

## 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 أنذاك 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 المضيضة 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 انعقد في عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين مؤتمرات 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 IMA<sup>1</sup> : Institute of Management Accountants و جمعية المراجعين الداخليين IIA<sup>2</sup>: Institute of Internal Auditors .

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 بتلخص 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

<sup>1</sup> <https://www.imanet.org/about-ima?ssopc=1>

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

و يعمل المجلس علي تشجع 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، يترأسها 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 فإن 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 المهتمة.

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 بدراستها، 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 بدراستها 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) و مجلس 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 مميزاً في الوطن العربي لانعدام المنظمات المهنية أو ضعف دورها إن وجدت في المساهمة بشكل واضح بهذا الحال .