

مقدمة:

لكل مهنة دستور يحكمها ويضبطها ويوجه ممارساتها، ويوحد معالجاتها للأمور المتماثلة، كي تكون هناك قاعدة موحدة للمقارنة من قبل المهتمين بالمهنة، والمحاسبة كغيرها من المهن العلمية التي تكتسب أهميتها من الدور الهام للمعلومات في البيئة الاقتصادية، لها دستورها العالمي الموحد الذي ينطلق من حرص العاملين فيها على إظهار الأرقام التي تعبر عن كم هائل من الأحداث والعمليات المالية بصدق ودقة وموثوقية. ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية والاقتصادية ومواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي.

إلا أن اختلاف المحتوى في التطبيقات والأوليات في الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وأمام تنامي وشمولية التجارة والاستثمار والتبادل التجاري بين مختلف الدول، بدأت الجهود تنصب على وضع أسس وقواعد لمهنة المحاسبة نتج عنها ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية التي تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية على المستوى الدولي من أجل توفير قاعدة واحدة لقراءة القوائم المالية لمختلف الشركات في العالم.

لإعطاء صورة واضحة عن المحاسبة والمعايير المحاسبية الدولية سنحاول في هذا الفصل الذي قسمناه إلى ثلاث مباحث:

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة، حيث سنحاول في هذا المبحث التعرف على التطور التاريخي للمحاسبة وطبيعتها ومبادئها، بالإضافة إلى أهمية وأهداف المحاسبة.

المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية، في هذا المبحث سوف نتطرق إلى ظروف نشأة المعايير المحاسبية الدولية وأهم المرجعيات المحاسبية الدولية وكذا مفهومها وخصائصها بالإضافة إلى التوحيد والتوافق المحاسبي الدولي.

المبحث الثالث: أسس تطور المعايير المحاسبية الدولية، من خلال هذا المبحث الأخير سندرس ظهور المعايير المحاسبية الدولية وتطورها وإجراءات وضعها وكذا المزايا التي تقدمها بالإضافة إلى حدود تطبيقها.

المبحث الأول: عموميات حول المحاسبة.

ظهرت المحاسبة كوسيلة لمعالجة وتنظيم المعلومات المالية ومواكبة التطور الاقتصادي والاجتماعي، حيث كانت متطلبات الحياة الاقتصادية والاجتماعية هي المحرك الأول لمناقشة ووضع إطار نظري لأهداف ومبادئ العمل المحاسبي حتى يتلاءم مع الواقع الاقتصادي.

المطلب الأول: الطبيعة الأولية للمحاسبة:

أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة:

لقد رافقت المحاسبة المسيرة الإنسانية في تطورها وارتقائها وكانت تستجيب دائماً للبيئة وعواملها التي تتواجد فيها فتتأثر بها وتؤثر فيها وكانت بين فترة وأخرى تنتقل من بيئة أو حضارة إلى بيئة / حضارة أخرى بواسطة العديد من الأسباب والعوامل والوسائل والأهداف، وهكذا تواصلت المحاسبة إلى الوقت الحاضر بصورتها الحالية وستستمر مستقبلاً في هذا المنحى من التواصل مع الإنسان وبيئته المتغيرة والمتجددة، وخلا هذه المسيرة الطويلة يتضح تماماً بأن المحاسبة هي نتاج دولي مشترك، أي أن كل حضارة أو دولة ساهمت بجزء ما بشكل أو بآخر في تشكيل المحاسبة، ويمكن تسجيل الفترات الآتية للتاريخ المحاسبي:

1- الفترة من 4500 قبل الميلاد إلى 1494 بعد الميلاد:¹

من المعروف بأنه لم تكن توجد مدينة قائمة أو أي شكل من أشكال الحضارة قبل 4500 ق.م، ويشير التاريخ القديم إلى أنه نشأت الحضارة السومرية في جنوب العراق ثم بعد ذلك نشأت في بابل أول مدينة منظمة في العالم، وأرسيت أسس تلك المدينة من خلال قوانين "حمورابي" على المسلات، وأسهمت في ذلك اللغة والكتابة واستخدام الأرقام والتوثيق على الحجر وألواح الطين المحروق، وكان للمحاسبة الدور الكبير في جمع الضرائب للملك وتنشيط المعاملات التجارية بين الأفراد وحصر إيرادات الإمبراطورية ومصروفاتها يتطلب نظام محاسبي يتناسب وتلك المرحلة في التطور.

بعد ذلك جاءت الحضارة الآشورية، حيث يرى (Messer) أن اختراع الكتابة المسمارية حوالي 2900 ق.م من قبل الكهنة السومريين تم لإدارة أموال المنشآت الاقتصادية التابعة للمعابد الدينية، إذ يقوم النظام السومري على إعطاء قيم مختلفة بحسب المنازل، الأمر الذي طور علم الحساب وجعل الإثبات المحاسبي ممكناً غير أن هذا الإثبات يقتصر على محاسبة بسيطة للمخازن.²

¹- طلال الجاوي، ريان نعوم، "المحاسبة المالية مناهج الجامعات العالمية"، جبهة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2007، ص 37-38.

²- رضوان حلوة حنان، "النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دراسة معمقة في نظرية المحاسبة"، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الثانية 2006، ص 19-20.

ثم جاءت حضارة وادي النيل (الفرعونية) لتسهم في محاسبة الكمية والقيمة بسبب فرض ضريبة العشر على الأفراد وكانت تجبى عينا مما تطلب مخازن لحفظها (الأهرامات)، وسجلات من البردى كوثائق لتسجيلها ومحاسبين وكتابة لتسجيلها وأنجزت الوظائف المحاسبية الأساسية، ويكفي هنا التذكير بقصة سيدنا يوسف عليه السلام كما وردت في القرآن الكريم، قال الله تعالى ﴿ وَقَالَ الْمَلِكُ أَتُونِي بِهِ أَسْتَخْلِصْهُ لِنَفْسِي فَلَمَّا كَلَّمَهُ قَالَ إِنَّكَ الْيَوْمَ لَدَيْنَا مَكِينٌ أَمِينٌ (54) قَالَ اجْعَلْنِي عَلَى خَزَائِنِ الْأَرْضِ إِنِّي حَفِيظٌ عَلِيمٌ ﴾ سورة يوسف الآيتين 54-55.

ثم انتقل الأمر إلى عصر الإغريق والرومان الذي تميز بالفلسفة والثقافة والعمران، فازدهار الحياة الاقتصادية في أثينا تطلب نظام محاسبي يعكس جوانب تلك الحياة، ونظرا لتطور الإمبراطورية الرومانية وجباية الضرائب من مستعمراتها ظهرت عند الرومان وظيفة مراجع الحسابات للتأكد من صحة الجباية في المستعمرات الرومانية.

وتميزت الفترة من 600 بعد الميلاد بظهور الحضارة الإسلامية وإمبراطوريتها الواسعة المترامية الأطراف واكتشاف الأرقام العربية والإيرادات الهائلة للدولة الإسلامية ومصروفاتها الهائلة ووجوب تسجيلها وصرفها بموجب الشريعة الإسلامية فظهرت الحاجة إلى الدواوين (ديوان بيت المال وغيره)، وفي عام 1100م اكتشف العلامة المسلم أحمد بن محمد المازندراني نظام القيد المزدوج في تسجيل العمليات المحاسبية.¹

ثم أسهمت الحروب الصليبية (1096-1291) في نقل حضارة الشرق العربي الإسلامي إلى الغرب في جانبها المادي وغير المادي، كما أسهمت التجارة البحرية مع الشرق في ذلك واستخدم الغرب الأرقام العربية لأول مرة في إيطاليا بحدود عام 1143م. وتميزت الفترة من 1000 إلى 1494م في أوروبا بظهور النظم السياسية والتجارية والبحرية والمدارس والطباعة والبنوك واستخدام الأرقام العربية بشكل واسع.

2- الفترة من 1494-1944:²

استهلت هذه الفترة بانتشار نظام التسجيل بالقيد المزدوج بسبب ظهور الطباعة وانتشارها في أوروبا، ويشار إلى أن الراهب الإيطالي (Luca Pacioli) وبمساعدة صديقه الرسام المعروف (Leonardo Davinci) تمكن من رسم وتقسيم جداول الحسابات، ونشر (Pacioli) كتابه المعروف (Summa de Arithmetica Geometria Proportioni et Propotionalita) أي

¹ المحاسبة من منظور تاريخي، معلومات مستخرجة من الموقع:

<http://www.montdyatna.com/vb/t19225.html>, date: 20/05/2009.

²- طلال الججاوي، ريان نعوم، مرجع سبق ذكره، ص39.

مراجعة في الحساب والهندسة والنسبة والتناسب حول تسجيل المعاملات التجارية بطريقة القيد المزدوج عام 1494م وانتشر كتابه في أوروبا لتصبح طريقة التسجيل المحاسبي المعتمدة. وشهدت هذه الفترة ظهور الإمبراطوريات والاستعمار والهيمنة والمشاركات التجارية والشركات، كما ساهمت الثورة الصناعية بكل ما تحمل من تكنولوجيا وتطور وتسارع من جهة لتفرض على المحاسبة تحديات كبيرة ومهمة من جهة أخرى أجبرتها على التطور والتواصل والاستجابة للواقع الجديد والمختلف، وغيرت الثورة الصناعية وجه العالم وصورته إذ دفع نظام الإنتاج الواسع إلى زيادة الطلب على المواد الأولية من جهة وأسواق لتصريف الإنتاج الكبير من جهة أخرى وأموال لبناء المصانع وظهرت الحاجة إلى محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية وإلى نظام مصرفي كبير ثم شركات كبرى وبورصات لجذب رؤوس الأموال، وانعكس ذلك على المحاسبة لتزويد المعلومات إلى أعداد كبيرة من الأفراد المستثمرين.

3- الفترة من 1944 إلى الآن:¹

اقتضت ضرورات ما بعد الحرب العالمية الثانية من الدول الخارجة منها والمتضررة أن تلتفت إلى بناء اقتصادها المدمر ويتطلب ذلك تصنيع واسع وضخم ولا ينجز إلا بواسطة الشركات الصناعية الكبرى دفعت إل الحاجة لرؤوس أموال ضخمة نشأت عنها الرأسمالية الصناعية وظهرت في هذه الفترة مجموعات ومنظمات دولية ومنها المنظمات المحاسبية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين وبعد ذلك تحولا كبيرا في المحاسبة. وفي التسعينات ظهرت العولمة والنظام الدولي الجديد وتكنولوجيا المعلومات وظهرت تكتلات اقتصادية كبرى أثرت بدورها على المحاسبة وتطورها.

ثانيا: التطور المحاسبي بين الاستمرارية والتغيير:²

يتسم تطور المعرفة المحاسبية سواء على الصعيد التطبيقي المهني أو على الصعيد الأكاديمي النظري بخاصيتين متلازمتين هما: الاستمرارية والتغيير.

1- الاستمرارية:

في تطور أي مجال معرفي، المحاسبي أيضا، تشير إلى تراكم الخبرات وتكوّن القواعد والأعراف المحاسبية بمرور الزمن، بعد أن تثبتت منفعتها في التطبيق العلمي أولا ثم مراعاتها وتقبلها فكريا ونظريا ثانيا.

¹- نفس المرجع السابق، ص40.

²- حيدر محمد علي بني عطا، "مقدمة في نظرية المحاسبة والمراجعة"، دار الحامد للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2007، ص 19-20.

النقطة السلبية لخاصية الاستمرارية: تتمثل في أن مسار التطور بطيء ويترتب عليه جمود في التطبيق والفكر المحاسبي، إذ أن الوقائع العملية وتطور الممارسات الاقتصادية والاجتماعية هي التي تتحكم وتوجه التطور الفكري المحاسبي، فالمحاسبة هي وليدة الحاجات وتسري عليها مقولة الحاجة أم الاختراع.

أما النقطة الايجابية لخاصية الاستمرارية: رغم ببطء تطور المعرفة المحاسبية تحافظ الاستمرارية على الخبرات وتراكمها بما يحقق نموا مضطربا في المعرفة يوما بعد يوم، وذلك في مسار متقدم باستمرار ومتأن متحفظ في الوقت نفسه.

فالمحاسبة هي علم تطوري لا يتسم بثورية المعرفة وقلبها رأسا على عقب وقد يكمن السبب في أنها علم اجتماعي يحافظ على الأعراف والتقاليد ويتوارثها بعد ثبات جدواها العملية ولا يقبل التغيير لمجرد الرغبة فيها.

2- التغيير في المحاسبة:

هو مؤشر لديناميكية المحاسبة وقدرتها على مواكبة التطور في بيئة الأعمال نتيجة عوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية وتكنولوجية. عموما يتسم تلاؤم الفكر المحاسبي مع تغيرات بيئة الأعمال باستجابة بطيئة جدا، وليس نادرا أن تستغرق عقدين أو أكثر لاستيعاب ظاهرة جديدة مثل ظاهرة التضخم، ظاهرة التأجير التمويلي، ظاهرة الدمج وتوحيد القوائم والمصالح ... فالتغيير لا يتم إلا بعد ثبوت جدواه في الحياة العملية بشكل قاطع. من الملاحظ أن معدل التغيير منذ النصف الثاني من القرن العشرين قد أصبح أسرع من المعدل المألوف والبطيء جدا، أن كثيرا من المفاهيم والأساليب والإجراءات المحاسبية في الوقت الحالي لم تكن معروفة لدى المجتمع المالي ما قبل السبعينات وذلك نتيجة تسارع التغييرات التكنولوجية (الانتقال من عصر تكنولوجيا الثورة الصناعية إلى عصر تكنولوجيا المعلومات وبيئة الإنتاج الحديثة) والتغييرات الاقتصادية والقانونية (الانتقال من الطوعية والالتزام الذاتي بتطبيق التوصيات المحاسبية إلى الالتزام القانوني على وجه التحديد بعد عام 1973 بتطبيق المعايير المحاسبية). فتراكم المعرفة المحاسبية اليوم قد وصل إلى درجة تسمح باستجابة أسرع تجاه التحديات والمشكلات المحاسبية المستجدة.

3- توجهات التغيير في المحاسبة:

خلال هذه الحقبة الطويلة من تطور المعرفة المحاسبية يمكن تحديد ثلاثة توجهات أساسية متعاقبة أدت إلى تطوير نظريات محاسبية خاصة بها:

- **المرحلة الأولى:** مراعاة مصالح ملاك الشركة، حيث كان هدف تعظيم الربح هو محرك النشاط. الأمر الذي أدى إلى تطور نظرية الملكية المشتركة التي تطبق في شركات

الأشخاص ولقد هيمنت هذه النظرية منذ بدايات نشوء المحاسبة المالية وحتى الثورة الصناعية وانتشار شركات المساهمة في القرن التاسع عشر.

- **المرحلة الثانية:** مراعاة مصالح المساهمين والمستثمرين والدائنين، حيث كان التمويل وتحقيق مستوى مقبول من الأرباح وعوائد الاستثمار هو محرك النشاط. وارتبطت هذه المرحلة بظهور الشركات المساهمة، الأمر الذي أدى إلى الفصل بين الملكية والإدارة.
- **المرحلة الثالثة:** مراعاة مصالح جميع أفراد المجتمع، حيث بدء منذ سبعينات القرن العشرين البعد الاجتماعي والبيئي لنشاط الشركة يحظى باهتمام متزايد نتيجة كبر حجم الشركات وتزايد تأثيرها البيئية والاجتماعية على المستوى المحلي والقومي وأحياناً الدولي. الأمر الذي أدى تاثير نظرية جديدة هي نظرية المؤسسة التي تتسم بتوجه أساسي نحو تقييم الأداء الاجتماعي للشركة وتوجه ثانوي نحو تقييم الأداء الاقتصادي خدمة لمصالح المساهمين والمستثمرين في تحقيق عوائد مرضية.

ثالثاً: محاولات بناء نظرية محاسبية¹

النظرية المحاسبية هي أفكار عامة تحاول أن توضح بعض الحقائق والمفاهيم، أو هي إيضاح لمبادئ علم أو فن. وهي نتائج العقل في محاولة استيضاح الحقيقة. النظرية المحاسبية تحاول أن توضح الحقائق المالية والعلاقة بينهما، فالنظرية المحاسبية مجموعة متناسقة ومترابطة من الفروض والمفاهيم والمبادئ التي تهدف إلى تفسير الحقائق وإرشاد العملية المحاسبية. وقد عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية النظرية المحاسبية: "بأنها مجموعة متناسقة ومتماسكة من المفاهيم والفروض والأحكام العلمية والمنطقية التي تسهل عمل المحاسب وتوضح له الأمور وترشده في تعريف وقياس وإيصال البيانات المالية والمعلومات الاقتصادية لذوي العلاقة". إن الاهتمام بالناحية النظرية والفكرية للمحاسبة سيؤدي إلى تطور هذا العلم الإنساني بما يتلاءم مع التقدم التكنولوجي والاقتصادي والتغير الاجتماعي الذي تمر به المجتمعات الإنسانية، ويساهم في بناء أساس سليم للمحاسبة ويحسن من صفات وخصائص النظرية المحاسبية، الأمر الذي يؤدي إلى إعطاء فكرة عامة عن طبيعة واستخدامات المحاسبة في مختلف المجالات. وتسعى النظرية المحاسبية إلى تكوين الإطار العلمي للمحاسبة، فالنظرية المحاسبية تدعم التركيب العلمي المتكامل للمحاسبة وهيكلها ويربط المكونات الجوهرية لعلم المحاسبة معاً.

وتقوم النظرية المحاسبية باشتقاق المبادئ العملية التي يقوم عليها علم المحاسبة والفروض التي اشتقت من المبادئ والمفاهيم والمصطلحات المميزة لذلك العلم والوسائل والأساليب العينية

¹- حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 193.

والتقنية والتطبيقات التي يؤدي العلم من خلالها وظيفته النافعة في المجتمع وهذا ما يؤدي إلى تقدمه وازدهاره.

المطلب الثاني: ماهية المحاسبة:

أولاً: طبيعة المحاسبة:¹

تشير المحاسبة إلى المجال المعرفي الذي يختص بقياس أنشطة الوحدات الاقتصادية وتوصيل المعلومات المالية إلى الأطراف المعنية، وعادة ما يطلق على المحاسبة لغة الأعمال، وإذا ما كانت اللغة تعد وسيلة اتصال اجتماعية فمن المنطقي إن تتغير تلك اللغة لتعكس التغيرات على البيئة المحيطة بها. وتأسيساً على ذلك فقد خضعت المحاسبة باستمرار إلى التغيير والتطوير من أجل توصيل المعلومات عن الأعمال بطريقة تتسم بالكفاءة والفعالية، كما أن تغيرات المفاهيم والأساليب المحاسبية لتضفي على وظيفتها كقياس وإفصاح المغزى والدلالة بحيث يمكن زيادة الاعتماد عليها وتعظيم حيويتها في كافة مجالات المجتمع. فالمحاسبة هي جوهر المسألة المحاسبية سواء على مستوى الفرد أو الشركة أو الدولة، وعادة ما ينظر إليها على أنها تتضمن ثلاثة جوانب حيث أنها تعتبر:

1- المحاسبة كنشاط خدمي: تزود المحاسبة الأطراف المستفيدة بمعلومات مالية تساعدهم على اتخاذ القرارات المتعلقة باستخدام أو بتخصيص الموارد في المؤسسات الاقتصادية سواء الهادفة للربح أو غير الهادفة للربح أو في مؤسسات الدولة أو في أي هيئات بالاقتصاد الوطني.

2- المحاسبة كنظام وصفي وتحليلي: تحدد المحاسبة مجموعة كبيرة من الأحداث والمعلومات التي تصف النشاط الاقتصادي من خلال قياسها وتبويبها وتلخيصها فإنها تخفض من تلك الأحداث والمعاملات عن طريق تجميعها في مجموعة من البنود الصغيرة الجوهرية ثم التقرير عنها على نحو صحيح وصادق بغرض تحديد المركز المالي ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية للشركة.

3- المحاسبة كنظام للمعلومات: تقوم المحاسبة بتجميع وتوصيل المعلومات المالية المتعلقة بوحدة اقتصادية إلى مدى واسع من الأشخاص المرتبطة قراراتهم وتصرفاتهم بذلك النشاط. فالدور الرئيسي للمحاسبة يتمثل في توفير نظام معلومات فعال يتكون من الأفراد والإجراءات والوسائل والسجلات التي تستخدمها المؤسسة الاقتصادية للقياس والتقرير لاتخاذ القرارات، وتوجد عديد من العوامل التي تؤثر على هيكل ذلك النظام لعل أبرزها احتياجات الشركة من المعلومات المحاسبية بالإضافة إلى الموارد المتاحة لتشغيل النظام، فمتى يمكن توفير معلومات من وحدة معينة

2- أمين السيد لطفي، "إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبة"، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، الطبعة الأولى 2008، ص 11-13.

يتطلب الأمر وجود نظام محاسبي يهدف في النهاية إلى توفير معلومات للمديرين وغيرهم من الأطراف المعنية التي يطلق عليهم مستخدمو المعلومات.

في ضوء ما تقدم يمكن القول بأن هناك ثلاثة خصائص أساسية للمحاسبة توضح طبيعتها هي:

أ- تقيس المحاسبة وتوصل المعلومات المالية.

ب- ترتبط المحاسبة بأنشطة اقتصادية خاصة بوحدات وكيانات اقتصادية.

ت- تقوم المحاسبة بتوصيل تلك المعلومات للمستخدمين المعنيين، وحتى يؤدي النظام المحاسبي

وظيفة إنتاج المعلومات الخاصة بالمركز المالي للشركة ونتائج عملياتها وتدفعاتها النقدية يتعين

عليه القيام بالآتي:

- تفسير وتسجيل عمليات الشركة.

- تصنيف عمليات الشركة المتجانسة على نحو يسمح بتحديد مختلف النتائج الإجمالية والإجماليات

الفرعية بشكل مفيد للإدارة وعلى نحو يمكن استخدامها في التقارير المحاسبية.

- تلخيص وتوصيل المعلومات إلى متخذي القرار.

ثانياً: مبادئ المحاسبة:

المحاسبة نظام إعلامي يزود الجميع بما يحتاجه من بيانات، إنها لغة الاتصال وكل لغة لها

قواعدها الأساسية. تسجل العمليات المحاسبية وتقدم النتائج حسب شروط معينة متعارف عليها

عموما تسمى المبادئ المحاسبية إذ تعتبر قواعد عرفية تطورت مع الزمن وأصبحت مطبقة لدى

الجميع، وهي تتصف بالقوة القانونية ولن تحظ البيانات المحاسبية المقدمة من طرف المؤسسة

بالقبول إلا إذا أثبت أن المبادئ المتفق عليها مطبقة تطبيقاً سليماً.

1- مبدأ التكلفة التاريخية¹.

يعد مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ المحاسبية فهو الأساس الأكثر انتشاراً في تقويم

كل من الأصول والخصوم. يستند هذا المبدأ على خاصية الموثوقية لأنه حتى يمكن الاعتماد على

المعلومات المحاسبية يجب أن تعلم كل الأطراف الداخلية والخارجية أن المعلومات دقيقة ومستتدة

إلى حقائق موضوعية وليس إلى افتراضات، تتسم بالذاتية. عن طريق استخدام التكلفة التاريخية

أساساً للقياس المحاسبي وإمساك الدفاتر فإنه يمكن للمحاسبين والمدققين توفير بيانات موضوعية

وقابلة للتحقق منها في التقارير المالية المقدمة إلى أصحاب المصالح.

يتضح الاتساق المتبادل بين مبدأ التكلفة التاريخية من جهة وبين مجموعة الفروض

والمبادئ المحاسبية الأخرى من جهة أخرى من خلال:

¹ - رضوان خلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 445-446.

أ- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية: إضافة إلى توافر خاصية الموثوقية في المعلومات المحاسبية، فإن أساس التكلفة التاريخية يؤكد على مفهوم الثبات، حيث تظل الأصول والخصوم مقومه بالتكلفة من فترة إلى أخرى وبغض النظر عن أي تغيرات في الأسعار وهذا بدوره يجعل البيانات المحاسبية قابلة للمقارنة والتحليلي والتنبؤ على أساس بيانات الماضي.

ب- الفروض المحاسبية: (الافتراضات)¹.

* افتراض القياس النقدي الذي ينسجم مع القياس المحاسبي وفق التكلفة التاريخية حيث يفترض المحاسبون أن النقدية تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير تأثير العمليات المختلفة خلال كل مراحل الدورة المحاسبية، كما يؤدي مفهوم المحافظة على رأس المال الاسمي أو الأصلي إلى تجاهل أي تغير في قيمة الأصول والخصوم نتيجة التضخم أو الانكماش.

* افتراض الاستمرارية ينسجم هو أيضا مع مبدأ التكلفة التاريخية والذي يقضي بان المؤسسة مستمرة في ممارسة أعمالها وأنشطتها دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك حتى يمكنها الاستفادة من الطاقات الكامنة من أصولها لتحقيق أهدافها.

ج- المبادئ المحاسبية:²

* مبدأ القياس الفعلي المتضمن الإثبات المحاسبي الذي يقتصر على ما تم فعلا طبقا للقيم التاريخية الأصلية وليست أية قيم افتراضية أخرى.

* مبدأ تحقق الإيراد الذي يعنى بتوقيت وجود الإيراد أو الاعتراف بالتغيرات في قيم الأصول والخصوم من خلال عملية خلق سلع أو خدمات قابلة للبيع.

* مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصاريف: بمعنى بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية فإن المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات يجب أن تخصم منها للوصول إلى صافي الربح الخاص بهذه الفترة.

* مبدأ الحيطة والحذر الذي يفسر سياسة الإجراءات الواجب اتخاذها لمواجهة الخسائر والأرباح المتوقعة، ويقضي هذا المبدأ على عدم تسجيل الإيرادات إلا بعد حدوثها بشكل فعلي، أما الخسائر فهي على العكس تماما حتى ولو كانت محتملة الوقوع. يطبق هذا المبدأ من طرف المحاسبين بعناية نظرا لخوفهم من الإعلان عن أرباح وهمية أو إخفاء خسائر فعلية، وبالتالي التأثير على نتيجة المؤسسة.

2- مبدأ الثبات والتجانس:¹ يقصد به استخدام نماذج من التقارير المالية والقوائم بشكل ثابت خلال الفترات المالية المتتالية حيث يساعد ذلك على إجراء المقارنات ما بين نتائج أعمال الوحدة في

¹ - أحمد محمد نور، "مبادئ المحاسبة المالية المبادئ المفاهيم والإجراءات المحاسبية طبقا لمعايير المحاسبة الدولية والعربية المصرية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2003، ص 68-71 بتصرف.

² - شحاتة السيد شحاتة، أحمد محمد نور، "مبادئ المحاسبة المالية"، الدار الجامعية، الإسكندرية، 2008، ص 76.

الفترة المتعاقبة وتقييمها، إلا أنه من الضروري التأكد من أن التجانس أو الثبات يجب أن لا يقف عائقاً أمام تطوير الإجراءات المحاسبية التي تهدف إلى إظهار نتائج النشاط الاقتصادي بشكل أفضل.

3- مبدأ الإفصاح:² يتطلب هذا المبدأ أن تكون القوائم المالية كاملة مشتملة على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات أن تصبح القوائم المالية مضللة. والإفصاح يكون في شكل ملاحظات ومذكرات إيضاحية توضع أسفل القوائم المالية بهدف إيضاح الأمور الهامة التي قد تؤثر على أعمال المؤسسة مستقبلاً.

4- مبدأ الموضوعية:³ لكي يستطيع مستخدمو القوائم المالية المقدمة من طرف المؤسسة فهم محتواها يجب أن تكون بياناتها مرضية، كافية، ذات معنى وواضحة، متبوعة بشروح وتبيان الطرق المستعملة، هذا يعني أن تكون لها المصدقية وأن تعطى لها الثقة التامة من طرف مستخدميها بمختلف أنواعهم.

يتضمن مبدأ الموضوعية القواعد الواجب إتباعها للوصول إلى النتائج حتى يتمكن المحلل مقارنة نتائج المؤسسة بنتائج المؤسسات الأخرى سواء على المستوى الوطني أو على مستوى القطاع الذي تنتمي إليه المؤسسة.

5- مبدأ القيد المزدوج:⁴ يسجل محاسبو المؤسسات عمليات عديدة ومتنوعة حسب قواعد دقيقة ويحتاجون إلى وسائل الرقابة تمكنهم من اكتشاف أغلب الأخطاء في حينها. يشترط في القيد المزدوج في كل عملية محاسبية تسجيل تساوي مجموع المبالغ المسجلة في الأطراف المدينة للحسابات الأولى ومجموع المبالغ المسجلة في الأطراف الدائنة للحسابات الثانية.

المطلب الثالث: الأطراف المستفيدة من المحاسبة وخصائص المعلومة المحاسبية:

أولاً: الأطراف المستفيدة من المحاسبة:⁵

1- المستخدم الداخلي:

جميع المستويات الإدارية المختلفة داخل الشركة التي أعدت التقارير المالية، مثل حاجة الشركة لسيولة وتحديد التوزيعات على المستخدمين ورسم السياسات المستقبلية.

2- المستخدم الخارجي:

ويشمل جميع الأطراف ماعدا إدارة الشركة، فهم ممثلين كالاتي:

¹ - خالص صافي صالح، "المبادئ الأساسية للمحاسبة العامة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الثانية، 2003، ص 11.

² - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص 117.

³ - محمد بوتين، "المحاسبة العامة للمؤسسة"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، الطبعة الخامسة، 2005، ص 39.

⁴ - نفس المرجع السابق، ص 38.

⁵ - سيد عطا الله السيد، "المفاهيم المحاسبية الحديثة"، دار الراجحة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2009، ص 22.

- * أصحاب الشركة: حيث يحتاج الملاك إلى المعلومات المحاسبية للتعرف على مدى نجاح أعمالهم وقياس كفاءة الإدارة.
 - * المستثمرون المحتملون: الذين يفكرون في استثمار أموالهم في الشركة.
 - * المقرضون: هم الذين قدموا قروض إلى الشركة.
 - * الموردون: يستفيدون من المحاسبة في اتخاذ القرارات المتعلقة بالتوريد للشركة.
 - * الأجهزة الحكومية: تحتاج إلى المعلومات المحاسبية المتعلقة بنشاط الشركة وذلك لأغراض عديدة مثل التخطيط الاقتصادي وفرض الضرائب.
 - * العملاء: تفيد المعلومات المحاسبية عملاء الشركة في إمكانية استمرارهم في التعامل معها وتزويدهم بما يحتاجون من السلع.
 - * العاملون: ينصب اهتمام العاملين في الشركة على استمرار أعمالهم ولن يتحقق ذلك إلا في شركة ناجحة.
 - * الرأي العام: وهم الخبراء والباحثون والمستشارون، فالمعلومات المحاسبية مهمة لأغراضهم.
- ثانياً: خصائص المعلومة المحاسبية:¹

عندما يقوم المحاسب بإعداد القوائم المالية ويضمنها معلومات محاسبية، هذه المعلومات ينبغي أن تتصف بخصائص أو سمات نوعية معينة كي تكون مفيدة لمستخدميها وإذا خلت المعلومات المحاسبية من هذه الخصائص فستكون عديمة الفائدة وهي:

1- الموثوقية:

- وتعني بأن مستخدم المعلومات المحاسبية يمكن له الاعتماد عليها وتقديم تأكيد بأنها خالية من الخطأ والتحيز، وتضم الموثوقية ثلاث مكونات:
- أ- **قابلية التحقق:** وهي زيادة التأكيد بأن القياس المحاسبي يمثل ما يعرضه فعلاً، المعلومات المحاسبية القابلة للتحقق هي التي تعطي نتائج متطابقة جوهرياً إذا تمت من قبل أشخاص يقومون بالقياس، يستخدمون نفس طرق القياس، وكذلك تكون قادرة على إثبات كونها خالية من الخطأ والتحيز.
 - ب- **صدق التمثيل:** وتعني وجود اتفاق بين القياسات المالية أو الوصف للظواهر الاقتصادية موضوع القياس والوصف، أي تكون المعلومات معبرة حقيقة عن الوضع المالي.
 - ت- **الحيادية:** أي لا تؤثر على مستخدمي المعلومات وعدم تفضيل مصالح مجموعة على مصالح أخرى.

¹ - طلال الجاوي، ريان نعم، مرجع سبق ذكره، ص 50-51.

2- الملاءمة:

وتعني أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون قادرة على إحداث اختلاف أو تغيير في قرارات مستخدميها وكي تكون هذه المعلومات ملاءمة يجب أن تتطابق أو تغير توقعات متخذ القرار، وتضم الملاءمة ثلاث مكونات:

أ- القيمة التنبؤية: أي المعلومات المحاسبية يمكن أن تؤثر بالقرار بواسطة تحسين قدرة متخذ القرار في التنبؤ، وتساعد مستخدمي المعلومات عمل توقعات عن الماضي، الحاضر والمستقبل.
ب- القيمة الارتدادية: أي تمكن من التأثير بالقرار بواسطة التطابق أو تصحيح التوقعات الأولية لمتخذ القرار.

ت- الوقيعية: أي تكون متاحة في الوقت الذي يتم فيه القرار.

3- قابلية المقارنة: وتعني أن المنفعة من المعلومات المحاسبية في اتخاذ القرار ستتحسن إذا كانت المعلومات قابلة للمقارنة مع معلومات مشابهة عن وحدات محاسبية أخرى أو لنفس الوحدة على مدى الزمن.

4- الثبات: أي استخدام نفس المبادئ والفروض والطرق والإجراءات المحاسبية من قبل الشركة من سنة لأخرى وعدم تغييرها إلا عند الضرورة.

المطلب الرابع: أهمية وأهداف المحاسبة:

لقد اهتمت المجتمعات منذ القدم بالاحتفاظ بالسجلات المحاسبية المنتظمة لما تكتسبه من فوائد عديدة غير أنها لم تكن تمثل نظاما محاسبيا متكاملًا ومضبوطًا إلا بعد ظهور النقود واستخدامها كأساس للمبادلات، وفي هذه الحالة ظهرت أهمية المحاسبة وبرزت أهدافها.

أولاً: أهمية المحاسبة:¹

1- بالنسبة للمؤسسة:

- معرفة تطور وضعيتها المالية في أي لحظة.
- تحديد سعر منتجاتها عن طريق تحديد عناصر تكاليف الإنتاج.
- المساهمة في بناء جهاز معلومات على المستوى الوطني عن طريق تقديم بعض المجاميع كالقيمة المضافة.
- إعطاء صورة للغير (شركاء، زبائن، موردين، مساهمون راغبون في المساهمة...)
- تمكنهم من معرفة درجة القدرة الاقتصادية والمالية للمؤسسة.

¹ - سعدان شبايكي، "تقنيات المحاسبة حسب المخطط المحاسبي الوطني"، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2002، ص ص4-5.

2- بالنسبة لمحيط المؤسسة:

- مصالح الضرائب: يمكن لمصالح الضرائب تحديد الضرائب واجبة الدفع عن طريق ما تقدمه المؤسسة من وثائق رسمية تمثل ملخصات لنشاطاتها المختلفة.
- القضاء: تعتبر الدفاتر المحاسبية حججا مادية، يمكن الاستناد إليها في الحكم ضد أو لصالح المؤسسة في حالة المنازعات مع الأطراف التي تتعامل معها المؤسسة.
- الدائنون والموردون: فالمعلومات المحاسبية تقدم لهم الأساس المحاسبي للحكم على الوضع المالي للمؤسسة والحركة النقدية فيها وقدرتها على سداد الالتزامات في مواعيد استحقاقها.
- المستثمرون: هم الذين يفكرون كثيرا في اختيار المؤسسة الأنسب والأجدي لإيداع أموالهم فيها. يجب على المستثمر دراسة الوضعية المالية للمؤسسة التي يستثمر فيها أمواله قبل الإقدام على هذه الخطوة.
- المحللون الماليون: يهتم المحلل المالي بالحصول على البيانات المحاسبية لتحليل أوضاع المؤسسة بغية تقديم النصائح والاستشارات للمستثمرين الراغبين في التعامل بأسهمها في الأسواق المالية.

ثانيا: أهداف المحاسبة:¹

حددت لجنة (True Blood) المنبثقة عن مجمع المحاسبين الأمريكيين الأهداف في اثني

عشر هدفا:

- 1- توفير المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
- 2- خدمة المستخدمين الذين ليس لهم السلطة على طلب المعلومات مباشرة وهي تعتمد على التقارير المالية كمصدر للمعلومات عن الوحدة الاقتصادية.
- 3- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل التنبؤ والمقارنة ولتقييم التدفقات النقدية من حيث الكمية والتوقيت وعدم التأكد.
- 4- تزويد المستخدمين بالمعلومات المفيدة لإجراء التنبؤات والمقارنات لمعرفة قدرة المؤسسة على تحديد الدخل أو ما يسمى القدرة الإيرادية للمؤسسة.
- 5- توفير المعلومات اللازمة حول قدرة الإدارة على استخدام موارد الوحدة الاقتصادية بكفاءة وفعالية.

¹ - حيدر محمد علي بني عطا، مرجع سبق ذكره، ص ص 90-91.

- 6- توفير المعلومات الوقائية والتفسيرية والتي تساعد في التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الدخل.
- 7- تقديم قائمة بالمركز المالي والمفيدة في مجال التنبؤ والمقارنة وتقييم قدرة الوحدة الاقتصادية في تحقيق الدخل.
- 8- تقديم قائمة بالدخل الدوري من أجل تقييم قدرة المؤسسة على تحقيق الدخل في المستقبل.
- 9- تقديم قائمة بالنشاطات المالية المختلفة من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم القدرة الإيرادية للمؤسسة.
- 10- تقديم قائمة بالتقديرات المالية من أجل التنبؤ والمقارنة وتقييم الأحداث الاقتصادية المتوقعة.
- 11- توفير معلومات مفيدة في مجال تقييم كفاءة الإدارة في استخدام الموارد الاقتصادية المتاحة في تحقيق أهداف التنظيم.
- 12- التقرير عن الأنشطة التي لها أثر على المجتمع بصفة عامة وهذا ما يشير إلى المسؤولية الاجتماعية للوحدة الاقتصادية.

المبحث الثاني: الإطار العام للمعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS

كل من يسمح بين الحين والآخر مقولة " الحاجة أم الاختراع " هي ملاحظة تؤكدتها التغييرات في الحياة العلمية وتسري هذه المقولة على التطور والتغير في المحاسبة بصورة عامة وعلى نشوء معايير محاسبية دولية بصورة خاصة، إذ يمكن إرجاع نشوءها إلى احتياجات عصر العولمة، عولمة الاقتصاد وخصوصا عولمة أدوات المال الأمر الذي انعكس بدوره على العولمة المحاسبية.

المطلب الأول: ظروف نشأة المعايير المحاسبية الدولية:¹

لا يمكن أن تترك أي مهنة دون تنظيم أو ضبط وفق إجراءات أو قواعد أو قوانين يكون لها من القوة ما يوجب احترامها بتطبيقها، وليس من شك بأن تسعى كل دولة ذات سيادة إلى تنظيم كافة الأنشطة فيها وفقا لما هو سائد في بيئتها الاقتصادية وبما يحقق الحد الأدنى من الفوائد المتوخاة من ضبط الأعمال والأنشطة الاقتصادية ومنها المحاسبية، وخاصة فيما يتعلق بالدور القديم الذي تضطلع به الحكومات والدول والمتعلق بضبط إيراداتها ونفقاتها خاصة عند جباية الضرائب وتنظيم أعمال الموازنة وإدارة المخازن وما يتعلق بذلك من وظائف مالية ورقابية للتأكد من تنفيذ ما هو مخطط له.

سابقا وأمام عدم وجود تنسيق دولي فيما يتعلق بمهنة المحاسبة، بحثت كثير من الدول مشكلة التنسيق الداخلي الذي هو أولى بلا شك من التنسيق الخارجي مع باقي دول العالم عن طرق توحيد الإجراءات والقواعد والأسس المحاسبية التي تطبق فيها، حيث أن التنسيق الدولي ليس من السهل بمكان تحقيقه باعتبار اختلاف العوامل الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والثقافية والعلمية بين دول العالم. فمن الطبيعي أن يكون هناك اختلافات في التصرفات والتعليمات والقواعد والأسس والقوانين بين الدول والمرتبطة بمعالجة البيانات المحاسبية وعرض القوائم المالية والتي بدورها تؤدي إلى عدم إمكانية إجراء المقارنات بين المعلومات المالية المعدة وفق أسس مختلفة، كذلك عدم إمكانية قراءة المعلومات المالية التي تعد في دولة معينة استنادا إلى أسس خاصة بها بذات درجة الفهم للمعلومات المالية المعدة في دولة أخرى.

وأمام هذه الاختلافات الطبيعية في المبادئ والمعايير والقواعد المحاسبية التي كانت تؤدي إلى نتائج محاسبية مختلفة وأحيانا متعارضة، فقد أدركت مجموعة من الدول أهمية الحاجة إلى وجوب التنسيق المشترك من خلال إيجاد قاعدة مشتركة للمقارنة والتماثل، ومن هنا نشأت فكرة المعايير المحاسبية الدولية ولقد جاءت هذه المعايير بقواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات

¹ خالد جمال الجعرات، "معايير التقارير المالية الدولية 2007 IAS/IFRS"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، صص 19-20.

والإجراءات المحاسبية وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها، حيث أنه لغاية تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية كان هناك عضوان بارزان في وضع المعايير المحاسبية الدولية وهما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة البريطاني (ASB) وتولت تطبيق المعايير الصادرة عن هاتين الجهتين الدولتان اللتان يتبعهما المجلسان وهما الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكذلك الدول التي ترتبط معهما باتجاهاتها السياسية والاقتصادية مثل دول الكومنولث التي تتبع التاج البريطاني ولم يكن عبثاً أن يعترف لهاتين الدولتين خاصة لدورهما الكبير في تقدم علم المحاسبة ويعود ذلك للأسباب التالية:

- تبني الفكر الرأسمالي والذي يتوافق مع الطبيعة البشرية ويشجع على إيجاد كل ما من شأنه تنظيم الأعمال والأنشطة الاقتصادية، ويسجل التاريخ تأخر المجتمعات الاشتراكية عن وجود جهود مماثلة في مهنة المحاسبة عن تلك الموجودة لدى المجتمعات الرأسمالية.
- ارتفاع مستوى التعليم وتوفر القوى العاملة المؤهلة والمدرّبة.
- انتشار الشركات الكبيرة متعددة الجنسيات.
- الإيمان بمسؤولية الإدارات للقيام بدور الوصاية نيابة عن الملاك.
- التأكيد على مبدأ الإفصاح التام.

وبعد زوال الموجة الاستعمارية لهاتين الدولتين كان لابد من جهة تعمل على وضع معايير محاسبة ليست خاصة بمهنة المحاسبة في أمريكا أو بريطانيا بل تكون قابلة للتطبيق على مستوى جميع دول العالم. حيث أن ما يتم وضعه من معايير محاسبية من قبل مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكية (FASB) أو مجلس معايير المحاسبة البريطانية (ASB) هي معايير تتم وفقاً للمعطيات الاقتصادية الموجودة في البيئتين الأمريكية والبريطانية، والتي تختلف حتماً عن بيئة كل دولة من الدول الأخرى من ناحية اختلاف درجة التقدم والتطور ونوعية المعاملات السائدة في السوقين الأمريكية والبريطانية عم تلك السائدة في الدول الأخرى. فكان لابد من وجود جهة تعنى بوضع معايير محاسبة دولية بمعزل عن المجلسين المذكورين، فجاء تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) عام 1973.

ولعل المعايير المحاسبية الدولية أخذت تغزو البلدان التي لديها معايير محاسبة خاصة بها في عقر دارها، بل وتكون لها النصرة والغلبة من أجل الوصول إلى عالم يطبق معايير محاسبة متماثلة في الأمور والأنشطة المحاسبية كافة، وبالتالي توحيد قاعدة المقارنة بين المعلومات من قبل المستخدمين، وهذا ما دعا دول الإتحاد الأوروبي إلى التأكد على ذلك من خلال إلزام كافة الشركات

المدرجة وعددها ما يزيد عن 7000 شركة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة¹، كذلك تعديل التوجيهات المتعلقة بتقييم الأدوات المالية لتتوافق مع ما جاء في المعيار المحاسبي رقم 39 فيما يتعلق بتحديد القيم العادلة لهذه الأدوات². هذا بالرغم من تطور مهنة المحاسبة ووجود معايير محاسبة دولية على مستوى معظم الدول الأوروبية مثل المعايير المحاسبية البريطانية، المعايير المحاسبية الفرنسية، المعايير المحاسبية الألمانية وغيرها، كما يوجد توجيهات تحكم عمل مهنة المحاسبة على مستوى دول الإتحاد الأوروبي.

وأيضاً بالرغم من عراقه الولايات المتحدة الأمريكية في وضع معايير محاسبة من خلال عديد من الجهات مثل: مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، ولجنة الأسهم و البورصة الأمريكية (SEC)، لأن المعايير المحاسبية الدولية أيضاً أخذت حيزاً كبيراً من التطبيق في أمريكا. ونجد هناك تشجيعاً على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في بعض الجهات التي لا تزال متأرجحة بين التطبيق وعدمه، ويلاحظ ذلك على سبيل المثال من تشجيع معهد المدراء الماليين التابع للجنة البورصة والأسهم الأمريكية بقبول المعايير المحاسبية الدولية كبديل وحيد للمعايير المحاسبية الأمريكية المقبولة قبلاً عاماً (US-GAAP)³، كذلك يلاحظ أن الدول السبعة الكبرى وصندوق النقد الدولي قد شجعت ودعمت تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لتقوية البنية المالية الدولية. هذا بالإضافة إلى توجيهات كثير من الدول المتقدمة مثل كندا واليابان اللتين شجعتا على تبني المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها لتجاوز الاختلافات في قواعد وأسس المعالجات المحاسبية ولزيادة الثقة في المعلومات التي تحتويها القوائم المالية المعدة وفقاً لهذه المعايير.

كما أن هناك ازدياد في التنسيق المشترك بين الجهات التي تعنى بوضع معايير محاسبية دولية، حيث يوجد حالياً مشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) حول الإطار المفاهيمي المشترك للمحاسبة⁴.

¹-Catherine Mallet, Boudrier Anne le Manh, "Normes Comptable internationales, IAS/IFRS", Berti édition Foucher, Paris, 2006, p8.

²-Robert Obert, "Pratique des Normes IFRS-comparaison avec les règles françaises et les USGAAP-", Dunod, Paris, 3eme édition, 2006, p25.

³-Catherine Mallet, Boudrier Anne le Manh, op-cit, p11.

⁴-Catherine Mallet, Boudrier Anne le Manh, op-cit, p7.

المطلب الثاني: المرجعيات المحاسبية الدولية:

أولاً: المعايير المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية:¹

تطورت المبادئ المحاسبية من خلال كل من النشرات الرسمية التي تصدرها الهيئات المسؤولة عن إيجاد واختيار المبادئ المحاسبية والتطوير عن طريق التطبيق التاريخي المقبول، وقد تطورت المبادئ المحاسبية عندما كانت الهيئات التي تقوم بعمل الإصدارات مدركة للحاجات إلى المعايير المحاسبية والظروف التي تتطلب إيجاد حلول بواسطة المحاسبين المهنيين الأكاديميين. ونتيجة للضغوط الخارجية فإن المعهد الأمريكي للمحاسبين والذي أصبح فيما بعد المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين (AICPA) أنشأ لجنة في عام 1930 بالتعاون مع بورصة الأوراق المالية في نيويورك بغرض إيجاد معايير للإجراءات المحاسبية، فقد أدت الزيادة الكبيرة والمنتسعة لنشاط البورصة إلى ملكية واسعة وأنشطة تجارية من العامة والذين كانوا يعانون من قصور المعلومات، وقد أدى نقص المعلومات أو عدم توافرها إلى اتجاه مهنة المحاسبة نحو وضع مبادئ محاسبية متعارف عليها (GAAP). وعلى الرغم من أن مهنة المحاسبة قد قدمت مساهمات سابقة عديدة نحو خلق معايير موحدة للمحاسبة قبل عام 1930، إلا أن ظهور هذه اللجنة كان أمراً مختلفاً وذلك بسبب إدراك أن التعقيدات في أنشطة العمل وفي تشتت الملكية قد تطلب الاتساق في المعايير المحاسبية وفي اختيار الإجراءات المحاسبية المطبقة.

كانت للجنة آلية في محاولة لعمل شكل مفاهيمي للمحاسبة، فطريقة عمل اللجنة أصبحت أمراً مشكوكاً فيه في أواخر الخمسينات وذلك لأن الحاجة إلى عمل بحث عن المبادئ المحاسبية قد أصبحت واضحة ولذلك تم استبدال اللجنة بمجلس مبادئ المحاسبة من أجل نشر المبادئ التي تعتمد أساساً على تقسيم العمل الخاص بالبحث المحاسبي. فقد كانت لموافقة لجنة بورصة الأوراق المالية (SEC) لإصدارات المجلس دعماً إضافياً لأنشطة المجلس حيث قامت خلال الفترة الخاصة بتطوير مهنة المحاسبة الخاصة بالمبادئ المحاسبية بدور فعال يشمل إصدار نشراتها حينما تشعر بالمطالب الخاصة لمصلحة العامة، فقد كانت لها السلطة التشريعية في تأسيس المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للشركات المتداولة أسهماً في البورصات.

كوّن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين لجننتين في عام 1971، الأولى عرفت باسم "لجنة وبت" Wheat committee هدفها تحسين عملية وضع المعايير والمبادئ المحاسبية وأدى تقريرها إلى تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) عام 1973، والثانية عرفت باسم "لجنة تروبلود"

¹ - طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير المحاسبة الدولية والمقامة مع المعايير الأمريكية والبريطانية والمصرية"، الدار الجامعية، مصر، الجزء الأول، طبعة 2002، ص ص 3-4 بتصرف.

Trueblood committee" هدفها دراسة أهداف القوائم المالية وقدمت تقريرها عام 1973¹. منذ عام 1973 ومجلس معايير المحاسبة المالية هو المخول أو المعين على أساس أنه الجهة الرسمية لوضع معايير المحاسبة المالية، وقد أعيد تنظيمها كجهة رسمية من خلال الإصدار المالي رقم 01 عن طريق لجنة بورصة الأوراق المالية والقوانين الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين².

اعتمدت هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB) في تحديد أهداف التقارير المالية عند صياغتها لإظهارها المفاهيمي خلال 1978- 1985 على ثلاث دراسات رائدة هي³:

❖ تقرير لجنة بيان حول النظرية الأساسية للمحاسبة ASOBAT الصادر عن الجمعية الأمريكية للمحاسبة عام 1966 حيث تم التركيز على البعد الاجتماعي للتقارير المالية، كما أعلنت تنازلها عن البحث عن المبادئ المحاسبية وتراجعت عن مصطلح "مبادئ محاسبية" واتجهت نحو البحث عن "معايير محاسبية"، أي مهدت الطريق للبحث عن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية.

❖ تقرير لجنة تروبلود Trueblood لدراسة أهداف التقارير المالية الصادر عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1973 حيث تم الاقتصار على المستخدمين التقليديين، المستثمرين والمقرضين.

❖ تقرير الشركات The corporate Report الصادر عن معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز عام 1975، حيث كانت المطالبة بخدمة فئات جديدة: العمال، الحكومة والمجتمع عموماً، فقد حاول الاهتمام بالمسؤولية الاجتماعية للمحاسبة.

ثانياً: المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة و الاتحاد الأوروبي:

ينظم قانون الشركات الصادر في عام 1985 في المملكة المتحدة تكوين وسير الأعمال لشركات الأموال، ويمثل هذا القانون نتاج تطور وتطوير مستمر لقانون الشركات البريطاني ونصوصه على مدى مائة وخمسون عاماً، وتخطى الأمور المختلفة مثل تكوين الشركات وإدارتها وإجراءات إصدار الأسهم والسندات، المحاسبة والمراجعة وتوزيع الأرباح والأصول، وتأثر هذا

¹- رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 137.

²- طارق عيد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 10.

³- رضوان حلوة حنان، مرجع سبق ذكره، ص 133-134.

التطور بأحكام المحاكم والتغير في هيكل وعمليات سوق الأوراق المالية، وفي الفترة الأخيرة تأثر بعضوية المجتمع الأوروبي¹.

من الواضح أن انعدام وجود إطار مفاهيمي ليس هو سبب الاختلافات الأوروبية في ممارسات التقارير المالية، وقد تطورت المحاسبة الأوروبية عبر قرون عديدة والفوارق الموجودة في أنحاء أوروبا تشكلت بواسطة الظروف السائدة في كل بلد أوروبي. وحتى وقت قريب كانت الآلية التي استخدمها الإتحاد الأوروبي لتقليل هذه الفوارق هي تبني التوجيهات في ظل برنامجه لتنسيق قوانين الشركات، وهذه التوجيهات ليست قوانين تسري مباشرة على الشركات ولكنها تعليمات للدول الأعضاء بتعديل قوانينها الوطنية عند الضرورة لضمان الالتزام بأحكام التوجيهة³.

1- التوجيهات الأوروبية:4

تعتبر الأدوات الأساسية للتوافق المحاسبي للإتحاد الأوروبي في التعليمات الرابعة التي صدرت في 25 جويلية 1978 والمتعلقة بالحسابات السنوية والتعليمات السابعة التي صدرت في 13 جوان 1983 المتعلقة بالحسابات المدمجة (الدمجة)، بالإضافة إلى التعليمات الأخرى.

* تهدف التوجيهة الرابعة إلى تحديد الحد الأدنى للشروط القانونية المكافئة المتعلقة بالاستعلامات المالية التي يجب أن يكون الجمهور على علم بها والمقدمة من طرف المؤسسات المنافسة، ويتمثل محتواها في النقاط التالية:

- هيكل ومضمون الحسابات السنوية والمتمثلة في الميزانية، حسابات النتائج، الملحق وتقرير التسيير.
- أساليب التقويم.
- قواعد الإشهار ومراقبة الحسابات السنوية.
- * أما التوجيهة السابعة فالهدف منها هو التنسيق بين التشريعات الوطنية حول الحسابات المدمجة من أجل تحقيق أهداف المقارنة والتكافؤ لهذه المعلومات، ويتمثل محتواها في النقاط التالية:
- شروط وأساليب إعداد الحسابات السنوية.
- التقرير المجمع للتسيير.

¹- طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 12 .
* التوجيهة عبارة عن قرار لقانون جماعة أو المجموعة (droit de communautaire) يسعى إلى تشجيع وتحقيق التوافق بين التشريعات الوطنية للدول الأعضاء في الإتحاد الأوروبي، لا تفرض مباشرة على مواطني الإتحاد الأوروبي وإنما تتطلب عملية نقل أو تكييف، حيث تفرض التوجيهة على الدول الأعضاء لبلوغ أهداف معينة مع ترك اختيار الوسائل لبلوغها كالقوانين، المراسيم والمبادئ العامة. نقلا عن: Robert Obert, op-cit, p25.

³- طارق عبد العال حماد، "دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، الدار الجامعية، مصر، طبعة 2006، ص75.

⁴- Stéphane Brun, "L'essentiel des normes comptables international IAS/IFRS", Gualino éditeur, Paris, 2004, pp15-16.

- قواعد الإشهار ومراقبة الحسابات المجمعة.

هناك توجيهات أخرى لتكامل التوجيهية الرابعة والسابعة ويتعلق الأمر بتوجيهتين قطاعيتين

وهما:

* توجيهية 8 ديسمبر 1986: المطبقة على البنوك والمؤسسات المالية الأخرى.

* توجيهية 13 ديسمبر 1991: المتعلقة خاصة بمؤسسات التأمين.

ومن أجل أن تصبح مرجعية المعايير الدولية للإبلاغ المالي (IFRS) قابلة للتطبيق داخل الإتحاد

الأوروبي، تم إعادة النظر في مجمل التوجيهات المحاسبية وذلك بتعديلها وهذا بتوجيهيتين هما:

* توجيهية 27 سبتمبر 2001: التي أدرجت ما يعرف بالقيمة العادلة.

* توجيهية 18 جوان 2003: والتي عملت على عصرنه وتحديث المعايير المحاسبية الأوروبية

بتغيير التوجيهات السابقة وجعلها أكثر ملائمة مع قواعد المعايير الدولية للإبلاغ المالي.

وللإشارة فإن هاتين التوجيهتين تم اعتمادهما في القوانين الوطنية لكل الدول الأعضاء ابتداء

من أول جانفي 2005.

2- المجلس الأوروبي:¹

تم تبني التوجيهات من طرف مجلس الإتحاد الأوروبي الممثل للدول الأعضاء، والمسؤولة

عن تبني التشريع الأوروبي، إلا أنه حاليا وفي عدة ميادين يقوم المجلس بالتشريع سويا مع البرلمان

الأوروبي. وعليه فإن الثلاثي المؤسسات (اللجنة الأوروبية، المجلس الأوروبي، البرلمان الأوروبي)

يحدد السياسات والعقود التشريعية (التوجيهات، الأنظمة والقرارات)، التي تطبق في كامل الإتحاد

الأوروبي.

المطلب الثالث: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

أولا: الانتقال من المبادئ إلى المعايير:²

اتبعت مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في دراساته ونشراته منهاجا علميا يجمع بين

الاستنباط والاستقراء، حيث استخدم بصفة أساسية المنهج الاستنباطي في تحديد الإطار المفاهيمي

ودراسة أهداف التقارير المالية، بينما استخدم المنهج الاستقرائي في إصدار معايير التطبيق العملي.

تعتبر المرحلة التي أطلق عليها التسييس politisation بمرحلة وضع المعايير بدلا من المبادئ،

حيث توجهت المنظمات الحكومية مثل هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC)

والمنظمات شبه الحكومية مثل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) نحو إصدار معايير ملزمة

¹ - Robert Obert , op-cit, p25.

² - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص26.

والتركيز على ضرورة مراعاتها في المجتمع ككل، وعلى ذلك فقد اختير مصطلح معايير عوضاً عن مصطلح المبادئ عندما أصبح مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) مسؤولاً عن صياغة الإطار النظري للمعرفة المحاسبية في الولايات المتحدة الأمريكية بدلاً من مجلس مبادئ المحاسبة (APB). فقد حقق المجلس (FASB) نجاحاً ملحوظاً أيضاً بالنسبة لمعايير التطبيق العملي، فقد صدر عن المجلس العديد من المعايير المحاسبية التي تناولت المبادئ السابقة بالتعديل وإعادة الصياغة والتوضيح، وتمثل معايير المجلس إلى جانب المبادئ السابقة مبادئ محاسبية مقبولة عموماً (GAAP) من المهنة ومن لجنة تداول الأوراق المالية (SEC) والممارسين في الحياة العملية.

أ- معنى كلمة معيار: لقد جاءت هذه الكلمة ترجمة لكلمة Standard الانجليزية وهي تعني القاعدة المحاسبية، ويميل المحاسبون إلى استخدام معيار محاسبي. ويقصد بكلمة معيار في اللغة بأنها نموذج يوضع يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، أما في المحاسبة في يقصد بها المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، والمعيار بهذا المعنى يتعلق عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي.¹

كما يمكن تعريف المعايير بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك تختلف المعايير عن الإجراءات، فالمعايير لها صفة الإرشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الإجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة.²

ب- معنى كلمة مبدأ:³ يشير مصطلح مبادئ principles إلى الحقائق الأساسية التي تعتمد عليها حقائق أخرى، أو بعبارة أخرى يقصد بها القوانين أو القواعد العامة التي تستخدم كمرشد للعمل أو الأساس الذي يرشد التطبيق العملي. وتجدر الإشارة إلى لفظ المبادئ عند استخدامه في المحاسبة لا يعني قاعدة لا يمكن الخروج عنها أبداً، حيث قد يتم مواجهة مجموعة من المبادئ المختلفة في أحد المواقف التي يمكن تطبيقها على نفس الحالة، وتثار المسألة في تحديد أي المواقف التي يمكن تطبيقها في نفس الحالة وفي تحديد أي المبادئ الأكثر ملائمة ومناسبة للتطبيق على تلك الحالة.

¹ - المعايير المحاسبية الدولية IAS / IFRS copy right pages bleues internationales، طبعة 2008، ص 8.
² - حسين القاضي، مأمون حمدان، "المحاسبة الدولية ومعاييرها"، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008، ص 103.
³ - أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، ص 23.

ثانيا: تعريف وخصائص المعايير المحاسبية الدولية:

1- تعريف المعايير المحاسبية الدولية:¹

هي مبادئ محاسبية أصبحت مقبولة على الصعيد العالمي تحسن وتنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها مؤسسة ما كشوفها المالية، كما أنها توفر معيارا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظرا لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها والإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها وشرحها، ولذا إمكانات مقارنة إعداد التقارير المالية وتوافقها وتحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير. وفي السنوات الأخيرة أحرز تقدم ملحوظ في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ليبلغ ذروته بظهور معيارين اثنين معترف بهما دوليا هما: المعيار المحاسبي الدولي IAS والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS الذي أعلنه المجلس الدولي بمعايير المحاسبة.

إن معايير المحاسبة الدولية قد أثمرت في معالجة الأمور المحاسبية على الصعيد المحلي والإقليمي والدولي، مما نتج عنه إزالة الفوارق الكثيرة التي كانت قائمة بين البيانات المالية وفق هذه المعايير وتلك المعدة وفق معايير محلية مختلفة، فكان الهدف من إصدارها هو:²

أ- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا.

ب- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية.

2- خصائص المعايير المحاسبية الدولية:³

خصائص المعايير المحاسبية الدولية يمكن إيجازها في النقاط التالية:

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنجلوساكسوني، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة.
- إعداد المعايير يتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني.

¹ - معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS، مرجع سبق ذكره، ص 5.

² - يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية"، مؤسسة الوراق للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى 2002، ص 22.

³ - كتوش عاشور، بلعزوز بن علي، "المحاسبة العامة والمعايير الدولية للمحاسبة والمعلومة المالية IAS/IFRS"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وأفاق"، جامعة الوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة.
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق إطار تصوري.
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية، وأهمية الملحق.
- تطبيق إجباري لكل المعايير وكل الشروحات.
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للمتكمين من التقدير الجيد للوضع الحقيقية للمؤسسة.
- إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم.
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول.
- التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل.

المطلب الرابع: التوحيد والتوافق المحاسبي للمعايير المحاسبية الدولية:

إصدار المعايير يعني تطبيق معيار واحد وقاعدة واحدة في كل المجالات، فالتوحيد ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة الطبيعية، بمعنى أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبينها من قبل الآخرين، كما ينظر إليه على أنه عملية الاتجاه نحو التماثل الكامل والتطابق والانتظام.¹

أما التوفيق والتنسيق فهو يعني تطبيق معايير محاسبية مختلفة في بيئات معينة بدلا من معيار واحد للجميع. فالتوافق هو عملية زيادة انسجام النظم المحاسبية الموجودة في الدول المختلفة في العالم عن طريق التخلص من العمليات غير الضرورية الموجودة بينها، وهذه تعتبر خطوة جوهرية على طريق المحاسبة الدولية، فمصطلح توافق يتضمن التوفيق بين وجهات النظر المختلفة والابتعاد عن التطبيقات المختلفة تماما، أي يمكن الإشارة إليه باجتماع مجموعة من الشركات حول طريقة واحدة أو مجموعة قليلة من الطرق المحاسبية المتبعة.²

والاتجاه الحالي يعتمد على أنه اتجاه نحو تحقيق التوافق وليس التوحيد حيث يتمثل الغرض منه في تخصيص مجال الاختيار بين السياسات المحاسبية، حيث أن التدفق الكفاء للسلع ورأس المال والموارد عبر الحدود الوطنية وموقع الأعمال المالية والمشروعات في أكثر من بلد واحد تتطلب أن تكون المعايير المحاسبية غير محددة أو خاصة ببلد واحد. ولاشك أن هناك عديد من العوامل التي تعزز تشجيع عملية تدويل المعايير المحاسبية على سبيل المثال: المعاملات بالعملة

¹- مزياني نور الدين، فروم محمد الصالح، "المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية، مقومات ومتطلبات التطبيق"، مداخلة ضمن الملتقى العلمي الدولي حول "النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل معايير المحاسبة الدولية-تجارب، تطبيقات وأفاق"، جامعة الوادي، الجزائر، أيام 17-18 جانفي 2010.

²- مداني بلغيث، "التوافق المحاسبي"، مجلة الباحث، العدد4، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة ورقلة، الجزائر، 2006، ص 117-118.

الأجنبية وأثار معدلات التضخم المختلفة بالإضافة إلى وجود قوائم مالية موحدة. إن المعالجة المحاسبية المختلفة لنفس نوع العمليات والأحداث يجعل من الصعوبة تحليل ومقارنة القوائم المالية وهذا يفسر وجود تزايد متزايد لمعايير المحاسبة الدولية. ومع ذلك فهناك شك في جدوى إمكانية شمول المعايير للقواعد المحاسبية، إذ أن الاحتياجات الخاصة للمستخدمين وربطها باحتياجات الثقافة الوطنية تجعل المعايير المحاسبية الوطنية أمراً ضرورياً، وكأحد الحلول فإن مفهوم التنسيق والتوافق بين تلك المعايير قد حظي بشعبية عالمية النطاق، ويعني التنسيق بأن الاختلاف بين المعايير المحاسبية الوطنية يجب أن يتم الحفاظ عليه عند مستوى الحد الأدنى، كما يحد التنسيق من توسيع الخلاف بين تلك القواعد وآراء التطبيقات المحاسبية البديلة في بلدان مختلفة طالما أنها تتميز بالتجانس مع بعضها البعض.¹

¹ - عبد الرزاق خليل، عادل عاشور، "أثر تطبيق معايير المحاسبة الدولية على المحتوى المعلوماتي للقوائم المالية"، مجلة أبحاث روسيكادا، العدد 3، جامعة سكيكدة، الجزائر، 2005، ص 178.

المبحث الثالث: أسس تطور المعايير المحاسبية الدولية.

تطورت المحاسبة تاريخياً استجابة للاحتياجات، وحدثت التغييرات تدريجياً في الأساليب والمفاهيم المحاسبية، ولكن الممارسة المحاسبية الجديدة كانت ضرورية لملاحقة العلاقات والأنماط الاقتصادية المتغيرة للمحاسبة، ومع ذلك استمر استخدام الكثير من الأساليب والمفاهيم فترة طويلة حتى بعد أن تغيرت الظروف التي كانت تفرضها.

المطلب الأول: ظهور المعايير المحاسبية الدولية وتطورها:

تزايد اهتمام من يضعون المعايير المحاسبية ومن يضعون القوانين التي تنظم أسواق الأوراق المالية بالمشكلات الناتجة عن تباين المعايير المحاسبية من دولة إلى أخرى، وقد أدى هذا بدوره إلى تزايد اهتمام بعض المنظمات الدولية والإقليمية والمهنية سعياً نحو وضع معايير محاسبية دولية، ومن هذه المنظمات الأمم المتحدة والاتحاد الأوروبي، ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصادي، والاتحاد الدولي للمحاسبين والمنظمة الدولية للأسواق المالية بالإضافة إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية¹. كذلك مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية عام 1973 لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ 1932.²

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي³:
* حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، ثم تلتها عدة مؤتمرات فكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في 1926 وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً بالإضافة إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية، أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية هي: الاستهلاك والمستثمر، الاستهلاك وإعادة التقويم للسنة التجارية.

¹- وصفي عبد الفتاح أبو المكارم، "دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية"، دار الجامعة الجديدة، الإسكندرية، طبعة 2002، ص 420.

²- حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 104.

³- أحمد بوراس، هدي كرماني، "أثر معايير المحاسبة الدولية على الهياكل المؤسسية للمحاسبة وعلى تسيير المؤسسات"، مداخلة ضمن الملتقى الوطني حول "المؤسسة على ضوء التحولات المحاسبية الدولية"، جامعة عنابة، الجزائر، أيام 21-22 نوفمبر 2007.

- * انعقاد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 الذي شاركت فيه 22 دولة منها استراليا، نيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.
- * بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم في العاصمة الألمانية برلين التي احتضنته عام 1938.
- * بعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس عام 1952.
- * مع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في أمستردام في سبتمبر 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمرات وآخر بخمس سنوات وبقيت على النحو حتى يومنا هذا، شاركت فيه 104 منظمات محاسبية من 40 دولة.
- * عادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 شارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقدم فيه 45 بحثا.
- * أما باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1972 حضرته 59 دولة.
- * استضافت ألمانيا الاتحادية المؤتمر الحادي عشر في عام 1977 حضرته أكثر من مئة دولة من دول العالم، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982 والثالث عشر في طوكيو 1987.
- * كان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين: "دور المحاسبين في اقتصاد شامل" الذي عقد في عام 1992 شارك فيه 78 دولة، وما ميز هذا المؤتمر هو المشاركة العربية التي تمثلت بوفود من لبنان وسوريا والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC).
- * أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس 1997، بينما عقد المؤتمر السادس عشر عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية و أخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
- * عقد المؤتمر السابع عشر في اسطنبول في تركيا في نوفمبر 2006 تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
- أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية عن

تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات هي:

- لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين.
- لجنة ممارسة المراجعة الدولية.

أولاً : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC :

بالرغم من بروز الكثير من الأفراد على مدى أربعين عاماً في تاريخ تطور GAAP الدولية، فإن الشخص الذي يبرز باعتباره صاحب الرؤية وراء تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية هو "هنري بنسون" الرئيس السابق لمعهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز (ICAEW) وشريك أساسي في Coopers and Lybrand في لندن ، فقد تنبأ بأهمية معايير المحاسبة الدولية، قاد الخطوات العملية التي أدت إلى إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية و باقتراح منه خلال انعقاد المؤتمر العالمي العاشر للمحاسبة في سبتمبر 1972 بسيدني الأسترالية لإنشاء هيئة دولية¹.

بمبادرة من "هنري بنسون" وممثلي المنظمات المهنية المحاسبية في استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية عقد اجتماع وأسفر عن إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 29 جوان 1973 الموقع في لندن كمنظمة خاصة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير محاسبية كأساس مقبول من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم.²

وقد أعيدت هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية لتصبح تحت اسم مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وذلك في أبريل 2001، يقوم هذا المجلس بمهام تطوير معايير المحاسبة الدولية حيث اعتمد المعايير الدولية التي أصدرتها اللجنة السابقة وقد أخذت على عاتقها مسؤولية تعديلها وتطوير وتفسير المعايير، وتم كذلك تعديل مسمى المعايير المحاسبية الدولية IAS إلى معايير التقارير المالية الدولية IFRS وقد بدأت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالتعاون مع المجلس بإصدار تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية بدلا من لجنة تفسيرات المعايير.³

¹ طارق عبد العال حماد، "دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة"، مرجع سبق ذكره، ص 19-20 بتصرف .

²-Robert Obert, op-cit, p7.

³-Stephan Brun, "Guide d'application des normes IAS / IFRS", Gualino éditeur, paris, 2005, page 30-31.

1- أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية:

تم تحديد أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي أصبحت فيما بعد مجلس معايير المحاسبة الدولية بموجب دستور IASC/IASB مصادق عليه في ماي 2000 ومراجع في مارس 2002 وجوان 2005 ، كما يلي:¹

- إعداد استعمال موحد للمعايير المحاسبية ذات جودة عالية تراعي المصلحة العامة يمكن تطبيقه على مستوى العالم، مزود بقوائم ومعلومات مالية تتسم بالجودة العالية والشفافية وقابلة للمقارنة حيث تساعد مختلف المتدخلين في أسواق رأس المال في العالم باتخاذ القرارات الاقتصادية.

- تشجيع الاستعمال والتطبيق الصارم لهذه المعايير .

- التوجه نحو تقارب المعايير المحاسبية المحلية والمعايير المحاسبية والمعلومات المالية الدولية من أجل الانسجام وتجنب الاختلافات الحساسة في نطاق تتواصل فيه المعايير المحلية في الاستعمال.

2- إستراتيجية عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية:

تم تحديد إستراتيجية عمل المجلس على النحو التالي:²

- تشجيع الأعضاء لدعوة مجلس معايير المحاسبة الدولية للمشاركة عندما تقترح دولتان أو أكثر لا يربطهما تشريع عام لإجراء مناقشات حول معايير المحاسبة الدولية.

- تشجيع الدول التي لا يوجد لديها معايير محاسبية من قبل لتبني معايير المحاسبة الدولية كمعايير تحكم مهنة المحاسبة فيها.

- دعوة دول أخرى لديها بعض المعايير المحاسبية الوطنية والتي لا تكون مخصصة لمواضيع معينة للتكيف مع معايير المحاسبة الدولية كأساس للمعايير المحاسبية الوطنية مع ضمان توفر الحد الأدنى للالتزام بالمعيار المحدد وتخفيض وقت وتكلفة التطوير المطلوبين لوضع معايير وطنية.

- مقارنة المعايير المحاسبية الوطنية مع معايير المحاسبة الدولية المماثلة والبحث عن إلغاء أي فروقات جوهرية.

- السعي لعرض منافع التنسيق مع معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للدول التي يكون إطار الممارسات المحاسبية ضمن قوانينها.

ثانيا : الاتحاد الدولي للمحاسبين : IFAC ³

هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، يضم في عضويته 155 عضوا ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب. يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة

¹- ميرزا وآخرون، "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية"، المطابع المركزية، الأردن، 2006، ص1.

²- خالد جمال الجعارات، مرجع سبق ذكره، ص23.

³- حسن القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره ، ص ص 110-111.

المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه قام الاتحاد بإقامة علاقات عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم، حيث وضع مجموعة من المعايير منها:

- ❖ المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- ❖ معايير دولية لرقابة الجودة.
- ❖ قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- ❖ معايير التأهيل الدولية.
- ❖ معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

- 1- لجنة التعليم: تضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
 - 2- لجنة السلوك المهني: تضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
 - 3- لجنة المحاسبة المالية والإدارية: تعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصفة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
 - 4- لجنة القطاع العام: تضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك وضع معايير المحاسبة والمراجعة، وتعزيز قبولها الطوعي، وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم، تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهمة.
- ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحيات إصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

ثالثاً: لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC:¹

أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

¹ - حسن القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 111-112.

تتضمن (IAPC) ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة هي: استراليا، البرازيل، كندا، مصر، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية. تبدأ إجراءات العمل في اللجنة باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد أن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة وتدرس المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات وتوصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، من ثم تعد مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة لتقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها ومناقشتها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماع اللجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع يهدف الحصول على كافة الانتقادات والتعليقات من المنظمات الأعضاء ومن الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد، كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، ومن ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات وتقوم بدراستها والتصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة.

المطلب الثاني: إجراءات وضع المعايير المحاسبية الدولية وتطورها المستمر:

أولاً: إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية:¹

يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في بيئة تشجع الأعضاء والمنظمات الممثلة وأعضاء المجموعة الاستشارية وغيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة الدولية عالية الجودة التي تتطلب ممارسات محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة، وتشمل إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية ما يلي :

1- يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية يرأسها ممثل عن المجلس وتضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل، وقد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

2- تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع وتراجعها جيداً وتأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد وعرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، وتدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات والممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية

¹ - طارق عبد العال حماد، "موسوعة معايير المحاسبة"، مرجع سبق ذكره، ص 19-20 .

المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف وبعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية مخطط عمل للمجلس.

3- بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض وتشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار والأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها وتمتد هذه الفترة لأربعة أشهر.

4- تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ الذي يقدم للمجلس للموافقة، كما يستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار المحاسبي الدولي، المقترح أو التعديل المقترح وبتاح هذا البيان النهائي للعامة دون نشره رسمياً.

5- تعد اللجنة التوجيهية مسودة معيار للمصادقة عليها من قبل المجلس بعد المراجعة على أن يوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس حتى تنشر، وتدعى الأطراف المهتمة بالتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر وقد تمتد إلى ثلاثة أشهر.

6- تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات وتعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعتة من قبل المجلس، وبعد المراجعة يصدر المعيار بموافقة ثلاثة أرباع المجلس على الأقل.

خلال هذه الإجراءات، قد يرى المجلس حاجة الموضوع محل الدراسة لاستشارات إضافية أو الأفضل إصدار ورقة مناقشة للتعليق عليها، وقد يكون من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحدة قبل وضع معيار محاسبي دولي. كما قد يقرر المجلس إحداث لجنة توجيهية لتدرس إمكانية تعديل معايير المحاسبة الدولية الحالية كي تأخذ التطورات المستجدة بالاعتبار، أما المراجعات الثانوية فقد يأمر المجلس اللجنة التوجيهية بإعداد مسودة دون أن تنشر بياناً تمهيدياً بالمبادئ.

ثانياً: التطور المستمر للمعايير المحاسبية الدولية:¹

تتميز المعايير الدولية بالمرونة وقابلية التعديل والتغير استناد إلى التغير في الظروف الاقتصادية، فوضع المعايير وتحديثها عبارة عن عملية مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال في البيئة الدولية وتواكب التغيرات والتطورات على الساحة الاقتصادية باعتبار المحاسبة جزء لا يتجزأ منها. قد يحدث التغير في المعايير المحاسبية الدولية بفعل:

* ظهور معايير محاسبية محلية كالمعايير البريطانية والأمريكية تعالج بعض الأمور المستجدة، كما حصل الأمر بالانخفاض في قيمة الأصول ومعالجة الشهرة باستبدال الإطفاء بالانخفاض استناداً إلى أسلوب إعادة التقييم، حيث كان السبق في طرح هذين الموضوعين للمعايير المحاسبية الأمريكية

¹ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص ص33-35 بتصرف.

الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، تتبعها في ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية بطرح هذين الموضوعين ، كما يمكن أن يكون السبق في طرح مواضيع محاسبية جديدة أو تعديل المعايير المحاسبية القائمة لمجلس المعايير الدولية، ثم يتبعها في ذلك مجالس المعايير المحاسبية الأمريكية و البريطانية .

* تعدد وتطور مطالب أصحاب المصالح بتعديل بعض الإجراءات والممارسات المحاسبية .
* زيادة دور المنظرين في المحاسبة في جعل الجهود الحثيثة في النظرية المحاسبية هي أساس تعديل كثير من المعايير المحاسبية الدولية.

يأخذ التطور المستمر في المعايير المحاسبية الدولية أشكالاً عديدة يمكن إدراجها فيما يلي:

1- **تعديل المعايير:** يتم التعديل لبعض أو معظم الفقرات في معيار معين، حيث تم تعديل معظم المعايير المحاسبية الدولية اعتباراً من 2005/01/01، وكذلك ظهرت تعديلات أخرى بعد ذلك، و يكون التعديل بأشكال مختلفة منها:

- إلغاء بعض البدائل المحاسبية لأن تعددها يعتبر من الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة ، حيث يؤدي ذلك إلى اختلاف في الأرقام والنتائج المحاسبية، فتقليل البدائل يكون من أجل توحيد طرق المعالجة وزيادة الثقة في المعلومات المحاسبية .
- تعديل التعريفات التي تعتبر من أهم ما تبنى عليه المعايير، كتعديل تعريف القيمة العادلة بين فترة وأخرى في أكثر من معيار محاسبي.
- إلغاء بعض الممارسات المحاسبية كإلغاء الممارسات الواجب إتباعها لتحديد الانخفاض في قيمة الشهرة.

2- **دمج التفسيرات في المعايير:** تختص لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية التي تم تعديل تسميتها إلى لجنة تفسيرات معايير التقارير المالية الدولية التابعة لمجلس المعايير المحاسبية الدولية و بوضع تفسيرات لتوضيح كيفية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

3- **دمج بعض المعايير ببعضها البعض** لوجود عامل مشترك بينها.

4- **سحب بعض المعايير لعدم الاتفاق على صيغة موحدة عالمياً على تطبيقها.**

5- **إلغاء بعض المعايير وإحلال محلها معايير لاحقة.**

الاعتقاد بأن الإفصاح عن معلومات مالية هامة وذات تأثير كبير على القرارات الاقتصادية إضافة إلى الأدوات المالية هما من أهم محاور التغيير في المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لزيادة أهميتهما على الصعيدين العالمي والمحلي، واحتلالهما جزء كبير من الأنشطة الاقتصادية.

المطلب الثالث: مزايا وحدود تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

أولاً: مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

من المعروف أن المحاسبة كمعرفة منظمة تستجيب للمتغيرات البيئية التي تعمل في نطاقها، هذه المقولة تدعو إلى التركيز على المتغيرات ذات الطابع الدولي التي فرضت لوجود لغة محاسبية دولية تتعارف عليها دول العالم، وهي دول ذات اقتصاديات متباينة في نظمها ودرجة تقدمها، وذات معرفة محاسبية متباينة في شكلها ومضمونها. قد تكون هذه المتغيرات اقتصادية أو تكنولوجية أو سلوكية أو تنظيمية التي دعت إلى تطبيق معايير دولية موحدة على مستوى دول العالم لما لها من فوائد إدراجها على النحو التالي:¹

1-التنافس والتناغم: يعني ذلك قيام الشركات بتطبيق ذات المعايير والأسس المحاسبية بغض النظر عن جنسيتها متجاوزة بذلك الحدود الجغرافية والسياسية مما يعني توحيد الأسس والقواعد التي تتم على أساسها المعالجات المحاسبية وبالتالي إظهار القوائم المالية للشركات بصورة متماثلة وموحدة وبعبارة أخرى تدويل الممارسات المحاسبية والتدقيقية.

2- قابلية المقارنة: نظراً لتوحيد أسس وطرق المعالجات المحاسبية فإن النتيجة المباشرة هي قابلية القوائم المالية المعدة للمقارنة من قبل أصحاب المصلحة والمفاضلة على أسس واضحة بعيداً عن الاجتهاد والارتجالية وبالتالي ترشيد عملية اتخاذ القرارات المرتكزة على المعلومات المحاسبية المتماثلة والمفاضلة بين البدائل على أسس سليمة وواضحة.

3- مواكبة متطلبات العولمة: فالعالم الذي نعيش فيه أصبح صغيراً لتطور وسائل الاتصال وازدياد عمليات التبادل بين الدول واتساع حجم التكتلات السياسية والاقتصادية، والاعتماد على الاقتصاديات ذات الحجم الكبير إضافة إلى انتشار الشركات متعددة الجنسيات، وانتشار المنظمات المهنية العالمية التي تعني تنسيق الأمور على مستوى دولي فيما يتعلق بموضوع معين كمنظمة التجارة العالمية ومنظمة الجمارك العالمية، وكذلك المنظمات التابعة للأمم المتحدة، كل ذلك كان لابد أن تطل العولمة مهنة المحاسبة بإنشاء منظمة مهنية تعنى بشؤون المحاسبة على مستوى عالمي، للاستفادة قدر الإمكان من مزايا العولمة والابتعاد عن شبح مخاطرها الرهيب الأمر الذي انتهت له التكتلات السياسية والاقتصادية مثل دول الاتحاد الأوروبي التي ألزمت الشركات المدرجة اعتباراً من الأول جانفي 2005 بوجوب تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

¹ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص ص 24-25.

5- تلبية المتطلبات القانونية: حيث أن كثيرا من الدول تنص صراحة على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، لأن الشركة باعتبارها نظام مفتوح يتفاعل مع من حوله ولا يمكن أن يظل منعزلا، ولا خيار أمام الشركات إلا تطبيق القوانين علاوة على ما يمكن أن تتعرض له الشركة من عقوبات نتيجة لعدم تطبيق ما تنص القوانين على تطبيقه.

6- تلبية متطلبات الممولين المحليين والدوليين خارج نطاق الحدود: حيث أن الشركات لا يمكن أن تعتمد على نفسها دون غيرها، فقد تحتاج إلى ممولين للتوسع في عملياتها ونشاطاتها، ولا يمكن للمؤسسات التمويلية أن تقوم بمنح قروض إلا في ضوء دراسية وافية للقوائم المالية للشركة التي تحتاج إلى تمويل، ولا يمكن أن تكون هذه الدراسة إلا في ضوء قوائم مالية معدة وفقا لمعايير محاسبية دولية موحدة، بذلك فلا تملك الشركة خيارا إلا تطبيق هذه المعايير للحصول على تمويل خارجي.

أضف إلى ذلك أن المفاضلة بين المؤسسات التمويلية قد تخطت الحدود السياسية والجغرافية للبحث عن التمويل منخفض التكلفة من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة يؤدي إلى تخصيص رؤوس الأموال بفاعلية أكثر على المستوى العالمي بالنسبة للمستثمرين والممولين.

7- الولوج إلى الأسواق المالية الدولية:¹ تقوم الشركات حاليا بالمنافسة على الولوج إلى الأسواق المالية الدولية لإدراج أسهمها على مستوى دولي وتداولها بسرعة كبيرة مستفيدة بذلك عن وسائل الاتصال الحديثة، ولا يمكن للشركات تحقيق هذا الولوج إلا بالالتزام بشروط معينة يجب التقيد بها لإمكانية السماح لها بإدراج أسهمها في هذه الأسواق. فتكاملية الأسواق المالية على المستوى العالمي والتنسيق بينها حول شروط الإدراج، إضافة إلى زيادة المخاطر المتعلقة بتداول الأسهم والاستثمار بها واحتلالها جزء كبير من النشاط الاقتصادي العالمي وزيادة الثقافة المتعلقة بالأسهم والأدوات المالية، ولعل النكسات التي أصيبت بها الأسواق المالية الدولية كانت لأسباب أهمها المعلومات المحاسبية واختلاف أساليب إعدادها الأمر الذي أدى إلى تطور متطلبات الإفصاح وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

8- قابلية الفهم وإمكانية وجود تصور مشترك للقوائم المالية:² لأن القوائم المالية المعدة على أسس مختلفة لا يمكن فهمها وقراءتها، ويتطلب ذلك مزيدا من التوضيح والإفصاح عن الأسس

¹-Stephan Brun, op-cit, pp19-20.

²-Ibid, pp18-19.

التي أعدت القوائم المالية على غرارها، وبالتالي غموضها وعدم تزويد أصحاب المصلحة بمعلومات موثوقة وملائمة لمساعدتهم في اتخاذ قرارات رشيدة وعقلانية.

9- إيجاد أساليب موحدة للتعامل مع القضايا العالمية المشتركة مثل أسعار صرف العملات فلا يمكن ترجمة القوائم المالية بناء على قوانين ومعايير محلية حيث تفقد عندها خاصية المقارنة، ولكن يجب أن يكون ذلك في ظل توجه عالمي موحد يعبر عنه بالمعايير المحاسبية الدولية.¹

ثانياً: حدود تطبيق المعايير المحاسبية الدولية:²

تجدر الإشارة إلى أن معايير المحاسبة الدولية قد تأثرت إلى حد كبير بوجهتي النظر الأمريكية والبريطانية باعتبار سبقها لوضع معايير محاسبية محلية خاصة بهما خرجت من نطاق حدود البلدين إلى كثير من الدول التي ليس لديها معايير محاسبية خاصة بها، حيث أثارت بعض المنظمات المهنية صعوبات وعقبات تحول دون تطبيق المعايير مباشرة، كما دلت التجربة لدى بعض الدول الإفريقية التي طبقت المعايير تطبيقاً مباشراً على وجود بعض المحددات التي تقيد تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ويمكن إدراجها في ما يلي:

1- **اختلاف درجات التطور المهني بين دول العالم:** حيث يتأثر التطور المهني بعوامل اقتصادية كاتساع السوق وتوفر أسواق للأوراق المالية وتعدد شركات الأموال العادية أو القابضة والتابعة ومدى توسع القطاع العام وحجمه في التنمية الاقتصادية وعوامل قانونية كوجود تشريعات ناظمة لبعض المبادئ المحاسبية أو التدقيق، وعوامل إدارية وسياسية تختلف بين دولة وأخرى من دول العالم. فان مرحلة معينة من التطور المهني تواكب بالضرورة مرحلة معينة من التطور الاقتصادي والسياسي، لذا المعايير المهنية تحاول حل المشكلات العملية التي تواجه المهنة في مجتمع من المجتمعات، أما المعايير المهنية فإنها أقرب إلى شركات التدقيق الكبرى وتحتاج إلى اقتصاد متطور.

2- **اختلاف قوانين الشركات و قوانين الضرائب بين دولة وأخرى:** يتطلب تطبيق بعض المعايير المحاسبية الدولية تعديلاً للقوانين في الدول المطبقة أو الأنظمة والتشريعات والتعليمات والبلاغات التي تصدر بموجبها، بإضافة إلى عدم إمكانية استيعاب القوانين للتعديلات التي تتم على المعايير المحاسبية الدولية لاختلاف الإجراءات السائدة.³

3- **تغير المعايير المحاسبية الدولية الدائم بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير.** كما يتعلق الأمر بالظروف والمستجدات والصعوبات التي

¹ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 26 .

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 112.

³ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 28.

تتولد وتظهر عند تطبيق المعايير، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية، وأخيراً فإن المعايير من صنع البشر ويعتريها ما يعتري البشر من قصور النظرة العلمية الثابتة أحياناً وعدم إمكانية الإحاطة بكل ما يتعلق بمستقبل المعايير.¹

4- تباين مستوى التأهيل العلمي والعملية بين الدول المطبقة للمعايير، ففي حين لا يكون الأمر صعباً للمطبقين في الدول المتقدمة لفهم المعايير المحاسبية الدولية نجد أن الأمر ليس سهلاً للمطبقين في الدول النامية، مما يجعل المحاسبين الأقل خبرة وتأهيلاً يعارضون المعايير الدولية لأنهم يجهلون ويواجهون صعوبات في تبنيها بسبب عدم فهمهم لها وضعف ثقافتهم المهنية.²

5- اعتبارات اللغة حيث تبذل جهود كبيرة لترجمة المعايير المحاسبية الدولية إلى عديد من اللغات كون وضعها يتم باللغة الانجليزية، وعدم معرفة بعض مزاوولي المهنة اللغة الانجليزية قد لا يمكنهم من مواكبة تطور المعايير الدولية بالسرعة اللازمة. وكثير من المعايير تصدر ويمر على صدورهما فترة زمنية طويلة فلا تترجم ولا يعرف المزاولون في دول كثيرة عنها شيئاً، وقد تصل مسودات لمعايير دولية كثيرة إلى بعض المنظمات المحلية وتبقى شهوراً طويلة دون أن تبدي رأياً فيها.³

6- الضغوطات السياسية التي تمارس على مجلس معايير المحاسبة الدولية في وضع المعايير المحاسبية الدولية وتعديلها، فلا يمكن أن تبقى مهنة المحاسبة بمعزل عن خضم التطورات والضغوطات السياسية. ولعل التدخل السياسي أحياناً له ما يبررها مثل قانون Sarbanes-Oxley Act الأمريكي الذي صدر عقب انهيار شركة إنرون Enron، وكل ذلك يرمي في التوجه نحو تسييس المعايير المحاسبية الدولية باعتبار أن التوجهات السياسية أصبحت تتحكم في غيرها من الأنشطة والتوجهات.⁴

7- تعدد التعاريف لذات المفهوم في المعايير المحاسبية الدولية مثل تعريف القيمة العادلة حيث ورد لها أكثر من تعريف في أكثر من معيار. وتعدد التعاريف يضع المسؤولين عن وضع المعايير أما حقيقة عدم ظهور المعايير المحاسبية الدولية بالزى الموحد المتوقع أمام المستخدمين.⁵

8- إن المعايير المحاسبية الدولية قد تشكل أحياناً عبئاً ثقيلاً حيث يفترض بالمؤسسات الاقتصادية أن تستجيب بكافة الضغوطات المحلية الاجتماعية والسياسية والاقتصادية، ومن الصعب الالتزام بمعايير ومتطلبات دولية إضافية أكثر تعقيداً وتتطلب تكلفة لتنفيذها. وذلك يبرز إلى أرض الوجود

¹ - نفس المرجع، ص 28.

² - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 116.

³ - نفس المرجع، ص 115.

⁴ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص 29.

⁵ - خالد جمال الجعرات، مرجع سبق ذكره، ص ص 29-30.

الاختلاف والتعارض بين المتطلبات الدولية والمتطلبات المحلية وعدم إمكانية تحديد الأولويات أمام الكم الهائل من المعلومات والمتطلبات المتعلقة بتنفيذ المعايير المحاسبية الدولية.¹

المطلب الرابع: عرض المعايير الدولية للمحاسبة والإبلاغ المالي:

أولاً: المعايير المحاسبية الدولية:

تلقى معايير المحاسبة الدولية القبول من مختلف دول العالم سواء المتقدمة أو النامية، إذ أنها توفر إلى حد كبير معلومات تتسم بالموثوقية والموضوعية وكذلك قابليتها للمقارنة، وهي أيضاً من إنتاج لجنة مهنية دولية متخصصة تضم في عضويتها عدد كبير من خبراء المحاسبة من مهنيين وأكاديميين، هذه المعايير يمكن تلخيصها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-2): معايير المحاسبة الدولية (IAS)

رقم المعيار واسمه	نطاق المعيار	هدف المعيار
المعيار رقم 1: عرض البيانات المالية (IAS1)	يغطي هذا المعيار المحتوي والشكل الذي يتوجب أن تعرض به البيانات المالية ذات الغرض العام.	يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 1 إلى: - تحديد الأسس الواجب إتباعها لعرض البيانات المالية ذات الغرض العام. - التأكيد على توفير خاصة المقارنة بين القوائم المالية لنفس الشركة عبر الفترات المالية المتتالية والمقارنة بين القوائم المالية مع الشركات الأخرى التي تعمل في نفس المجال. - تحديد الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية وتوحيد الحد الأدنى من البيانات الواجب نشرها في القوائم المالية. - لم يحدد المعيار التفاصيل الخاصة بالاعتراف والقياس والإفصاح عن عمليات دقيقة ومحددة بل ترك هذه الأمور للمعايير الأخرى.

¹ - حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 118-119.

<p>يهدف معيار المحاسبة الدولي رقم 2 إلى:</p> <p>- وصف المعالجة المحاسبية للمخزون حيث يوفر المعيار الإرشادات والقواعد التي تحدد تكلفة المخزون.</p> <p>- وصف كيفية الاعتراف بالمخزون كأصل ثم كيفية الاعتراف به كمصروف لاحقاً.</p> <p>- بيان كيفية تحديد صافي القيمة القابلة لتحقيق المخزون.</p> <p>- توضيح أساليب قياس تكلفة المخزون.</p>	<p>يغطي هذا المعيار البضاعة تامة الصنع والبضاعة المعدة للبيع في العمليات العادية للشركة والبضاعة تحت التشغيل والأدوات التي تستخدم في عملية الإنتاج.</p>	<p>المعيار رقم 2 المخزون (IAS 2)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى ضمان توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للشركة بواسطة قائمة التدفقات النقدية والذي يصنف مصادر التدفقات النقدية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها.</p>		<p>المعيار رقم 7 قائمة التدفقات النقدية (IAS 7)</p>
<p>يهدف إلى:</p> <p>- تحديد الأسس والمعايير الواجب مراعاتها عند الاختيار وتعتبر السياسات المحاسبية الواجب إتباعها عند إعداد القوائم المالية:</p> <p>- توضيح المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية- بيان المعالجة المحاسبية للأخطاء التي تحدث في الفترات السابقة ويتم</p>		<p>المعيار رقم 8 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء</p>

<p>اكتشافها في الفترة الحالية.</p>	<p>(IAS 8)</p>	<p>المعيار رقم 10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS 10)</p>
<p>يهدف إلى وصف ما يلي: 1- متى يجب على الشركة أن تعدل قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية وقبل إصدارات القوائم. 2- الإفصاحات المطلوب عرضها حول تاريخ إقرار إصدار القوائم المالية وحول الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.</p>	<p>يهدف معيار المحاسبة الدولي إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاءات، وفي حالات يستغرق إنجاز العقد تحت التنفيذ فترة تزيد عن فترة مالية واحدة، لذلك فالعنصر الهام في المحاسبة عن عقود الإنشاءات هي في تخصيص إيرادات وتكاليف العقود بين الفترات المحاسبية التي يتم إنجاز العمل فيها، يستخدم هذا المعيار أساس الاعتراف الواردة في إطار إعداد وعرض القوائم المالية لبيان متى يجب الاعتراف بإيرادات وتكاليف العقد كإيراد ومصروف في قائمة الدخل.</p>	<p>المعيار رقم 11 عقود الإنشاء (IAS 11)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل، وبالتحديد يوضح المعيار كيفية تحديد واحتساب مقدار الضريبة مستحقة الدفع عن الفترة الحالية ومقدار ضريبة الدخل المؤجلة، كما يوضح المعيار كيفية التعامل مع الاختلافات بين الدخل المحاسبي</p>	<p>يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل، ويشمل ضرائب الدخل، كافة الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح</p>	<p>المعيار رقم 12 ضرائب الدخل (IAS 12)</p>

<p>المعد وفق لمعايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية والدخل الخاضع للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والاختلافات المؤقتة بينهما.</p>	<p>الخاضعة للضريبة.</p>	
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد أسس تقديم حول المعلومات المالية وفق القطاع سواء كان قطاع جغرافي أو قطاع عمل للوصول إلى ما يلي:</p> <ul style="list-style-type: none"> - تحسين فهم مستخدمي المعلومات المحاسبية للأداء السابق للشركة. - تحسين قدرة مستخدمي المعلومات المحاسبية في تقدير مخاطر وعوائد الشركة. - تحسين القدرة على فهم واستيعاب كل ما يتعلق بالشركة ككل. 	<p>يجب تطبيق هذا المعيار في المجموعات كاملة القوائم المنشورة المعدة وفق متطلبات معايير التقارير المالية الدولية، والتي تضم الميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفق النقدي وقائمة التغيرات في حقوق الملكية وإيضاحات مرفقة بها. يلزم هذا المعيار الشركات المدرجة أسهمها في سوق الأوراق المالية ويتم تداول أسهمها في تلك السوق وأدوات الدين الصادرة عنها مثل السندات في تلك السوق.</p>	<p>المعيار رقم 14 التقارير حول القطاعات (IAS 14)</p>
<p>إن الهدف من المعيار الدولي رقم 16 هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات والتي تستخدم في إنتاج البضاعة أو استخدام في توريد البضاعة إلى المشتري، كما يغطي المعيار الأصول غير المتداولة المستخدمة من قبل الإدارة والأصول التي تستخدم لغايات تأجيرها للغير.</p>	<p>يتم تطبيق متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم 16 في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات التي تستخدم في إنتاج البضاعة أو توريدها للمشتري والأصول المستخدمة من قبل الإدارة والأصول المعدة لغايات</p>	<p>المعيار رقم 16 الممتلكات والمصانع والمعدات (IAS 16)</p>

	تأجيرها للغير.	
إن الهدف من معيار المحاسبة الدولي رقم 17 هو تحديد المعالجة المحاسبية والإفصاح الملائم لعقود التأجير التشغيلية و التمويلية لدى كل من المستأجر والمؤجر.	يغطي المعيار جميع عقود التأجير باستثناء اتفاقيات التأجير المتعلقة بالمصادر الطبيعية والبتروول والمناجم.	المعيار رقم 17 عقود الإيجار (IAS 17)
يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للإيرادات وتحديد توقيت الاعتراف بها سواء كانت نتيجة بيع السلعة أو تقديم الخدمات أو الأنواع الأخرى للإيرادات.	يغطي مبيعات البضاعة، تقديم الخدمات للغير، استخدام أصول الشركة من قبل الغير مما يتولد عنه دخل الشركة.	المعيار رقم 18 الإيراد (IAS 18)
يلقي هذا المعيار الضوء على متطلبات الاعتراف والقياس المحاسبي لمنافع الموظفين من قبل أصحاب العمل أثناء خدمة الموظفين، وكذلك منافع العاملين بعد التقاعد إضافة إلى متطلبات الإفصاح الواجب عرضها في القوائم المالية.	منافع الموظفين قصيرة الأجل، المنافع بعد انتهاء الخدمة الوطنية للعاملين، مكافأة نهاية الخدمة المقدمة للعاملين، منافع الموظفين طويلة الأجل.	المعيار رقم 19 منافع الموظفين (IAS 19)
يعالج هذا المعيار جوانب المحاسبة المتعلقة بالمنح الحكومية والأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية ويشمل: - المعالجة المحاسبية. - الإفصاح عن المدى من المنافع (المزايا) المعترف بها، أو المستعملة في كل فترة محاسبية. - الإفصاح عن الأشكال الأخرى من المساعدات الحكومية.	يطبق في: المنح الحكومية، المساعدات الحكومية	المعيار رقم 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20)

<p>يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية محاسبة المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية ويبين المعيار كذلك كيفية ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة إلى عملة تقرير الشركة القابضة، وعملة التقرير بالعملة التي يتم بها عرض القوائم المالية، وبشكل رئيسي بهدف المعيار إلى تحديد أسعار الصرف الواجب استخدامها عن عملية المعاملات التجارية التي تتم بعملات أجنبية وأسعار الصرف الواجب استخدامها لترجمة القوائم المعدة بعملة أجنبية، وتحديد أين سيتم إظهار فروقات أسعار الصرف في القوائم المالية.</p>	<p>يطبق في: المحاسبة عن المعاملات والأرصدة بالعملات الأجنبية. - ترجمة القوائم المالية لعملات أجنبية. - ترجمة نتائج أعمال وميزانية الشركات التابعة إلى العملة التي تعرض بها القوائم المالية للشركة القابضة.</p>	<p>المعيار رقم 21 أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية (IAS 21)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، يتطلب المعيار عموماً الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروف، إلا أنه يسمح ومعالجة بديلة برسمة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة إلى تملك أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل للرسمة.</p>	<p>يغطي ما يلي: المحاسبة عن تكاليف الاقتراض - يتناول المعيار تكاليف الاقتراض المتعلقة بعملية الاقتراض الخارجي ولا يتناول المعيار التكلفة الفعلية أو المفترضة لحقوق المالكين بما فيها رأس المال الممثل في أسهم ممتازة غير المصنفة.</p>	<p>المعيار رقم 23 تكاليف الاقتراض (IAS 23)</p>
<p>الهدف منه ضمان أن تحتوي القوائم المالية للشركة على الإفصاحات اللازمة نحد الانتباه حول إمكانية أن يكون مركزها المالي وأرباحها أو خسائرها قد تأثرت بوجود الأطراف ذات العلاقة و بالمعاملات والأرصدة القائمة لدى هذه</p>	<p>تطبيق متطلبات المعيار في: - تحديد علاقات ومعاملات الأطراف ذات العلاقة. - بيان الأرصدة المتعلقة بين الشركة والأطراف ذات</p>	<p>المعيار رقم 24 الإفصاحات عن الأطراف ذات العلاقة (IAS 24)</p>

<p>الجهات.</p>	<p>العلاقة بها.</p> <p>- بيان الظروف التي يكون فيها الإفصاح عن البنود</p> <p>- تحديد الإفصاحات التي سيتم إجرائها حول تلك البنود</p>	
<p>يوضح المعيار شكل ومحتوى التقارير المالية ذات الأغراض العامة بخطط التقاعد ويطبق المعيار على:</p> <p>- خطط المساهمات المحددة، حيث يتم تحديد المنافع وفق المساهمات في الخطط إلى جانب أرباح الاستثمار فيها.</p> <p>- خطط المنافع المحددة حيث يتم تحديد المنافع من خلال معادلة مبينة على أساس أرباح الموظفين و/أو سنوات الخدمة.</p>		<p>المعيار رقم 26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد (IAS 26)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية إعداد وعرض القوائم المالية الموحدة وكذلك عرض البيانات المالية المنفصلة للشركة القابضة وبالتالي تقديم معلومات مفيدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية تعكس الجوهر الاقتصادي وليس الشكل القانوني للقوائم المالية.</p>		<p>المعيار رقم 27 القوائم المالية الموحدة والمنفصلة (IAS 27)</p>
<p>يتناول هذا المعيار المعالجة المحاسبية للشركات الزميلة (الشقيقة) والهدف الرئيسي هو توفير المعلومات للمستخدمين بخصوص حصة الشركة المستمرة في مكاسب الشركة المستمر</p>	<p>يطبق هذا المعيار على جميع الاستثمارات التي توصف على أنها في شركات زميلة.</p>	<p>المعيار رقم 28 المحاسبة عن الاستثمارات في</p>

<p>فيها وفي الأصول والخصوم في الشركة المستثمر فيها.</p>		<p>شركات زميلة (IAS 28)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية إعادة عرض القوائم المالية والتقارير عن الأحداث الاقتصادية لشركة تعمل في ظل اقتصاد يعاني من ارتفاع مفرط في معدل التضخم، وبالتالي تمكين مستخدمي القوائم المالية من الحصول على معلومات محاسبية تعكس الظروف الاقتصادية الحقيقية لتلك الشركات العاملة في بيئة تضخمية مفرطة.</p>		<p>المعيار رقم 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع (IAS29)</p>
<p>يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية للحصص في المشاريع المشتركة في دفاتر كل طرف مشارك في ذلك المشروع، والطرف المشارك في مشروع مشترك هو طرف في مشروع مشترك له سيطرة مشتركة على ذلك المشروع، كما يبين المعيار (IAS 31) متطلبات الإفصاح في البيانات المالية لكل طرف مشارك.</p>		<p>المعيار رقم 31 الحصص في المشاريع المشتركة (IAS 31)</p>
<p>يهدف إلى وضع مبادئ أساسية لعرض الأدوات المالية، إما كالتزامات أو حقوق ملكية والحالات التي يتم فيها إجراء عمليات التقاص بين الأصول والمطلوبات المالية.</p>		<p>المعيار رقم 32 عرض الأدوات المالية (IAS 32)</p>

<p>لقد كان المستثمرون و لأطراف المعينون يفكرون دائما في وسائل بسيطة لتقييم تقدم وأداء الشركات، وهو ما يعرف بربحية السهم الواحد إلا أنهم بينوا خطورة الاعتماد على أي مقياس لأنه يكون فردي ويؤدي إلى اختزال الكثير من المعلومات ومع الطلب على هذا المعيار حاول المتخصصون أن يضعوا خطوطا إرشادية تضمن دليل صلاحية مثل هذه المقاييس، وأن يتم تطبيقها بصورة سليمة والوفاء بمتطلبات الإفصاح.</p>	<p>يطبق هذا المعيار على الشركات التي يتم تداول أسهمها في البورصات أو تكون معروضة للاكتتاب العام، أوفي سبيل إصدار أسهمها في أسواق الأوراق المالية وكذلك الكيانات الأخرى التي تختار الإفصاح عن ربحية السهم الواحد، كما يطبق هذا المعيار على المعلومات المجمعة فقط إذا كانت الشركة الأم تعد قوائم مالية مجمعة.</p>	<p>المعيار رقم 33 ربحية السهم الواحد (IAS 33)</p>
<p>الهدف الأساسي للتقارير البنينة أو المؤقتة هو تقييمات مستمرة ومناسبة من ناحية التوقيت لأداء الشركة ومع هذا فإن التقارير المؤقتة لها قيود ملازمة، حيث أن فترة التقرير القصيرة تجعل تأثيرات الخطأ في التقييم والتخصيص كبيرة.</p>	<p>يطبق هذا المعيار على جميع الشركات المطلوب منها قانونا من الجهات النظامية مثل هيئة سوق المال ومصالحة الشركات والبورصات أو التي تختار طواعية نشر تقارير مالية قصيرة الأجل (بنينة) تغطي فترة أقصر من نسبة مالية كاملة.</p>	<p>المعيار رقم 34 التقارير المالية البنينة (IAS34)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى: بيان كيفية معالجة التدني في قيمة الأصول التي تمتلكها الشركة حيث يقوم المعيار على مبدأ أساسي هو ضرورة عدم تسجيل أصل دفتريا بقيمة تزيد عن قيمته العادلة</p>		<p>المعيار رقم 36 الانخفاض في قيمة الأصول (IAS 36)</p>

<p>أو الحقيقية.</p>		
<p>يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية الملائمة والافصاحات المطلوبة لكل من المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة.</p> <p>كما يوضح مجموعة الظروف التي تؤدي إلى الاعتراف بالمخصصات إثباتها في الدفاتر، يطبق هذا المعيار على جميع الشركات عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة.</p>	<p>يطبق هذا المعيار على جميع الشركات عند المحاسبة عن المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة، فيما عدا تلك الناشئة عن العقود التنفيذية، الأدوات المالية المرحلة بالقيمة العادلة، عقود التأمين مع حملة البوالص، الأحداث والمعاملات المغطاة بواسطة معايير محاسبية دولية أخرى.</p>	<p>المعيار رقم 37 المخصصات، الالتزامات المحتملة، الأصول المحتملة (IAS 37)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تغطية الأصول غير الملموسة والتي لا تغطيها معايير محاسبية دولية أخرى من حيث:</p> <p>- تحديد ما يمكن أن يجب أن يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة.</p> <p>- تحديد الأسس الواجب استخدامها لقياس الأصول غير الملموسة.</p> <p>- توضيح كيفية معالجة الإطفاءات وخسائر التدوين التي يمكن أن تطرأ على الأصول غير الملموسة.</p> <p>- الافصاحات الواجب عرضها بخصوص الأصول غير الملموسة.</p>	<p>يطبق هذا المعيار على تكاليف الإعانات والتدريب وتكاليف ما قبل التشغيل والبحث والتطوير وبراءات الاختراع والترخيص وأفلام الصور المتحركة وبرامج الحاسوب والمعرفة الفنية، والامتيازات وإتاوات العملاء وحصص لسوق وعلاقات العملاء وقوائم العملاء وحصص الاستيراد وغيرها.</p>	<p>المعيار رقم 38 الأصول غير الملموسة (IAS 38)</p>

<p>يقوم المعيار المحاسبي الدولي رقم 39 بوضع أسس الإثبات والقياس والتحليل المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية، ويمثل الأخذ بالقيمة العادلة للأدوات المالية السعة الأساسية للمعيار</p>	<p>الاعتراف والقياس، ينبغي تطبيق هذا المعيار على كافة الأدوات المالية.</p>	<p>المعيار رقم 39 الأدوات المالية (IAS 39)</p>
<p>يهدف هذا العيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية من حيث الاعتراف بها والقياس اللاحق لها بعد الاعتراف الأولي ومتطلبات الإفصاح الخاصة بها: - يجب تطبيق معيار المحاسبة رقم 40 في عملية الاعتراف والقياس والإفصاح بالاستثمارات العقارية المملوكة من قبل الشركة والتي تنوي الشركة الاحتفاظ بها لغايات التأجير للغير أو بهدف الاحتفاظ بها لفترة طويلة.</p>	<p>يطبق في الاستثمارات العقارية، العقارات المملوكة -العقارات المحتفظ بها من قبل شركات العقارات المملوكة من قبل الشركة القابضة.</p>	<p>المعيار رقم 40 الاستثمارات العقارية (IAS 40)</p>
<p>يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للأنشطة الزراعية وبين كيفية عرض القوائم المالية والإفصاحات المتعلقة بهذه الأنشطة، يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الموضوعات التالية عندما يتعلق بنشاط زراعي: -الأصول البيولوجية. -المنتج الزراعي عند تغطية الحصاد. -المنح الحكومية التي تغطيها الفقرتان 34 و 35</p>		<p>المعيار رقم 41 الزراعة (IAS 41)</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS copy right pages bleues internationales طبعة 2008.
- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2006.
- خالد جمال الجعارات، "معايير التقارير المالية الدولية IFRS 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.

Stéphane Brun, "Guide d'application des normes IAS/IFRS", Gualino éditeur, paris 2005. -

ثانيا: معايير التقارير المالية الدولية "IFRS"

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، التي أعلن عنها مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي كانت تعرف مسبقا بمعايير المحاسبة الدولية، تظهر كمعايير المحاسبة على الصعيد العالمي ويمكن أن توصف وفقا للبعض بأنها " لغة المحاسبة الدولية المشتركة" ، وبهذا سنقوم بعرض معايير التقارير المالية من حيث التسمية ونطاق تطبيقه وكذلك تقديم تفصيل موجز عن هدف المعيار كالتالي:

الجدول رقم (2-2): معايير التقارير المالية الدولية.

اسم و رقم المعيار	نطاق المعيار	الهدف
المعيار رقم 1 تبنى معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة (IFRS1)	- تخضع القوائم المالية لمعايير التقارير المالية للمرة الأولى، حتى ولو كانت الشركة قد عرضت معظم قوائمها السابقة بالالتزام مع معايير التقارير المالية الدولية وأنه لا تحتوي على بيان صريح بأنها تلتزم بهذه المعايير. - كما تطبق على الشركات التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير التقارير المالية الدولية.	يهدف إلى ضمان أن القوائم المالية التي تعد لأول مرة على أساس القوائم المالية المرحلية الأولية تشمل معلومات مالية عالية الجودة يتحقق بها ما يلي: - تحقق الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة لكل الفترات المعروضة. - توفر نقطة البداية ملائمة وفق معايير التقارير المالية. - يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنفعة المتأتية لمستخدميها.
المعيار رقم 2 المدفوعات على أساس الأسهم (IFRS2)	يجب أن يطبق المعيار على كافة عمليات الدفع التي تتم إلى أساس مدفوعات الأسهم وبخاصة: - تسويات حقوق الملكية.	يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات.

	<p>- تسويات نقدية على أساس سعر السهم.</p> <p>- العمليات التي تحصل الشركة من خلالها على سلع أو خدمات.</p>	
<p>يهدف إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج الأعمال ويتطلب أن يتم اعتماد طريق الشراء للمحاسبة عن اندماج الأعمال وبالتالي فإن المقتني (الدمج) سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة المتعلقة بالشركة المشتراة (المندمجة) بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل والتي لا يتم إطفائها على عدد من السنين بل تخضع لاختبار التدني سنويا.</p>	<p>يتناول ما يلي:</p> <p>- طريقة المحاسبة عن اندماج الأعمال.</p> <p>- يمكن أن يتم ضم الأعمال بطرق متنوعة تتحدد على ضوءها أسباب قانونية أو ضريبية أو أخرى وقد تتضمن شراء مشروع لحقوق الملكية عن مشروع آخر أو شراء صافي أصول مشروع آخر.</p>	<p>المعيار رقم 3 اندماج الأعمال (IFRS3)</p>
<p>يهدف إلى تحديد التقارير المالية لعقود التأمين من جانب الشركة المصدرة لهذه العقود (شركة التأمين) حتى يكمل المجلس المرحلة الثانية لمشروعه من عقود التأمين وخاصة أن هذا المعيار يتطلب:</p> <p>- إدخال تحسينات محدودة للمحاسبة بواسطة شركات التأمين بالنسبة لعقود التأمين.</p> <p>- الإفصاح الذي يحدد ويوضح المبالغ في القوائم المالية والناشئة من عقود التأمين.</p>	<p>تطبق الشركة هذا المعيار على:</p> <p>- عقود التأمين التي تصدرها وعقود إعادة التأمين الواردة إليها.</p>	<p>المعيار رقم 4 عقود التأمين (IFRS4)</p>

<p>تحديد المعالجة المحاسبية للأصول المحتفظ بها بغرض البيع والعرض والإفصاح عن العمليات المتوقفة، ويتطلب المعيار ما يلي:</p> <p>- قياس الأصول التي تستوفي معايير التصنيف بأنها " محتفظ بها لغرض البيع" بالقيمة الأقل نتيجة المقارنة بين القيمة الدفترية المعدلة والقيمة العادلة مخصوما منها تكاليف البيع ويتم إيقاف حساب أي إهلاكات عن هذه الأصول</p> <p>- يتم عرض الأصول المستوفاة لمعايير التصنيف بأنها "محتفظ بغرض البيع كبنء مستقل في الميزانية، كذلك تعرض نتائج العمليات المتوقفة في بند مستقل في قائمة الدخل".</p>	<p>تتطبق متطلبات تصنيف وعرض هذا المعيار على جميع الأصول غير المتداولة وعلى كل المجموعات التصرف في أصول مع بعضها وتطبق متطلبات القياس الواردة في المعيار على كل الأصول غير المتداولة ومجموعات التصرف.</p>	<p>المعيار رقم 5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لأغراض البيع والعمليات المتوقفة (IFRS5)</p>
<p>يهدف إلى وصف كيفية التقرير المالي عن كشف عن المصادر الطبيعية وبشكل أكثر تحديد، يهدف إلى:</p> <p>- إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم.</p> <p>- تحديد أي من نفقات الاستكشاف والتقييم يجب رسملتها كأصل، وأي منها يجب الاعتراف به كمصروف.</p> <p>- إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصل لتقييم التدني طبقاً للمعيار رقم 06 ،</p>	<p>يجب تطبيق المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المتعلقة بالكشف عن المصادر الطبيعية من حيث لا ينطبق على نفقات الاستكشاف:</p> <p>- التي تدفع قبل حصول الشركة على حق قانوني باستغلال منطقة معينة أو منجم أو ما شابهه.</p> <p>- التي دفع بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج</p>	<p>المعيار رقم 6 الكشف عن المصادر المعدنية وتقييمها (IFRS6)</p>

<p>في حين قياس أي تدني وفق معيار المحاسبة الدولي رقم 36 .</p> <p>- بيان الإفصاحات تحديد و توضيح المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف وعن تقييم المصادر الطبيعية.</p>	<p>الموارد الطبيعية.</p>	
<p>يهدف إلى بيان متطلبات الإفصاح المتعلقة بالأدوات المالية في القوائم المالية بحيث يمكن مستخدمو تلك القوائم من تقييم:</p> <p>- أهمية الأدوات المالية في قائمة المركز المالي وقائمة الدخل للشركة.</p> <p>- طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الأدوات المالية التي قد تتعرض لها الشركة خلال الفترة المالية وكذلك بتاريخ إعداد التقارير المالية.</p>	<p>يجب أن يطبق المعيار من قبل جميع الشركات ولكافة أنواع الأدوات المالية.</p>	<p>المعيار رقم 7 الأدوات المالية الإفصاحات (IFRS7)</p>
<p>يهدف إلى تقديم تقرير عن الأداء المالي للقطاعات التشغيلية.</p>		<p>المعيار رقم 8 تقديم التقارير حول القطاعات (IFRS8)</p>

المصدر: من إعداد الطالبة بالاعتماد على المصادر التالية:

- معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS copy right pages bleues internationales طبعة 2008.
- طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، طبعة 2006.
- خالد جمال الجعرات، "معايير التقارير المالية الدولية IFRS 2007"، إثراء للنشر والتوزيع، الأردن، الطبعة الأولى، 2008.
- **Stephane Brun**, " Guide d'application des normes IAS/IFRS", Gualino éditeur, paris 2005. -

خاتمة:

نظرا للأهمية الكبيرة التي تكتسبها المحاسبة على المستوى الاقتصادي والدور الذي تلعبه ضمن مختلف المجالات في تطوير المشاريع الاقتصادية ذات الطابع الحيوي، فقد استطاعت الاستجابة على طلبات مختلفة من المعلومات المالية المعبر عنها من قبل فئات مختلفة، فتجسد مكانتها في إعطاء ونقل المعلومات المالية والاقتصادية مع تبيان المركز المالي الحقيقي للمؤسسة، إذ تعتبر المحاسبة المالية أداة هامة من أدوات اتخاذ القرار المتعلق بالمؤسسات الاقتصادية، وعليه يعد النظام المحاسبي في الأصل وسيلة إثبات اتجاه الغير لما يقدمه من الأمن والضمان الضروريين في عالم الأعمال، وقاعدة لاتخاذ القرارات بما يتيح من معلومات فعالة وملائمة وذات مصداقية. إلا أن من سمات الاقتصاد الناجح هو تفتحه على المعلومات وإشاعة المعرفة لأن الشفافية في المعلومات تعتبر من أهم مميزات الاقتصاد المتطور ولا يمكن للمعرفة أن تتوفر إلا من خلال المعلومات المالية ولا يمكن لهذه الأخيرة أن تكون ذات فائدة إلا إذا توفرت معايير محاسبية مناسبة في إعدادها لتكون مكتملة ودقيقة، وهذا ما يعرف بالمعايير المحاسبية الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، حيث بدأ التنسيق بين الدول المختلفة والمنظمات المعنية فيها في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض، ومما لا شك فيه أن التنسيق الدولي سوف يجعل المقارنة بين المؤسسات سهلة إلا أن الاستثمارات الدولية لا يمكن أن تعمل ما لم تكن هناك معايير دولية متفق عليها.