Directive

صدر هذا المرشد في عام (1984) ويعالج هذا المرشد مجالات مختلفة تتعلق

بالتأهل والصلاحيات لانجاز المتطلبات المهنية لمهنة المحاسبة والتدقيق.

وعلى الرغم من أن مرشدهات الاتحاد الأوربي لم تقد الى انسجام كامل ما بين الدول

الأعضاء لكنها ساهمت في تقليل درجة الاختلاف في القوائم المالية ، كما ساهمت

المرشدهات الأوربية في توفير إطار عمل أساس في المحاسبة تم تنبيهه من قبل دول أخرى

كانت تبحث عن أنموذج محاسبي ، مع إجراء إصلاحات اقتصادية في أوروبا الشرقية منذ

عام (1989) .

5-5 : الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation OF Accountants (IFAC)

تأسس هذا الاتحاد عام (1977) بهدف تطوير معايير دولية للتدقيق وفي اخلاقيات المهنة والتعليم والتدريب المحاسبي ولتحقيق ذلك فإن الاتحاد ساهم في عملية التوافق بطرائق عديدة على سبيل المثال كان أحد أهم الأهداف التي عمل عليها هو زيادة المعايير المتعلقة بالمهنة من خلال إصدار أدلة (Guidance) تقنية ومهنية وبواسطة الترويج لتبني إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وإصدارات الاتحاد نفسه (IFAC).

وفي عام (1999) استهل العمل بالمنتدى الدولي لتطوير المحاسبة المسمى (International Forum On Accounting Development (IFAD)

استجابة منه للانتقادات الموجهة من قبل البنك الدولي (بعد الازمة المالية التي عصفت بالدول الآسيوية) في أن مهنة المحاسبة لا تعمل بشكل كاف لزيادة قدرات وامكانيات الدول الناشئة.

يضم المنتدى الدولي حالياً المؤسسات المالية الدولية مثل البنك الدولي وصندوق النقد الدولي وبنك التنمية الآسيوي ومنظمات دولية أخرى مثل (IOSCO) و (IASB) و (SEC) والشركات المحاسبية الكبرى أن الهدف الأساس للمنتدى الدولي لتطوير المحاسبة هو تشجيع الإبلاغ المالي الشفاف من خلال معايير تدقيق عالية الجودة ومهنة محاسبة وتدقيق قوية.

في عام (2000) قام الاتحاد الدولي للمحاسبين وشركات المحاسبة الدولية الكبيرة بتأسيس منتدى الشركات الذي يهدف هو الآخر الى أظهر معايير إبلاغ مالي وتدقيق معولمة لحماية مصالح المستثمرين حول العالم ، وتشجيع تدفق رؤوس الأموال ، ويعمل منتدى الشركات جنباً الى جنب مع المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة لتحقيق أهدافه.

وفي عام (2003) صادق الاتحاد الدولي للمحاسبين على برنامج مصمم لأغراض المقارنة المرجعية حول أعضائه الحاليين والمرقبين للتأكد من أداء عالي الجودة من قبل المحاسبين عبر دول العالم.

Standards Board (IASB)

يضم المجلس (14) عضواً، (12) عضواً بتفرغ تام (2) بتفرغ جزئي، (7) سبعة من المتفرغين كليا تقع عليهم مسؤولية الاتصال الرسمي مع أحد أو أكثر من هيئات وصنع المعايير المحاسبية الوطنية (في الدول الاعضاء) وتتوزع تشكيله المجلس على وفق الآلية الآتية:-

- خمسة من أعضائه (في الأقل) لهم خلفية مهنية في ممارسة اعمال التدقيق (مدققين أو مراقبي حسابات) .
- ثلاثة من الأعضاء يجب أن يكون لديهم خلفية عملية في ممارسة أعداد القوائم المالية (محاسبين) .
- ثلاثة من الأعضاء يجب أن يكون لديهم خلفية في استخدام القوائم المالية (مستثمرين أو محللين ماليين) .
- واحد (في الأقل) من اعضاء المجلس له خلفية أكاديمية .

وقد وضعت لجنة معايير المحاسبة المالية (IASB) في نظامها الأساس مجموعة من الشروط لانتخاب أعضاء المجلس لعل أهمها أملاك العضو الكفاءة الفنية (Technical Competence) ، مع توافر القدرة لديه على التفاعل والعمل بروح المجموعة فضلا عن ذلك ينبغي أن يمتلك مجموعة المهارات الفنية الأساسية وخبرة سابقة في منظمات دولية ، ولديه دراية في ظروف أسواق رأس المال لكي يكون قادرا على المساهمة في تطوير معايير محاسبية عالية الجودة.

أول تشكيله للمجلس كانت مشكلة من تسع دول هي : أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، جنوب أفريقيا، سويسرا، واربعة أعضاء من بريطانيا ، وثلاثة أعضاء من الولايات المتحدة الأمريكية وتولى (David Tweedie) رئيس مجلس المعايير المحاسبية البريطانية رئاسة أول مجلس لمعايير المحاسبة الدولية.

وبين العرض المذكور أنفاً جانبين مهمين لنا في مجال تنظيم المجلس في الدول النامية أولهما الشروط اللازمة لانتخاب عضو المجلس وعدد الأعضاء المتفرغين تفرغا تاما وثانيهما التأثير الأكبر في المجلس هو التأثير الأنكلو - ساكسوني

أهداف المجلس

أن هيكل عمل (IASB) يستند ويتواصل بالاعتماد على النظام الأساس الذي وضعته لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ويسعى لتحقيق الأهداف الآتية:-

1. يعمل المجلس على تطوير مجموعة موحدة عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتطبيق من معايير المحاسبة الدولية (في إطار المصلحة العامة) ويشجع تقديم معلومات شفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية وصيغ الأبلاغ المالي الأخرى وكذلك مساعدة المساهمين في أسواق المال العالمية والمستخدمين الآخرين الذين يتخذون القرارات الاقتصادية.
2. تشجيع الاستخدام والتطبيق الدقيق لتلك المعايير
3. أيجاد جسور تقارب بين معايير المحاسبة الوطنية (للدول) ومعايير المحاسبة الدولية للوصول لحلول عالية الجودة.

أصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية

في عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحت مسمى (مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتضمنت دراسة إعادة الهيكلة بأن المعايير المحاسبية يجب أن تصمم معايير أبلاغ مالي دولية (IFRS) وفي الوقت نفسه تبنى المجلس الجديد جميع المعايير الصادرة من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومع ذلك فقد أجرى المجلس تنقيحات على المعيار الأول (IAS1) الخاص بعرض القوائم المالية وعرف معايير الأبلاغ المالي بأنها تسمى ما يأتي:-

1. معايير الأبلاغ المالي الدولية (IFRS) .
2. معايير المحاسبة الدولية (IAS) .
3. التفسيرات التي تمت من قبل لجنة تفسيرات الأبلاغ المالي الدولية (IFRIC) .

وفي ظل الهيكل الجديد فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) له مسؤولية حصرية في إصدار معايير الأبلاغ المالي الدولية والتي أصدر منها حتى الآن (7) معايير فضلاً عن (41) معياراً أصدرتها اللجنة السابقة (IASB) وإصدر المجلس إطار عمل (Framework) يشبه في نظامه وطبيعته الأطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) ومنذ عام 2001 فإن كثيراً من معايير المحاسبة الدولية (IAS) قد تم تنقيحها مرة واحدة أو أكثر منها على سبيل المثال المعيار (IAS21) الخاص بأثار

التغيرات في معدلات تبادل العملة الأجنبية والذي صدر عام (1983) عدل عام (1993) وتم تعديله مرة أخرى عام (2003) (يعرض الجدول (5-1) المعايير الصادرة عن المجلس حتى الآن) وتؤشر تلك التعديلات للقائمين على التنظيم المحاسبي في الدول النامية ومنها العراق الى ضرورة مراجعة المعايير والتشريعات في ضوء التغيرات الاقتصادية والسياسية التي تحصل في البيئة التي تعمل فيها المحاسبة.

جدول (5-1)

المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الصادرة عن (IASB)

رقم المعيار	موضوع المعيار	سنة الإصدار (التتقيح)	تاريخ النفاذ
IAS1	عرض القوائم المالية	1975 (1997، 2003)	2005
IAS2	المخزون	1975 (1997، 2003)	2005
IAS7	قوائم التدفق النقدي	1977 (1992)	1994
IAS8	السياسات المحاسبية، التغيير في التقديرات المحاسبية	1978 (1993، 2003)	2005
IAS10	الأحداث بعد تاريخ الميزانية	1978 (1993، 2003)	2005
IAS11	عقود الانشاء	1979 (1993)	1995
IAS12	المحاسبة عن ضرائب الدخل	1979 (1997، 2000)	2001
IAS14	التقارير الجزئية	1981 (1997)	1998
IAS16	الإملاك، المصنع والمعدات	1982 (1993، 2003)	2005
IAS17	الإيجارات	1982 (1997، 2003)	2005
IAS18	الإيرادات	1982 (1993)	1995
IAS19	منافع العاملين	1983 (1997، 2000)	2001
IAS20	المنح والمساعدات الحكومية	1983	1984
IAS21	آثار التغيير في معدلات التبادل الأجنبي	1983 (1993، 2003)	2005
IAS23	تكاليف الاقتراض	1984 (1993)	1995
IAS24	المحاسبة والإبلاغ عن خطة منافع التقاعد	1987	1988
IAS27	القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة	1989 (2003)	2005
IAS28	المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة	1989 (1998، 2003)	2005
IAS29	الإبلاغ المالي في اقتصادات التضخم الجامح	1989	1990

1991	1990	الأفصاحات المالية للبنوك والمنشآت المماثلة	IAS30
2005	1990 (1998، 2003)	الإبلاغ المالي عن الحصص في المشروعات المشتركة	IAS31
2005	1995 (2003)	الادوات المالية - الإفصاح والعرض	IAS32
2005	1997 (2003)	العائد على السهم	IAS33
1999	1998	التقارير المالية المرحلية	IAS34
2005	1998 (2004)	انخفاض اقيام الموجودات	IAS36
1999	1998	التخصيصات ، المطلوبيات المحتملة ، الموجودات المحتملة	IAS37
2004	1998 (2004)	الموجودات غير الملموسة	IAS38
2005	1998 (2004)	الادوات المالية : الاعتراف والقياس	IAS39
2005	2000 (2003، 2004)	الاستثمارات	IAS40
2003	2001	المحاسبة عن النشاط الزراعي	IAS41
2004	2003	التبني الاولي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية	IFRS1
2005	2004	المدفوعات المعتمدة على الحصص	IFRS2
2004	2004	اندماج منظمات الاعمال	IFRS3
2004	2004	عقود التأمين	IFRS4
2005	2004	الموجودات غير المتداولة المملوكة لغرض البيع	IFRS5
2006	2004	اكتشاف وتقييم الموارد الطبيعية	IFRS6
2007	2006	الادوات المالية : الإفصاحات	IFRS7
2008	2006	العمليات الجزئية	IFRS8
2012	2010	الادوات المالية	IFRS9
2013	2011	القوائم المالية الموحدة	IFRS10
2013	2011	الانقاقات (الترتيبات) المشتركة	IFRS11
2013	2011	الإفصاح عن الحصص في الوحدات الاخرى	IFRS12
2013	2012	قياسات القيمة العادلة	IFRS13

المصدر (IASB : <http://www.iasb.uk>)

ملاحظة: المعايير التي لم ترد في هذا الجدول اما ملغاة أو تم إيقاف العمل بها .

أطار عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية The IASB Framework

صدر الأطار الخاص بأعداد تقديم القوائم المالية من قبل (IASB) عام (1989) وتم إعادة صياغته من قبل (IASB) عام (2001). ويمثل هدف تأسيس مفاهيم أساسية لأعداد وتقديم قوائم مالية معتمدة على معايير الإبلاغ المالي الدولية هدفاً رئيسياً لهذا الأطار. ويتعامل هذا الأطار مع أربعة جوانب هي :-

أولاً: أهداف القوائم المالية والافتراضات الأساسية

يحدد الأطار الهدف الأساس للقوائم المالية بتقديم معلومات عادلة (منصفة) عن حالة ونشاطات وأداء الشركة تمكن مستخدمي القوائم المالية من اتخاذ قرارات جيدة، ويشير العرض العادل (المنصف) الى وجهة النظر الصادقة والعادلة (True & Fair View) التي وردت في مرشحات الاتحاد الاوربي. ولكي يكون العرض منصفاً يجب ان تكون المعلومات ملائمة وموثوق بها فضلاً عن السمات الفرعية الاخرى (Nobes & Parker, 2008:120) ويجب ان تعد على وفق مبدأ (أساس) الاستحقاق وبالاعتماد على فرض الاستمرارية (أي ان الشركة ليست في مرحلة التصفية).

ثانياً: الخصائص النوعية للقوائم المالية

على خلاف الأطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية الامريكي (FASB) فإن الأطار الخاص بـ (IASB) ركز على مايسمى بالافتراضات الاساسية وهي :

• مبدأ الاستحقاق (بضمه المقابلة)

والذي يعني أن العمليات يجب الاعتراف بها عند حدوثها بغض النظر عن تاريخ القبض أو الدفع، وأن احتساب الدخل يجب أن يكون منسجماً مع مبدأ مقابلة المصروفات بالايرادات بغض النظر عن الاستلامات والمدفوعات النقدية

• فرض الاستمرارية

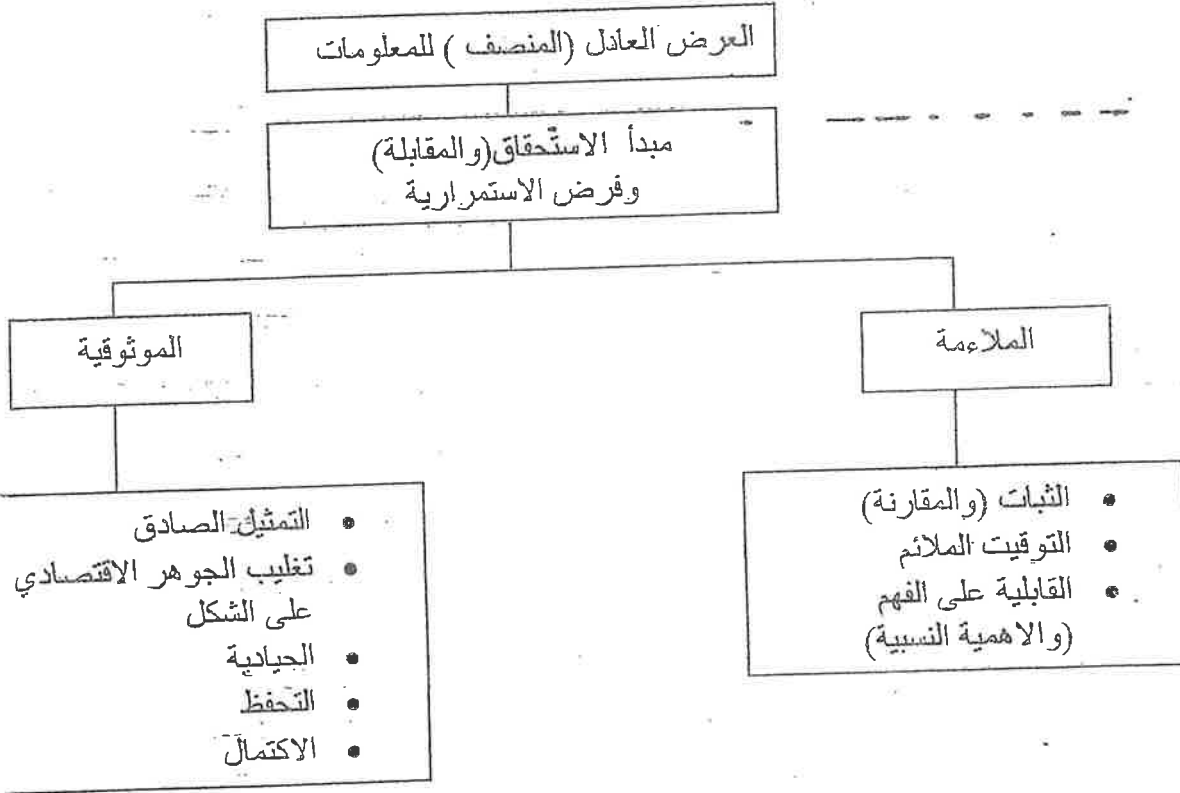
والذي يعني أن الشركة مستمرة في المستقبل المنظور وهذا الافتراض ذا تأثير مهم في تقييم عناصر معينة في الميزانية العمومية، إذ يسمح هذا الافتراض على سبيل المثال تقييم المخزون بغير الكلفة التاريخية (سعر السوق مثلاً) ويسمح بتطبيق فكرة احتساب الاندثار على الموجودات الثابتة

(المصنع يندثر خلال 10 سنوات) أي أننا نفترض أن الشركة مستمرة لمدة 10 سنوات في الأقل .

ومع ذلك فإن الورقة التي ناقشها IASB عام (2006) أهتمت بأساس الاستحقاق بعده جزءاً من ملاءمة المعلومات ولم تشر الى فرض الاستمرارية.

والشكل الآتي يوضح المفاهيم الأساسية للاطار الفكري لـ IASB :

شكل (1-5) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية على وفق الاطار الفكري للـ IASB



Source : Nobes & Parker " Comparative International Accounting 10th .ed . Prentice Hall , USA ,2008 .

وتكون المعلومات ملاءمة متى ما كانت تستخدم في التنبؤ في المستقبل أو ان تستخدم في مطابقة التوقعات السابقة . ويرى الاطار أن العناصر تؤثر في الملاءمة بحسب طبيعتها واهميتها النسبية (Materiality) ، ويكون العنصر ذا أهمية عندما يكون الخطأ فيه أو حذفه مؤثرة في القرار .

وتكون المعلومات موثوق بها عندما تكون محايدة (خالية من التحيز) وتمثل بصدق الغرض الذي قدمت لاجله ، ويحدد الاطار حالة مهمة هو أن عناصر القوائم المالية

يلبغى ان تعتمد على جوهرها الاقتصادي بدلاً من شكلها القانوني لغرض الوصول الى التمثيل الصادق .

ثالثاً: التعريف ، الاعتراف ، القياس لعناصر القوائم المالية

عرفت الموجودات في الاطار الفكري للـ (IASB) بأنها " موارد مسيطر عليها من قبل الشركة نتيجة احداث ماضية لتحقيق منافع مستقبلية ، ويتوقع أن تحقق تدفقات داخلية في المستقبل "

تلحظ من ذلك أن الموارد ليس المطلوب امتلاكها من قبل الشركة لكي تصبح موجوداً لها ، بل يرتبط ذلك بالاستفادة من منافعها ، وهكذا فإن الموارد المستأجرة طويلة الاجل تعامل على انها موجودات للشركة المستأجرة .

يتم الاعتراف بالموجودات فقط عندما تكون احتمالات تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة كبيرة وان الموجود له كلفة (او قيمة) يمكن أن تقاس بشكل موثوق به ومن جانب المطلوبيات فقد عرفت بأنها " التزامات مالية تظهر نتيجة أحداث ماضية من المتوقع ان يتم الايفاء بها من خلال تدفقات خارجة من الموارد لسدادها ، وان المبلغ يمكن ان يقاس بشكل موثوق به " الاطار حدد الايرادات والمكاسب والمصروفات والخسائر كعناصر للدخل وعرف تلك العناصر وحدد كيفية الاعتراف بها .

رابعاً: رأس المال والمحافظة على رأس المال

يوصف الاطار المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال ووفقاً للمفهوم المالي تم تعريفه على انه مرادف لصافي الموجودات او حقوق الملكية في الشركة أما وفقاً للمفهوم المادي لرأس المال ينظر اليه بعدة القدرة الانتاجية للشركة (شرويدر وآخرون ، 2006 :140) ، ومعرفة أن كل مفهوم منها يقود الى اسس قياس مختلفة (الكلفة التاريخية ، الكلفة الجارية) ، ومع ذلك لم يتبين الاطار مفهوماً واحداً اساسياً او تفضيل أنموذج محاسبي معين على آخر ، ولكنه يؤكد أن الاطار قابل للتطبيق على عدد من النماذج المحاسبية .

نلاحظ بان الاطار الذي استعرضت جوانبه آنفاً يشابه الاطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) (FASB) الذي قدم المفاهيم المذكوره في بيانات المفاهيم 1 ، 2 ، 5 ، 6 إلا أن الأخير كان أكثر تفصيلاً .

ولغرض تحقيق الفائدة المرجوة من هذا الفصل نعرض في أدناه الاطار العام لمحتويات المعايير المحاسبية ومعايير الابلاغ المالي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على وفق تسلسلها :

IAS1 عرض القوائم المالية

تتضمن القوائم الاساسية : قائمة المركز المالي ، وكشف الدخل الشامل ، وقائمة التغيير في حقوق الملكية ، وقائمة التدفق النقدي ، والايضاحات (الفقرة 10) ، ينبغي اعتماد فرض الاستمرارية عند اعداد أي من القوائم المالية (الفقرة 25) ، يسمح باجراء المقاصة (بين الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات) فقط حينما ينص على ذلك معيار محاسبي (الفقرة 32) ، تقدم المعلومات المقارنة المتعلقة بالمدد السابقة (الفقرة 38) ، يطلب المعيار التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة (الفقرة 60) .

IAS2 المخزون

يقيم المخزون بالكلفة أو سعر السوق ايهما أقل أو القيمة القابلة للتحقق (الفقرة 9) تتضمن كلفة المخزون جميع الأعباء المحملة المرتبطة بشروط الحصول عليه ومكان الاستلام (الفقرة 10) ، تستخدم طريقتي FIFO أو المعدل الموزون في تسعير المخزون (الفقرة 25) .

IAS3

أستبدل بالمعيار 27

IAS4

سحب من الاستخدام لان مضمونه (الاندثارات) تم تغطيتها في معايير أخرى

IAS5

أستبدل بالمعيار (1) المعدل

IAS6

أستبدل بالمعيار (15)

IAS7 قائمة التدفق النقدي

يجب أن تصنف التدفقات النقدية الى : تدفقات تشغيلية ، استثمارية ، وتمويلية (الفقرة 1) ، النقد ومعادل النقد يتضمن الاستثمارات قصيرة الاجل التي لاتخضع لمخاطر جوهرية تتعلق بتغيرات القيمة (الفقرة 6) ، يسمح باستخدام كلا من الطريقة المباشرة أو غير المباشرة (الفقرة 18) ، التدفقات الخاصة بالضرائب يجب الافصاح عنها بشكل منفصل في واحدة من التصنيفات الثلاثة آنفة الذكر (الفقرة 35) .

ينبغي ان تعتمد على جوهرها الاقتصادي بدلاً من شكلها القانوني لغرض الوصول الى التمثيل الصادق .

ثالثاً: التعريف ، الاعتراف ، القياس لعناصر القوائم المالية

عرفت الموجودات في الاطار الفكري لـ (IASB) بأنها " موارد مسيطر عليها من قبل الشركة نتيجة اجدات ماضية لتحقيق منافع مستقبلية ، ويتوقع أن تحقق تدفقات داخلة في المستقبل "

نلاحظ من ذلك أن الموارد ليس المطلوب امتلاكها من قبل الشركة لكي تصبح موجوداً لها، بل يرتبط ذلك بالاستفادة من منافعها ، وهكذا فإن الموارد المستأجرة طويلة الاجل تعامل على انها موجودات للشركة المستأجرة .

يتم الاعتراف بالموجودات فقط عندما تكون احتمالات تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية للشركة كبيرة وان الموجود له كلفة (او قيمة) يمكن أن تقاس بشكل موثوق به ومن جانب المطلوبات فقد عرفت بأنها " التزامات مالية تظهر نتيجة أحداث ماضية من المتوقع ان يتم الايفاء بها من خلال تدفقات خارجة من الموارد لسدادها ، وان المبلغ يمكن ان يقاس بشكل موثوق به " الاطار حدد الايرادات والمكاسب والمصروفات والخسائر كعناصر للدخل وعرف تلك العناصر وحدد كيفية الاعتراف بها .

رابعاً: رأس المال والمحافظة على رأس المال

يوصف الاطار المفاهيم المختلفة للمحافظة على رأس المال ووفقاً للمفهوم المالي تم تعريفه على انه مرادف لصافي الموجودات او حقوق الملكية في الشركة أما وفقاً للمفهوم المادي لرأس المال ينظر اليه بعدّه القدرة الانتاجية للشركة (شرويدر وآخرون ، 2006 :140) ، ومعرفة أن كل مفهوم منها يقود الى اسس قياس مختلفة (الكلفة التاريخية ، الكلفة الجارية) ، ومع ذلك لم يتبن الاطار مفهوماً واحداً اساسياً او تفضيل أنموذج محاسبي معين على آخر ، ولكنه يؤكد أن الاطار قابل للتطبيق على عدد من النماذج المحاسبية .

نلاحظ بان الاطار الذي استعرضت جوانبه آنفاً يشابه الاطار الفكري لمجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) (FASB) الذي قدم المفاهيم المذكوره في بيانات المفاهيم 1 ، 2 ، 5 ، 6 الأ أن الأخير كان أكثر تفصيلاً .

ولغرض تحقيق الفائدة المرجوة من هذا الفصل نعرض في أدناه الإطار العام لمحتويات المعايير المحاسبية ومعايير الإبلاغ المالي الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على وفق تسلسلها :

IAS1 عرض القوائم المالية

تتضمن القوائم الأساسية : قائمة المركز المالي ، وكشف الدخل الشامل ، وقائمة التغيير في حقوق الملكية ، وقائمة التدفق النقدي ، والإيضاحات (الفقرة 10) ، ينبغي اعتماد فرض الاستمرارية عند أعداد أي من القوائم المالية (الفقرة 25) ، يسمح بإجراء المقاصة (بين الموجودات والمطلوبات والإيرادات والمصروفات) فقط حينما ينص على ذلك معيار محاسبي (الفقرة 32) ، تقدم المعلومات المقارنة المتعلقة بالمدد السابقة (الفقرة 38) ، يطلب المعيار التمييز بين العناصر المتداولة وغير المتداولة (الفقرة 60) .

IAS2 المخزون

يقيم المخزون بالكلفة أو سعر السوق أيهما أقل أو القيمة القابلة للتحقق (الفقرة 9) تتضمن كلفة المخزون جميع الأعباء المحملة المرتبطة بشروط الحصول عليه ومكان الاستلام (الفقرة 10) ، تستخدم طريقتي FIFO أو المعدل الموزون في تسعير المخزون (الفقرة 25) .

IAS3

أستبدل بالمعيار 27

IAS4

سحب من الاستخدام لان مضمونه (الاندثارات) تم تغطيتها في معايير أخرى

IAS5

أستبدل بالمعيار (1) المعدل

IAS6

أستبدل بالمعيار (15)

IAS7 قائمة التدفق النقدي

يجب أن تصنف التدفقات النقدية الى : تدفقات تشغيلية ، استثمارية ، وتمويلية (الفقرة 1) ، النقد ومعادل النقد يتضمن الاستثمارات قصيرة الاجل التي لاتخضع لمخاطر جوهرية تتعلق بتغيرات القيمة (الفقرة 6) ، يسمح باستخدام كلا من الطريقة المباشرة أو غير المباشرة (الفقرة 18) ، التدفقات الخاصة بالضرائب يجب الاقصاد عنها بشكل منفصل في واحدة من التصنيفات الثلاثة آفة الذكر (الفقرة 35) .

IAS8 السياسات المحاسبية والتغير في التقديرات المحاسبية

يعرف المعيار السياسات المحاسبية بأنها المبادئ والأسس والقواعد و الممارسات التي تتبعها منشأة ما في اعداد و عرض قوائمها المالية (الفقرة 5) ، اما التغير في التقديرات فيقصد به التعديل الذي يحصل بمبالغ الموجودات و المطلوبات أو المصروفات المتعلقة بهما الناتجة عن اعادة تقييم المنافع المستقبلية المتوقعة و الالتزامات المرتبطة بهما (الفقرة 5) ، و يطلب المعيار من المنشآت استخدام السياسات المحاسبية المنسجمة مع العمليات المتشابهة و الاحداث و الظروف الاخرى . ما لم يسمح او يتطلب معياراً محاسبياً آخر سياسات مختلفة (الفقرة 13) .

IAS9

أستبدل بالمعيار (38)

IAS10 الاحداث بعد تاريخ الميزانية

الأحداث التي تحصل بعد تاريخ الميزانية والتي توفر معلومات إضافية عن الظروف الموجودة في تاريخ الميزانية يجب أن تقود الى إجراء تعديلات في القوائم المالية (الفقرة 8) ، أما الأحداث الأخرى فيتم الاقصاص عنها إذا كانت ضرورية لاغراض التقييم الصحيح (الفقرة 21) .

IAS11 عقود الانشاءات

يشير المعيار حينما يمكن تقدير مخرجات تلك العقود ا بشكل موثوق به، فان الإيرادات و التكاليف يجب تقديرها باستخدام مرحلة الانجاز، ويجب الاعتراف بالخسائر المحتملة (الفقرة 22) . كما حددت (الفقرة 23) شروط التقديرات الموثوق بها وهي :

1- يمكن قياس الإيرادات بشكل موثوق بها.

2- وجود احتمال لتدفق المنافع للشركة.

3- يمكن قياس الكلف المستقبلية و مستوى الإتمام بموثوقية.

4- الكلف يمكن تحديدها وقياسها بموثوقية.

IAS12 ضرائب الدخل

عرف المعيار الفروقات المرحلية (المؤقتة) والتي هي الفروقات بين المبالغ المدفوعة كموجودات او مطلوبات و بين الاساس الضريبي لها. (الفقرة 5). يجب الاعتراف بموجودات الضرائب المؤجلة ومطلوبات الضرائب المؤجلة عدا تلك المتعلقة بشهرة المحل او عمليات معينة ليس لها تأثير في الضرائب او الربح المحاسبي (الفقرة 15,24).

يجب أن تستخدم الموجودات الضريبية المؤجلة و المطلوبات الضريبية المؤجلة معدلات الضريبة المقررة (قانوناً) (الفقره 47,46) ويجب ان لا يتم خصم موجودات و مطلوبات الضريبة المؤجلة (بأي معدل للخصم).

IAS13

أستبدل بالمعيار (1) المعدل

IAS14 التقارير الجزئية (القطاعية)

أستبدل بالمعيار IFRS8

IAS15

سحب من الأستخدام

IAS16 الممتلكات والمعدات والمصنع

تتضمن الممتلكات الاراضي و المباني بشكل رئيس المصانع و مكاتب و محلات البيع بالتجزئة ، و يتم عرضها حسب القيمة العادلة على اساس تقييمات دورية كل ثلاث سنوات في الاقل (الفقرة 73) ، و يتم الغاء مخصص الاندثار المتراكم في تاريخ إعادة التقييم (الفقرة 17) ، لا يشمل هذا المعيار الموجودات البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي (يعالجها المعيار IAS 41) و لا الموجودات المرتبطة بنشاطات الموارد الطبيعية كالنفط و الغاز (الفقرة 3) و يتم الاعتراف بالموجودات عندما تحقق شروط ترتبط بمدى تحقيقها للمنافع المستقبلية المتدفقة على المتشاة ، و كذلك القدرة على قياس تكاليفها بموثوقية .

IAS17 الأيجارات طويلة الاجل

الايجار التمويلي هو الايجار الذي ينقل جميع المخاطر و المنافع الى المستاجر (lessee) (الفقرة 3)، يجب ان يرسمل الايجار التحويلي من قبل المستاجر بالقيمة العادلة و القيمة الحالية للحدود الدنيا لاقساط الايجار. (الفقرة 12)
يعد الايجار التشغيلي مصروفاً و على أساس منظم (الفقرة 25) و من جهة المؤجر فان الايجار التمويلي يجب ان يسجل كمدنيين (الفقرة 28) ، يجب الاعتراف بايراد الايجار على اساس معدل العائد لمدة العقد وباستخدام طريقة صافي الاستثمار (الفقرة 30)

IAS18 الإيرادات

تقاس الإيرادات بالقيمة العادلة مع الأخذ بعين الاعتبار شروط الأستلام (الفقرة 9) ، أذ

يتم الاعتراف بالايراد حين يتم : (الفقرة 4)

أ- انتقال المخاطر و المنافع الجوهرية للمشتري

- ب- تجاوز الالتزامات الادارية و الرقابية
ج- يمكن قياس الإيرادات بموثوقية
د- هناك احتمال كبير بان المنافع سوف تتدفق الى المنشأة.
هـ- كلف الصفقات ممكن قياسها بموثوقية.

IAS19 منافع العاملين

لأغراض تعريف خطط المساهمة (contribution plans) ، فان مساهمة المدة يجب الاعتراف بها كمصروف (الفقرة 45)

لأغراض تعريف خطط المنافع (benefit plans) ، فان المطلوبات يجب ان تمثل القيمة الحالية للالتزامات مضافا اليها المنافع الاكتوارية غير المعترف بها مطروحا منها كلف الخدمات الماضية غير المعترف بها، مطروحا منها ايضا القيمة العادلة لموجودات خطة التقاعد (الفقرة 55)

IAS20 المنح الحكومية

يتم تسجيل المنح مباشرة في حساب الاحتياطات اما الإيراد فيتم الاعتراف به على وفق مبدأ المقابلة بمقدار ارتباطه بالتكاليف (الفقرة 7-12)، أما المنح المرتبطة بالموجودات فيتم تخفيضها من التكاليف او تعامل كإيرادات مؤجلة (الفقرة 24)

IAS21 تأثيرات التغييرات في معدلات التبادل الاجنبي

أنظر الفصل (التاسع) بشأن المعيار

IAS22 اندماج الشركات

أستبدل بالمعيار IFRS3

IAS23 تكلفة الاقتراض

تكاليف الاقتراض الخاصة بالمشروعات المتعاقد عليها يتم رسملتها كجزء من تكلفة الموجودات (الفقرة 8)، ومع ذلك حتى عام 2009 كان يسمح باعتبارها مصروفاً. تتم الرسملة عند حدوث نفقات وكلف الاقتراض و استمرار النشاطات الخاصة باعداد الموجود لأغراض الاستخدام او البيع (الفقرة 17)

IAS24 الأفضاحات عن الاطراف ذات العلاقة

الاطراف ذات العلاقة هم الأشخاص أو الشركات الذين لهم القدرة على التأثير المعنوي في الرقابة أو الممارسة مع وجود بعض الاستثناءات (الفقرة 12 و17) ، الهدف من المعيار

هو التأكد من أن القوائم المالية تتضمن الإفصاحات الضرورية لتوجيه الأنظار من أن المركز المالي ونتيجة النشاط متأثرة بأطراف معينة من خلال الارصدة والمعاملات معها ، تتضمن الفصاحات التي يتطلبها المعيار : (الفقرات 18-19)

- العلاقة بين الشركة القابضة والشركات التابعة
- تعويضات الإدارة
- معاملات الأطراف ذات العلاقة

IAS25

أستبدل بالمعيارين 39 ، 40

IAS26 المحاسبة والأبلاغ عن خطط منافع التقاعد

الهدف من المعيار هو تحديد المبادئ الأساسية للقياس والأبلاغ عن خطط منافع التقاعد ، تشمل هذه الخطط تقارير عن قائمة التغير في صافي الموجودات المعدة للمنافع ، وماخص السياسات المحاسبية الضرورية ، ووصف الخطة والتغيرات المؤثرة فيها خلال المدة .

تتضمن قائمة صافي الموجودات المعدة للمنافع ماياتي : (الفقرة 35/أ)

- الموجودات في نهاية المدة
 - أساس التقييم
 - تفاصيل الاستثمارات الفردية التي تزيد على 5% من صافي الموجودات أو 5% من صنف الاستثمارات
 - تفاصيل الاستثمارات في العاملين
 - المطلوبات بخلاف القيمة الأكتوارية الحالية لمنافع الخطة
- أما قائمة التغيرات في صافي الموجودات المعدة للبيع فتتضمن : مساهمة العاملين ، إيرادات الاستثمارات ، الإيرادات الأخرى ، مدفوعات المنافع ، المصروفات الإدارية وغيرها (الفقرة 35/ب)

IAS27 القوائم المالية الموحدة

أنظر الفصل الثالث عشر

IAS28 الاستثمار في الشركات الزميلة

أنظر الفصل الحادي عشر

IAS29 الإبلاغ المالي في اقتصادات التضخم الجامح

أنظر الفصل العاشر

IAS30 الإفصاحات المصرفية

أستبدل بالمعيار IFRS7.

IAS31 الحصص في المشروعات المشتركة

يحدد المعيار نطاق المعيار الذي يطلب على جميع الوحدات التي لديها مشروعات مشتركة و الإفصاح عن الموجودات و المطلوبات و المصروفات و الدخل عن تلك المشروعات في القوائم المالية للمشاركين و المستثمرين . مع الأخذ بعين الاعتبار صيغ المشاركة . (الفقرة 1)

يعرف المعيار المصطلحات الأساسية (المشروع المشترك) ، (المستثمر) (السيطرة) (السيطرة المشتركة) (الفقرة 3) . يميز المعيار بين ثلاثة أنواع من المشروعات المشتركة (الفقرة 21)

*الوحدات المسيطر عليها بشكل مشترك

*العمليات المسيطر عليها بشكل مشترك

*الموجودات المسيطر عليها بشكل مشترك

و يحدد كذلك طرق المحاسبة عن هذه الأستثمارات و الإفصاح عنها في القوائم الموحدة

IAS32 الأدوات المالية : العرض

الهدف من المعيار هو زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية عن تأثير الادوات المالية في المركز المالي و اداء المنشأة و تدفقاتها النقدية (الفقرة 1) ، يعرف المعيار المصطلحات الأساسية الادوات المالية ، الموجودات المالية ، المطلوبات المالية ، ادوات الملكية ، و القيمة العادلة (الفقرة 11) الهدف الاساس من المعيار هو تصنيف الادوات المالية اما كمطلوبات مالية او كأدوات ملكية على اساس جوهرها الاقتصادي و ليس على الأساس القانوني (الفقرة 15) و يحدد اسس قياسها الخزنية على سبيل المثال تعد ادوات ملكية و ومن ثم فان اية مكاسب او خسائر مرتبطة ببيعها أو شراءها أو اصدارها تعالج على انها استلامات او مدفوعات يتم الاعتراف بها في حقوق الملكية مباشرة (الفقرة 33) .

IAS33 العائد على السهم

الهدف من هذا المعيار هو وضع المبادئ الأساسية لتحديد و عرض مبالغ العائد على السهم (EPS) لغرض مقارنة الأداء ما بين الشركات في المدة نفسها ، و بين المدد المحاسبية المختلفة للشركة نفسها . يطبق هذا المعيار على الشركات التي تتداول أسهمها

لدى الجمهور (الفقرة 2) و الشركات الأخرى يسمح لها بعرض العائد على السهم و لكن وفق متطلبات هذا المعيار (الفقرة 3) يعرف المعيار المصطلحات الأساسية والتي هي: الأسهم العادية ، الأسهم العادية المرتقبة ، انخفاض قيمة السهم (Dilution) ، و مقاومة الأنخفاض (Anti-dilution) .

IAS34 التقارير المالية المرحلية

يطبق على المنشآت التي تتداول أسهمها في أسواق الأوراق المالية ويحدد المعيار الحد الأدنى من مكونات التقارير المالية المرحلية والتي هي : الميزانية العمومية الملخصة و كشف الدخل الملخص .

يحدد المعيار مبادئ الاعتراف و القياس و يركز على أن تكون منسجمة مع تلك المستخدمة في التقارير السنوية .

يسمح المعيار باستخدام الأسلوب التكاملي أو الأسلوب غير التكاملي .

IAS35 العمليات غير المستمرة

أستبدل بالمعيار IFRS 5

IAS36 انخفاض قيمة الموجودات

تحتاج المنشآت لتفحص الارصدة في تاريخ الميزانية العمومية فيما إذا كانت هناك مؤشرات على انخفاضها ، والتأكد من أن الموجودات تسجل بما لايزيد عن مبلغها القابل للاسترداد .

لايطبق المعيار على المخزون ، عقود الانشاء وانواع معينة من الموجودات المالية ، ولكنه يطبق على الأستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة . يعرف المعيار وحدة توليد النقد بأنها مجموعة من الموجودات القابلة للتحديد التي تولد تدفقات نقدية داخلية للمنشأة .

IAS37 المخصصات ، الموجودات والمطلوبات المحتملة

عرف المعيار التخصيصات بانها مطلوبات غير متأكد من توقيتها أو مبالغها ، ولكي تكون مطلوبات يجب أن تمثل التزامات في تاريخ الميزانية العمومية (الفقرة 10) ، أما المطلوبات المحتملة فهي ليست التزامات ولا يمكن قياسها بشكل معقول ، وليست تدفقات خارجة محتملة ، ولا يتم الاعتراف بها كمطلوبات بل يتم الإفصاح عنها في الأيضاحات

(الفقرة 10) ،وقدما يتعلق بالموجودات المحتملة لا يتم الاعتراف بها
(الفقرات 10 ،27، 28) .

IAS38 الموجودات غير الملموسة

يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها
في المعايير الأخرى ، إذ يتم الاعتراف بالموجودات غير الملموسة حينما يكون هناك
احتمال لتدفق المنافع المنشأة ، ويمكن قياس تكاليفها بشكل موثوق به (الفقرة 21) .

أما ما يتعلق بشهرة المحل المولدة داخلياً لا يتم الاعتراف بها (الفقرة 48) .

IAS39 الأدوات المالية : الاعتراف والقياس

أستبدل بالمعيار IFRS9

IAS40 الأستثمار في الممتلكات (العقارات)

تشمل الممتلكات العقارات المملوكة لغرض تحقيق عائد من إيجارها أو مكاسب
رأسمالية من بيعها، ولا يشمل ذلك الممتلكات التي تقتنى للاحتفاظ بها (الفقرة 5).
تسجل الممتلكات ابتداءً بالكلفة ثم ترسل النفقات التي تحسن من أداء الموجود الأصلي
(الفقرة 16) و بعد ذلك من حق المنشأة اختيار اما القيمة العادلة أو نموذج الكلفة (الفقرة
30) وفي ظل الطريقة الأولى فان المكاسب أو الخسائر تحمل على الدخل (الفقرة) وفي
ظل الطريقة الأولى فان المكاسب أو الخسائر تحمل على الدخل (الفقرة 35) وفي حالة
عدم القدرة على تحديد القيمة العادلة في بداية المدة يستخدم نموذج الكلفة.

IAS41 المنشآت الزراعية

يعرف المعيار النشاط الزراعي بأنه ادارة المشروع للتحويل البايولوجي للموجودات
البايولوجية ، والمحصول الزراعي هو المنتج المحصود من الموجودات البايولوجية،
الموجود البايولوجي هو حيوان أو نبات حي (الفقرة 1) يتم الاعتراف بالموجود البايولوجي
عندما يسيطر المشروع على الموجود و من المجتمل ان يحقق منافع اقتصادية يمكن
قياسها بشكل موثوق به. يجب قياس المنتج الزراعي المحصود من الموجود البايولوجي
بمقدار قيمته العادلة مخصصاً منها التكاليف المقدرة عند نقطة البيع التي ستصبح هي
الكلفة للمحصول على المخزون (الفقرة 13) .

IFRS1 تبنى معايير الإبلاغ المالي لأول مرة

يطبق هذا المعيار على المنشآت التي تطبق المعايير الدولية لأول مرة (الفقرة 3)، يجب على المنشأة اعداد الارصدة الافتتاحية للميزانية العمومية للمدة الاولى و تعرض بما يتوافق و المعايير الدولية (الفقرة 6) و ان ذلك يتطلب إجراء تسويات محاسبية للقواعد القديمة للوصول الى الارصدة الافتتاحية على وفق IFRS.

IFRA2 المدفوعات المعتمدة على الحصص (الأسهم)

يتم الاعتراف بالمدفوعات المعتمدة على الحصص كمصروف مالم يتم الاعتراف بها كموجود. ويجب ان يتم تسوية المدفوعات اما نقدا او باصدار أسهم، إذ يؤدي الأول الى زيادة المطلوبات ويؤدي الثاني الى زيادة حقوق الملكية ويكون الاعتراف بها كسلع أو خدمات (الفقرة 7)، يجب الاعتراف بالمدفوعات المستحقة بالقيمة العادلة للسلع و الخدمات (غير العاملين) أو حقوق ملكية بالنسبة للعاملين (الفقرة 10)

IFRS3 أنماج الشركات

أنظر الفصل الثاني عشر

IFRS4 عقود التأمين

يطبق هذا المعيار على عقود التأمين (و إعادة التأمين) التي تصدرها المنشأة و عقود إعادة التأمين التي تمتلكها (الفقرة 2)

يسمح للمؤمن تغيير سياسته المحاسبية للتعامل مع عقد التأمين فقط في حالة أن التغيير يجعل القوائم المالية أكثر ملائمة و موثوقة لاحتياجات مستخدم القوائم المالية لاتخاذ قراره الاقتصادي ، على المؤمن ان يفصح عن سياسته المحاسبية لعقود التأمين و الموجودات و المطلوبات و الإيراد و المصروفات المتعلقة بها.

IFRS5 الموجودات غير المتداولة الممسوكة لغرض البيع والعمليات غير المستمرة

تصنف الموجودات بأنها غير متداولة اذا كانت ممسوكة للبيع و يتوقع بيعها خلال سنة واحدة (الفقرة 6-8) و يتم عرضها بشكل منفصل في الميزانية العمومية بقيمتها المدفوعة او القيمة العادلة أيهما أقل مطروحا منها تكاليف البيع (الفقرة 15)

العمليات غير المستمرة هي خط رئيس مستقل في المنشأة لا يستخدم حاليا ، أو ذلك الذي يصنف بأنه مملوك لغرض البيع (الفقرة 32)، يجب ان يظهر كشف الدخل الشامل المبالغ

IFRS9 الأدوات المالية

المعيار هو مشروع لاستبدال كامل للمعيار الدولي IAS39 ، يحدد هذا المعيار القياس المبدئي للأدوات المالية بالقيمة العادلة (مضافاً إليها أو مطروح منها) ، أما القياسات اللاحقة فيقسمها المعيار الى موجودات مالية تقع حالياً في نطاق المعيار IAS39 ، والتي تقسم هي الأخرى الى نوعين تلك التي تقاس بالكلفة المطفأة والأخرى التي تقاس بالقيمة العادلة . ، يتم عمل التصنيفات في تاريخ الاعتراف المبدئي للموجودات المالية ، ويتم تسميتها حين تصبح الوحدة جزءاً من تعاقدات الأداة (الفقرة 4.1.1) يقسم المعيار الأدوات المالية الى :

• أدوات مديونية Debt Instrument

• أدوات ملكية Equity Instrument

لن يغير المعيار أنموذج المحاسبة الأساس للمحاسبة عن المطلوبات المالية التي تناولها المعيار IAS39 .

IFRS10 القوائم المالية الموحدة

أنظر الفصل الثالث عشر

IFRS11 الاتفاقات (الترتيبات) المشتركة

صدرفي 2012/1/1 يطبق اعتباراً من 2013/1/1

الهدف من المعيار هو التأسيس لمبادئ حول الابلاغ المالي للوحدات التي لديها حصص في التعاقدات التي يسيطر عليها بشكل مشترك يطبق هذا المعيار على الشركات التي تشكل جزءاً من التعاقدات المشتركة. و الترتيبات (التعاقدات) المشتركة هي تعاقدات بين اثنان أو أكثر من الاطراف بتملك سيطرة مشتركة عن هذه التعاقدات. ثم و يميز المعيار بين نوعين من الترتيبات المشتركة هي:

1-العمليات المشتركة (operations control)

2-المشروعات المشتركة (joint ventures)

IFRS12 الإفصاح عن الحصص في الوحدات الأخرى

هدف المعيار هو الطلب من الشركات الإفصاح عن المعلومات التي تساعد مستخدم

القوائم المالية بتقسيم:

أ-طبيعة و انواع المخاطر المرتبطة بحصصها في الشركات الأخرى

ب- تأثير تلك المصالح في المركز المالي و الاداء المالي و التدفقات النقدية.
يطبق هذا المعيار على الوحدات التي لديها حصص في شركات تابعة، تعاقدات مشتركة،
شركات زميلة .
يحدد المعيار المتطلبات الأدنى للإفصاح التي يجب ان توافرها الشركة. و على الشركة
دراسة مستوى التفاصيل الضرورية للإيفاء بهدف الإفصاح .

أسئلة الفصل الخامس

السؤال الأول : أذكر بتركيز أهم الجوانب التي أهتم بها فريق عمل التعاون

الحكومي لتفسير معايير المحاسبة الدولية والابلاغ المالي (ISAR) ؟

السؤال الثاني : ما هي أهم الجوانب التي قامت بها المنظمة الدولية للجان الاوراق المالية؟

السؤال الثالث : كيف يعمل الأتحاد الاوربي (EU) باتجاه التنسيق المحاسبي للدول

الأعضاء ، وما هي المرشحات في مجال المحاسبة التي اصدرها الأتحاد ؟

السؤال الرابع : ما هي أهم الجوانب التي تضمنها المرشد الرابع الصادر عن الأتحاد

الاوربي (EU) ؟

السؤال الخامس: أذكر المساهمات التي قدمها الأتحاد الاوربي (EU) في المرشد

السابع والثامن ؟

السؤال السادس : ما هو الهدف الأساس للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ؟ لماذا

اتجه الأتحاد لتأسيس المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة (IFAD) ؟ وما هي

المنظمات الدولية التي يضمها المنتدى ؟

السؤال السابع : صف الآلية المعتمدة في تشكيل مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB)؟ وما هي المعايير التي اقرها لانتخاب أعضاءه ؟

السؤال الثامن : ما هي الاهداف الأساسية التي يروم لتحقيقها مجلس معايير

المحاسبة الدولية (IASB) ؟

السؤال التاسع : ما هي أهم إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ،

ما هي انواعها ؟ واعدادها ؟ ميز بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير

الابلاغ المالي الدولية ؟

السؤال العاشر : ما هي الجوانب الأساسية التي تضمنها اطار عمل (Framework)

الذي يعتمده مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ؟

السؤال الحادي عشر : أجر مقارنة بين المنظمات التي عرضها هذا الفصل في

مجال جهودها لتحقيق التوافق المحاسبي ؟