

جامعة جيلالي بونعامة بخميس مليانة

كلية العلوم الإقتصادية و علوم التسيير و العلوم التجارية

السنة الأولى ماستر: محاسبة و تدقيق

السنة الجامعية: 2020/2019

المقياس:

القانون الدولي للمحاسبة

الفصل الأول

نشأة المحاسبة الدولية و تطورها

مقدمة عامة

في الأصل لا يوجد قانون تم الإتفاق عليه علي مستوي هيئة دولية مثل هيئة الأمم المتحدة بفرعها الإقتصادي ليصبح ملزم علي الجميع مثل حال الاتفاقيات و المعاهدات الدولية.

نذكر أن هذا النوع من التوافق مثل إتفاقيات حظر الأسلحة الكيماوية في مجال الدفاع أو إتفاقية عدم تطبيق الإعدام في مجال القضاء أو معاهدة كيتو (Kyoto) نسبة إلي مدينة يابانية و الخاص بالبيئة و معاهدة محاربة تبييض الأموال في المجال المالي و هلمنا جرا من الاتفاقيات و معاهدات التي تكون محل الإمضاءات من الحكومات ثم يتم المصادقة عليها من طرف البرلمانات لتصبح ضمن التشريع الوطني و التي يضبط فيها كل الأحكام الخاصة بالموضوع و مجمل فروع و الذي بموجبه يلتزم بها الجميع علي المستوي الوطني من مؤسسات و هيئات و أفراد كل علي مستواه ضمن نظام عالمي مع بعض الاستثناءات القليلة و الخاصة ببعض السياسات و الأوطان.

بالنسبة للمحاسبة و التي تتطلب الدقة في المعلومات و التوافق في الكتابات لكل العمليات الحسابية أصبح من الضروري توحيدها علي مستوي عالمي بالنظر إلي العولمة التي تسعى إلي رفع الحدود علي تنقل البضائع و رؤوس الأموال و الاستثمارات و بالتالي تنقل الملكيات كالأسهم و السندات و الأوراق المالية الأخرى المختلفة و ما تحمله من مخاطر إلي حساب أشخاص و شركات التي يجبرها القانون التجاري علي التقيد بالمحاسبة العامة وفق المخطط المحاسبي الوطني و الذي أفرز تباينات بين الدول مما يستلزم علي الهيئات الدولية سواء كانت رسمية أو تكتلات مهنية في مجال المحاسبة من وضع إطار يحدد ضوابط المهنة و العمل بها وفق معايير يعدها المختصون ذات مستوي عالمي ضمن إطار شفاف و تصبح محل وفاق يلتزم به الجميع مهنيًا و عمليًا و يتبعها تشريع وطني متوافق حسب السياق التاريخي الخاص بكل بلد.

فمنذ أكثر من ثلاثة عقود و تجرى محاولات جادة من قبل الكثير من الهيئات و المنظمات العالمية المحاسبية للمساهمة في عملية تطوير النظام المحاسبي، من خلال عقد المؤتمرات الدولية، و كتابة البحوث و إدارة المناقشات لتوحيد المبادئ و الأسس و القواعد المحاسبية المختلف حولها من قبل هذه المنظمات، بغية الوصول إلي النظام المحاسبي القياسي العالمي و يكون مقبولا من طرف الجميع.

إلا أنه ما تزال هناك اختلافات كثيرة في المعايير القياسية المتبعة في كثير من بلدان العالم، نتيجة اختلاف البيئة لهذه الدول و الجهات المستفيدة من المعلومات المالية لاستخدامها في عملية اتخاذ القرارات من قبل المستثمرين و المالكين و حاملي الأسهم و البنوك و غيرهم من الجهات. و لقد أثار موضوع اندماج المؤسسات مشكلة جديدة و هي المعالجة المحاسبية لعملية الاندماج و التي تعد من أكثر المواضيع المحاسبية تعقيدا إلا أنها في نفس الوقت من أكثر المواضيع متعة و الأكثر تشعبا.

و بالنسبة للجزائر إنها تسعى كغيرها من دول العالم و من أجل مواكبة العولمة لتطبيق معايير المحاسبة الدولية من قبل الشركات العاملة فيها كي تتمكن من إدراج شركاتها في الأسواق العالمية و الحصول على استثمارات أجنبية و تسويق سلعها ضمن دول القرية العالمية الواحدة.

و من خلال هذا الفصل سوف ندرس المباحث الأربعة و المتمثلة في:

- **المبحث الأول:** عموميات حول الهيئات المحاسبية
- **المبحث الثاني:** المعايير المحاسبية الدولية
- **المبحث الثالث:** نظرية المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية الأهداف
- **المبحث الرابع:** المنظمات التي استهدفت وضع و تحسين معايير المحاسبة الدولية

المبحث الأول: عموميات حول الهيئات المحاسبية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها و التي ترى أنها تتلائم مع مفاهيمها المحاسبية و قد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين و مدققي الحسابات مفهوم يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة و مقبول في الشركات و المؤسسات حتى و لو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

المطلب الأول: تطور المؤتمرات الدولية للمحاسبة

إن أهمية معايير المحاسبة و التدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من الدول العالم تهتم بوضع معاييرها، و لعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال AICPA "American Institute of Certified Public Accountants" أي المجمع للمحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية التي تعتبر اتحاد يضم خمسين ولاية، لكل منها هيئة تشريعية خاصة بها تتمتع بسلطات السيطرة على نشاط الشركات والضرائب. و برز من خلال أزمة عام 1929 عدم كفاية المعلومات التي تقدمها الشركات لتجعل الحكومة على وعي بالاهتمام بمهنة المحاسبة وضرورة تحسين الممارسة المحاسبية. و يتم علي إثرها صياغ قانون الأوراق المالية " Securities Act " في عام 1933 وقانون المبادلات " Securities Exchange " في عام 1934 كاستجابة أولية لا سيما من خلال إنشاء Securities and Exchange Commission (SEC) أي لجنة الأوراق المالية والبورصة لضمان حصول المستثمرين على المعلومات اللازمة لاتخاذ قرار الصائب. و مع ذلك، فإن أقلية فقط من الشركات الأمريكية سجلت أئداك لدى لجنة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية (SEC) و التي يجب أن تمتثل للالتزامات النشر سنويا وإنشاء حساباتها وفقا لـ US-GAAP. كما يقتصر دور هيئة الأوراق المالية والبورصة في وظيفة الإشراف من خلال تفويض السلطة التنظيمية لمهنة المحاسبة عبر مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board: FASB. و في حالة وجود تعارض بين هاتين الهيئتين و هي حالة نادرة جدا في التاريخ يلجأ إلي إجماع عام ولكن القرار النهائي يبقى دائما للجنة الأوراق المالية والبورصة.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع القرن الماضي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، و قد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضوا من الولايات المتحدة الأمريكية و سبعة من كندا و اثنان من إنجلترا و واحد من هولندا. و قد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول و كانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926 و قد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة و كندا و أمريكا اللاتينية و كانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندا كبيرة. أما المؤتمر المحاسبي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929 حيث قدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية و هي الاستهلاك و الإستثمار و إعادة التقديم السنة التجارية.

بعدها انعقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933 و قد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوبا عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائرا من الخارج و قد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها أستراليا و نيوزيلندا و بعض الدول الإفريقية، و قد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفدا فضلا عن 250 مشاركا من باقي أنحاء العالم و نسبة كبيرة من الألمانين الذين استضافوا المؤتمر في برلين في عام 1938.

و بعد أن وضعت الحرب العالمية الثانية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952 حيث سجل في المؤتمر 2510 عضوا من بين 1450 من المنظمات التي شاركت في مؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث و الباقي من 22 دولة أخرى.

مع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي إنعقد في عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمر و آخر بخمس سنوات لتتقي علي هذا النحو إلي غاية اليوم و قد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمات محاسبية من 40 دولة و حضره 1650 زائرا من الخارج و 1200 عضوا من البلد المضيف هولندا.

و عادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962 و حضره 1627 عضوا من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى و شارك فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة و قد قدم فيه 45 بحثا.

أما باريس فقد كانت مقر مؤتمر التاسع في 1967 تلاه المؤتمر العاشر في 1982 حضره 4347 مندوبا من 59 دولة كما استضافته ألمانيا الاتحادية في 1977 و قد حضره مندوبون من أكثر من 100 دولة من العالم، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982 و الثالث عشر في طوكيو 1987. و كان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين، دور المحاسبين في اقتصاد شامل الذي عقد في عام 1992 و شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة و حضره نحو 2600 مندوبا من مختلف أنحاء العالم، و لم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC : International Federation of Accountants التي أنشأت في 1977 حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية من مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA و جمعية المحاسبين الإداريين IMA¹ : Institute of Management Accountants و جمعية المراجعين الداخليين IIA: Institute of Internal Auditors².

أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997 كما عقد المؤتمر السادس عشر عام 2002 في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي 90 عنوانا تدرجت موضوعاتها مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة. و قد عقد المؤتمر السابع عشر في إسطنبول في تركيا في نوفمبر 2006 و عقد تحت شعار تحقيق النمو و الاستقرار لاقتصادي العالمي و مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم و استقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، و دور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات. و هكذا تستمر اللقاءات وفق الدورة المذكورة سابقا.

المطلب الثاني: أنواع الهيئات المحاسبية و أهمها

لقد أسفرت عدة مؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين و مستثمرين و دائنين و نقابات و اتحادات تجارية و منظمات دولية و جمعيات حكومية و أجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية و تهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير و أهم هذه المنظمات:

1) لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) أي "International Accounting Standards Committee"

و هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، و قد شكلت هذه اللجنة في عام 1973 اثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا و كندا و فرنسا و ألمانيا و اليابان و هولندا و بريطانيا و إيرلندا و الولايات المتحدة الأمريكية، و منذ عام 1983 شملت عضوية اللجنة كلا من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC و ابتداء من جانفي 1996 صارت اللجنة تضم 116 منظمة من 85 دولة و ابتداء من عام 1999 أصبحت اللجنة تضم 143 عضوا من 104 بلدان يمثلون مليون محاسب و قد شاع استخدام المعايير الدولية حتى من تلك المنظمات أو الدول التي لم تنضم إلى عضوية اللجنة بعد. و قد حدد القانون الأساسي لهذه اللجنة أهدافها فيما يلي:

- صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين و تناعم المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

و تحصل اللجنة على إيرادات من بيع منشوراتها كما تلقى دعما ماليا من الاتحاد الدولي للمحاسبين و بعض المنظمات المحاسبية و الشركات و المؤسسات و منشآت الاتحاد الدولي، بالإضافة إلى ممثلين من لجنة التنسيق الدولي لجمعيات المحللين الماليين و اتحاد الشركات المسيطرة الصناعية في سويسرا و الجمعية الدولية لمعاهد المدراء الماليين و هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB. و أسست لجنة IASB في عام 1995 المجلس الاستثماري الدولي من الأشخاص البارزين في المراكز الرئيسية في مهنة المحاسبة و مستخدمي القوائم المالية، و يتلخص في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية و إعطائها المصداقية و يتلخص عمل اللجنة عموما عن طريق:

- إعادة النظر باستراتيجية و خططها لمجلس و التعليق عليها.
- إعداد التقرير السنوي حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه و في تنفيذ أعماله
- تعزيز المشاركة في عمل اللجنة و قبولها من أوساط المهنة و مستخدمي القوائم المالية و اتحادات العمال و الأطراف الأخرى ذات العلاقة.
- السعي و الحصول على التمويل اللازم لعمل اللجنة بشكل لا يضعف من استقلالها.
- إعادة النظر بالموازنة و القوائم المالية للجنة IASB

¹ <https://www.ima.net/about-ima?ssopc=1>

² <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>

و يعمل المجلس علي تشجيع الأعضاء و المنظمات الممثلة و أعضاء المجموعة الاستثمارية و غيرهم على تقديم المقترحات التي تضمن تحديث المعايير القائمة أو إصدار معايير جديدة، مما يضمن جعل معايير المحاسبة الدولية معايير عالية الجودة.

(2) إجراءات وضع معايير المحاسبة الدولية

يشكل المجلس لجنة دولية توجيهية، يرأسها ممثل من المجلس و تضم ممثلين عن المنظمات المحاسبية لثلاث دول على الأقل. و قد تتضمن اللجنة التوجيهية ممثلين عن المنظمات الأخرى الممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو ذات الخبرة في موضوع معين.

تحدد اللجنة التوجيهية كل القضايا المرتبطة بالموضوع و تأخذ باعتبارها تطبيق إطار اللجنة المتعلق بإعداد و عرض البيانات المالية حول القضايا المرتبطة بالموضوع، و تدرس اللجنة التوجيهية المتطلبات و الممارسات المحاسبية المحلية أو الإقليمية بما فيها المعالجات المحاسبية المختلفة التي قد تكون ملائمة لمختلف الظروف و بعد ذلك تقدم اللجنة التوجيهية موجزا بالنقاط الرئيسية.

بعد تلقي تعليقات المجلس على المجلس على موجز النقاط الرئيسية، تحضر اللجنة التوجيهية بيان تمهيدي بالمبادئ الأساسية التي تشكل أساس مسودة للعرض و تشرح الحلول البديلة التي أخذت بالاعتبار و الأسباب التي أدت إلى قبولها أو رفضها و تمتد هذه الفقرة لأربعة شهور عادة. و تراجع اللجنة التوجيهية التعليقات على بيان العرض التمهيدي بالمبادئ و توافق على البيان النهائي و ما يحتويه من مبادئ الذي يقدمها للمجلس للموافقة، كما تستخدم كأساس لإعداد مسودة العرض بالمعيار المحاسبي الدولي المقترح و يتاح هذا البيان النهائي للعموم دون نشره رسمياً.

تعد اللجنة التوجيهية مسودة عرض تمهيدية للموافقة عليها من قبل المجلس بعد التنقيح وفق ما توافق عليه نسبة ثلثي أعضاء المجلس على الأقل، و تنشر مسودة العرض بعد ذلك و تطلب التعليقات من كل الأطراف المهتمة خلال فترة العرض و التي هي شهر كحد أدنى و قد تمتد إلى ستة أشهر. و تعيد اللجنة التوجيهية النظر بالتعليقات و تعد مخطط المعيار المحاسبي الدولي لمراجعة من قبل المجلس، و بعد التنقيح و بموافقة ثلاثة أرباع أعضاء المجلس على الأقل، يتم نشر المعيار.

(3) الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

و هو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسست عام 1977 و تضم في عضويتها 155 عضواً و منظمة لي 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين و نصف مليون محاسب. و يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم و المساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالمية المستوى و التشجيع على اعتمادها.

و لتحقيق مهامه فان الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة و منظمات محاسبية في مختلف دول العالم. و قد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة و خدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

و ينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل الجان التالية:

- ✓ لجنة التعليم: و تضع معايير التعليم و التدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق (المحاسبة القانونية) بالإضافة إلى التعليم المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس.
- ✓ لجنة السلوك المهني: و تضع معايير آداب السلوك المهني و تعزيز قيمها و قبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- ✓ لجنة المحاسبة المالية و الإدارية: و تعمل على تطوير المحاسبة المالية و الإدارية عبر إيجاد البيئة التي تزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة و لها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.
- ✓ لجنة القطاع العام: و تضع المعايير و البرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام و قدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة و المراجعة و تعزيز قبولها الطوعي.
- وضع البرامج لتشجيع البحث و التعليم
- تشجيع و تسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات لأعضاء و الجهات الأخرى المهمة.

و لذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية إصدار معايير المحاسبة و المراجعة و إعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

4) لجنة ممارسة المراجعة الدولية IAPC: International Auditing Practices Committee

و قد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها و يتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد. و قد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، و يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

و تتضمن IAPC ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة و هي : أستراليا، البرازيل، كندا، مصر، فرنسا، و المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية.

وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة IAPC باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد إن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد و تحضر مسودات معايير و بيانات المراجعة و يدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات و توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعود مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراسة، 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 اجتماعا للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات و التعليقات من المنظمات الأعضاء و من الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء آراءهم و تعليقاتهم، و من ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات و تقوم بدراسة و التصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة وعند إصدار المعيار أو البيانات يحدد تاريخ سريانه و تكون لغة المعيار الإنجليزية ويعطى وقت كاف لترجمة إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة و قد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعة وثلاثين معياراً.

المطلب الثالث: دور الهيئات العالمية في تطور المحاسبة

هناك العديد من المنظمات العالمية التي ساهمت بشكل فعال و مباشر في تطوير المحاسبة كجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA: American Accounting Association) ومجلس قواعد ومعايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة ومعاهد المحاسبين القانونيين في كل من إنجلترا و كندا و أستراليا، و التي تعمل جميعاً على تطوير المحاسبة و ذلك من خلال البحوث و الدراسات و تقديم التوصيات ووضع المبادئ المحاسبية التي مكنت هذه المهنة من مسايرة التطور الاقتصادي، وخدمة إدارة الوحدات الاقتصادية و المستثمرين والمجتمع.

كما ساعدت هذه المنظمات على حل الكثير من المشاكل المحاسبية الإجرائية من خلال وضع قواعد ثابتة وأسس موحدة لقياس مستوى أداء الشركات وعرض البيانات الخاصة بها على الجمهور. كما لعبت الجامعات والكليات المتخصصة في العالم دوراً متميزاً في نشر المعارف المحاسبية و إعداد أجيال من المحاسبين المزودين بأحدث العلوم المتعلقة بالمهنة، وكان لأساتذة الجامعات الأكاديميين الفضل الكبير في نشر الفكر المحاسبي وتطويره في كثير من دول العالم، و كان لها دور مميز في الوطن العربي لانعدام المنظمات المهنية أو ضعف دورها إن وجدت في المساهمة بشكل واضح بهذا الحال .

المبحث الثاني: المعايير المحاسبية الدولية

تدل الحقائق على أن العالم يتجه وبسرعة نحو وجود سوق عالمية واحدة (Global Market place) فمثلا قيام السوق الأوروبية المشتركة و الاتفاقيات التجارية بين الدول المختلفة و إنشاء (World Trade Organisation) منظمة التجارة العالمية كل ذلك أدى لتطوير و تحسين التجارة الدولية و قدم أيضا فرص لترابط وتشابك العلاقات الاقتصادية الدولية بفعل تزايد و وتيرة انتشار الاستثمار الأجنبي المباشر وغير المباشر عبر العالم مما مهد الطريق إلى تقلص العالم و جعله في شكل قرية صغيرة متداخلة المصالح و العلاقات. والمحاسبة كانت تعرف تقليديا بأنها لغة الأعمال التجارية فيما نرى إن العالم يتجه في خط لا عودة منه ولا رجعة عنه نحو سوق عالمية، حيث تتسارع في حركة البضائع والخدمات ورؤوس الأموال عبر الحدود فإن هناك حاجة ماسة تزيد يوما عن يوم إلى إيجاد الوسائل أمام قطاعات الأعمال، والجهات التي تنظم هذه القطاعات و كذلك جمهور الناس، من هنا تنشأ الحاجة إلى وضع معايير محاسبية عالمية فالمعيار هي الوسيلة التي تجعل المحاسبة لغة موثوقة تمثل قطاعات خير تمثيل، وبدونها لن يكون بمقدور الأشخاص الذين يدرسون التقارير المالية إن يضمنوا سلامة التقارير و الاطمئنان عليها.

المطلب الأول: نشأة وتطور المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

1 ماهية المعايير المحاسبية الدولية

بفضل تطور التبادلات التجارية بين الشركات المتعددة الجنسيات في مختلف الدول أصبح إجراء المقارنات بين القوائم المالية لهذه الشركات وفروعها أمر عسيراً وأصبح من الصعب كذلك تقييم أداء الشركات وفروعها المختلفة في تلك الدول. و قد ترتب عن ذلك الحاجة إلى معايير المحاسبة الدولية لتأخذ بعين الاعتبار كل المشاكل و الصعوبات و تحظى باعتراف من طرف الشركات الكبرى ومن طرف الدول.

فالمعايير المحاسبية تعبر عن أدوات قياس المحاسبي، تستخدم في مجال الإفصاح والقياس والمحاسبي و هي تحظى بقبول عام لمعظم الأطراف المستخدمة والمستفيدة من القوائم المالية و تظهر الحاجة للمعايير المحاسبية من خلال:

- تحديد و قياس الأحداث المالية للمنشأة، فبدون المعيار المحاسبي لا يمكن في الوصول إلى نتائج سليمة و دقيقة و تعكس المركز الصحيح للأحداث المالية.
- إيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية و يلاحظ عند غياب المعايير المحاسبية فقد تؤدي إلى الوصول إلى نتائج قياس بين سليمة و غير دقيقة، وبالتالي سوف تكون عملية الإيصال لتلك النتائج لا تعكس الواقع.
- تحديد الطريقة المناسبة للقياس، و يلاحظ بأن المعيار يحدد المناسبة في عدد من الطرق التي قد يشار إليها في تنوع المعيار؛
- عملية اتخاذ القرار، وبذلك فإن المعيار الملائم و المناسب وتوفره بشكل دقيق يمكن في نهاية أن يتم عليه اتخاذ القرار المناسب.

فبالنسبة للجوانب في غياب المعايير المحاسبية سوف تؤدي إلى:

- غياب المعيار المحاسبي يؤدي إلى استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة أو قد يؤدي إلى المنشآت لاستخدام طرق متباينة و غير موحدة.
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى إعداد قوائم مالية ذات كيفية ناقصة و بالتالي يصعب فهم تلك القوائم أو يصعب الاستفادة منها.
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى صعوبة اتخاذ قرار داخلي علي مستوي الشركة أو خارجيا من قبل المستفيدين المستثمرين علي الخصوص.
- غياب المعيار المحاسبي قد يؤدي إلى اختلاف الأسس التي تحدد و تعالج العمليات و الأحداث المحاسبية للشركة و بالتالي يصعب على المستفيد أو المستثمر من المقارنة أو دراسة البدائل.

2 نشأة المعايير المحاسبية الدولية

لقد عرف العالم بعد الحرب العالمية الثانية تطورا اقتصاديا و اجتماعيا و تشابكا في العلاقات التجارية الدولية، مما أدى بالمنظمات المحاسبة الدولية و الدول إلى تقريب وجهات النظر فيما يتعلق بقياس العمليات المالية والأحداث التي تخص الأعمال الدولية و الشركات الدولية التي تكون متشابهة في القياس و التي تأثر على المؤسسة و طريقة عرض قوائمها المالية.

و نتيجة لكل هذا تم تأسيس لجنة من قبل الأمم المتحدة في عام 1973 أسندت إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي، و قد تم تأليف لجنة تمثل المحاسبين القانونيين في 10 دول و هي: أستراليا، كندا، ألمانيا، فرنسا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا، إيرلندا، الولايات المتحدة الأمريكية و قد تم انضمام حوالي 50 دولة أخرى إلى هذا المجمع.

(3) أهمية المعايير المحاسبية الدولية

نظرت اللجنة في إصدار المعايير الدولية أهمية ذلك و تتلخص كالتالي:

- جاءت المعايير الدولية لكي تتلائم ظروف المحاسبة في كل بلد من هذه البلدان المشتركة في العضوية؛
- جاءت لكي تقرب وجهات نظر المنظمات المحاسبية من خلال توحيد الطرق التي تم بها تحديد و قياس الأحداث المالية المتشابهة و إيصال النتائج إلى مستخدمي القوائم المالية الداخليين و الخارجيين.

أوصت اللجنة الالتزام بالمعايير الدولية كما يمكن الدول بإصدار بعد الأخذ منها بما يلائم وضعها.

المطلب الثاني: دوافع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية و الغاية منها

من الملاحظ أن دولاً عديدة اتجهت إلى توفيق معاييرها الوطنية مع المعايير الدولية و ذلك بدرجات مختلفة حسب الظروف البيئية لكل دولة بحيث أنه لم يتبقى سوى عدد قليل من الدول التي لم تأخذ خطوات إيجابية في اتجاه التوفيق مع المعايير الدولية.

و يرجع الخبراء فكرة انتشارها إلى احتياجات عصر العولمة من حيث عولمة الاقتصاد و خصوصاً عولمة أسواق المال، الأمر الذي انعكس بدوره على عولمة المحاسبة، فالمحاسبة أساساً هي لغة الأعمال و لغة الاستثمارات على جميع الأصعدة المحلية و الإقليمية و الدولية أما عن أسباب نشوء هذه المعايير الدولية فيمكن رصد محورين أساسيين استدعيا العمل على تنظيم المحاسبة دولياً:

- الحاجة إلى تقدم و إيجاد آلية لتطوير علم المحاسبة نفسه حيث ظهرت في منتصف سبعينات القرن الماضي حاجة ملحة لتوحيد المعالجات المحاسبية و استبعاد التناقضات القائمة في علم المحاسبة بين المحاسبات الوطنية في الدول المختلفة. كما ظهرت اختلافات كبيرة في تحديد مفاهيم بنود القوائم المالية أي الافتقار إلى لغة محاسبية تلقى قبولاً وطنياً و دولياً.
- انفتاح البورصات و أسواق المال عالمياً و تماشياً مع الانفتاح الاقتصادي العالمي و استقطاب مزيد من الاستثمارات الخارجية فقد ألح المجتمع الاستثماري الدولي على ضرورة تحسين المعايير الدولية القائمة و إصدار معايير جديدة تنمي أداء و مستوى التبادل في أسواق المال.

المطلب الثالث: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

(1) نبذة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية "International Accounting Standards Committee" IASC

إن لجنة معايير المحاسبة الدولية هي هيئة خاصة مستقلة، تهدف إلى توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة من قبل منشآت العمال و منظمات أخرى في التوصل إلى المال حول العالم. لقد شكلت اللجنة في عام 1973 نتيجة لاتفاق هيئات محاسبية مهنية من أستراليا و كندا وفرنسا و ألمانيا و اليابان و هولندا و المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية. و منذ 1983 ضمنت عضوية لجنة معايير المحاسبة الدولية، كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء الاتحاد الدولي للمحاسبين في جانفي في 1999 كان هناك 142 عضو من 103 بلد يمثلون مليون كما أن هناك منظمات أخرى المعنية بعمل لجنة المعايير المحاسبية و تستخدم معايير المحاسبة الدولية في الكثير من البلدان غير الأعضاء في اللجنة يدار عمل اللجنة من قبل مجلس يضم ممثلي الهيئات المحاسبية من 13 بلداً معينين من قبل مجلس الاتحاد للمحاسبين، و من 4 منظمات مهتمة بوضع التقارير المالية. و يمكن لكل عضو مجلس أن يرشح ممثل أو اثنين و مستشار فني لحضور اجتماعات المجلس، و تشجع اللجنة كل عضو مجلس أن يضع وفده على الأقل أحد الأشخاص العاملين في الصناعة و شخص آخر من العاملين في هيئة وطنية لوضع المعايير. وأنشأت اللجنة عام 1995 مجلس استشاري، دول على مستوى عالي من أشخاص في مراكز متقدمة في مهنة المحاسبة و في الأعمال و مستخدمين آخرين للقوائم المالية، و دور هذا المجلس الاستشاري في تشجيع قبول معايير المحاسبة الدولية و تعزيز مصداقية عمل اللجنة و من بين أشياء أخرى القيام بي:

- المراجعة و التعليق على إستراتيجية المجلس و خطته لتكون على قناعة أن حاجات جمهور اللجنة يجري تلبيتها؛

- إعداد تقارير سنوية حول فعالية المجلس في تحقيق أهدافه و القيام بأعماله؛
- تشجيع المشاركة و قبول عمل اللجنة من قبل مهنة المحاسبة و مجتمع الأعمال ومستخدمي القوائم المالية و الأطراف المهتمة الأخرى؛
- البحث و الحصول على تمويل اللجنة بطريقة لا تضعف من استقلاليتها؛
- مراجعة موازنة اللجنة و قوامها المالية.

و يعمل المجلس الاستشاري على ضمان استقلالية و موضوعية في صنع القرارات الفنية حول معايير المحاسبة الدولية المقترحة، و لا يسعى المجلس الاستشاري في المشاركة أو التأثير على هذه القرارات.

(2) إجراءات تطوير معايير المحاسبة الدولية

إن ممثلي المجلس و الهيئات المهنية الأعضاء و أعضاء المجموعة الاستشارية و منظمات أخرى و أفراد موظفي اللجنة يشجعون على تقديم اقتراحات لمشروعات جديدة يمكن أن يتم التعامل معها في معايير المحاسبة الدولية، و تضمن إجراءات اللجنة نوعية عالية من معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب ممارسة محاسبية ملائمة في ظروف اقتصادية محددة و من خلال التشاور مع المجموعات الاستشارية و الهيئات الأعضاء في اللجنة و هيئات وضع المعايير و مجموعات مهتمة أخرى و أفراد المعايير و مجموعات مهتمة أخرى و أفراد على مستوى العالم، كما أن معايير المحاسبة الدولية تكون مقبولة لدى معدي و مستخدمي القوائم المالية.

و يتم إجراء تطوير معيار محاسبي دولي كما يلي:

- يقوم المجلس بإنشاء لجان توجيهية يرأس كل واحد منها ممثل في المجلس و تضع عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل و يمكن أن تضع اللجان التوجيهية ممثلين من منظمات أخرى ممثلة في المجلس أو المجموعة الاستشارية أو خبراء في موضوع معينة؛
- تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد و مراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالموضوع، و تأخذ في الاعتبار الإطار الذي وضعت اللجنة لإعداد و عرض القوائم المالية بالنسبة لتلك المسائل المحاسبية، و تقوم هذه الأخيرة كذلك بدراسة المتطلبات و الممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية. بما في ذلك المعالجات المحاسبية المختلفة ملائمة حسب الظروف المتعددة و بعد الأخذ في الاعتبار كافة المسائل المتضمنة يمكن أن تتقدم اللجنة التوجيهية بمخطط عمل المجلس؛ بعد استلام تعليقات المجلس على مخطط العمل إن وجدت، تقوم عادة اللجنة بإعداد و نشر مسودة المبادئ أو وثيقة نقاش أخرى، الغرض من هذه المسودة هو تحديد المبادئ المحاسبية الأساسية التي تشكل الأساس في إعداد مسودة المعيار كما تصف الحلول البديلة و أسباب اقتراح قبولها أو رفضها؛
- تطلب التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة المسودة البالغة ثلاثة أشهر عادة، أما في حالة تعديل معيار محاسبي دولي موجود فيمكن أن يطلب المجلس من اللجنة التوجيهية إعداد مسودة المعيار دون نشر مسودة المبادئ؛
- تقوم اللجنة التوجيهية بمراجعة تعليقات على مسودة المبادئ و تضع القائمة النهائية التي تقدم للمجلس للمصادقة عليها و تستخدم كأساس لإعداد مسودة المعيار الدولي المقترح؛
- تراجع اللجنة التوجيهية مسودة معيار المصادقة عليها من قبل المجلس و بعد أن تراجع و يوافق عليها على الأقل ثلثي المجلس يتم نشرها و تدعى الأطراف المهتمة للتعليق على المسودة خلال فترة حدها الأدنى شهر و لكنها عادة ما تأخذ ثلاثة أشهر على الأقل.

خلال هذه الإجراءات قد يرى المجلس حاجة الموضوع الذي تحت الدراسة لاستثمارات إضافية أو من الأفضل إصدار ورقة المناقشة للتعليق عليها، كما قد يرى بأنه من الضروري إصدار أكثر من مسودة معيار واحد قبل تطوير معيار مجلس دولي.

(3) أهداف و إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية

إن هدف و إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية تحدد وفق الإستراتيجية المسطرة من قبل اللجنة؛ مراعية في ذلك التنظيمات المحاسبية لكل دولة.

أ. أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية : صياغة و نشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية و تعزيز قبولها و التقيد بها في جميع أنحاء العالم. و العمل بشكل عام على تحسين و تنافس المعايير و الإجراءات المحاسبية و الأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

ب. إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية: أصدرت اللجنة في حدود 41 معيار محاسبي دولي : IAS (International Accounting Standard) يتعامل مع مواضيع تؤثر على القوائم المالية، للمؤسسات كما أصدر المجلس لإعداد عرض القوائم ليساعد في :

- تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية، و في المعايير المحاسبية الصادرة؛
- تشجيع اتساق التعليمات و المعايير المحاسبية و الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية من خلال توفير أساس لتقليل اختيارات المعالجة المستمرة بها.

كما قامت لجنة معايير المحاسبة الدولية بالكثير من أجل تحسين و زيادة تناسق التوصيل المالي حول العالم و يتم استخدامها فيما يلي:

- كأساس للمتطلبات الوطنية المحاسبية لكثير من البلدان؛
- كأساس دولي في البلدان التي تطور متطلبات خاصة (بما في ذلك بلدان صناعية رئيسية و عدد متزايد من الأسواق الصاعدة كالصين و بلدان عديدة في آسيا و أوروبا)؛
- في بورصات الأسهم و السلطات المنظمة التي تسمح للشركات الأجنبية أو المحلية بعرض قوائمها لمالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية؛
- من قبل عدد متزايد من الشركات نفسها؛

طلبت المنظمة الدولية من لجان الأوراق المالية (الايسكو) توفير معايير محاسبية دولية مقبولة بشكل متبادل للاستخدام في عرض الأوراق المالية متعددة الجنسيات، إن عدد من أسواق الأسهم تسمح أو تطلب من مصدري الأوراق المالية الأجانب عرض قوائمها المالية بموجب المعايير المحاسبية الدولية لذلك يقوم عدد متزايد من الشركات بالإفصاح عن حقيقة تطابق قوائمها المالية المحاسبية الدولية.

لقد أنجزت اللجنة الدولية المعايير خلال سنة 1998 آخر مشاريعها الرئيسية، و هو برنامج أعمال لتطوير هذه المعايير الذي يعتبر إنجازها تاريخي و هام لمعدي و مستخدمي البيانات المالية، و قد بينت الأحداث التي شاهدها السوق المالية مؤخرا الحاجة الماسة و العاجلة لإجراء تحسينات على علم المحاسبة و ما يتعلق به على النطاق العام و سيتم ذلك من خلال المعايير المحاسبية التي تم من خلالها حتى تاريخ إيجاد القاعدة العريضة لهذه التحسينات من خلال مستواها العالمي و ما ينعكس ذلك على شفافية ما تظهره تلك البيانات و قابلية ما تظهره لأغراض أعمال المقارنة و الإفصاح.

و في أكتوبر 1998 طلبت الدول الصناعية السبع للجان الأوراق المالية أن تجري من حين إلى آخر، تقييم المنظومة للمعايير المحاسبية الدولية

4) المعايير 41 للمحاسبية الدولية التي نشرتها IASC

أصدرت IASC لجنة المعايير المحاسبية الدولية 41 معيار، و في إطار سياسة التحسين فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة و حذف بعض المعايير، بحيث بقي منها فقط 31 معيارا نافذ المفعول و مما يرد في الأسفل يوضح باختصار قائمة IAS المعايير المحاسبية الدولية (رقم المعيار و مضمونه و تاريخ الصدور و تاريخ التعديلات و النفاذ).

1) عرض البيانات (القوائم) المالية: 1975، 2003-2005

أي : Présentation of Financial Statements و يهدف هذا المعيار إلى بيان عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمتنشآت أخرى و يحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم و إرشادات خاصة بهيكليها و الحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.

2) المخزون 1975 2003 2005

أي Inventors و يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقا لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون الذي سيظهر بها في الميزانية العمومية، و يضره معيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقيق و معادلة التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون و الإفصاح عن المخزون.

- (3) ملغي، حل محله المعياران (27-28) - ملغي -
(4) ملغي، حل محله المعايير رقم (38-22-16) - ملغي -
(5) ملغي، حل محله المعيار رقم (01) - ملغي -
(6) ملغي، حل محله المعيار رقم (15) - ملغي -

(7) القوائم والتدقيق النقدي 1976-1992-1994
أو قائمة التدفقات النقدية بما يسمى بي Cash-Flow Statements و يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية و النقدية المعادلة و التدفقات النقدية و الأنشطة التشغيلية والاستثمارية و التمويلية و يعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات موزعة إلى الأنشطة الثلاث، تشغيلية واستثمارية و تمويلية و يعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، و التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد و إرباح الأسهم و عن ضرائب الدخل و غيرها.

(8) صافي ربح أو خسارة الفترة الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية 1976-2003-2005
أي estimates and errors accounting policies, changes in accounting السياسات المحاسبية و التغيرات في التقديرات و الأخطاء و يهتم هذا المعيار بعملية اختيار و تغير السياسات المحاسبية و الإفصاح عن التغيرات في السياسات و التقديرات المحاسبية، و تصحيحات أخطاء الفترة السابقة.

- (9) كما يعرض المعيار أمثلة توضيحية.
(10) ملغي، حل حله المعيار (38) - ملغي -

(11) الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية 1978-2003-2005
أي Events After The Balance Sheet Date و يهدف المعيار إلى وصف متى يجب إن تعدل الشركة قوائمها المالية بالأحداث اللاحقة بعد تاريخ القوائم. ويعرض المعالج المحاسب للأحداث اللاحقة و مستوى الإفصاح المطلوب.

(12) عقود الإنشاء 1979-2000-2005
يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات و التكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف المعيار عقد الإنشاء و يفرق بين العقد ذو السعر المحدد و عقد التكلفة زائد نسبة، و يحدد معيار شروط لقياس الإيراد و الاعتراف به و كذلك قياس تكاليف العقد، و الاعتراف بالخسائر المتوقعة و التغيرات في التقديرات.

(13) ضرائب الدخل 2000-2001
أي Income Taxes و يصف هذا المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جمع الضرائب المحلية و الأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة و يحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي و الربح الخاضع للضريبة و الدخل الضريبي و الضريبة الجارية.

- (14) ملغي، حل محله المعيار رقم (01) - ملغي -

(15) التقارير المالية للقطاعات 1981-1997-1998
أي Segment Reporting و يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات و الخدمات التي تنتجها المنشأة و مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها، و ذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية في فهم أفضل للأداء السابق للمنشأة و تقييم أفضل لمخاطر و عوائد المنشأة و تكوين أحكام حول المنشآت ككل.

(16) المعلومات التي تعكس أثر التغيير في الأسعار ثم سحبه 1977-1989-2005

(17) الممتلكات والبضائع والمعدات 1982-2003-2005
أي Property, Plant and Equipment و يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة و الاعتراف بها، حيث يعرف هذا الأصول و استهلاكها و القيمة القابلة للاستهلاك و الحياة الإنتاجية و

القيمة المتبقية و القيمة العادلة، كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل و النفقات اللاحقة المتعلقة به و إعادة تقييمه و استهلاكه و استبعاده.

(18) عقود الإيجار 1982-2003-2005

أي Leases و يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار و لأنواعه، التمويل و التشغيلي و غير القابل للإلغاء، و يوضح المعيار شروط كل نوع و طرق عرضه في القوائم المالية لكل من المستأجرين و المؤجرين.

(19) الإيراد 1982-1993-1995

أي Revenue و يعرف هذا المعيار الإيراد و يهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع و تأدية الخدمات و إيرادات أخرى.

(20) تكاليف منافع الموظفين (التقاعد) 1983-2004-2004

أي Employee Benefits و يهدف هذا المعيار إلى بيان المحاسبة و الإفصاح عن منافع الموظفين و يعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين و تلك المنافع قصيرة الأجل و طويلة الأجل و غيرها، و ينص المعيار على شروط الاعتراف و القياس و الإفصاح.

(21) محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية 1983-1994-2004

أي Accounting For Government Grants And Discoure of Gouvernent Assistance و يعرف المعيار المنح الحكومية و المساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة و شروط الاعتراف و الإفصاح.

(22) آثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية 1982-2003-2005

أي The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates و يطبق هذا المعيار على العملات الأجنبية و في ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي و بفروقات الصرف و تصنيف العمليات الأجنبية و التغييرات في سعر الصرف و معالجتها.

(23) اندماج الأعمال الغي بموجب 1983 IFRS – 03

(24) تكاليف الاقتراض 1984-1993-1995

أي Browning Costes و يهدف هذا المعيار إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف و لكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموحة بها و هي رسامة تكاليف الاقتراض شروط عرضها المعيار.

(25) الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة 1984-2003-2005

أي Related Party Disclosures و يحدد المعيار الطرف ذو العلاقة بأنه إذا كان احد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هاما عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية.

(26) معيار ملغي، حل محله المعياران 39-40 - ملغي -

(27) المحاسبة و التقرير عن برامج منافع القواعد 1987-1990-1994

أي Accounting and Reporting by Retirement Benefit land و يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة و برامج المنافع المحددة و يعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الاحتوائية لمنافع التقاعد و شروط الإفصاح.

(28) القوائم المالية الموحدة المحاسبية عن الاستثمارات في المنشآت التابعة 1989-2003-2005

أي Consolidated and Separate Financial Statements و يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة و يعرض إجراءات التوحيد و الإفصاح.

(29) المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة 1989-2003-2005

أي Associates in Investments و يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها و هي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية و التكلفة و تطبيقاتها.

(30) التقرير المالي في الاقتصاديات ذات معدلات تضخم مرتفعة 1989-1990-1994 أي Financial Reporting in Hyperinflationary Economies و يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم، و يحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية.

(31) الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة 1989-1994-1998

(32) التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة 1990-2003-2005

(33) الأدوات المالية: الإفصاح والعرض 1994-2003-2005

(34) حصة سهم من الأرباح 1997-2003-2005

(35) التقارير المالية المرحلة

(36) العمليات المتوقعة استبدالها بموجب 05 IFRS

(37) انخفاض قيمة الموجودات 1998-2004-2004

(38) المخصصات و الالتزامات والموجودات المحتملة 1998-1998-1999

(39) الموجودات الغير الملموسة 1978-1999-2004

(40) الأدوات المالية 1986-2005

(41) الممتلكات الاستثمارية 1986-2003-2005

(42) الزراعة 2000-2003-2003

المبحث الثالث: نظرية المحاسبية و معايير المحاسبة الدولية الأهداف

تهدف دراسة النظرية المحاسبية إلى تعميق الفهم حول الأساس الفكري الذي تقوم عليه النظرية في ضوء التطورات والمستجدات التي تشهدها المهنة والبحث المحاسبي والتحول من البحث عن المبادئ المحاسبية إلى البحث عن المعايير المحاسبية، لذلك فإنه من الضروري فهم بصورة مستفيضة الجوانب العلمية للنظرية المحاسبية بدءاً من الوقوف على مدى الحاجة إلى هذه النظرية والبناء الفكري الذي تقوم عليه، ثم متابعة اتجاهات البحث والتطوير وما يترتب عليه من مناهج علمية تهدف إلى تطوير النموذج المحاسبي المعاصر والوقوف على بدائل القياس المحاسبي له.

و لهذا فإن المحتوى العلمي لهذه الدراسة ستتناول مناقشة هيكل جوانب النظرية المحاسبية من خلال أربعة مستويات:

- **الحاجة إلى نظرية المحاسبة:** ويتم في هذا الموضوع التعرض إلى أهمية التأصيل العلمي في مجال المحاسبة لأغراض تطورها أكاديمياً ومهنياً حيث سيتم التطرق إلى بعض المحاور حول طبيعة مهنة المحاسبة والمراجعة، وما إذا كانت هذه المهنة يجب أن تعتمد على أصول علمية تحكم وتوجه مسارها التطبيقي، وأين يقف المحاسبون نحو حركة هذا التأصيل، وهذا بطبيعة الحال ينقلنا إلى معرفة مدى الحاجة إلى النظرية، وما هو أوجه القصور في الإطار الفكري المحاسبي المعاصر، وما هو السبيل إلى تطوير هذه النظرية وتحقيق أهدافها المرجوة .
- **الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق:** و يبرز هذا المحور أهمية الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال التطرق إلى أهمية المعايير المحاسبية التي تمكن المحاسبين من ضبط وتوحيد الممارسات المحاسبية بقدر الإمكان، وهنا يجب التنويه إلى أنه من الأخطاء الجسيمة الاعتقاد بأن تنظيم الممارسات العملية يأتي دائماً بعد الانتهاء من بناء وتطوير النظرية، وذلك لأن عملية بناء النظرية والبحوث العلمية اللازمة لها هي عمليات مستمرة ومتجددة وغير محددة بفترة زمنية معينة، هذا فضلاً على أن هناك مشكلات تطبيقية كثيرة لا تحتل التأجيل إلى أن ينتهي الباحثون من وضع البناء الفكري لها. لذلك نجد كثيراً ما يتم وضع معايير محاسبية لضبط الأداء المحاسبي بناء على اعتبارات تطبيقية (واقعية) أي تاريخية مسبقة، الأمر الذي يؤدي للقول بوجود تنظيم السياسة المحاسبية لتسير جنباً إلى جنب مع عملية التطوير وبناء النظرية.

- **دراسة النموذج المحاسبي المعاصر:** وهو يشتمل على دراسة الخصائص الفكرية للنموذج المحاسبي المعاصر حيث نتناول مكونات الإطار المفاهيمي للنظرية المحاسبية ويتكون من الأهداف والمفاهيم الأساسية، إلى جانب التعرض إلى أهم الفرضيات والمبادئ والمعايير المحاسبية القائمة والمعمول بها وهو يمثل البناء الرسمي للنظرية.
- **دراسة اتجاهات تطوير النموذج المحاسبي:** وهو يشتمل على دراسة أهم مناهج الفكر المحاسبي المعاصر، مع عرض بدائل القياس المحاسبي المعاصر.

المطلب الأول: البناء العلمي لنظرية المحاسبة

(1) التأصيل العلمي للمحاسبة والجوانب النظرية والتطبيقية للفكر المحاسبي: يثور هذا الموضوع العديد من التساؤلات حول حركة التأصيل العلمي للمحاسبة ومدى الحاجة إليها ومنها:

- **التطور المحاسبي:** تؤكد الدراسات التي عنيت بالتطور المهني والأكاديمي للمحاسبة على تواجد خاصيتين متلازمتين هما الاستمرارية والتغير "Continuity and Change" فالاستمرارية في المحاسبة تعني أن كثيرا من عناصر الفكر والتطبيق و قد ثبت فائدتها مما أدى إلى استقرارها واستمراريتها في التطبيق حتى اليوم على الرغم من أنها تعود إلى تاريخ نشأة المحاسبة، وأصبح بالتالي الخروج عنها أمر يصعب قبوله. إن خاصية الاستمرارية تتميز بجوانب إيجابية وسلبية، فالجوانب الإيجابية لهذه الخاصة تتمثل في الحفاظ على تراكم الخبرات وازدياد النمو المعرفي في مجالات المحاسبة وأساليبها و فنياتها التطبيقية. أما الجوانب السلبية لها فتتمثل في ما قد تترتب عليه من جمود الفكر والتطبيق المحاسبي، خاصة إذا كانت هناك مبادئ وقواعد محاسبية متعارف عليها ولا زالت مطبقة على الرغم من انتفاء المبررات المنطقية التي تستند إليها. وفيما يتعلق بخاصية التغير، فهي تجسد لديناميكية المحاسبة والقدرة على مواكبة التطور الذي تشهده بيئة الأعمال الاقتصادية والاجتماعية إلا أن التغير يتميز بالبطء الشديد والمتحفظ لأن التغير في المحاسبة لا يتم إلا بعد التأكد من ضرورته وجدواه بشكل قاطع، فليس غريبا أن يستغرق استيعاب ظاهرة معينة كظاهرة التضخم عقدين من الزمن على الرغم مما تفرضه التطورات الجذرية في المناخ الاقتصادي والاجتماعي الذي تعمل فيه المحاسبة من ضرورات التغير، وفعلا نجد أن كثيرا من الأفكار والأساليب المحاسبية المتداولة حاليا لم تكن معروفة لدى المجتمع من قبل، وهو ما يفسر لنا التطورات التي يتوقع حدوثها على النموذج المحاسبي في المستقبل.

• ملامح التطور التاريخي للمحاسبة:

- **إصدار المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA) "American Institute of Certified Accountants Public"** عام 1941 تعريفا للمحاسبة على أنها فن تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات والأحداث المالية وتفسير نتائجها و يلاحظ على هذا التعريف أنه يشير إلى المحاسبة كفن أو حرفة وليس حقلا من حقول المعرفة.
- **إصدارات جمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) "American Accounting Association"** تعريفا حديثا نسبيا للمحاسبة على أنها عملية تحديد وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية بغرض تمكين مستخدمي هذه المعلومات من تكوين رأي مستنير واتخاذ القرارات اللازمة. و يلاحظ على هذا التعريف أنه قد أضاف إلى التعريف السابق الأهداف التي ترمي القوائم المالية إلى تحقيقها، أي أنه يركز على طبيعة المعلومات المحاسبية والآثار السلوكية الناتجة عنها، مما يعني الاهتمام بالمحاسبة كنشاط خدمي وكنشاط للمعلومات وكأداة للاتصال. و في عام 1975 قدمت الجمعية المذكورة تعريفا للمحاسبة تم فيه إعادة تحديد الهدف على أنه توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية.

مما سبق يتبين أن هناك إعادة تقييم للأهداف والمفاهيم والمبادئ التي تكون الإطار الفكري المحاسبي، حيث تحولت المحاسبة من مجرد الاهتمام بالنواحي الحرفية المتمثلة في فن مسك الدفاتر وتنظيم الحسابات إلى كونها نظام للمعلومات وأداة اتصال مما يشير إلى الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة. و عليه ممكن تقسم التطور المحاسبي فنيا إلى أربعة مراحل و هي:

- **تكوين الجانب الفني في المحاسبة:** تتميز هذه المرحلة بتكوين الجوانب الفنية للمحاسبة وكان أبرزها التطور في نظام القيد المحاسبي (نظام القيد المزدوج) بغرض تحقيق أهداف ضبط ودقة وانتظام التسجيل الدفترى والوصول إلى استخراج قائمتين مترابطتين هما قائمة الدخل وقائمة المركز المالي وهما قائمتان تعتمدان على خاصية التوازن الحسابي كنتيجة طبيعية لتطبيق نظام القيد المزدوج. و طبقا لاستخدام نظام القيد المزدوج أصبح لدى المحاسبين ما يمكن تسميته بنظرية أو منهج (تشخيص الحسابات) أي ما يسمح بتبويب الحسابات إلى حسابات شخصية وحسابات حقيقية. ثم تطور مفهوم استخدام هذا القيد تمشيا مع

احتياجات صاحب المشروع بحيث أصبح عرض الحسابات وتبويبها ينسجم مع وجهة نظر صاحب المشروع وهو يركز على المركز المالي لأصحاب المشروع دون الاهتمام بقائمة الدخل، ويقوم على معادلتين رئيسيتين:

الأرصدة أول المدة التدفقات النقدية خلال المدة = الأرصدة في نهاية المدة

حقوق الملكية (رأس المال) = الأصول - الخصوم

ونتيجة لتطور رغبات أصحاب المشروع في تحديد مدى نجاح مشروعاتهم وتقديم التفسيرات للأحداث والعمليات وأثرها على الوحدة المحاسبية، فقد أصبح لزاما الانتقال من نظرية تشخيص الحسابات إلى (نظرية المعاملات) حيث تم إضافة الحسابات الاسمية، وما يتطلبه ذلك من تطبيق مبدأ الاستحقاق في إثبات المعاملات (أي مجرد تحققها وليس بالضرورة عند تحصيلها أو دفعها) وهو ما ألقى عبئا إضافيا على المنهج المحاسبي. وبإضافة الحسابات الاسمية أصبحت معادلة الميزانية على النحو التالي :

الأصول + التكاليف = الخصوم + الإيرادات + رأس المال

- **التطوير المهني والأكاديمي:** يلاحظ أن المرحلة السابقة قد تميزت بتطوير فنون التطبيق العملي للمحاسبة وأنها أداة رقابة داخلية على الممتلكات، تحقق رغبات أصحاب المشروع، إلا أنه نتيجة بعض العوامل والتحول، بدأ الاهتمام منذ بداية القرن التاسع عشر نحو تطوير المحاسبة مهنية وأكاديميا بسبب عدة عوامل أهمها :

➤ **ظهور الثورة الصناعية** وما تطلبه ذلك من كبر و إتساع مجال عمل الشركات والحاجة إلى التمويل مما استدعى تطوير المبادئ والقواعد المحاسبية لتلبي حاجات الدائنين وضمان المحافظة على رأس المال، وعدم إجراء توزيعات منه.

➤ **ظهور الشركات المساهمة** وما تطلبه ذلك من ضرورة تجميع رؤوس الأموال وضمان استمرارية عمل الشركات من ناحية، والتحول نحو فصل الملكية عن الإدارة، الأمر الذي أدى إلى بروز مفهوم أو فرض الاستمرارية وفرض الشخصية المعنوية المستقلة، وقد كان لهذه الخاصية الأخيرة أثر كبير على المحاسبة، حيث ظهر أهمية الدور المحاسبي في تقييم الإدارة ونتائج أعمالها من خلال إعداد قائمة الدخل والتي أصبحت تأخذ الأهمية بدلا من قائمة المركز المالي، مع البدء في استخدام مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف. كما كان لانتشار تلك الشركات أثر كبيرا في تدخل الدولة لضمان حد أدنى من الإفصاح للأطراف الخارجية، وما يتطلبه ذلك من ضرورة مراجعة القوائم المالية من مثل مراجع خارجي مستقل، وفعلا بدأ ظهور الجمعيات المهنية وكان أولها جمعية المحاسبين في إسكتلندا عام 1854، ثم مجمع المحاسبين والمراجعين بإنجلترا و ويلز عام 880 ، ثم جمعية المحاسبين الأمريكيين عام 1887.

➤ **فرض ضرائب الدخل على الأفراد والشركات** وما تطلبه ذلك من اتساع الطلب على خدمات المحاسبين باعتباره المحتكر لوظيفة إنتاج المعلومات المالية سواء داخل المنشأة أم خارجها.

➤ **ظهور شركات المنافع العامة** كشركات الكهرباء والهاتف والنقل مما أدى إلى ظهور مفاهيم الاستهلاك للأصول الثابتة التي تملكها تلك الشركات وظهور مشاكل الشهرة وتصنيف حقوق الأقلية في تلك الشركات بعد عمليات الدمج التي تعرضت لها.

وبناء على ما ورد في هذه المرحلة يلاحظ أن التطور قد أصبح واضحا في المجال المهني وأهمية تأسيسها على مجموعة من القيم المقبولة اجتماعيا مثل الحياد وعدم التحيز، الصدق في التعبير، الموضوعية في القياس، عدالة القوائم المالية، الإفصاح الكافي وهو ما يعرف بالمدخل الأخلاقي للمهنة والخطوة الهامة في بناء نظرية المحاسبة وبصفة خاصة في تحديد المبادئ والقواعد المحاسبية اللازمة لتحقيقها.

أما في المجال الأكاديمي فقد أصبح لزاما على المحاسبين صياغة مفاهيم وأفكار وتنظيم إطار فكري مترابط يجمع بينهما، ومن هنا بدأ الاهتمام بتطوير نموذج محاسبي مناسب للوحدة الاقتصادية.

- **ظهور المحاسبة الإدارية:** ظهرت المحاسبة الإدارية وتم استخدامها كنظام للمعلومات، وقد كان هذا التطور استجابة طبيعية لانتشار الفكر الخاص بمدرسة الإدارة العلمية التي تنادي بشعار "ما لا يمكن قياسه لا يمكن إدارته". لقد أخذ التطور نحو المحاسبة الإدارية في بادئ الأمر في شكل تحليلات لنتائج المحاسبة المالية، إلا أن التطور التقني واستخدام الحاسوب أتاح للمحاسب المجال لتطوير مخرجات المحاسبة المالية والتركيز نحو نظام المعلومات واستخدامها في مجالات التخطيط والرقابة وبصفة خاصة في مجال ترشيد القرارات، ومع استمرار تطور المحاسبة الإدارية والاستعانة بها في مجال الإحصاء وبحوث العمليات، أدى إلى تطوير البيانات المالية المحاسبية وإعداد الموازنات التخطيطية وقياس التكاليف. استمرت مسيرة تطوير الدور المحاسبي صوب الاهتمامات الإدارية عن طريق الاستعانة بفروع المعرفة الأخرى، مما أثر على اتجاهات المحاسبة المالية

ووظيفة إنتاج المعلومات وأصبحت نظاما للمعلومات يبدأ طرفه الأول بالبيئة المحيطة (المدخلات)، حيث يتم التعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية متنوعة ومتشابهة (أحداث محاسبية)، أما الطرف الآخر (المخرجات) فهو أيضا بالغ الخطورة بالنسبة للنظام المحاسبي حيث تتعدد اتجاهات المعلومات المطلوبة وما يترتب عليه من تعدد الأهداف التي يجب أن تقدمها القوائم المالية. إن النظر إلى نظام المحاسبة المالية على أنه نظام للمعلومات يبرز الحاجة إلى أهمية التأصيل العلمي إلى ثلاثة مجالات رئيسية:

➤ **المجال الأول:** يتعلق بمدخلات النظام المحاسبي، وهذا الجانب يتطلب تحديد المبادئ العلمية التي تحكم الأحداث والمعاملات التي يجب معالجتها محاسبيا.

➤ **المجال الثاني:** يتعلق بعملية تشغيل البيانات، وهو يتطلب تحديد المناهج والمبادئ العلمية اللازمة لتحويل البيانات إلى معلومات.

➤ **المجال الثالث:** يتعلق بمستخدمي المعلومات (المخرجات)، وهو يتطلب دراسات سلوكية مكثفة لاحتياجات مستخدمي هذه المعلومات، ووضع تصور فكري للأهداف التي يجب أن يخدمها النظام.

- **المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية:** وتعتبر المحاسبة عن المسؤولية الاجتماعية أحدث مراحل التطور المحاسبي، فمن المعروف أن نتائج عمال الوحدة المحاسبية يؤثر في مصالح فئات عديدة أهمها المستثمرين الحاليين والمرتبين، الإدارة، المقترضين الحاليين والمرتبين، الجهات الحكومية، العاملين في الوحدة المحاسبية، العملاء، الموردين، ونظرا لاحتمال تعارض مصالح هذه الفئات، فإن الاتجاه هو ضرورة التزام المحاسب بوجهة النظر الاجتماعية أي أن تنتهج التقارير منهجا شموليا، تغطي احتياجات كافة فئات المجتمع دون تغليب وجهة نظر فئة على أخرى وحتى لا تتأثر عدالة توزيع المنافع من تلك التقارير ويكون الأثر النهائي في صالح المجتمع بكامل فئاته وهو ما يعرف بمدخل الرفاهية الاجتماعية في بناء نظرية المحاسبة. وهذا المدخل يتطلب نموذجا محاسبيا مبنيا على أساس من القيم الاجتماعية السائدة في المكان والزمان، مع التوسع في الإفصاح المحاسبي بغرض تغطية احتياجات كافة الطوائف، كما يتطلب أيضا هذا النموذج التوسع في القياس المحاسبي ليشمل الآثار الخارجية لتصرفات الوحدة الاقتصادية والمتمثلة في التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي.

(2) **النظرية ودورها في مجال المحاسبة:** فمن المعلوم أن الإطار الفكري المحاسبي في الوقت الحالي يقوم على مجموعة من الفرضيات والمفاهيم والمبادئ التي تحكم عمليات القياس والتسجيل والتلخيص والتوصيل، ومن أمثلة ذلك "مفهوم الوحدة المحاسبية، فرض وحدة القياس النقدي، مبدأ الاستمرار، مبدأ التكلفة، مفهوم التحقق، مبدأ الثبات، سياسة الحيطة والحذر، قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل، أساس الاستحقاق، الأساس النقدي، الأهمية النسبية، مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات، فرض الدورية، نظام القيد المزدوج، فرض ثبات القوة الشرائية للنقود، مبدأ الموضوعية. ويلاحظ على ما سبق اختلاف المسميات المعطاة لهذه المكونات (فرضيات، مبدأ، مفهوم، قاعدة، سياسة، معيار.. الخ)، والحقيقة أنه ليس هناك مسمى واحد متفق عليه بين المحاسبين لأي من الأفكار السابقة، فمثلا القيد المزدوج يطلق عليه مبدأ أو نظرية أو طريقة، كما أن هناك اختلافات تحديد المقصود من بعض المفاهيم، فمثلا مفهوم الاستمرارية يعرفه البعض على أن الوحدة المحاسبية سوف تبقى في مزاولة نشاطها إلى ما لا نهاية، في حين يرى البعض أن المقصود به هو أن حياة المنشأة أطول من حياة أي أصل تمتلكه المنشأة، وهناك تفسير ثالث وهو استمرار نمط الملكية القائم لرأس المال أو التنظيم الإداري والشكل القانوني للمنشأة. كما أن هناك اتفاق بين المحاسبين على إعداد تقارير دورية ولكنهم يختلفون حول الفترة المحاسبية، وكذلك مواعيد التقارير المرحلية، كذلك هناك من يرى أن الدورية تتطلب الاعتراف بالمقدمات والمستحقات في حين نجد هناك منشآت تعد تقاريرها على الأساس النقدي أو على مزيج من أساس الاستحقاق والأساس النقدي، كذلك هناك العديد من المفاهيم ضمن الإطار الفكري الحالي للمحاسبة غير محددة المعنى وقد لا تعدو كونها في وضعها الحالي مجرد بديهيات ومن أمثلتها (الأهمية النسبية، الثبات، الإفصاح، لتغليب الجوهر على الشكل. كذلك نلاحظ أن هناك تعارضا بين سياسة الحيطة والحذر وبين استخدام التكلفة كأساس لتقويم الأصول الثابتة، فطبقا لمبدأ الاستمرارية تظهر الأصول الثابتة على أساس التكلفة والتي قد تزيد عن قيمتها البيعية خاصة بالنسبة للأصول المتخصصة، وهو يتعارض مع مبدأ الحيطة والحذر، كما أن هناك عدم اتساق منطقي بين فرض ثبات القوة الشرائية للنقود وبين فائدة المعلومات المحاسبية مما يؤدي إلى فقدان الثقة في جدوى وفعالية القوائم المالية.

ومن ناحية أخرى نجد أن من أخطر الانتقادات التي وجهت للمحاسبة هو عدم توفر معالجات موحدة للكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة، ومن أمثلة ذلك تعدد المعالجات للمخزون السلعي كسياسة الوارد أولا صادر أولا، الوارد أخيرا صادر أولا، المتوسط المرجح. وفي مجال الإيرادات هل يتبع أساس الإنتاج، أساس البيع، أساس التحصيل، وفي مجال الربح هل يتبع أساس الربح الشامل، أساس ربح النشاط الجاري، الربح بعد خصم الضرائب، والربح بعد خصم الفوائد. وفي مجال الاهتلاكات هناك طرق متعددة كطريقة القسط الثابت، المتناقص، مجموع أرقام السنين، طريقة النفاذ.. الخ. كذلك هناك مجالات متعددة أمام المحاسبة فيما يتعلق بمستوى التجميع أو التفصيل للمعلومات التي يتم الإفصاح عنها في التقارير المالية، واختلاف طرق التبويب والعرض وتجديد المعلومات التي يجب التقرير عنها في صلب القوائم المالية.

ومن نواحي القصور الأخرى في الإطار الفكري الحالي أنه غير مكتمل بمعنى أنه لا يقدم إجابات قاطعة بالنسبة للكثير من المشكلات التي تواجه المحاسب، مثلا لا نجد في الإطار الفكري الحالي إجابات محددة حول بعض التساؤلات لمشكلة التغير في الأسعار وقياس العمليات غير الملموسة (الأصول المعنوية) وقياس التكلفة الاجتماعية والعائد الاجتماعي مثلا. و مما سبق يلاحظ على الإطار المحاسبي الحالي ما يلي:

- يفتقر إلى الترابط بين مكوناته وعدم توفر معالجات موحدة لكثير من الأحداث المحاسبية المتشابهة. مع تباين الممارسات المحاسبية بالنسبة للطرق التي يستخدمها المحاسب بالإضافة إلى تباين أسس القياس والتقويم. ولا يوجد أساس علمي يمكن الاعتماد عليه في مجال المفاضلة بين البدائل، وإن إعداد القوائم المالية يعتمد كثيرا على الاجتهاد الشخصي، ولعل ذلك من أحد الأسباب التي وجهت للمحاسب بالتقصير أو الوقوع تحت تأثير الإدارة أو تقديم تقارير غير موضوعية.
- إن الهجوم على الإطار الفكري الحالي قد أثير من داخل المهنة نفسها بنفس الدرجة التي أثير بها من المجتمع المالي بصفة عامة. أمام كل ما سبق تظهر الحاجة إلى وجود نظرية محاسبية تتمثل في إطار فكري متسق ومتكامل تأخذ في الاعتبار أوجه القصور والانتقادات سالفة الذكر، والحقيقة أن معظم المفاهيم والإجراءات التي تكون الإطار الفكري الحالي إنما تعكس اهتماما بالنواحي الفنية والإجرائية الخاصة بالممارسات، فهي أقرب إلى القواعد العرفية أو التقاليد أو الاصطلاحات منها إلى المبادئ العلمية. إن مهنة المحاسبة على هذا النحو تعتبر في وضع متدن بالمقارنة بالمهن الأخرى كالطب والهندسة والمحاماة، فعلى سبيل المثال هناك مبادئ تحكم نشاط الطبيب مستمدة بصورة مستقلة عن الممارسة العملية اعتمادا على فروع معرفة أخرى كالفيزياء، الإحصاء، الكيمياء وبناء عليه فليس هناك أكثر من مسمى واحد لمرض معين، وإذا ما قارنا ذلك بإمكانية إعداد القوائم المالية المختلفة لنفس المنشأة عن نفس الفترة، أو إعطاء مسمى الاستهلاك لكافة طرق احتساب الاستهلاك للأصول الثابتة على الفترات المختلفة يتبين أوجه الاختلاف بين ما تتميز به العلوم الأخرى عن علم المحاسبة. وهكذا يرى البعض أن المحاسبة بوضعها الحالي هي أقرب ما تكون إلى الفن منها إلى العلم وأن خصائص العلم لا يمكن أن تتوفر فيها، بمعنى أنه ليس من المتوقع أن يكون هناك قوانين محاسبية ثابتة وصحيحة في جميع الظروف والأوقات كما هو الحال في العلوم البحتة أو الطبيعية، ويبرر أصحاب هذا الرأي وجهة نظرهم بأن المحاسبة تتعامل مع ظواهر اقتصادية واجتماعية هي نتاج السلوك الإنساني بخلاف الحال في العلوم الطبيعية التي تتعامل مع ظواهر طبيعية أكثر قابلية للتحديد والقياس والتنبؤ، وبالتالي فهم يرون بأن هناك حاجة ماسة إلى نظرية المحاسبة يمكن الاعتماد عليها في توجيه الجوانب التطبيقية، وأن الوضع الحالي للمحاسبة قاصر على مجموعة من القواعد الحكمية والاصطلاحات التي يصعب الدفاع عنها على أساس منطقي. ومن ناحية أخرى هناك من يرى أن القواعد الاصطلاحية الموجودة لا تعيب المحاسبة، وأن هناك حاجة إلى وجودها مع ضرورة وجود تحديد واضح لمجال استخدام كل منها، فالقواعد العرفية (الاصطلاحية) والمبادئ ضرورية لكل علم، فهي أداة لتنظيم السلوك في مجال معين حتى لا يترك المجال للاختيار تجنباً للفوضى والارتباك، ولكن تجدر الإشارة أيضا إلى أن درجة تقدم أي حقل من حقول المعرفة تتناسب عكسيا مع درجة اعتماده على القواعد العرفية، فكلما زادت هذه القواعد العرفية في مهنة معينة، كلما ازداد مجال التدخل من جانب المهمتين بهذه المهنة كالجمعيات المهنية أو الجهات الحكومية بفرض تنميط الممارسات العملية وفرض اختيارات محددة يلتزم بها الممارسون.

(3) مفهوم النظرية ومنهج البحث العلمي.

أ. **تعريف النظرية:** هي بيان منظم للأفكار الأساسية والمبادئ والقوانين العامة التي ترتبط مع بعضها البعض في إطار منطقي متماسك، فهي إطار عام متسق للعناصر الفكرية الخاصة بالظواهر موضوع الدراسة، وبالتالي يمكن تلخيص خصائصها في الآتي:

- الاتساق والترابط المنطقي للعناصر المكونة لها (أهداف، مفاهيم، فروض، مبادئ).
- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة.
- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء من حيث دوافعه أو نتائجه.
- توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف.

و في مجال المحاسبة لا بد من الربط بين النظرية والتطبيق، فالنظرية في المحاسبة تقدم شرحا وتقييما للواقع العملي وهي بذلك تقدم الأساس العلمي لدراسة الطرق الحالية والمقترحة وبما يحقق التوجيه والترشيد وليس مجرد التبرير والشرح للممارسات العملية وبالتالي فإن النظرية في المحاسبة لا بد أن يكون لها محتوى تطبيقي، أي قابلة للتطبيق العملي.

ب. عناصر النظرية في المحاسبة: و المتمثلة في الأهداف و المبادئ و القياس و التقويم و التحقق و الإفصاح و أدوات التطبيق العملي و طرق و القواعد و الأساليب و الإجراءات و المفاهيم و الفرضيات.

- **الأهداف** هي نقطة البداية في بناء أي نظرية، وفي مجال المحاسبة فإن تجديد الأهداف يستلزم دراسة سلوكية وميدانية للتساؤلات التالية:

- ✓ ما هي الطوائف المستخدمة للقوائم المالية ؟ ما هي احتياجات كل طائفة ؟
- ✓ ما هو أثر الطرق والمبادئ المحاسبية البديلة على سلوك ومصالح مستخدمي القوائم المالية ؟
- ✓ ما هي مجالات التعارض بين احتياجات الأطراف المختلفة المستخدمة للقوائم المالية ؟

- **المفاهيم** و التي هي عبارة عن مجموعة متجانسة من الأفكار الأساسية تحدد لنا ماهية العناصر أو الظواهر موضوع الدراسة، فهي تمثل بناء وإدراكا ذهنيا لجوهر العناصر التي تحدد لنا ماهية الفرضيات والمبادئ. و إن الغرض من تحديد المفهوم هو إرساء معنى محدد لعنصر معين عن طريق استخلاص صفاته أو خصائصه الجوهرية وعلاقته بالعناصر الأخرى. فالمفاهيم تختلف عن التعريف في أن الأخيرة هو ما جرى عليه الاستخدام لمصطلح معين بين المهتمين في نفس المجال، مثل تعريف مصطلح مدين، دائن، الحساب، أما المفاهيم كلغة علمية فهي أكثر شمولاً واتساعاً وهي تتميز بخاصيتين رئيسيتين هي:
- ✓ أن تكون **عملية** أي قابلة للقياس.
- ✓ أن تكون **إجرائية** بمعنى أن يشتمل المفهوم على مضمون يوضح إجراءات تحديده.

وفي المحاسبة يوجد عدد وفير من المفاهيم مثل:

- ✓ مفاهيم خاصة بالوحدة المحاسبية (أصحاب المشروع، الشخصية المعنوية المستقلة).
- ✓ مفاهيم خاصة بالقوائم المالية (قائمة الدخل، قائمة المركز المالي، قائمة التدفق النقدي).
- ✓ مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية (الأصول، الخصوم، التكلفة، الإيرادات، التكاليف، الدخل، الأرباح و الخسائر).
- ✓ مفاهيم خاصة بجودة المعلومات المحاسبية (الملائمة، الثقة، الثبات، الأهمية النسبية، الحياد).

إن الأهداف والمفاهيم تشكل الإطار المفاهيمي للنظرية والتي تبنى عليها العناصر الأخرى كالفرضيات والمبادئ، فهذا الإطار يمثل البنية الأساسية التي يتأسس عليها الفرضيات والمبادئ. و فيما يتعلق بالفرضيات فهي عبارة عن مقدمات علمية تتميز بالعمومية وتتمثل في مجموعة من الحقائق التي تعد من نتائج البحث في ميادين المعرفة الأخرى، ويشترط في الفرضيات أن تكون قليلة العدد حتى لا يتعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي، وأن تكون مستقلة عن بعضها البعض، وإلا يتم الوقوع في أخطاء استنتاج فرض من فرض آخر. و أن تكون غير متعارضة، وإلا نتج عن ذلك مبادئ غير متسقة منطقياً. وإن اختبار الفرضيات في مجال المحاسبة يتطلب الحرص الشديد من جانب الباحث وهذه الفرضيات تكون فروض وصفية (وضعية) أو فروض قياسية أو توصيفية.

ومن الأمثلة على الفرضيات الوصفية (معظم السلع والخدمات المنتجة يتم توزيعها عن طريق التبادل و لا تستهلك ذاتياً بمعرفة المنتجين). و أما الفرضيات القياسية فهي تتعلق بما يجب أن يكون عليه البناء الفكري مثل فرض الاستمرارية في المحاسبة، وقد أثبت فائدته في إثراء الفكر المحاسبي بشكل ملحوظ.

- **المبادئ** فهي قانون عام يتم التوصل إليها عن طريق ربط الأهداف مع المفاهيم مع الفرضيات، وبالتالي فإن المبادئ هي جوهر النظرية وتمثل قمة البناء الفكري لها. و قد تكون هذه المبادئ أولية وهي بذلك تعتبر مرحلة من مراحل البحث العلمي وبالتالي يطلق عليها (فروض علمية)، والهدف منها هو التوصل إلى مجموعة من المبادئ العلمية النهائية التي تحكم النظام أو مجال الدراسة. فالمبادئ العلمية هي قمة البناء الفكري، ولا تقوم النظرية بدونها، وإلا أصبحت مجرد ملاحظات أو أفكار مبعثرة. وفي المحاسبة ونظراً لأهمية الجانب التطبيقي، فإن المبدأ يجب أن يتضمن التعليمات اللازمة والضرورية لترشيد الممارسات العملية، مما يستلزم أن يتسم بالاتساق المنطقي مع الأهداف والمفاهيم والفرضيات من ناحية، وأن ثبت صحته وصدقه في التطبيق العملي. وفيما يتعلق بأدوات التطبيق العملي، فهي تشتمل على الأنظمة والقواعد والطرق والأساليب التي يتم من خلالها تطبيق المبادئ العلمية، وفي مجال المحاسبة يعتبر الجانب التطبيقي العلمي الذي يستند إلى قواعد وأسس علمية هام جداً لأن النظرية هي الوسيلة للوصول إلى ممارسات عملية وسليمة. إن توفر هذه الخصائص في

مجال المحاسبة سوف يجعل من النظرية أداة نافعة في مجال التطبيق العلمي، ومن البديهي أن التوصل إلى هذه الخصائص يتطلب ضرورة الالتجاء إلى أصول البحث العلمي للوقوف على المناهج المتبعة وأهميتها في تطوير النظرية ودور البحث المحاسبي فيها.

✓ **المنهج العلمي:** طبقاً للمنهج العلمي يتم التوصل إلى مجموعة المبادئ التي تتكون منها النظرية عن طريق الملاحظة واختبار التطبيق العملي، حيث تعتبر أن مجموعة الممارسات العملية هو الأساس في تحديد النظرية، وبالتالي فإن أي نظرية ليست لها استخدامات عملية تعتبر نظرية غير سليمة. وفي مجال المحاسبة نجد أن أغلب المبادئ المحاسبية الموجودة حالياً هي مجرد ممارسات مهنية نالت قبولا عاما بين المحاسبين حيث استقرت وثبتت فائدتها مع مرور الزمن، وهو المنهج الذي اتبعته الجمعيات المهنية في معظم دول العالم، وأن الهدف من البحوث الذي تجريه تلك الجمعيات هو اكتشاف الممارسات التي تلقى قبولا عاما والتي تؤكد فائدتها بالنسبة لاحتياجات المحاسبة أو الإدارة أو مستخدمي التقارير المالية. ومن الأمثلة على استخدام المنهج العلمي في هذا المجال هو قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل فقد كان استقرار هذه القاعدة نتيجة لاكتشاف فائدتها في إعداد القوائم المالية من وجهة نظر المقرضين لأن احتياجات هذه الطائفة تنبع من رغبتها في إظهار الأصول والخصوم مقومة على أساس من الحيلة، كما نال الأسلوب المحاسبي المتبع في تطبيق قاعدة الوارد أخيراً بصرف أو لا قبولا لدى المحاسبين في ظل الارتفاع العام للأسعار، أو لأغراض تكوين احتياطات سرية بالنظر لما يحققه من وفورات ضريبية للمنشأة. أما الانتقادات الموجهة للمنهج العلمي فتذكر:

✚ أن خاصية الفائدة أو المنفعة التي يقوم عليها المنهج العلمي قد تصلح لطائفة دون أخرى فضلاً على أنه لا يمكن تحديدها بشكل غير قابل للجدل، فقد تكون التقارير الصادرة عن المنشأة تخفي عدم كفاءة التشغيل لمصلحة الإدارة ولكن ذلك يضر بمصالح المساهمين، كما أن ما يعتبر مفيداً في مجال تحديد الربح الخاضع للضريبة سوف يختلف من وجهات نظر أخرى. وهكذا فإن خاصية الفائدة تثير مشكلات عديدة تتعلق بالحياد والإنصاف والعدالة وهي أمور يصعب إخضاعها للقياس ولا تصلح كأساس مناسب للبحث العلمي.

✚ لا يوفر المنهج العلمي وسيلة منظمة لاستبعاد الممارسات غير المرغوبة لعدم اعتماده على الاستلال المنطقي، كما لا يوفر أساساً علمياً للاختيار بين البدائل المحاسبية المتاحة مما سيترتب عليه استمرار المشاكل دون وجود حلول عملية لها.

✚ إن الاعتماد على المنهج العلمي كأسلوب وحيد للمبادئ المحاسبية سوف يؤدي إلى تجميد الفكر المحاسبي، لأنه بذلك لا يشجع على البحث العلمي ويتعارض مع متطلبات التقدم والتطور، ويجعل من النظرية غير قابلة لمواكبة التغير المستمر في الظروف الاقتصادية والاجتماعية.

✚ وهذا وعلى الرغم من تلك الانتقادات إلا أنه يجب الاعتراف بأن اتباع هذا الأسلوب في بداية مراحل تطور المحاسبة قد أفرز بعض القواعد العرفية التي لا زالت تستخدم حتى اليوم في حل بعض المشكلات المحاسبية، وفي ترشيد السلوك المهني، وكانت هذه القواعد تستمد قوتها الملزمة من تكرار تطبيقها والتعارف على صحة النتائج التي تؤدي إليها، وبهذا نشأ نوع من العرف المحاسبي الذي يشبه إلى حد كبير العرف القانوني ولا زال يعرف حالياً باسم المبادئ المحاسبية المتعارف عليها

Accounting principles Generally Accepted (GAP)

✚ **المنهج العلمي :** إن متطلبات تطوير النظرية تحتاج إلى استخدام منهج البحث العلمي، وهذا البحث يقوم على أساس الاستدلال المنطقي بأسلوب الاستقراء أو الاستنباط (inductive or Detective) ويمكن تلخيص دورة هذا البحث في (الملاحظة أو المشاهدة) ثم وضع الفرضيات ثم اختيار الفرضيات وإجراء التجارب، ثم التوصل إلى النتائج.

● **القياس المحاسبي:** يعتبر القياس أحد الوظائف الأساسية في المحاسبة، كما أن كثيراً من الدراسات المحاسبية تعتبر القياس أحد الفرضيات العلمية الأساسية للمحاسبة، والتعريف العام للقياس هو مقابلة أو مطابقة أحد خصائص أو جوانب مجال معين بأحد جوانب أو خصائص مجال آخر، وتتم هذه المقابلة باستخدام الأرقام أو الدرجات أو الكميات، ويفضل أن تكون المقاييس كمية لما لها من أثر في زيادة دقة التعاريف، وبالتالي فإن المكونات الرئيسية لعملية القياس هي :

✓ تحديد الخواص المطلوب قياسها، فعملية القياس بالنسبة للأصول مثلاً ليست موجهة نحو تحديد وزنها أو طولها أو مساحتها، إنما ما تحتويه هذه الأصول من خدمات متوقعة (قيمتها).

✓ تحديد وحدة القياس، ويشترط أن تكون وحدة القياس ثابتة ومتجانسة حتى تكون النتائج قابلة للتجميع والمقارنة، ومن المعروف أن وحدة القياس في المحاسبة هي النقد الذي يتم التعامل به. وتجدد الإشارة أن المكون الأول لعملية القياس يمثل جانب النظرية وهو الذي يختص بتحديد الخصائص والعلاقات، أما المكون الثاني فهو يمثل الجانب الفني لعملية القياس، ولا بد من توفر الجانبين حيث أن كل منهما يكمل الآخر، ولأن النظرية دون قياس هو مجرد فكر نظري كما أن القياس غير المبني على النظرية يعتبر عملاً غير هادف.

✚ **أنواع نظم القياس:** نظام القياس الاسمي يستخدم الأرقام للتدليل على الأسماء وللتمييز بين العناصر، كما في حالة ترقيم الحسابات، حيث نعطي مثلاً مفردات الأصول رقم (1)، ومفردات الخصوم رقم (2)، ومفردات الإيرادات رقم (3)، ومفردات التكاليف رقم (4)، ويظهر ذلك واحتمال في دليل الحسابات للوحدة المحاسبية. ويلاحظ أن هذا النظام لا يوفر معلومات عن ترتيب العناصر والمسافات وليس له نقطة أصل حسابية، وبالتالي لا يمكن إجراء عمليات حسابية على ناتج هذا النظام سوى عدد الحالات التي تنتمي إليها كل مجموعة، أي تحديد أي الفئات التي يوجد بها أكبر عدد من العناصر، ويمكن أن يستخدم لذلك المنوال كأحد مقاييس النزعة المركزية. وتخص نظم القياس:

- نظام القياس الترتيبي : يستخدم هذا النظام الرموز للتدليل على الأسماء والتمييز بين العناصر، ويشمل هذا النظام خاصية الترتيب الطبيعي للعناصر إذا توافرت بيانات عن القيم الأكبر والقيم الأقل مثل: أ > ب > ج أو 10 > 12 > 20 وهكذا وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام النظام لدى تبويب عناصر الميزانية (الأصول) مثلاً حسب درجة سيوله كل أصل بالنسبة للأصول الأخرى .
- نظام القياس الفتري : و يستخدم هذا النظام للتدليل على الفروق بين العناصر المختلفة بدءاً من نقطة الصفر، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام القياس الفتري للتعبير عن سلوك التكاليف شبه المتغيرة.
- نظام القياس النسبي : يستخدم هذا النظام للتدليل على النسب بين قيم العناصر المختلفة، وفي مجال المحاسبة يمكن استخدام هذا النظام من خلال القياس العيني أو القياس المالي للعناصر، ويتم هذا القياس فعلياً أو تنبئياً مثل تحديد قيمة المخزون السلعي في تاريخ الميزانية يعتبر قياساً فعلياً، أما تحديد دخل الفترة المحاسبية فيمكن استخدامه كأساس للتنبؤ بمقدار التوزيعات المتوقعة خلال الفترة المالية.

وحول ما سبق، لا بد من توفر الموضوعية في نظم القياس، وخاصة في مجال القياس المحاسبي مما يتطلب ما يلي :

- ✚ يجب الابتعاد قدر الإمكان عن عنصر الاجتهاد والتقدير الشخصي، غير أن تطبيق هذا الأمر في مجال المحاسبة قد يكون مستحيلاً بسبب وجود بعض العمليات التي تخضع للاجتهاد كتقديرات المخصصات وغيرها.
- ✚ يجب توافر دليل إثبات يمكن التحقق منه، مثل قياس إيرادات الفترة المحاسبية عند إثبات عملية البيع أو عند إثبات عملية الإنتاج، ولكن يلاحظ أن القدرة على التحقق من وجود دليل الإثبات لا يقطع بصحة طريقة القياس ولا صحة النتائج.
- ✚ يجب أن يكون نظام القياس قابل للتكرار، أي يتم استخدام نفس قواعد وأسلوب القياس وفي هذه الحالة إذا ما قام شخص أو أكثر مؤهلين تأهيلاً علمياً ومهنيًا بعملية القياس بصورة مستقلة فإنهما يصلان إلى نفس النتائج.
- ✚ يجب أن يحقق نظام القياس نتائج متساوية من حيث القيمة، وفي هذه الحالة يكون تشتت القيم التي يتم الحصول عليها من قبل أكثر من شخص أقل درجة ممكنة. و ترتباً على ما سبق فإن درجة الاعتماد على مقياس دون آخر يجب أن يتوفر فيهما خاصية القابلية للتحقق من القياس وخاصية عدم التحيز. و حيث أن القياس المحاسبي يعتمد على القياس المالي من خلال وحدة النقد التي يجري التعامل بها فلا بد في هذه الحالة من الاعتماد على مجموعتين من الفرضيات لأغراض التقديرات المحاسبية تتعلق بالكميات وأخرى تتعلق بالأسعار. و من الأمثلة على التقديرات المحاسبية:
- المدينون وأوراق القبض لأغراض تقدير الديون المشكوك فيها.

- المخزون السلعي لأغراض تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ومن ثم تقدير نسبة الربح العادي.
- الأصول الثابتة لأغراض تقدير العمر الإنتاجي وقيمة الخردة وتقدير توزيع القيمة على الفترات المختلفة.
- الموارد الطبيعية حيث يقدر الاحتياطي من المورد الطبيعي لغرض تقدير معدل النفاذ.
- الأصول غير الملموسة حيث تقدر الفترة التي تستفيد من وجودها.
- العقود في أعمال المقاولات حيث يتم تقدير درجة الاكتمال بالنسبة للأعمال تحت التشغيل.
- التكاليف غير مباشرة حيث يقدر نصيب وحدة المنتج النهائي منها.
- التكاليف النمطية أو المعيارية حيث يقدر مستوى الكفاية ومستوى الأسعار بتحديد هذه التكلفة مقدماً.

فالتقديرات تعتمد على إجراءات قياس غير مؤكدة فإن تحديد الدقة المطلقة فيها يعتبر أمراً مستحيلاً لذلك تعتبر عملية القياس عملية معقدة ومتشابهة وغالباً ما تكون عرضة لحدوث أخطاء، ورغبة من جانب المحاسب لتطوير قياساته بدأ يتجه نحو الاهتمام والاعتماد على الأساليب الإحصائية لتحديد درجة الخطأ في التقدير وذلك للتغلب على ظاهرة ومشكلات التقدير في القياس المحاسبي. أما بالنسبة لظاهرة عدم التأكد وأثرها على القياس المحاسبي فإن موقف المحاسب منها كان عن طريق استخدام سياسة الحيطة والحذر وهي سياسة لا زال الفكر المحاسبي ينظر إليها على اعتبار أنها من أهم المبادئ المحاسبية، وطبقاً لذلك يقوم المحاسب باتباع القواعد التالية :

- ✚ تأجيل الاعتراف بالإيرادات والمكاسب بقدر الإمكان.
- ✚ تعجيل الاعتراف بالتكاليف والخسائر بقدر الإمكان.
- ✚ اختيار أقل القيم الممكنة للأصول والإيرادات والمكاسب.
- ✚ اختيار أعلى القيم الممكنة للخصوم والتكاليف والخسائر.

(4) الفكر المحاسبي بين النظرية والتطبيق: إن عملية البحث العلمي اللازمة للتطوير هي عملية مستمرة وغير محددة بالفترة الزمنية، كما أن هناك مشكلات تطبيقية لا تحتل التأجيل حتى يتم استكمال البناء الفكري للنظرية، لذلك فإن كثيراً ما يتم وضع معايير للمحاسبة بناء على اعتبارات عملية، كما أنه في المقابل يتم الانتقال من النظرية إلى التطبيق من خلال المعايير التي تمكن الممارسين من توحيد الممارسات المحاسبية، وعليه يمكن القول بأن بناء وتنظيم السياسة المحاسبية يجب أن يسير جنباً إلى جنب مع عملية تطوير بناء النظرية وفق المحاور التالية:

أ. **محاولات بناء النظرية المحاسبية:** كان الاهتمام بنظرية المحاسبة في بداية الأمر يعتمد بصورة مطلقة على المنهج العملي وهو المنهج الذي يقوم على التطبيق العملي، إلا أنه ومع بداية القرن العشرين اتجه الاهتمام نحو الاعتماد على أصول ومناهج البحث العلمي لبناء النظرية.

- محاولات الباحثين والرواد : قام الباحث (William Paton) صاحب أول محاولة عملية لبناء النظرية سنة (1916) وقد اتبع المنهج الاستنباطي في تحديد فروض المحاسبة وهي :

- ✚ فرض الوحدة المحاسبية.
- ✚ فرض الاستمرارية.
- ✚ فرض معادلة الميزانية.
- ✚ قائمة المركز المالي وعدم تغير وحدة القياس.
- ✚ التصاق أو تتبع التكلفة.
- ✚ استحقاق التكاليف وتحقيق الإيرادات أو الأرباح

كما تناول الأستاذ (Canning John) من جامعة كاليفورنيا الفكر المحاسبي من خلال النظرية الاقتصادية وحاول تطويع المناهج الاقتصادية للاستخدامات المحاسبية كما كان للفكر الاقتصادي الخاص بالأستاذ فيشر (Fisher) أستاذ الاقتصاد بجامعة كاليفورنيا أكبر أثر على البحوث المحاسبية. ومن الشخصيات البارزة أيضاً الأستاذ (مونتجمري) الذي حاول بناء نظرية للمراجعة والأستاذ (ستيفن جيلمان) الذي كان لمجهوداته أثر وافر على كثير من المفاهيم المحاسبية وبصفة خاصة مفهوم الدخل المحاسبي، كما كان من أهم الرواد في مجال بناء النظرية المحاسبية، الأستاذ (لينتلون) الذي أصدر مؤلفة بعنوان هيكل نظرية المحاسبة، وفي عام 1940 نشر مؤلف مشترك

للأستاذين باتون و لينثون كان بمثابة علامة بارزة في تاريخ الفكر المحاسبي، وقد جاءت الفرضيات المحاسبية في هذا المؤلف على النحو التالي :

- ✓ الوحدة المحاسبية.
- ✓ الاستمرارية
- ✓ اعتبارات القياس.
- ✓ تتبع أو التصاق التكلفة.
- ✓ المجهودات والأداء.
- ✓ دليل موضوعي قابل للتحقق.

ب. **جهود جمعية المحاسبين الأمريكية:** (AAA American Accounting Association): وهي جمعية علمية

تضم أكاديميين في مجال البحث العلمي في الجامعات وقد اعتمدت بحوث هذه الجمعية في البداية على خاصيتين أساسيتين هما الأسلوب الاستنباطي في البحث العلمي ثم الفكر السائد في النظرية الاقتصادية. وقد أصدرت الجمعية تقريرها عام 1957 وعرفت الإيراد على أنه القيمة الإجمالية للإنتاج الذي يتم تصريفه خلال فترة، وأن الأصول هي إجمالي الخدمات المتوقع الاستفادة منها مستقبلاً، وأن التكاليف والخسائر هي تكاليف تم استنفادها خلال فترة، وأن حقوق الملكية هي الحقوق المتبقية في أصول الوحدة المحاسبية، وجاء في التقرير أيضاً أربع فروض أساسية في المحاسبة هي فرض الوحدة المحاسبية، وفرض الاستمرارية، وفرض القياس النقدي، وفرض التحقق. وقد تلا هذا التقرير تقريرين آخرين مكملين له أحدهما خاص بتقويم المخزون والآخر خاص بتقويم الأصول المعمرة. وفي عام 1964 قامت الجمعية بتعيين لجنة بهدف بناء وتطوير نظرية للمحاسبة، وأصدرت تقريرها عام 1966 بعنوان النظرية الأساسية للمحاسبة جاء فيه تحديداً لكل من:

- أهداف المحاسبة (Objectives of accounting).
- معايير للمعلومات المحاسبية (Accounting information standards of).
- إرشادات لعملية توصيل المعلومات (Communicating for guidelines).

وقد جاءت أهداف المحاسبة في هذا التقرير مرتبطة باحتياجات مستخدمي التقارير المالية مما يعتبر أول تحول في البحث المحاسبي اتجاه النفعية بحيث تغطي كل من الاستخدامات الخارجية التقليدية للمحاسبة المالية، والاستخدامات الإدارية الداخلية، كما أكد التقرير على قدرة المعاملات المحاسبية في التنبؤ وأهميتها في مجال اتخاذ القرارات، وفيما يتعلق بالمعايير فقد أكد التقرير أنها تمثل الأساس لتقييم جودة المعلومات من خلال المعايير الآتية:

- معيار الملاءمة (Relevance).
- معيار القابلية للتحقق (Verifiability).
- معيار التحرر من التحيز (Freedom from bias).
- معيار القابلية للقياس الكمي (Quantifiability).

و يلاحظ أن هذا التقرير يمثل نقطة تحول جوهرية في أسلوب صياغة النظرية حيث أن خرج عن الاتجاهات التقليدية من ناحيتين:

- **الأولي:** لم يحصر التقرير اهتماماته بمشاكل تحديد وقياس عناصر الدخل كما كان يحدث في السابق.
- **الثانية:** أن التقرير قد خرج عن الاهتمام التقليدي بتحديد الفرضيات والمبادئ العلمية واتجه نحو تحديد الأهداف والمفاهيم باعتبار أنها تمثل الإطار المفاهيمي الذي تبني عليه الفرضيات والمبادئ. وفي عام 1977 أصدرت الجمعية تقريراً بعنوان نظرية المحاسبة تعرضت فيه إلى مناهج مختلفة لبناء النظرية وهي:
 - ✚ المنهج التقليدي إلى يركز على مشاكل تحديد وقياس الدخل.
 - ✚ منهج اتخاذ القرارات وفيه يتم التركيز على احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
 - ✚ منهج اقتصاديات المعلومات ويهدف في البحث عن تحديد التكاليف والمنافع المرتبطة بإنتاج استخدام المعلومات المحاسبية.

ت. **جهود مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA):** بدأ المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين جهوده في إطار وضع نظرية للمحاسبة عام 1958 من خلال تنظيم جديد يتعلق بالنشاط البحثي والآخر يتعلق بتأسيس مجلس المبادئ المحاسبية بهدف تكثيف جهود البحث العلمي من ناحية وتوجيه الممارسات المهنية وتضييق شقة الخلاف في التطبيق العلمي. وفي عام 1961 صدرت أول دراسة بحثية حول الفرضيات المحاسبية كما يلي :

- **فروض تتعلق بالبيئة المحاسبية وتشمل:** التعبير الكمي و التبادل و الوحدات المحاسبية و الفترات المحاسبية و وحدة القياس
- **فروض تتعلق بالمجال المحاسبي وتشمل:** القوائم المالية و أسعار السوق و الشخصية المعنوية و عدم التأكد (التقريب)
- **فروض واجبة:** و تشمل الاستمرارية و الموضوعية و الثبات (التجانس) و وحدة القياس الثابتة و الإفصاح و في عام 1962 تم إصدار (8) مبادئ محاسبية إستنادا إلي تلك الفرضيات هي:

✚ يتولد الربح نتيجة لكافة أنشطة المشروع، ولا يخصص لمرحلة معينة أو نشاط معين.

✚ يجب تبويب التغير في موارد الوحدة الاقتصادية إلي تلك الناتجة:

- عن التغير في المستوى العام للأسعار.
- عن التغير في التكلفة الاستبدالية للموارد.
- عن المبيعات أو الاعتراف بصافي القيمة البيعية للموارد.
- عن أسباب أخرى.

✚ يجب إثبات كافة أصول المشروع بغض النظر عن مصدر التمويل أو كيفية الحصول عليه.

✚ أن تكلفة قياس الأصول (التسعير والتقييم) هي عبارة عن الخدمات المستقبلية لهذه الأصول، وتتضمن اختيار أساس أو طريقة لتسعيرها من بين البدائل التالية :

- أسعار التبادل الجارية (التكلفة الاستبدالية).
- أسعار التبادل المستقبلية (أسعار البيع المتوقعة).
- أسعار التبادل الماضية (التكلفة الأصلية).

وترتباً على ما سبق يتم تكوين الأصول المختلفة على النحو التالي:

✚ الأصول النقدية تقوم على أساس القيمة الحالية.

✚ المخزون السلعي يقوم على أساس صافي القيمة البيعية.

✚ الآلات والمعدات تقوم على أساس التكلفة الاستبدالية.

✚ تستهلك الأصول الثابتة على مدي العمر الإنتاجي.

✚ الأصول المعنوية تقوم على أساس التكلفة التاريخية مع تعديلها بالتغير في القوة الشرائية للنقود.

✚ يجب إثبات كافة الخصوم ويتم تقويمها على أساس القيمة الحالية للمدفوعات المستقبلية.

✚ الالتزامات التي يتم الوفاء بها عينا تقوم على أساس السعر المتفق عليه للسلعة ويتم الاعتراف بالأرباح عند إتمام الإنتاج أو تقديم السلعة.

✚ يتم تبويب حقوق المساهمين إلي رأس مال مستثمر وأرباح محتجزة.

✚ يجب أن توضح قائمة نتائج الأعمال مكونات الربح الخاص بالفترة وتمثل الإيرادات والتكاليف والمكاسب والخسائر.

هذا وقد أثارت هذه المحاولات عدة انتقادات أهمها :

✚ عدم الاتساق المنطقي إذ أن بعض الفرضيات تعتمد على بعضها البعض فمثلاً يلاحظ أن فروض المجموعة الثانية يمكن استخلاصها من فروض المجموعة الثانية.

✚ عدم الترابط بين الفرضيات والمبادئ إذ أن المبدأ الأول الخاص بتحقيق الإيرادات لا يمكن إرجاعه لأي من الفرضيات في الدراسة الأولى.

✚ عدم اكتمال الفرضيات إذ أن مجموعة الفرضيات المذكورة لا تستبعد احتمال التوصل إلي مبادئ

مخالفة تماماً لمجموعة المبادئ التي تم التوصل إليها.

✚ عدم الاتفاق مع أصول نظرية القياس إذ أن المبادئ العلمية تتيح قياس خواص مختلفة لعناصر

الأصول المختلفة.

✚ عدم تحديد الأهداف حيث لم يتم التعرض بشكل جاد لمشكلة تحديد الأهداف وبالتالي تم تجاهل

مشكلة عدم تجانس احتياجات مستخدمي القوائم المالية.

✚ وفي عام 1970 صدر عن مجمع المحاسبين الأمريكيين دراسة استقرائية جديدة كانت أشمل من

سابقتها وقد جاءت فروضها في صورة تحديد للبيئة المحاسبية على النحو التالي:

- تستخدم المعلومات المحاسبية من قبل مستخدمين متعددين ولتحقيق أهداف مختلفة.
- أن معظم مستخدمي القوائم المالية لهم احتياجات مشتركة من المعلومات المحاسبية.
- يعتمد معظم النشاط الإنتاجي على القطاع الخاص.

- تقوم كافة المجتمعات بعملية الإنتاج والتوزيع والتبادل والاستهلاك والادخار.
- تعمل الاقتصاديات المعاصرة في ظل إطار من القانون والعادات والتقاليد الأمر الذي يحكم إلي حد كبير وجود المشروعات والحقوق والالتزامات التعاقدية.

ويبدو واضحاً مما سبق أن هذه المحاولة كانت لتطويع بعض المفاهيم الاقتصادية وربطها بالمفاهيم المحاسبية. وبالإضافة إلى ذلك فقد أوردت الدراسة مجموعة من الخصائص الأساسية للمحاسبة المالية، وكذلك مجموعة من العناصر الأساسية للمحاسبة كما يلي:

- ✓ الوحدة المحاسبية
- ✓ الأصول
- ✓ استثمارية
- ✓ المشروع
- ✓ الخصوم
- ✓ قياس الموارد والالتزامات الاقتصادية
- ✓ حقوق الملكية
- ✓ الفترات الزمنية
- ✓ الإيرادات
- ✓ القياس النقدي
- ✓ التكاليف
- ✓ أساس
- ✓ الاستحقاق صافي الدخل (الخسارة)
- ✓ الأسعار التبادلية أساس القياس
- ✓ التقريب
- ✓ أهمية الاجتهاد الشخصي
- ✓ القوائم المالية ذات الغرض العام
- ✓ الترابط بين القوائم المالية ونظام القيد المزدوج
- ✓ تغليب الجوهر على الشكل
- ✓ الأهمية النسبية

ويلاحظ على هذه القائمة أنها عبارة عن تجميع للأفكار المحاسبية التي تتضمنها الدراسات والبحوث السابقة، وأن مكوناتها تقتصر إلى الترابط المنطقي فيما بين عناصرها، وفيما بين العناصر والأهداف، ويعود عدم وجود هذا الترابط إلى الأسلوب الذي اعتمدته هذه الدراسة والذي لا يقوم على مناهج البحث العلمي المعروفة. وفما يتعلق بالمبادئ التي وردت في الدراسة فقد تم تحديدها أيضاً عن طريق الحصر وليس عن طريق الاستدلال المنطقي (استنباطياً كان أم استقرائياً)، وهي:

- ✓ مبادئ أساسية.
- ✓ مبادئ عامة.
- ✓ مبادئ تفصيلية.

وقد حددت الدراسة المبادئ الأساسية في ستة مبادئ هي:

- ✓ يتم إثبات الأصول والخصوم على أساس أسعار التبادل السائدة وقت إجراء التبادل.
- ✓ يتم إثبات الإيرادات إذا تحقق ما يلي:
 - عند إتمام عملية اكتساب الإيراد.
 - عند إتمام عملية التبادل.
- ✓ بعض التكاليف يتم إثباتها كنفقات على أساس الربط المباشر بينها وبين الإيرادات (مقابلة الإيرادات بالتكاليف).
- ✓ في حالة عدم وجود علاقة سببية، فإن بعض التكاليف يتم إثباتها كنفقات باستخدام طرق توزيع وتخصيص منظمة ومنطقية.
- ✓ يتم إثبات بعض التكاليف كنفقات تخص الفترة لأن هذه التكاليف لا تحوي أي خدمات مقبلة، أو لأنه لا يوجد طريقة منطقية يتم على أساسها توزيعها على الفترات التالية.
- ✓ تستخدم وحدة النقد كأساس للقياس، وأي تغيرات في القوة الشرائية للنقد غير قابلة للإثبات محاسبياً.

كذلك أشارت الدراسة إلى استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، وطريقة الاستهلاك المعجل كمحاولات لتغطية أثر التغير في القوة الشرائية للنقود.

وقد تعرضت هذه الدراسة لعدة انتقادات كانت تدور حول نقطة رئيسية واحدة هي أنها لا تمثل إطارا فكريا متماسكا يمكن استخدامه كأساس لتطوير وبناء النظرية. لقد كانت هذه الدراسة من جانب المجمع هي آخر محاولة تم القيام بها بهدف تحديد الفرضيات والمبادئ المحاسبية على أساس علمي، حيث تحول اهتمام المجمع بعد ذلك نحو تحديد الأهداف والمفاهيم ووضعها ضمن إطار مفاهيم المحاسبة باعتبار أن ذلك هو الأساس الذي يتم التوصل في ضوءه إلى الفرضيات والمبادئ العلمية، بالإضافة إلى استخدامه في التوصل إلى معايير التطبيق العملي اللازمة لحل المشكلات العاجلة التي تواجهها المهنة وفي تنظيم السياسات المحاسبية.

(5) تنظيم السياسة المحاسبية

أ. مفهوم السياسة المحاسبية: هي مجموعة أدوات التطبيق التي تستخدمها المنشأة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، وأدوات التطبيق العملي هي القواعد والأسس والطرق والإجراءات التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية وبيان كيفية معالجة البنود والعمليات والأحداث.

لقد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي وفقا لظروف الحال وأصبح لدى المنشآت المختلفة قواعد وطرق محاسبية مختلفة، فمثلا بالنسبة لأسس احتساب أقساط الإهلاك قد تستخدم طريقة القسط الثابت بالنسبة للعقارات كما تستخدم طريقة الإنتاج بالنسبة للآلات، وفي نفس الوقت قد تستخدم طريقة إعادة التقدير بالنسبة للعدد والأدوات.

إن تحديد السياسة المحاسبية يجب أن تخضع لضوابط عدة أهمها توافر خاصية الثبات بين الفترات المختلفة تحقيقا لفائدة المعلومات المحاسبية، والاعتماد عليها في عقد المقارنات الزمانية، وازدياد القدرة على التنبؤ، ومن الطبيعي أن الثبات في السياسة المحاسبية ليس مطلقا بسبب تغير الظروف المحيطة بالمنشأة إلا أنه يجب على المحاسب أن يتأكد من أن التغير في السياسة المحاسبية يجب أن يوفر معلومات أكثر دقة وأكثر نفعاً في مجال التنبؤ واتخاذ القرارات، لذلك نجد أن معظم التشريعات المحاسبية لا تكتفي بالمطالبة بالإفصاح عن السياسات المحاسبية المطبقة بل تطالب أيضا بضرورة الإفصاح عن أي تغير يحدث في هذه السياسة وأثره على القوائم المالية للمنشأة.

إن القاعدة العامة في تحديد معالم السياسة المحاسبية هي أن تأتي أدوات التطبيق العملي ملائمة بقدر الإمكان لظروف الحال وطبيعة نشاط المنشأة، ولتطبيق هذه القاعدة ينبغي على إدارة المنشأة الاسترشاد بالاعتبارات التالية:

- ✓ الحيلة والحذر "الحرص"
- ✓ تغليب الجوهر على الشكل
- ✓ الأهمية النسبية

وتعد الاعتبارات المذكورة نوعا من القيود التي تحكم عملية وضع السياسة المحاسبية فالنسبة للخاصية الأولى فهي تمثل الاتجاه التقليدي للمحاسبة عند المفاضلة بين الطرق المحاسبية البديلة، وكمثال على ذلك ما ذهب إليه المعيار رقم (2) الصادر عن لجنة المعايير المحاسبية البريطانية الذي ينص على أنه وفي وجود تعارض بين أساس الاستحقاق وبين خاصيته التحفظ عند تطبيق مبدأ مقابلة الإيرادات بالتكاليف فإنه يجب تغليب التحفظ على أساس الاستحقاق. أما بالنسبة للقيود الثاني فإنه يجب اختيار القواعد المحاسبية التي تتفق مع الجوهر وليس مجرد الشكل القانوني أو التنظيمي، فمثلا إذا كانت عملية انضمام شركتين تمثل في واقع الأمر سيطرة إحداها على الأخرى، فإن هذه العملية تعتبر عملية شراء وليس توحيدا للمصالح بصرف النظر عن الطبيعة القانونية أو التنظيمية التي تمت بها عملية الانضمام، ومثال آخر في العقود الإيجارية طويلة الأجل فإذا كان عقد الإيجار يغطي أكثر من (90%) من العمر الإنتاجي للأصل فإن هذا التعاقد يمثل في جوهره شراء تأجيلي ويتعين إظهار أثر ذلك على عناصر الأصول والخصوم، وفيما يتعلق بخاصية الأهمية النسبية فهي تعتبر الأهم في تحديد معالم السياسة المحاسبية، ولعل أكبر دليل على ذلك هو أن معظم المعايير المحاسبية تأتي مذيلة بعبارة هذا المعيار لا يلزم تطبيقه في حالة العناصر التي ليست لها أهمية نسبية، فمثلا نجد أن كثيرا من التكاليف الرأسمالية يمكن معالجتها كمصروف إيرادي، نظرا لأن قيمتها لا تبرر عملية التوزيع والتخصيص على الفترات المتبقية، فهذا المبدأ يعتبر تطبيقا لمبدأ اقتصاديات المعلومات. إن العمل بالاعتبارات الثلاثة تترك للإدارة مجالا واسعا للتأثير على السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة.

ب. مدي الحاجة إلي تنظيم السياسة المحاسبية

آراء المعارضة للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:

يثار الخلاف حول مدي الحاجة إلي التدخل الخارجي في مجال تحديد ورسم السياسة المحاسبية الخاصة بالمنشأة، إلا أن الرأي الغالب في هذا الاتجاه يعتمد على نقطة جوهرية مؤداها أن إدارة المنشآت لديها دائما الحافز الذاتي الذي يدفعها بصفة مستمرة للاختيار أفضل السياسات المحاسبية التي تلائمها دون تدخل خارجي، والحجج التي يعتمد عليها هذا الرأي هي :

□ نظرية الوكالة Agency Theory : وهي إحدى النظريات في علم الاقتصاد الذي يستخدم كأساس للتنبؤ بسلوك

الأطراف داخل التنظيم، وتعتمد النظرية على العلاقات القانونية (التعاقدية) التي ينحكم أطراف عقد الوكالة وهي الوكيل والموكل، وفيه يلتزم الوكيل بتمثيل ورعاية مصالح الموكل، وعلى ذلك يتم النظر إلي المنشأة على أنها مجموعة علاقات قائمة مثل علاقة الإدارة بالعاملين، علاقة الإدارة بأصحاب الأموال المستثمرة، علاقة المساهمين بالمراجع الخارجي . ومن الطبيعي أن يسعى كل طرف من أطراف عقد الوكالة إلي تحقيق أقصى قدر ممكن من المنفعة لصالحه، وقد تتفق هذه المصالح كما قد تتعارض في أمور أخرى، فقد يسعى الملاك إلي تعظيم العائد على استثماراتهم ، بينما تسعى الإدارة بالإضافة إلي الإثابة المالية إلي تأكيد سيطرتها وحريتها في اتخاذ القرارات وتوفير علاقات طيبة مع العاملين إلي غير ذلك من الاعتبارات غير المالية. ونظرا لاحتمالات التعارض فإن أصحاب رأس المال في حاجة إلي متابعة ومراقبة مدي التزام الإدارة (الوكيل) بالمتطلبات التي يقتضها عقد الوكالة، وأن أكثر الوسائل المستخدمة والشائعة في هذا المجال هي مطالبة المراجعين الخارجيين بالتقارير المحاسبية الدورية عن الأداء، وفي المقابل نجد أن من مصلحة الإدارة اكتساب ثقة أصحاب الأموال، وتجنب أي سوء تفاهم قد ينشأ بينهم وذلك عن طريق اتخاذ مجموعة من التدابير التي تعطي الاطمئنان لأصحاب الأموال كذلك فإن الإدارة تتصرف بما يحقق أهدافهم ومصالحهم، ومن الأمثلة الشائعة على ذلك تطبيق نظام رقابة داخلية وخارجية ، التأمين على ممتلكات المنشأة، وضع حدود قصوى للاتفاق ومراقبته في شكل موازنات ، ونتيجة لذلك سوف يترتب على المنشأة تكاليف الوكالة ويمكن حصرها فيما يلي :

- ✓ تكاليف من جانب الموكل لرقابة ومتابعة تصرفات وقرارات الوكيل.
- ✓ تكاليف من جانب الوكيل تتعلق برعايته لمصالح الموكل.
- ✓ تكاليف أخرى متمثلة في سلبات ناتجة عن قرارات مخالفة لوجهة نظر الموكل.
- ✓ و بناء على ما سبق يتضح أن تكاليف الوكالة تؤثر على مصالح كل من الوكيل والموكل، وإنه من مصلحة كل منهما ضغط هذه التكاليف عند حدها الأدنى، وإن الوسيلة التي تثبت فاعليتها في هذا المجال هي تقديم تقارير محاسبية وافية وصحيحة ومؤيدة بشهادة المراجع الخارجي.

و يتبين أن نظرية الوكالة تتطلب قيام الإدارة بواجباتها نحو إتباع أفضل السياسات المحاسبية الملائمة التي تؤدي إلي توفير تقارير دورية وافية عن أداء المنشأة، وتطور أعمالها ومدى كفاءتها وتكون الإدارة معتمدة من مراجع خارجي مستقل.

□ نظرية كفاءة السوق (Market efficiency) أن سوق الأوراق المالية يتميز بالقدرة على استيعاب المعلومات

المالية المتاحة من مصادرها المختلفة والاستفادة منها في تحويل أسعار الأسهم والسندات المتداولة، والافتراض الأساسي في هذه النظرية أن سوق الأوراق المالية يستجيب بسرعة وبدقة للمعلومات المتاحة، وتأتي هذه الاستجابة نتيجة وجود عدد من المستثمرين على وعي وإدراك كامل بدلالة الأرقام المحاسبية التي تظهرها القوائم المالية، وبالتالي إدراك أثر الطرق المحاسبية البديلة على هذه الأرقام. واستنادا إلي ما سبق فإن من أهم النتائج المحاسبية التي يترتب على نظرية كفاءة السوق أنه لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن استخدام طرق محاسبية بديلة، أو الناتجة عن التغير فيها خلال الفترات المحاسبية، وأن كل ما يحتاجه مستخدم القوائم المالية هو الإفصاح الكافي عن معالم السياسة المحاسبية المتبعة وأي تغيير قد يحدث فيها، ولتحقيق ذلك يجب أن تتاح للمنشآت الحرية الكافية لرسم وتحديد سياساتها المحاسبية التي تتلاءم مع ظروف المال وطبيعة النشاط. وبالتالي نستطيع أن نخلص أن التدخل الخارجي لتنظيم سياسة المحاسبية لن يضيف شيئا لكفاءة السوق، بل أنه سيكون على حساب مدي ملائمة المعلومات نتيجة فقدانها المرونة اللازمة في رسم سياساتها المحاسبية التي تناسبها. ومن ناحية أخرى فإن نظرية كفاءة السوق تلعب دورا بارزا في التأثير على توجيه وتخصيص الموارد على مجالات النشاط البديلة، فمن المعروف أن هناك ندرة نسبية في مقدار رأس المال الذي يقبل مخاطر الاستثمار، وبذلك نتوقع وجود تنافس بين المنشآت لجذب أكبر قدر ممكن من هذا المال، وإن ذلك لن يتحقق إلا إذا كان توفرت الثقة في المنشآت وفي تقاريرها المالية، الأمر الذي سيؤدي أيضا إلي تخفيض درجة المخاطرة ويدفع المستثمرين إلي قبول تخفيض المعدل الذي يطلبونه على استثماراتهم ، إضافة إلي ذلك فإن التنافس حول مصادر التمويل في سوق رأس المال سوف يمثل ضغطا على كافة المنشآت لإتباع سياسة محاسبية ملائمة وتوفير نظام تقارير واف حول

أداء المنشآت، لأن عدم توفر الإفصاح الكافي عن الأداء المالي سوف يفسر في هذه الحالة على أنه تستر عن المشاكل التي تعاني منها المنشأة مما يعجل بفشلها وخروجها من السوق، وهكذا يتبين أن الاعتبارات التنافسية في سوق رأس المال سوف تشكل ضغطاً لتحسين وتطوير نظم التقارير المالية، وبالتالي فإنه ليس هناك حاجة للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع.

توفير المعلومات بالاتفاق المباشر بحيث ينظر البعض إلى أن التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع لن يحل المشكلة لأنه يستحيل إعداد تقارير مالية تفي بكافة متطلبات مستخدمي القوائم المالية على اختلاف طوائفهم، وأن الحل العملي لهذه المشكلة لا يكمن في إصدار معايير منظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المجتمع، وإنما يمكن لأصحاب المصلحة الحصول على البيانات والمعلومات المحاسبية التي يرغبونها عن طريق الاتصال المباشر، ومن أمثلة ذلك ما تطلبه البنوك من معلومات بشكل خاص من المنشآت لأغراض منح الائتمان، كما أن تبادل المعلومات والنشرات المالية التي يتم تبادلها في الأسواق المالية هي مثال حي على تبادل المعلومات على أسس اقتصادية. وبناء على ما سبق فإن النظر إلى التقارير المالية من هذه الزاوية سوف يقلل من احتياجات المجتمع المالي إلى التدخل الرسمي لتنظيم السياسة المحاسبية.

➡ آراء المؤيدون للتدخل الخارجي لتنظيم السياسة المحاسبية:

يتم التنظيم المحاسبي للسياسات المحاسبية عن طريق التدخل الرسمي بغرض تحديد المعالم الرئيسية التي يتعين مراعاتها من قبل المنشآت عند تحديد سياساتها المحاسبية، فتتنظيم السياسة المحاسبية هو نوع من التدخل الخارجي بالنسبة لإدارة المنشآت لضمان حد أدنى من التوحيد للممارسات المحاسبية على مستوى المجتمع بهدف زيادة منفعة المعلومات المحاسبية في مجالات التطبيق المختلفة، لذلك فإنه يلزم مراعاة خاصيتين أساسيتين هما خاصية الملاءمة وخاصية الثقة.

- ❑ خاصية الملاءمة : بمعنى أن تكون المعلومات قادرة على التأثير في عملية اتخاذ القرار بجانب أن تكون ذات قدرة تنبؤية يمكن الاستفادة منها في اتخاذ القرار.
- ❑ خاصية الثقة :بمعني إمكانية الاعتماد على المعلومات المحاسبية في التعبير بصدق عن حقيقة الأحداث والعمليات مع التحقق منها بأدلة إثبات موضوعية.

ويعتمد أنصار التنظيم المحاسبي للسياسة المحاسبية على الحجج الآتية :

- ظاهرة الملكية الغائبة : نظرا لانفصال الملكية عن الإدارة في معظم التنظيمات الاقتصادية المعاصرة فإنه من المتوقع أن تأتي عملية اختيار السياسة المحاسبية متأثرة بالأهداف الذاتية للإدارة حتى لو كان ذلك على حساب صدق التعبير عن نتائج الأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية، وفيما يلي بعض الوسائل الشائعة التي يمكن أن تمارسها الإدارة للتحكم في نوعية وكمية المعلومات:
- ✓ **التأثير على قائمة الدخل:** حيث تستطيع الإدارة التأثير على أرقام الدخل من خلال بعض الممارسات المحاسبية لتحقيق أهداف كثيرة مثل التأثير على الضرائب، اكتساب ثقة المساهمين، الأمر الذي قد ينطوي على نوع من طمس الحقائق أو إخفائها عن أصحاب الشأن.
- ✓ **التأثير على المركز المالي :** قد تلجأ الإدارة إلى اتخاذ قرارات للتأثير على عناصر المركز المالي كأن تعتمد إلى سداد قدر كبير من الخصوم المتداولة عند نهاية السنة المالية وذلك بغرض التأثير على رأس المال العامل، أو تأجيل إجراء توسعات أو عدم استبدال أصول في الوقت المناسب حتى تتجنب تأثير ذلك على الربحية، أو القيام بتدبير مصادر تمويل من خارج الميزانية كما في حالة تأجير الأصول الثابتة بدلا من شرائها، أو القيام بعملية بيع صورية لجزء كبير من المخزون مع الاتفاق على إعادة شرائه، كما قد تلجأ الإدارة إلى تغيير السياسة المحاسبية بمجرد الرغبة في إظهار المركز المالي في صورة مختلفة عما كانت عليه سواء سلبا أو إيجابا.
- ✓ **تكوين الاحتياطات السرية :** ويتم ذلك عن طريق إتباع أنماط معينة في توزيع التكاليف والإيرادات بين الفترات المحاسبية المتعاقبة، ومثال ذلك المغالاة في احتساب أعباء الإهلاك، التخفيض المتعمد في قيمة بعض الأصول، تأخير الاعتراف بالإيرادات، وهذه الاحتياطات غالبا ما تلجأ إليها الإدارة في مجال تحسين الربحية أو تقليل الخسائر أو إجراء توزيعات على المساهمين وصرف مكافآت للفريق الإداري لا تستند على نتائج أعمال فعلية.

➡ **احتمال فشل السوق :** سبق أن أوردنا أن تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع على أساس كفاءة السوق و التي تتحقق بصورة تلقائية دون ما حاجة غلي أي تدخل خارجي، إلا أن البعض يرى أن هناك اعتبارات كثيرة تؤدي إلى فشل السوق في تحقيق هذا الهدف وهي:

□ **المنشأة هي منتج محتكر للمعلومات المحاسبية :** يري أصحاب هذا الرأي أن المنشأة في الواقع العملي تستطيع أن تحتكر المعلومات المحاسبية التي تقدمها سواء من حيث كمية هذه المعلومات أو نوعيتها أو في شكل الإفصاح الذي تقدمه حول تلك المعلومات، كما أن حصول بعض الأطراف على المعلومات الإضافية التي يحتاجونها عن طريق الاتصال أو التعاقد المباشر لا يعتبر أمرا هينا أو يسيرا في جميع الأحوال، ومن ناحية أخرى أن اللجوء إلي الطرق الخاصة أو الجانبية للحصول على المعلومات اللازمة بغرض تحقيق سبق في الاستفادة من هذه المعلومات يمثل أحد صور السوق السوداء التي تعكس فشل أو عدم كفاءة سوق المعلومات المحاسبية، إن مثل هذه الأوضاع تؤدي إلي القول بأن كفاءة السوق ما هي إلا أمر افتراضي وليس عملي .

□ **انخفاض مستوى التقارير المحاسبية:** يدافع أصحاب هذا الرأي عن الحاجة إلي التدخل الرسمي لضمان الإفصاح الكافي بصورة رسمية من خلال وجود وتطبيق معايير تحدد كمية ونوعية وضوابط هذا الإفصاح في التقارير المالية، فقد يتحقق الإفصاح الطوعي من قبل المنشأة ولكن التنظيم المحاسبي يهدف إلى أكثر مما قد تفصح عنه المنشأة تطوعيا من حيث نوعية المعلومات المطلوب الإفصاح عنها. إن الرأي الذي يناهز بعدم التنظيم يفترض وجود إطار فكري متماسك للمحاسبة، في حين أن الوضع الحالي للمحاسبة يعاني من نواحي قصور كثيرة قد تفسح المجال للإدارة لإخفاء بعض التناقضات التي ربما تكون موجودة في عقد الوكالة، وهذا مؤداه انخفاض مستوى التقارير المالية وفقدان الثقة في المعلومات المحاسبية مما يترتب عليه فشل السوق في تحقيق التوازن.

□ **المعلومات المحاسبية لها خاصية السلع العامة:** هناك سبب آخر يؤدي إلي فشل القوي التنافسية في السوق مما يضعف من كفاءته هو خاصية المعلومات المحاسبية التي يمكن تشبيهها بالسلعة العامة، فالسلعة العامة هي السلعة التي إذا تم توفيرها (إنتاجها) فإن استفادة البعض منها لا يؤثر على فرص استفادة الآخرين من نفس السلعة، ومن أمثلة هذه السلعة البرامج التلفزيونية، والإذاعية، والمجلات والجرائد، حيث أن استفادة البعض منها لا يمنع نقلها أو تحويلها للآخرين للاستفادة منها، فالخاصية المميزة لهذه السلع هي وجود ما يسمى بحقوق الملكية المتساهلة لمنتجي هذه السلع في مواجهة المستهلكين وذلك على عكس منتجي السلع العادية، ويعتبر أصحاب هذا الرأي المعلومات المحاسبية من قبيل السلع العامة، حيث يمكن لأي شخص صاحب مصلحة الاستفادة من هذه المعلومات ونقلها للآخرين دون قيد، مما يعني فشل قوي السوق في تحقيق التوازن، وبالتالي فهناك حاجة إلي وجود تنظيم حماسي لتنظيم عملية الإفصاح ويحدد كميته ونوعيته.

□ **الأهداف الاجتماعية:** يذكر أصحاب هذا الرأي أن تحقيق الأهداف الاجتماعية التي تخدم المجتمع ككل يتطلب وجود تنظيم محاسبي يستطيع أن يحقق التوازن من وجهة نظر كافة المتعاملين المجتمع معا وليس توازنا من وجهة نظر معينة يسعى إليها المستثمرين، فقد يتحقق التوازن بما لا يخدم الصالح العام ولا القيم الاجتماعية السائدة، من ناحية أخرى فقد يؤدي غياب التنظيم للسياسة المحاسبية إلي عدم عدالة الإفصاح المحاسبي وبالتالي افتقار السوق إلى ما يعرف بتمائل المعلومات، لأن غياب هذه العدالة يؤدي إلي استفادة البعض دون البعض الآخر.

مما سبق يتبين أن تنظيم السياسة المحاسبية سوف يؤدي إلي الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي وبما يحقق عائدا اجتماعيا صافيا. إن تنظيم السياسة المحاسبية يتطلب منا مواجهة معضلتين أساسيتين هما:

- احتمال إصدار معايير تؤدي إلي المبالغة في إنتاج معلومات محاسبية بأكثر من الاحتياجات الفعلية، وذلك لعدم إمكانية تحديد حجم الطلب الحقيقي على هذه المعلومات.
- احتمال استفادة بعض فئات المجتمع على حساب البعض الآخر، وذلك لعدم تحميل كل منتفع بالتكلفة الفعلية التي يستخدمها.

كما وان تنظيم السياسة المحاسبية له بعد آخر على مستوى المجتمع يتعلق بالآثار الاقتصادية التي يمكن أن تخلفها، وقد سبق الإشارة إلي أن تنظيم السياسة يؤدي إلي حسن توزيع وإدارة الموارد الاقتصادية للمجتمع، إلا أنه يلزم أيضا دراسة البعد الاقتصادي المناوئ الذي يمكن أن يحدث نتيجة اندفاع المنشآت إلي هذا السلوك المناوئ كرد فعل عندما يتم وضع معيار معين، فمثلا قد يستوجب أحد المعايير المنظمة للمهنة معالجة بعض أوجه الإنفاق على أنه مصروف إيرادي بينما طبيعة المصروف تسمح بمعالجته على أنه مصروف إيرادي مؤجل أو مصروف رأسمالي في حالات معينة، والمثال الشائع على ذلك هو معالجة تكاليف البحث والتطوير واستكشاف الموارد الطبيعية، فمن الواضح أن معالجة هذه النفقات على أنها نفقات إيرادية سوف يترتب عليه تحميل الفترة المحاسبية التي تم فيها الإنفاق بقدر كبير من التكاليف، الأمر الذي يظهر المنشآت بشكل غير ناجح، وهو ما قد يدفع إدارتها إلي الحد من تلك الأنشطة التطويرية أو تأجيلها بقدر الإمكان. وبالإضافة إلي ما سبق هناك أيضا أبعاد أخرى للتنظيم المحاسبي غير الأبعاد الاقتصادية هي أبعاد تتعلق بالأطراف التي تتأثر بعملية التنظيم المحاسبي وهما :

- المنشأة ممثلة في إدارتها حيث يقع عليها مسؤولية إعداد وتوصيل التقارير المالية.
- المراجع الخارجية (مهنة المحاسبة والمراجعة) حيث تقع مسؤولية التحقق من مدي اتفاق التقارير المالية مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.
- المستخدمون الخارجيين للتقارير المالية (المستثمرين، المحللين الماليين، الموردين، العملاء، الحكومة، المجتمع ككل) باعتبار أن قراراتهم تعتمد كثيرا على المعلومات التي تشملها هذه التقارير. وغالبا ما تتعارض اهتمامات هذه المجموعات كما يتبين مما يلي :
- **اهتمامات الإدارة:** وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في اعتبارات تتعلق باقتصاديات إنتاج المعلومات وأثر الإفصاح على مصالح الإدارة وعلى وضع المنشأة التنافسي في السوق ، لذلك نتوقع أن تعارض إدارة المنشأة أي معايير محاسبية من شأنها إضافة أعباء كبيرة في عملية إنتاج وتوزيع المعلومات ، ولكن ذلك قد يلقي ترحيبا من قبل إدارة المنشأة إذا كانت تلك المعايير ستؤدي إلي إظهار نتائج الأعمال بصورة أفضل.
- **اهتمامات مهنة المحاسبة والمراجعة:** تتمثل دائرة هذه الاهتمامات في توقع معارضة منفذي المهنة لأي معايير من شأنها إلقاء مسؤوليات جديدة على المراجع الخارجية وبصفة خاصة تلك المعايير التي تتطلب مراجعة عمليات وأنشطة غير تقليدية، ومن الأمثلة الشائعة للمعايير التي قد لا تلقي تأييدا من مهنة المحاسبة والمراجعة نجدها في المعايير التي تتطلب الإفصاح عن تقديرات الموازنة وخطط الإدارة المستقبلية، ولا شك أن تطبيق مثل هذه المعايير سوف يترتب عليها الإفصاح عن معلومات يصعب إقامة الدليل الموضوعي لتوثيق هذه المعلومات، كما أنها تؤدي إلى اتساع نطاق مسؤولية المراجع الخارجي، وبالتالي تعرضه لمخاطر مهنية أكثر ولمساءلة أكثر من قبل مستخدمي التقارير المالية.
- **اهتمامات مستخدمي القوائم والتقارير المالية:** وتتمثل دائرة هذه الاهتمامات في مطالباتها بالتوسع في الإفصاح بقدر الإمكان، وذلك حتى يمكن تغطية كافة الاحتياجات، خاصة أن مستخدمي هذه التقارير لا يتحملون بصورة مباشرة تكاليف هذا الإفصاح المتزايد. وبناء على ما سبق نجد أنه على الجهاز المسئول عن وضع وتنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع أن لا يتأثر بالمصالح الذاتية لأي من الفئات الثلاثة دون مراعاة لمصالح جميع الفئات معا، أي بمعنى عدم تغليب وجهة نظر معينة وباستمرار على حساب وجهات النظر الأخرى.

📌 معايير التطبيق العملي:

يتبين مما سبق أهمية تنظيم السياسة المحاسبية على مستوي المجتمع، من خلال إصدار معايير التطبيق العملي الملائمة، هذه المعايير يجب أن تكون متسقة مع الإطار النظري، فلا بد من بذل كل عناية ممكنة في عملية الانتقال من النظرية إلي التطبيق من حيث مراعاة الاعتبارات البيئية والأعراف والاصطلاحات المحاسبية السائدة وفقا لمنهج مدروس يراعي اعتبارات الفكر ومقتضيات الممارسة العملية.

✓ **الخصائص الفكرية والعملية للمعايير:** لا تعد النظرية هدفا في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق العملي، وهو ما ينطبق تماما على نظرية المحاسبة، فالمبادئ العلمية تمثل قمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث والعمليات. وفي المحاسبة تعتبر الخطوة التي تلي التوصل إلي المبادئ هي ترجمة هذه المبادئ إلي معايير للتطبيق العملي، وهذه المعايير تمثل نماذج أو مستويات للأداء المحاسبي، وأنها ليست لمجرد الاسترشاد العام، وإنما هي تعبير عن موقف رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق المبادئ، الأمر الذي يجب أن تأتي كترجمة واعية لهذه المبادئ وبعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية لها. وتعتبر المبادئ العلمية هي مرحلة النضوج الفكري، وفي المحاسبة وعلى الرغم من تواجد مجموعة من الفرضيات والمبادئ المتعارف عليها، إلا أنه ليس هناك اتفاق تام حول مجموعة الفرضيات والمبادئ العلمية الأساسية، وإن المحاسبة لا زالت في مرحلة تكوين وتحديد ذلك الجزء من الفكر المحاسبي الذي يشمل الأهداف والمفاهيم الأساسية وهو ما يعرف بالإطار المفاهيمي للمحاسبة. وآيا كانت مرحلة التطور الفكري للمحاسبة، فإن الأمر يتطلب ترجمة هذه المرحلة أولا بأول في صورة معايير للتطبيق العملي، أي أنه لا يمكن الانتظار حتى يتم البناء الكامل للنظرية المحاسبية، ثم نبدأ بعد ذلك في وضع المعايير المنظمة للتطبيق العملي، وذلك لأن عملية البناء الفكري هي عملية مستمرة وتستغرق وقتا طويلا، فالمعايير هي ترجمة مدروسة لمستوي الفكر المتاح والمتمثل في مجموعة المبادئ والأهداف والمفاهيم والفرضيات، والأمثلة التالية توضح كيفية الانتقال من النظري إلي المعايير. أي من المستوي الفكري (النظري) إلي المعيار (التطبيق العملي).

- مفهوم الأصول
- معيار المحاسبة عن العقود الإيجارية طويلة الأجل
- فرض الوحدة المحاسبية (الاقتصادية)
- معيار القوائم المالية الموحدة.

- مبدأ تحقق الإيراد
- معيار المحاسبة عن عقود المقاولات طويلة الأجل
- هدف ترشيد عملية اتخاذ القرار
- معيار الإفصاح عن أجزاء من نشاط المنشأة مثلا " خطوط الإنتاج الرئيسية

إن الربط بين المعايير والنظرية هو أمر ضروري حتى تتحقق خاصية الاتساق المنطقي سواء بين المعايير نفسها وبين الفكر المحاسبي الذي يحكم عملية تطبيقها، كما يتعين أن تكون هذه المعايير ملائمة للظروف البيئية المحيطة (واقع التطبيق العملي)، ومن الجدير بالملاحظة هنا أنه نظرا لتغير الظروف البيئية من وقت لآخر، فليس من المتوقع أن تتسم المعايير بصفة الثبات وعمومية الاستخدام، مما يجعلها أقل ثباتا من المبادئ، ويذهب البعض إلى أبعد من ذلك فقد نجد معايير للتطبيق في المشروعات التي تهدف إلى تحقيق الربح وأخرى للمشروعات غير الهادفة إلى ذلك، ولعل أبرز مثال على أثر الاعتبارات البيئية ما نجده في معايير المحاسبة عن ضرائب الدخل، والمعايير الخاصة بمشروعات القطاع العام. بالإضافة إلى ما سبق هناك اعتبارات فنية قد يكون لها تأثير على المعايير المحاسبية، على الرغم من عدم وجود أساس فكري أو مبرر بيئي، وإنما هي مجرد اصطلاح أو تقليد محاسبي مثل (تحديد الجانب الذي تثبت فيه العناصر المدينة، والدائنة، اختيار طرق الإهلاك، وطرق تسعير المنصرف من المخزون)، فإن هذه الطرق لا يمكن حسم الخلاف بشأنها استنادا إلى أسلوب البحث العلمي، وإنما تستوجب التدخل الرسمي من قبل الجهات المعنية. و لعل مثال معالجة المنح الحكومية أكبر دليل يوضح لنا الأثر المحاسبي كمصدر من مصادر المعايير المحاسبية، فمن المعروف أن المنح الحكومية التي تعطي للوحدات لأجل تشجيع الاستثمار في الأصول الثابتة يمكن معالجتها بأحدي الطريقتين:

- جعل حساب الأصول مدينا بقيمة الإعانة وبالتالي تخفيض قيمته الدفترية.
- تكوين احتياطي رأسمالي بقيمة الإعانة، وتحويله إلى إيرادات دورية على مدي العمر الإنتاجي للأصل.

ويقدم أنصار كل طريقة حججا كثيرة لتأييد موقفهم، فالأصل موجود بصرف النظر عن مصدر تمويله مما لا يدعو إلى تخفيض قيمته بمقدار الإعانة، ومن ناحية أخرى يري البعض أن الإعانة لا ينطبق عليها مفهوم الإيراد الحقيقي لأنه لم يتم الحصول عليه مقابل نشاط حقيقي للمنشأة، وعلى الرغم من الاختلاف في الطريقتين إلا أن كل منهما لها نفس التأثير على نتائج الأعمال.

فيناء على ما سبق يمكن أن نستخلص أن المعايير المحاسبية يتم بناؤها وتطويرها اعتمادا على ثلاثة مصادر رئيسية وهي النظرية – البيئة – العرف. هذا وتمثل النظرية المصدر الأساس والدائم لمهمة بناء المعايير، أما العوامل البيئية فهي التي تعطي المعايير الصبغة العملية لتكون ملائمة للظروف والاعتبارات المكانية والزمنية، أما العرف فله تأثير بالنسبة لنوع معين من المعايير وهو ما يعرف بالمعايير الإجرائية وهي المعايير المتعلقة بضبط النواحي الفنية لعملية تشغيل البيانات وعرض المعلومات.

🔗 تجربة تنظيم عملية وضع وإصدار المعايير : للجانب التنظيمي المتعلق بوضع وإصدار المعايير ثلاثة أبعاد هي :

- تشكيل الجهاز الذي يتولى مهمة بناء وإصدار المعايير.
- أسلوب العمل أو المراحل التي يمر بها كل معيار قبل إصداره.
- المنهج المتبع في بناء المعايير.

و لشرح هذه الأبعاد نتعرض للتجربة الأمريكية باعتبارها عملا رائدا في هذا المجال بحيث قبل عام 1930 كانت المحاسبة غير خاضعة لأي صورة من صور التنظيم المهني، وكانت السياسة المحاسبية سرا من أسرار الوحدة المحاسبية، وكانت التقارير المحاسبية غير قابلة للمقارنة، ونتيجة لهذه الفوضى في الممارسات المحاسبية وما صاحبها من انهيار سوق الأوراق المالية، طالبت (SEC : Exchange Commission Securities) هيئة تداول الأوراق المالية بالعمل على تطوير مبادئ ومعايير لمهنة المحاسبة وإصدار بيان رسمي ملزم لكافة الوحدات المحاسبية، وفي حالة فشل المهنة فإن هذه الهيئة سوف تتدخل لتفرض ما تراه مناسبا من مبادئ ومعايير. ففي عام 1933 قام مجمع المحاسبين الأمريكي (AICPA) بتكوين لجنة للإجراءات المحاسبية حيث تمكنت من إصدار 42 نشرة جاءت جميعها معبرة عن رأي اللجنة في معالجة المشاكل المحاسبية التي تم دراستها. فخلال الفترة من عام 1953 إلى 1959 أصدرت اللجنة 8 نشرات أخرى ليصبح مجموع ما قامت بإصداره نحو 50 نشرة، ورغم هذا العمل فقد وجهت إليها انتقادات كثيرة أهمها عدم الاعتماد على منهج شامل ومتكامل في وضع وتحديد المعايير فالأسلوب الذي كان متبعا هو عبارة عن مجرد مواجهة للمشاكل التي تثار أولا بأول دون وجود تصور كامل للمشاكل المحاسبية التي يتعين دراستها.

نتيجة لذلك قام المجمع الأمريكي بإيقاف عمل اللجنة وأنشأ محلها (ABP :Accounting Principle Beard) مجلس المبادئ المحاسبين، و الذي يهدف للتوصل إلى مجموعة الفرضيات والمبادئ المحاسبية اعتمادا على أسلوب البحث العلمي وبصفة خاصة الأسلوب الاستنباطي، وقد قام المجلس بإصدار مجموعة كبيرة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي كان

أهمها الدراسة رقم (1) عن الفرضيات الأساسية في المحاسبة، الدراسة رقم (3) عن المبادئ المحاسبية، كما أصدر المجلس (31) رأيا حول المشكلات المحاسبية المختلفة.

ورغم ذلك لم يسلم المجلس المذكور من الانتقاد فوجه إلي أسلوب عمله هجوما لاذعا واتهم أنه لم يخرج في جوهره عن أسلوب إطفاء الحرائق بسبب خضوعه لضغوط خارجية من قبل مكاتب المحاسبة الأساسية في الولايات المتحدة، ومن قبل هيئة تداول الأوراق المالية كما أن توصياته لم تكن تعرض للمناقشة بشكل كاف قبل إصدارها. وفي عام 1973 أنشأ مجمع (Financial Accounting Standards Board: FASB) مجلس معايير المحاسبة المالية يهتم من خلال تنظيمه عن الأبعاد الثلاثة المذكورة سابقا وهي التشكيل، أسلوب العمل و المنهج. ومن حيث تشكيلته يضم المجلس ست تنظيمات هي :

- جمعية المحاسبين الأمريكيين (American Accounting Association: AAA).
- مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي American Accountants Institute Of Certified Public Accountants (AICPA).
- اتحاد المحللين الماليين (Financial Analyze Foundation: FAF).
- معهد المديرون الماليين (Financial Executive Institute : FA).
- الجمعية الوطنية للمحاسبين (National Association Accounting) (NAA ;).
- جمعية الأوراق المالية (Securities Industry Association : SIA).

وتحدد المهمة الرئيسية للجمعية التأسيسية المنبثقة من التنظيم في تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة المالية وعددهم سبعة أعضاء، أربعة منهم محاسبين قانونيين، وثلاثة من ذوي الخبرة في شؤون المحاسبة والتمويل، ويعتمد المجلس على لجنة استشارية مكونة من ثلاثين عضوا يتم تعيينهم وتمويلهم من قبل الجمعية التأسيسية ، وأما عن أسلوب العمل المتبع فيتكون من ثلاثة خطوات :

- تعيين فريق عمل بحثي لكل مشروع مقترح بناء على توصيات اللجنة الاستشارية، ويقوم هذا الفريق بإعداد مذكرة مناقشة تتناول الموضوعات والقضايا المتعلقة بالمعيار المقترح والبدائل الممكنة وتوزع هذه المذكرة على أكبر عدد ممكن من الأطراف المعنية الداخلة ضمن القاعدة الأساسية لغرض إبداء الرأي بوجهة نظرها حول المذكرة،
- عقد جلسة استماع لمناقشة الردود حيث يتم في ضوءها استبعاد المشروع أو إعداد مسودة أولية لمشروع المعيار المقترح ويتم توزيعه على الأطراف المعنية لإبداء الرأي بشأنه.
- بناء على الردود الكتابية التي ترد إلي المجلس يتم إدخال التعديلات اللازمة على المسودة الأولية للمعيار ويطبق بشأنها الإجراءات السابقة، ثم يجري التصويت على الصياغة النهائية للموافقة.

ويلاحظ على أسلوب العمل السابق توفير الضوابط اللازمة لتحقيق استقلالية مجلس المعايير وحمايته من الوقوع تحت تأثير جماعات الضغط والسيطرة من قبل مكاتب المحاسبة كما يتم إشراك كافة الأطراف المعنية بعملية التنظيم المحاسبي، ومما لا شك فيه أن هذا الأسلوب سيؤدي إلي بذل العناية المهنية الواجبة مما يجعلها تكتسب صفة الواقعية والصفة الشرعية ثم القبول العام . وحول ما سبق فمن الواضح أن غياب النظرية المحاسبية كان أمرا واضحا عند صدور التكاليف لمجلس معايير المحاسبة فبدلا من تكليفه بمهمة تحديد الفرضيات والمبادئ العلمية نجد أن المهمة الرئيسية التي وكلت للمجلس كانت ذات شقين:

- تكوين الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة
- إصدار معايير التطبيق العملي

وقد أصدر المجلس العديد من التقارير المتعلقة بالإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة والمعايير المتعلقة بالتطبيق العملي. وفيما يتعلق النقطة الخاصة بالمنهج الذي ابتعه المجلس في أدائه للمهام المكلف بها فإنه يلاحظ إتباعه للمنهج الاستنباطي للوصول إلي الإطار المفاهيمي للنظرية، في حين نجد أن إصدار المعايير قد غلبت عليه الصيغة الاستقرائية حيث تم استخدام المنهجين كما يلي :

- **المنهج الاستقرائي حيث يقوم فريق العمل بالآتي:**
 - ✓ تحديد الموضوعات التي يلزم إعداد المعايير بشأنها.
 - ✓ استقرار الممارسات التي تستخدم في التطبيق العملي.
 - ✓ دراسة وتقييم هذه الممارسات لتحديد أفضلها.
- **المنهج الاستنباطي : حيث يقوم فريق العمل بالمهام الآتية :**
 - ✓ تحديد أهداف التقارير المالية.

- ✓ تحديد قواعد الاستنتاج التي سوف تستخدم.
- ✓ تحديد الموضوعات المراد دراستها.
- ✓ تطبيق قواعد الاستنتاج للوصول إلي المعايير التي تتسق مع الأهداف.

ت. توحيد التطبيقات العملية

يتبين لنا عن ما سبق أن الغرض من تنظيم السياسة المحاسبية هو تحقيق حد أدنى من التوحيد في مجال التطبيق العملي بهدف زيادة إمكانية الاعتماد على الأرقام المحاسبية في عقد المقارنات الزمانية والمكانية وزيادة فاعلية تلك التقارير في تقييم اتخاذ القرارات ويجب أن يكون معلوماً أن هناك فرقا بين التوحيد والثبات فليس المقصود بالتوحيد أن يكون هناك ثبات مطلق في المعالجات المحاسبية لنفس الأحداث والظروف دون مراعاة لأثر تلك الاختلافات.

إن عدم مراعاة اختلاف الظروف والأوضاع يجعل الأرقام المحاسبية غير قابلة للمقارنة مما يفقدها أحد الخصائص الأساسية الهامة في مجال اتخاذ القرارات وعليه فإن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة قد يتطلب منا معالجات محاسبية مختلفة لنفس الحدث أو العملية تبعاً لاختلاف الظروف والأوضاع المحيطة.

✓ **مفاهيم التوحيد في مجال المحاسبة:** إن المفهوم العلمي للتوحيد في مجال المحاسبة يتطلب منا تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة كما يتطلب تحديد أثر اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، فقد تكون الأحداث والعمليات من النوع البسيط أو المركب، ويقصد بالأحداث والعمليات البسيطة هي تلك التي لا يترتب عليها آثار اقتصادية مختلفة باختلاف الظروف والأوضاع المحيطة وأن هذه الاختلافات ليست ذات أهمية نسبية تذكر، وعلى ذلك يمكن معالجة الأحداث والعمليات البسيطة على أساس موحد في حالة اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، ومن أمثلة ذلك: عمليات الشراء والبيع الآجل النقدي، سداد الديون وتحصيل الذمم، الإقراض والاقتراض، وغير ذلك من عمليات التبادل العادية التي لا يترتب عليها نتائج اقتصادية متعددة، ومؤدي ذلك أن تكون المعالجات المحاسبية للعمليات والأحداث المتشابهة والبسيطة على أساس موحد بصرف النظر من اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أي أن التطبيق العملي لهذه العمليات يكون مباشراً ولا يحتاج إلي اجتهاد أو تفسير ولعل ذلك ما يفسر لنا لجوء العديد من الدول إلي تطبيق هذا المفهوم على نطاق شامل بحيث يغطي كافة الوحدات التي تنتمي لقطاع معين وذلك كما هو النظام المحاسبي في الوحدات الإدارية الحكومية والنظام المحاسبي الموحد في العديد من الدول، أما العمليات والأحداث المركبة فهي التي تختلف أثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة مما تستوجب معالجات محاسبية مختلفة أي أن التوحيد المحاسبي لهذا النوع من العمليات لا يمكن أن يكون مطلقاً فعند معالجة العمليات والأحداث المركبة يتعين على المحاسب دراسة ظروف الحال وتحديد المعالجة المحاسبية الملائمة وفيما يلي أمثلة لهذه العمليات:

- استهلاك الأصول الثابتة: من المعلوم أن احتساب وتحديد طريقة استهلاك الأصول الثابتة يخضع لعدة عوامل أهمها نمط وكثافة استخدام الوحدة المحاسبية لهذه الأصول ، سياسة الوحدة بالنسبة لأعمال الصيانة والتجديدات ، فلو كان في نية الإدارة مثلاً الاستخدام المكثف لهذه الأصول فإن استخدام طريقة الاستهلاك المعجل يكون مناسباً.
- نشاط البحث والتطوير: إن دراسة ظروف الحال بالنسبة لنشاط البحث والتطوير قد يسفر عن اتباع إحدى البدائل المحاسبية كمعالجتها على أنها خسائر في حالة خلوها من أي منافع حالية أو مستقبلية، وكمعالجتها كنفقات إدارية إذا اقتصر منافعها على الفترة الحالية، وكمعالجتها كنفقات رأسمالية إذا تضمنت منافع متوقعة مستقبلية.
- الاستثمار في الأوراق المالية: تتعدد المعالجات المحاسبية مع تعدد الظروف المحيطة فالاستثمارات المؤقتة تقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل وهي الاستثمارات التي تقل نسبتها عن 20% من رأس مال الشركة المستثمر فيها والقابلة للتداول، وأن الإدارة قد قامت بشرائها بقصد بيعها في الأجل القصير.
- أما الاستثمارات الدائمة فهي الاستثمارات التي لا تنوي الإدارة إعادة بيعها في الأجل القصير وإذا كان حجمها أقل من 20% فتقوم على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل، أما إذا بلغت 20% ولا تزيد عن 50% فتقوم على أساس حقوق الملكية أما إذا زادت عن 50% فتقوم أيضاً على أساس حقوق الملكية، إلا في حالة واحدة وهي حالة كون الشركة التابعة داخلة ضمن القوائم المالية الموحدة للمجموعة حيث يكون في هذه الحالة الوحدة المحاسبية حرة الاختيار بين طريقة التكلفة أو حقوق الملكية كأساس للإثبات في الدفاتر والإفصاح في القوائم المالية، أي أن الاختيار في حالة الاستثمار بأكثر من 50% مشروط بأن تصدر الشركة المستثمرة (الأم) قوائم مالية موحدة، وفي حالة عدم إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة الأم والشركات

التابعة لها فإنه يجب في هذه الحالة أن يتم تقويم الاستثمارات الدائمة التي تزيد عن 50% وفقا لطريقة حقوق الملكية.

- عقود الإيجار طويلة الأجل: وهي العقود التي تستخدم حاليا كبديل لشراء وتملك الأصول الإنتاجية وهي عبارة عن اتفاق بين مؤجر ومستأجر، يمنح بموجب المؤجر حق استخدام الأصل للمستأجر مقابل مبلغ نقدي يدفع دوريا خلال فترة معينة. و تعد هذه العقود في جوهرها عملية تمويل رأسمالية يمنحها المؤجر إلي المستأجر وبالتالي فإن المعالجة المحاسبية لهذه العقود أن يتم سملتها كأصل وقرض طويل الأجل في دفاتر المستأجر، وأن يقوم المؤجر في نفس الوقت بإزالة تكلفة الأصل من قائمة مركزه المالي، ويوجد حالات كثيرة تختلط فيها عقود الإيجار التشغيلية مع عقود الإجارة الرأسمالية وبالتالي هناك حاجة إلي تحديد الظروف والأوضاع التي تساعد في تحديد طبيعة عقد الإجارة لغرض تحديد المعالجة المحاسبية المناسبة سواء كانت إيرادية أو رأسمالية. و طبقا للمعيار رقم (13) الصادر عن مجلس المعايير المحاسبية الأمريكي يجب أن يتوفر شرط واحد على الأقل من الشروط التالية حتى يستطيع المستأجر القيام برسملة الأقساط المتفق عليها خلال العقد باعتباره عقدا رأسماليا :
 - ✓ أن ينص العقد على نقل ملكية الأصل إلي المستأجر بعد فترة.
 - ✓ أن يمنح العقد للمستأجر حق شراء الأصل بسعر تحفيزي.
 - ✓ أن تساوي فترة العقد 75% أو أكثر من العمر الإنتاجي للأصل.
 - ✓ أن تكون القيمة الحالية للحد الأدنى من مدفوعات العقد مساوية لـ 90% أو أكثر من القيمة السوقية للأصل.

مما سبق نجد أن الأحداث والعمليات المركبة لا يناسبها المفهوم المطلق للتوحيد المحاسبي، فالتوحيد المحاسبي مشروط بتوافر ظروف ملائمة ومناسبة وهذا يستلزم دائما توصيف الظروف والأوضاع الملائمة لكل معالجة محاسبية. ويعتمد تحديد الظروف على عناصر ببنية بعيدة عن سيطرة الإدارة تركز على قاعدتين رئيسيتين هما:

- ✓ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبية تزيد تكاليفها عن الفوائد المتوقعة.
- ✓ ألا يترتب على مراعاة هذه الظروف اختيار طريقة محاسبة ينتج عنها معلومات محاسبة على درجة منخفضة من إمكانية التخفيض أو التثبيت.

✓ الأثر المقارن لمفاهيم التوحيد:

طبقا لما سبق فإن هناك مفهومين للتوحيد:

- مفهوم مطلق وهو مفهوم لا يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجة المحاسبية.
- توحيد مقيد وهو مفهوم يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند وصيف المعالجة المحاسبية الواجب اتباعها أي أنه طبقا لهذا المفهوم تختلف المعالجات المحاسبية مع أي اختلاف جوهري في ظروف الحال.

ومن الجدير بالدراسة مقارنة أثر كل من هذين المفهومين في المجالات التالية:

- أسس القياس والتقويم.
- احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
- جودة المعلومات المحاسبية.
- وظيفة ومسئولية المراجع.
- فرض كفاءة الأسواق المالية.
- الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة.

فيما يتعلق بأسس القياس والتقويم، فإن المعالجة المحاسبية التي تقوم على أساس القيمة الجارية تتلاءم مع مفهوم التوحيد المقيد، في حين أن أساس التكلفة التاريخية يتلاءم مع مفهوم التوحيد المطلق، لأن تطبيق أساس القيمة الجارية يتطلب دراسة الظروف المحيطة باقتناء الأصول وكيفية استخدامها، أما فيما يتعلق باحتياجات مستخدمي القوائم المالية، نجد أن احتياجات هؤلاء المستخدمين متنوعة ولا توجد أرضية مشتركة تجمع كل الفئات والطوائف، مما يستدعي في ظل هذه الظروف تطبيق منهج التوحيد المطلق، وعلى العكس من ذلك فهناك فريق آخر ينادي بإمكانية تحديد احتياجات رئيسية مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، مما يلزم استخدام التوحيد المقيد لمقابلة هذه الاحتياجات.

أما بالنسبة لجودة المعلومات المحاسبية والمتمثلة بصفة خاصة بمدى الصدق في التعبير عن الظواهر الاقتصادية وقابلية المعلومات للتحقق والإثبات، فالتوحيد المطلق يحقق لنا خاصية القدرة على التحقق أو التثبيت من سلامة المعلومات

المحاسبية، في حين أن التوحيد المقيد يحقق لنا خاصية الصدق في تمثيل الحقائق الاقتصادية، أي أن التوحيد المطلق سوف يترتب عليه استبعاد مجالات الاجتهاد والتقدير الشخصي مما ينتج عنه معلومات محاسبية أكثر فائدة في مجال تحديد المسؤولية التاريخية لإدارة المنشأة تجاه المحافظة على الموارد الاقتصادية الموكلة إليها، وفي المقابل فإن التوحيد المقيد يتلاءم بشكل أكثر مع الوظائف غير التقليدية للمحاسبة، لأنه من خلال السماح باختلاف الطرق المحاسبية المطبقة وفقا لظروف الواقع الاقتصادي، فإن المعلومات المحاسبية الناتجة تكون أكثر ملاءمة في مجال تقييم واتخاذ القرارات وبالتالي كفاءة توزيع الموارد المتاحة.

وبالنسبة لأثر المفهومين على وظيفة ومسئولية المراجع فإن مفهوم التوحيد المقيد سوف يترتب عليه اتساع مسؤولية المراجع، بحيث تشمل بجانب التحقق من سلامة الأرقام المحاسبية أهمية تحديد مدي ملاءمة المعالجات المحاسبية المتبعة للظروف والأوضاع المحيطة، مما يترتب عليه بطبيعة الحال ارتفاع تكاليف المراجعة التي تتحملها الوحدة المحاسبية ونطاق وأساليب عملية المراجعة.

أما بالنسبة لكفاءة سوق الأوراق المالية، نجد أن التوحيد المقيد يحقق الهدف المذكور حيث يعتبر أكثر ملاءمة لنوعية المعلومات المحاسبية التي تعبر تصدق على المخاطر المتعلقة ببدائل الاستثمار، أما إذا نظرنا إلي كفاءة السوق باعتبارها أحد الفرضيات، فإنه في هذه الحالة لا يمكن خداع السوق بالاختلافات الناتجة عن البدائل المحاسبية، مما يعني أن المستثمر قادر على إجراء التحليلات والتقييمات السليمة للأرقام المحاسبية، إن كل ما يحتاجه المستثمر في ظل هذه الفرضية هو المزيد من الإفصاح من السياسات المحاسبية المطبقة.

وأخيرا نجد أن الإطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة سوف يختلف مع اختلاف مفهوم التوحيد، ففي ظل التوحيد المطلق لن يكون هناك حاجة لإطار مفاهيمي مفصل على عكس الحال بالنسبة للمفهوم المقيد حيث أن مفهوم التوحيد المقيد يلقي على الإطار المفاهيمي عبئا إضافيا يتعلق لتجديد القواعد التي يمكن الاعتماد عليها في تحديد الظروف المحيطة التي تبرر إتباع البدائل المحاسبية المحددة من حيث تحديد مجالات استخدام كل سياسة والأسس التي تستند إليها في ظل الظروف المحيطة.

✓ التوحيد المحاسبي في ظل التطبيق العملي:

مما سبق تبين لنا أن هناك نموذجين مختلفين لتنظيم السياسة المحاسبية هما نموذج التوحيد المطلق الذي يلائم الأحداث والعمليات البسيطة التي لا تتعدد فيها النتائج الاقتصادية الناتجة عنها نتيجة لتعدد الظروف والأوضاع المحيطة. أما نموذج التوحيد المقيد فيناسب العمليات والأحداث المركبة.

وعلى الرغم من ذلك فإن الواقع العملي يشير إلي أن هناك مواقف لا يمكن حسمها بهذه البساطة، وإنما تتطلب ما يعرف بمنهج المرونة، ومن أمثلة ذلك :

- طرق تقويم المخزون.
- طرق حساب أقساط الإهلاك (قسط ثابت، قسط متناقص، قسط إعادة التقدير) وعادة ما يكون استخدام التوحيد المطلق في التطبيق العملي مبنيا على أحد الأسباب الآتية:
 - الرغبة في اتباع سياسة الحيطة والحذر من حيث استبعاد أي أرباح أو مكاسب لم تتحقق بصرف النظر عن مدي قوة الاحتمالات المصاحبة لها.
 - الرغبة في تحقيق أكبر قدر من الموضوعية والقدرة على التحقق والإثبات للقياسات المحاسبية حتى لو كان ذلك على حساب مدي ملائمة أو صدق هذه القياسات.
 - الاعتقاد بأن تكاليف تطبيق مفهوم التوحيد المقيد سوف يؤدي إلي زيادة المنافع المتوقعة.
 - عدم قدرة منظمي السياسة المحاسبية على تحديد الظروف الملائمة بتطبيق أسس المحاسبة البديلة.
 - توخي سهولة تطبيق النظام المحاسبي.

وبناء على ما سبق لا يمكن القول بأن الهدف من تنظيم السياسة المحاسبية للمجتمع والبحث عن الوضع الأمثل لن يحسم كل المشاكل بشكل قاطع ولأبد، إن ما تهدف إليه المهنة والمهتمين بشؤونها هو البحث عن أقصى ما يمكن تحقيقه من ضبط للممارسات المحاسبية في ظل الظروف والقيود القائمة، وإن التغير في البيئة المحاسبية يتطلب منا البحث باستمرار نحو التحديث سواء في مجال النظرية أو مجال التطبيق فهي عملية تطويرية وليست عملية ثورية.

المبحث الرابع : المنظمات التي استهدفت وضع و تحسين معايير المحاسبة الدولية

لقد أسفرت المؤتمرات سابقة الذكر و التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

المطلب الأول: لجنة معايير المحاسبة الدولية " IASC " :

(1) تعريفها

هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. و تتشكل هذه الهيئة من 19 من الإداريين، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين و يشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية و المهنية، و ذلك حسب التوزيع التالي:

- 06 أعضاء من أمريكا الشمالية
- 06 أعضاء من أوروبا
- 04 أعضاء من آسيا
- 03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي

كما أن 05 أعضاء من بين 19 عضو يترك تعيينهم للفدرالية الدولية للمحاسبين شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين و احترام التوازن الجغرافي، و أن عضوين من بين خمسة لابد أن يتم اختيارهم من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة، والباقي ثلاثة يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية و الجامعين بعضو واحد عن كفاءة، يتم تعيين الإداريين لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة.

(2) نشأتها وتطورها

تعود نشأة IASC إلى المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبة الذي عقد في سبتمبر عام 1972 في سيدني بأستراليا، في هذا المؤتمر اقترح اللورد ينسون الذي كان قد طلب منه إنشاء هيئة دولية للمحاسبة بناء على مجموعة الدراسات الدولية للمحاسبين، تكون مسؤولة على تكوين و صياغة معايير المحاسبة الدولية و بعد عقد عدة اجتماعات بين رؤساء المعاهد الثلاث (CICA. AICPA. ICAEW) إضافة إلى معهد المحاسبين القانونيين بإسكتلندا (ICAS) تم الاتفاق على توسيع نطاق مشاركة الدول و تشكيل هيئة محاسبية دولية تتجاوز الدول الثلاث، و عليه فقد وجهت الدعوة لهيئات محاسبية في (أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، الولايات المتحدة) لحضور اجتماع لندن في مارس 1973 و فيه تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) في 1973/6/29، و قد اعتبرت بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية و الأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

و في سنة 1982 أسس IASC مجموعة استشارية دولية ضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي و مستخدمي القوائم المالية و البورصات و الجهات المنظمة للأوراق المالية، و قد اجتمعت المجموعة الاستشارية دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات IASC و برنامج عمله، و قد لعبت هذه المجموعة دورا هاما في وضع معايير المحاسبة الدولية و كسب القبول للمعايير الناتجة.

و قد اكتسبت لجنة معايير المحاسبة الدولية اعترافا واسعا بأهليتها و التحقق بها عدد كبير من الجمعيات المهنية في معظم دول العالم سواء أوروبا أو آسيا أو غيرها مما أدى في عام 1982 إلى انضمام كل الهيئات المحاسبية المهنية التي كانت عضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبين (و الذي كان يضم مائتي هيئة مهنية حول العالم) إلى لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث قامت بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

و في سنة 1995 أنشأت IASC مجلسا استشاريا رفيع المستوى يتكون من أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا في مهنة المحاسبة و الأعمال و مستخدمي القوائم المالية الآخرين، و كان دور المجلس هو تعزيز مقبولية معايير المحاسبة الدولية بشكل عام.

و في سنة 1998 أصبحت الصين في IFAC و انضمت إلى IASC كمراقب، و في عام 1999 فتحت اجتماعات IASC للمراقبة العامة، و عندما تم حل مجلس إدارة IASC في سنة 2001 كان هناك 153 عضو من 112 بلد.

و قد قام بإصدار أول معيار سنة 1975 (الذي ألغي عام 1998) ليحل محله عرض القوائم المالية، كما أنه لا توجد فترة لإصدار المعايير أو نواتج محددة لذلك و إنما يتم إصدار المعايير طبقاً للضرورة و الحاجة، و بعد الدراسات و المناقشات و التعليقات و الاقتراحات ثم المراجعة و المصادقة يتم تحديد بدأ سريان المعيار، و قد ترتب على نمو المحاسبة و تطويرها و تزايد العوامل المختلفة المؤثرة على البيئة المحاسبية أن تجد اللجنة ضرورة في إلغاء أو تغيير واحد أو أكثر من معايير المحاسبة الدولية.

(3) أهدافها

يمكن تلخيص الأهداف في أهم العناصر التالية:

- ✓ صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقدير بها في جميع أنحاء العالم.
- ✓ العمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والإجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.
- ✓ مناقشة القضايا المحاسبية الوطنية فيما بين الدول المشاركة على نطاق دولي.
- ✓ طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها وإصدارها كمعايير دولية تخدم المصلحة العامة.
- ✓ تحقيق قدر من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة.
- ✓ العمل على تحقيق قدر من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من معايير.

المطلب الثاني: الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC:

(1) تعريفه

يتمثل في منظمة دولية تضم في عضويتها هيئات المحاسبة والمراجعة والهيئات المحاسبية ذات الصلة في دول العالم، و تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليونين ونصف مليون محاسب.

يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها، ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس.

ويهتم الاتحاد بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة و إعداد و نشر مشاريع تفاسير أو دعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالمية، ويتكون من 12 عضواً يتم تعيينهم من قبل الإداريين لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد.

(2) لجانه

تنجز أعمال الاتحاد من قبل اللجان التالية:

- ✓ لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق.
- ✓ لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.
- ✓ لجنة المحاسبة المالية والإدارية
- ✓ لجنة القطاع العام.

(3) مهامه

وتختص مهامه في إصدار:

- ✓ معايير المراجعة الدولية و معايير خدمات التأكيد الأخرى.
- ✓ معايير رقابة الجودة لعمليات المراجعة.
- ✓ قواعد السلوك المهني.
- ✓ قواعد وضوابط التعليم المستمر.
- ✓ معايير المحاسبة في القطاع العام.

(4) أهدافه

تشمل كل من:

- ✓ اقتراح و تطوير معايير و أدلة المراجعة الدولية وقواعد السلوك المهني.
- ✓ تقييم و تطوير أساليب المحاسبة الإدارية.
- ✓ تشجيع وتقوية العلاقات مع مختلف الفئات التي تستخدم القوائم المالية.
- ✓ التعاون مع الهيئات المناظرة (الإقليمية) والمساعدة في نشر مثل هذه الهيئات.
- ✓ إصدار الدوريات كوسيلة لتبادل الآراء و الأفكار بين المهتمين بالمهنة.
- ✓ التنظيم و الإشراف على الاجتماعات الدورية لأعضاء الاتحاد.
- ✓ تنظيم عملية تبادل المعلومات في مجال تطوير المعلومات.
- ✓ تشجيع الراغبين في الدخول إلى الاتحاد و المشاركة في نشاطاتها و التعريف بها.

(5) العضوية في الاتحاد

العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونيا أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة، وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة، ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريبا 2.000.000 محاسبا في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة.

المطلب الثالث: لجنة ممارسة المراجعة الدولية (AIPC)

أعطيت لهذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد الدولي على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها، ويتم تعيين أعضاء هذه اللجنة من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها اللجنة ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط. وتضم هذه اللجنة ابتداء من 1994 أعضاء من عدة دول مثل أستراليا، البرازيل، كندا، ألمانيا، فرنسا، المكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، و الولايات المتحدة الأمريكية.

المطلب الرابع: اللجنة الدائمة لتفسير المعايير (SIC)

شكلت إدارة IASC لجنة دائمة للتفسيرات SIC في عام 1997 لبحث القضايا المحاسبية التي يحتمل أن تخضع لمعالجة بديلة أو غير مقبولة في غياب توجيهات محددة، و عند صياغة التفسيرات تستشير لجنة التفسيرات لجانا وطنية مماثلة رشحت من أجل ذلك. و قد أدرجت لجنة SIC في جدول أعمالها ما يلي:

- ✓ ينبغي أن يتضمن الموضوع تفسيراً لمعيار قائم ضمن سياق IASC.
- ✓ ينبغي أن يتصل الموضوع بنمط واقعي محدد.
- ✓ أن لا تكون هناك تفسيرات متعارضة و متناقضة في الواقع العملي.

المطلب الخامس: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

بعد حوالي 25 عاما من البدء في تطوير المعايير، ظهرت الحاجة إلى تغيير هيكل اللجنة. والشكل الجديد هو مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB والذي تقع على عاتقه المسؤولية لتطوير معايير التقارير المالية الدولية، تشكل المجلس عام 2001 ليحل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

المطلب السادس: لجنة تفسير التقارير المالية (IFRIC)

استمر SIC الذي تشكل سنة 1997 في ظل هيكل IASC مدة 9 شهور في ظل الهيكل الجديد، و في جويلية 2001 اقترح IASB تغيير اسم SIC إلى لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRIC كما تم توسيع نطاق اختصاصه و تمت الموافقة على هذا القرار في ديسمبر 2001 و تضم 12 عضوا لهم حق التصويت، و تشارك اللجنة الأوروبية و IOSCO كمراقبين، و تتناول اللجنة موضوعات و قضايا ذات أهمية واسعة و تغطي التفسيرات كل من:

- ✓ قضايا تقارير مالية مثارة حديثاً و لم تبحثها IFRS.
- ✓ قضايا نشأت بخصوصها تفسيرات غير مرضية أو متعارضة أو يحتمل أن تنشأ في غياب التوجيه و ذلك بهدف الوصول إلى إجماع بشأن الوصول إلى معالجة مناسبة.