

## مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

إن الممارسات المحاسبية في الدول المختلفة أوجدت عدة أنماط لمعالجة العمليات المالية وهذا ما أدى بالسعي من عدة جهات لتقليل هذه الاختلافات وسن قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعياً لتوحيد محاسبي دولي.

### 1. دلائل التباين والاختلاف في الممارسات المحاسبية الدولية

تعمل المحاسبة المالية على مستوى مختلف دول العالم على تزويد المستخدمين مهما كانت طبيعتهم (مستثمرون، مسيرون، مقرضون، زبائن، ممثلي العمال، الهيئات الحكومية وغيرها) ومهما كان انتمائهم (محليين أو أجانب) بالمعلومات المالية الملائمة لاتخاذ القرارات.

إلا أن الظروف الاقتصادية العالمية التي كانت سائدة بداية القرن الماضي، جعلت المعلومة المالية تفقد أهميتها ومصداقيتها، إذ أصبحت تفتقر للموضوعية ولا تتسم بالقابلية للمقارنة، سواء بين مختلف المؤسسات المحلية والأجنبية، أو بالنسبة لنفس المؤسسة الواحدة من دورة إلى أخرى. هذا يرجع كون تلك المرحلة تميزت بنظامين محاسبين على مستوى العالم؛ النظام المحاسبي الانجلوساكسوني، والنظام المحاسبي الفرانكفوني.

#### ❖ النظام المحاسبي الانجلوساكسوني

جوهر هذا النظام خدمة المستثمرين بالدرجة الأولى، وهذا من خلال البورصة وتعليماتها، كون البيئة الاقتصادية الانجلوساكسونية تقوم على هيمنة البورصة في تمويل المشاريع والشركات ذات الملكية الجماعية، كما يتميز بعدم تدخل الدولة واستقلالية الجانب الجبائي عن المحاسبة، فالنتيجة الجبائية تحسب بطريقة منفصلة عن النتيجة المحاسبية.

كما يعتمد هذا النظام المحاسبي على هيئات مهنية محاسبية مستقلة تعمل على تطوير وإقرار معايير محاسبية حسب الحاجة، وهذا النموذج المحاسبي هو القائم اليوم والمؤثر في المعايير المحاسبية الدولية، هو معتمد ليس في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة، بل في بلدان عدة خاصة تلك التي كانت خاضعة للاستعمار الانجليزي مثل: استراليا، كندا، هونج كونج، الهند، إيرلندا، كينيا، نيوزيلندا وسنغافورا.

## ❖ النظام المحاسبي الفرانكفوني

النظام الاقتصادي الفرانكفوني يعتمد على الملكية الفردية للمؤسسات الاقتصادية، وهيمنة البنوك على عملية تمويل الاقتصاد وليس البورصة، كما أن الدولة لها تدخل واسع في جميع المجالات الاقتصادية، لذا فالنظام المحاسبي يفضل الشكل القانوني على الجوهر الاقتصادي، هدفه خدمة مصالح واحتياجات الحكومة بالدرجة الأولى وليس المستثمر، فالنتيجة الجبائية مثلا تحسب على أساس النتيجة المحاسبية.

لذا فالدولة هي الفاعل الرئيسي بإصدار معايير وقواعد محاسبية في شكل قوانين واجبة التطبيق لحماية مصالحها؛ مثل الجزائر، ألمانيا، بلجيكا، كوت ديفوار، الدانمارك، اسبانيا، فرنسا، اليونان، إيطاليا، اليابان، المغرب، البرتغال، السويد... الخ، والمنظمات المهنية لها دور ثانوي فقط. نتيجة لهذا الاختلاف والتباين اصطدم مجتمع المال والأعمال من مستخدمي المعلومات المالية بعدة مشاكل وصعوبات، أهمها:

- ✓ عدم إمكانية مقارنة المعلومات المالية في نفس الوقت لشركة معينة مع شركات أخرى خارج حدود البلد الواحد، أو مقارنة معلومات نفس الشركة من دورة إلى أخرى،
- ✓ عدم إمكانية تجميع القوائم المالية لشركة لديها فروع في بلدان أخرى، بدون مشاكل أو بدون تحمل تكاليف كبيرة، فهي ملزمة بترجمة القوائم المالية لفروعها العالمية وفق النظام المحاسبي المعتمد ببلدها الأصلي، هذا مكلف كثيرا ويستوجب وقت كاف لذلك؛
- ✓ عدم إمكانية دخول أسواق مالية دولية أو بورصات عالمية، كون هذه الأخيرة تشترط من الشركات الراغبة في إدراج أسهمها الإفصاح عن معلوماتها المالية وفق المعايير المحاسبية المعتمدة من طرف البورصة.
- ✓ الاختلاف الكبير والانحراف الجوهري في القوائم المالية والمعلومة المالية في حالة ترجمتها من نظام محاسبي إلى نظام محاسبي آخر، بهدف تجميع الحسابات أو دخول أسواق مالية عالمية.

ومن خلال المثال التالي سنحاول توضيح حجم الصعوبات و التعقيدات السابقة:

**مثال 01:** حالة الشركة الألمانية (Daimler-Benz)، ففي سبتمبر من سنة 1993 سجلت هذه الشركة ربحا بـ 168 مليون مارك ألماني وهذا وفق النظام المحاسبي الألماني، ونفس الشركة

وينفس الدورة سجلت عجز بـ 949 مليون مارك حسب الإطار والنظام المحاسبي الأمريكي وذلك عند إعادة صياغة وترجمة قوائمها المالية بهدف دخول سوق نيويورك للأوراق المالية.

## 2. مفهوم التوحيد المحاسبي

يقصد بالتوحيد المحاسبي توحيد كلي للهيكل النظري والمعرفة المحاسبية المعتمدة في التطبيق المحاسبي في كل الحالات، وهذا بتوحيد المفاهيم، المصطلحات والتعاريف؛ توحيد الفروض والمبادئ، مع توحيد كيفية إعداد وقياس المعلومة المالية وكذا طريقة الإفصاح عنها، باعتماد نفس القوائم المالية من حيث العدد، الشكل والمحتوى، لتجاوز المشاكل والصعوبات الناجمة عن اختلاف الممارسات المحاسبية.

وتعود فكرة التوحيد المحاسبي إلى المؤتمرات العالمية للمحاسبة، التي اتفق على انعقادها كل خمسة سنوات (مازالت قائمة ليومنا هذا) أو بالأحرى تعود الفكرة للمؤتمر العالمي الأول سنة 1904 بمدينة سانت لويس بولاية ميسوري بالولايات المتحدة الأمريكية، حيث ناقش المؤتمر لأول مرة إمكانية توحيد القوانين والقواعد المحاسبية بين الدول.

تلت هذا المؤتمر عدة مؤتمرات أخرى ناقشت مواضيع وإشكاليات محاسبية أخرى بغية الوصول لنموذج محاسبي موحد، كمؤتمر أمستردام سنة 1926 الذي ناقش موضوع الاهتلاك، إعادة التقييم، اعتماد السنة التجارية أو الطبيعية.

بالمؤتمر العاشر سنة 1972 بأستراليا تم الاتفاق على إنشاء لجنة مستقلة لإصدار معايير دولية للمحاسبة في سياق توحيد المحاسبة دولياً، وبمبارس سنة 1973 اجتمعت عشرة دول وهي: الولايات المتحدة الأمريكية، أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، بريطانيا وأيرلندا ممثلة بهيئاتها المهنية المحاسبية لتفعيل وإكمال عملية التكوين؛ حيث كان الإنشاء الفعلي بجوان 1973 تحت تسمية لجنة معايير المحاسبة الدولية (IAS) (International Accounting Standards Committee) ، وكانت وظيفتها الأساسية إعداد وإصدار معايير محاسبية دولية (IAS) (International Accounting Standards) لتلقى القبول العام، مع تشجيع وترقية اعتمادها على المستوى الدولي، سواء بطريقة كاملة أو التكيف معاً.

### 3. مفهوم التوافق (التناسق) المحاسبي

اثبت مفهوم التوحيد المحاسبي استحالة التطبيق لعدم إمكانية الدول اعتماد نفس النموذج المحاسبي وانتهاج نفس الممارسات بصفة كلية وبنفس الوقت؛ وهذا لوجود العديد من المعوقات والاختلافات الاقتصادية، المالية، الاجتماعية، الثقافية والسياسية لكل بلد، لذا توجهت الجهود لتبني فكرة التوافق المحاسبي وهو التوحيد بشكل مبسط، كونه يتميز بالمرونة وإمكانية التطبيق والتكيف مع خصائص كل بلد.

يتجلى مفهوم التوافق في محاولة الجمع بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية وتنسيق الممارسات بطريقة منهجية، وذلك بمحاولة التقليل من التباين الجوهرية بين الأنظمة، فهو موجه لتفعيل وتعظيم الانسجام والتقارب وليس إعطائها صبغة موحدة كلياً.

التوافق المحاسبي إذن هو الشكل المبسط للتوحيد، أو التوحيد بنسبة محددة لا تصل (100%)، فهو يسعى للوصول لنقطة الإجماع وليس نقطة التوحد التام. لذا فكل جهود الهيئات المهنية الدولية في مجال المحاسبة اليوم تصب نحو التوافق المحاسبي وليس التوحيد المحاسبي.

### 4. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (International Accounting

*Standards Board*)

أنشأت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) بتاريخ 29 جوان 1973 كثمرة للاتفاقيات التي عقدت بين عشرة دول سبق ذكرها، وهي لجنة مهنية مستقلة تهتم بترقية وتطوير المعرفة المحاسبية دولياً، سعياً منها لتحقيق توافق بين مختلف الأنظمة المحاسبية لكل بلد وهذا بإعداد وإصدار معايير محاسبية دولية (IAS). بلغت المعايير الصادرة عنها 41 معيار لغاية 2001 وهو تاريخ إصلاح اللجنة، من هذه المعايير ما حذف ومنها ما عدل.

#### ❖ إصلاح لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

بتاريخ 01 أبريل 2001 أعيد النظر في البنية التحتية لـ (IASB)، رغبة في تطوير خدماتها بإحداث إصلاح هيكلي عليها تمثل في النقاط التالية:

- ✓ تغيير الاسم من لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛
- ✓ المعايير التي سوف تصدر عن المجلس ستكون تحت تسمية المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية (IFRS) (International Financial Reporting Standards) ، كون هذه الأخيرة أشمل من الأولى، إذ تتضمن الجانب المالي والمحاسبي للمعلومة؛
- ✓ كل معيار أصدر مسبقاً من طرف (IASB) تحت تسمية (IAS) يبقى تحت هذه التسمية لغاية إلغائه، وفي حالة إلغائه لا يستعمل رقمه من جديد.

#### ❖ معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

- المعايير المحاسبية هي جميع القواعد، النماذج والإرشادات التي يستند إليها لإعداد القوائم المالية، إذ تتعلق بعنصر من عناصر القوائم المالية أو بنوع من عمليات، أنشطة أو أحداث المؤسسات الاقتصادية مهما كانت طبيعتها، فكل معيار مخصص لعنصر أو عملية معينة.
- إن المعايير تحت تسمية (IAS) هي 41 معيار (1973-2001) الغي منها لغاية 2009، 12 معيار هي: (3، 4، 5، 6، 9، 13، 14، 15، 22، 25، 30، 35)، كما بلغ عدد المعايير تحت تسمية (IFRS) 17 معيار.

كل معيار محاسبي يتضمن أو يتكون من ما يلي:

- ✓ الهدف: (Objective) العنصر أو المجال الذي سيقوم بوصف طريقة معالجته المحاسبية؛
- ✓ النطاق: مجال تطبيق المعيار وهذا بحصر النقاط والمجالات التي هي من اختصاص هذا المعيار من عدمه؛
- ✓ تعريف المصطلحات: بشرح وتحديد جميع المصطلحات المستخدمة على مستوى هذا المعيار؛
- ✓ القياس والمعالجة المحاسبية: تفصيل طريقة معالجة العنصر محاسبياً (التقييم، الإثبات، التصنيف...)
- ✓ الإفصاح: شرح كيفية نشر المعلومة المالية التي ولدها القياس، و تحديد المعلومات الواجب إرفاقها مع المعلومة المالية.
- ✓ تاريخ الدخول حيز التطبيق: إبراز التاريخ الرسمي لاعتماد المعيار.

**مثال: تلخيص للمعيار المحاسبي الدولي (IAS02) الخاص بالمخزونات**

✓ **الهدف من المعيار:** وصف المعالجة المحاسبية للمخزون وفق طريقة التكلفة التاريخية، كيفية الاعتراف به كمصروف وكيفية تحديد تكلفة استهلاكه، تحديد القيمة التي يجب أن يظهر بها بالقوائم المالية، كما يعرض طريقة الاستهلاك المسموح بها والمفضلة وشرح كيفية الإفصاح عن المخزون.

✓ **نطاق المعيار:** يحدد المعيار طبيعة المخزونات التي هي من اختصاصه من عدمه، فالمخزونات الزراعية والبيولوجية تخرج من نطاق هذا المعيار، حيث خصصت لها معيار خاصة بها، (IAS41) معيار مخصص لـ (المنتجات الزراعية والأصول البيولوجية).

✓ **تعريف المصطلحات:** يشرح المعيار مفهوم المخزون كأصل جاري موجه للبيع أو التحويل أو الاستهلاك، يميز بين البضاعة، مواد الأولية، اللوازم والمنتجات تامة الصنع. يشرح مفهوم تكلفة الشراء ومكوناتها، تكلفة الإنتاج ومكوناتها، تحديد طريقة استهلاك المخزونات، شرح مفهوم تدهور قيمة المخزونات وكذلك مفهوم المصروف من المخزونات؛

**الإفصاح:** يحدد البيانات المتعلقة بالمخزونات الواجب الإفصاح عنها، كالطريقة المعتمدة لقياس المخزونات، القيمة القابلة للتحويل، إثبات أو استرداد تدهور القيمة، وكذلك المعلومات الواجب إرفاقها كعنصر مكمل للمعلومة المالية التي أنتجها القياس.