



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس - سطيف 1



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية علمية تحت عنوان:

محاضرات في مقياس أنظمة محاسبية مقارنة

مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة

من إعداد:

الدكتور: بودبة خالد

أستاذ محاضر - أ -

السنة الجامعية 2024-2025



الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرحات عباس - سطيف 1



كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم علوم المالية والمحاسبة

مطبوعة بيداغوجية علمية تحت عنوان:

محاضرات في مقياس أنظمة محاسبية مقارنة

م مقدمة لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبة

من إعداد:

الدكتور: بودبة خالد

أستاذ محاضر - أ -

السنة الجامعية 2024-2025

فهرس محتويات مقياس أنظمة محاسبية مقارنة حسب مقرر السنة الأولى ماستر محاسبة

5.....	توصيف المقياس
6.....	تمهيد
7.....	الفصل الأول: تطور المحاسبة كنظام للمعلومات
8.....	أولاً: تعريف المحاسبة
8.....	ثانياً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي
9.....	ثالثاً: أهداف نظام المعلومات المحاسبي
9.....	رابعاً: خصائص نظام المعلومات المحاسبي
9.....	خامساً: مكونات نظام المعلومات المحاسبي
12.....	سادساً: خصائص نظام المعلومات المحاسبي
14.....	الفصل الثاني: نظرية المحاسبة وأهميتها
15.....	أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة
18.....	ثانياً: مفهوم النظرية المحاسبة
21.....	ثالثاً: أساليب بناء النظرية المحاسبية
25.....	الفصل الثالث: المحاسبة الدولية
26.....	أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية
26.....	ثانياً: أبعاد المحاسبة الدولية
27.....	ثالثاً: التطور التاريخي للمحاسبة الدولية
27.....	رابعاً: مجالات المحاسبة الدولية
28.....	خامساً: أسباب ظهور المحاسبة الدولية
28.....	سادساً: أهداف المحاسبة الدولية
28.....	سابعاً: العوامل المسببة للإختلافات المحاسبية الدولية
39.....	ثامناً: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية

42	الفصل الرابع: التوافق المحاسبي الدولي.....
43	أولاً: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي.....
44	ثانياً: مزايا التوافق المحاسبي الدولي.....
45	ثالثاً: معوقات التوافق المحاسبي الدولي.....
45	رابعاً: جهود التوافق المحاسبي الدولي.....
49	الفصل الخامس: مجلس المعايير المحاسبية الدولية.....
50	أولاً: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية.....
51	ثانياً: التطور التاريخي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.....
54	ثالثاً: الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية.....
55	رابعاً: طريقة عمل وإصدارات لجنة المعايير المحاسبية الدولية.....
60	الخاتمة.....
61	قائمة المراجع.....

1- المعلومات الأساسية للمقياس:

اسم المقياس	المستوى	التخصص	السداسي
أنظمة محاسبية مقارنة	السنة الأولى ماستر	محاسبة	الأول

2- **التعريف بأستاذ المقياس:** د. بودبة خالد أستاذ محاضر –أ- جامعة سطيف 1، دكتوراه علوم في

العلوم الإقتصادية وعلوم التسيير تخصص علوم إقتصادية جامعة سطيف 1، البريد الإلكتروني المهني:

Khalid.boudebba@univ-setif.dz

3- **الوصف المختصر للمقياس:** مقياس يتناول جزءا مهما من المحاسبة الدولية، وبالأخص التطور التاريخي

لها والهيئات المحلية والدولية المساهمة في ذلك، كما يتضمن أيضا الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية

للدول و أهم المداخل المستعملة في تصنيفها، وكذلك جهود التوافق المحاسبي الدولي وتداعيته على الساحة

الدولية

4- الأهداف المنتظرة من دراسة المقياس:

يهدف المقياس إلى تحقيق الأهداف التالية:

- تمكين الطالب من معرفة مفهوم النظام المحاسبية وأهم ابعاده
- تمكين الطالب من معرفة مختلف النظريات المحاسبية وإسهاماتها في تطوير المحاسبة،
- تمكين الطالب من معرفة مختلف مراحل التطور التاريخي للمحاسبة والمحاسبة الدولية بالأخص،
- تمكين الطالب من معرفة الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية للدول وكيفية تصنيفها؛
- تمكين الطالب من معرفة مفهوم التوافق المحاسبي الدولي و أهم الهيئات المحاسبية المحلية والدولية الفاعلة والمساهمة فيه، وبالأخص لجنة المعايير المحاسبية الدولية

5- المعارف السابقة لفهم المقياس:

لفهم مقياس أنظمة محاسبية مقارنة يتوجب أن يحوز الطالب على مجموعة من المعارف وبالأخص في:

- معارف كافية في معايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحاسبية الدولية؛
- معارف أساسية في مختلف النظريات المحاسبية ودورها في تطور المحاسبة؛

تمهيد:

إن الاتجاه العالمي المتزايد نحو تطبيق المعايير المحاسبية الدولية وبالأخص في العشرين سنة الماضية في إطار العولمة المالية من أجل لغة محاسبية موحدة عالمياً، هذا حتم على الباحثين في مجال المحاسبة الاهتمام الجوانب الدولية للمحاسبة بما فيها البحث عن آثار توسيع تطبيق المعايير المحاسبية الدولية بين الدول على مستوى جزئي أو كلي. وفي نفس الوقت حتم على جميع الجامعات تدريس المحاسبية الدولية بجميع جوانبها في المقررات الدراسية لطلبة تخصص المحاسبة فيها، لأنه أصبح حتمياً على طلبة هذا التخصص الإلمام بالمحاسبة الدولية من أجل أن تكون لهم رؤية واضحة حول جميع جوانب المحاسبة وتخصصاتها، وفي هذا الإطار كان مقياس نظم محاسبية مقارنة الموجه لطلبة السنة الأولى ماستر تخصص محاسبية.

وتعتبر مطبوعتنا هذه كإضافة في هذا المجال حاولنا خلالها توضيح وإعطاء رؤية حول النظم المحاسبية المقارنة حسب مقرر الوزارة، وقد حرصنا خلالها تقديم المفاهيم للطلاب بشكل مبسط وواضح. وقد قسمنا مطبوعتنا إلى خمس فصول، تناولنا في الفصل الأول تطور المحاسبة كنظام معلومات قدمنا فيه مفهوم المحاسبة ونظام المعلومات المحاسبية وكذلك مكوناته ومقوماته. أما الفصل الثاني فقد خصص لدراسة النظرية المحاسبية، عرضنا فيه مراحل تطور المحاسبة من العصور القديمة حتى العصر الحديث، ثم عرضنا مفهوم النظرية المحاسبية وأهم المداخل المستعملة في بنائها.

أما الفصل الثالث فقد تناولنا فيه المحاسبة الدولية والإختلافات المحاسبية الدولية، حيث إستعرضنا فيه مفهوم المحاسبة الدولية وأبعادها وأسباب ظهورها وأهدافها أيضاً، ثم قمنا بتحليل أهم العوامل المسببة في الاختلافات المحاسبية الدولية من عوامل ثقافية وعوامل إقتصادية وعوامل سياسية وقانونية وكذلك عوامل متعلقة بالشركات، وفي الأخير قدمنا تصنيف للنظم المحاسبية الدولية.

خصص الفصل الرابع من هذه المطبوعة لدراسة التوافق المحاسبي الدولي من خلال عرض مفهومه ودوافعه و مزاياه ومعيقاته وكذا أهم الجهود المحلية والإقليمية والدولية في سبيل التوافق المحاسبي الدولي. أما الفصل الخامس والأخير من المطبوعة فقد قدمنا فيه مجلس المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها أهم لجنة دولية ساهمت في مجال التوافق المحاسبي الدولي، حيث إستعرضنا تطورها التاريخي، ثم الهيئات المكونة لهيكلها التنظيمي وكذا أهم إصداراتها من المعايير المحاسبية.

الفصل الأول:

تطور المحاسبة كنظام

معلومات

أولاً: تعريف المحاسبة:

هناك عدة تعريفات للمحاسبة نذكر منها ما يلي:

1- التعريف الأول: عرفت الجمعية الأمريكية للمحاسبة American Association Of Accounting "A.A.A" على أنها عملية تحديد وقياس ونقل المعلومات والبيانات الاقتصادية للاستفادة منها في اتخاذ القرارات من قبل المستفيدين من البيانات.

2 - التعريف الثاني: هي مهنة منظمة تختص بتسجيل وتبويب وتلخيص الأحداث الاقتصادية بصورة يمكن أن تستفاد منها الجهات التي لها علاقة مباشرة أو غير مباشرة بالوحدة الاقتصادية.

ثانياً: مفهوم نظام المعلومات المحاسبي:

1- تعريف النظام وشروطه:

يمكن تعريف النظام على أنه مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات التي تعمل مع بعضها البعض بصورة متناسقة ومترابطة لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة. إذن فالنظام هو مجموعة من الأجزاء أو العناصر أو المقومات التي من الممكن أن تكون مادية أو بشرية أو كليهما، وذلك تبعاً لطبيعة النظام. على أن يكون التناسق والترابط بين هذه الأجزاء أو العناصر أو المقومات بصورة تبادلية بحيث تخدم بعضها البعض بصورة أو بأخرى وفق علاقة منطقية. وذلك من أجل السعي لتحقيق هدف أو مجموعة أهداف محددة ومعلومة، حيث يمثل هدف النظام الركيزة الأساسية التي يتم على أساسها تحديد الأجزاء وعلاقاتها مع بعضها البعض.

2- تعريف نظام المعلومات المحاسبي:

يمكن تعريف نظام المعلومات المحاسبي على أنه مجموعة من الإجراءات والمبادئ المحاسبية التي تهدف إلى إنتاج معلومة محاسبية ذات جودة عالية وعرضها، في ضوء التطبيقات والمعايير المحاسبية السائدة. كما يمكن تعريفه على أنه ذلك النظام الذي يقوم بالتنظيم والإفصاح عن المعلومات المحاسبية والمالية للمؤسسة من خلال مسار يتضمن عمليات تسجيل وتبويب وتلخيص العمليات المالية التي تقوم بها المؤسسة، لتحويلها إلى معلومات محاسبية وإيصالها للأطراف التي تحتاجها.

ثالثا: أهداف نظام المعلومات المحاسبي:

يهدف نظام المعلومات المحاسبي إلى تحقيق عدة أهداف نوجزها في ما يلي:

- قياس كافة الأحداث الاقتصادية التي تحدث داخل المؤسسة من خلال عمليات جمع البيانات وتخزينها وتسجيلها في السجلات المحاسبية
- تحويل البيانات التي تم جمعها إلى معلومات من خلال معالجتها، ومن ثم إيصالها في شكل تقارير إلى كل الأطراف المستفيدة منها بما فيها إدارة المؤسسة،
- تحقيق الرقابة الداخلية على كافة العناصر الجوهرية الموجودة في المؤسسة

رابعا: خصائص نظام المعلومات المحاسبي الفعال

لكي يعمل نظام المعلومات المحاسبي بدرجة كبيرة من الكفاءة والفعالية يجب عليه يجمع مجموعة من الخصائص يمكن أن نذكرها في النقاط التالية:

- ينبغي أن يحقق نظام المعلومات المحاسبي درجة عالية من الدقة والسرعة في معالجة البيانات المالية عند تحويلها لمعلومات محاسبية.
- يجب أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لتحقيق الرقابة والتقييم لأنشطة المؤسسة الاقتصادية.
- ينبغي أن يزود الإدارة بالمعلومات اللازمة لمساعدتها في وظيفة التخطيط القصير والمتوسط وطويل الأجل لأعمال المنشأة المستقبلية.
- يجب أن يتميز النظام بالسرعة في استرجاع المعلومات الكمية والوظيفية المخزنة في قواعد بياناته وذلك عند الحاجة إليها.
- يجب أن يتصف بالمرونة الكافية عندما يتطلب الأمر تحديثه وتطويره ليلائم التغيرات الحاصلة في المؤسسة

خامسا: مكونات نظام المعلومات المحاسبي:

يتكون نظام المعلومات المحاسبي من أربع مكونات رئيسية هي المدخلات؛ المعالجة؛ المخرجات والتغذية العكسية.

1- المدخلات:

هي نقطة بداية عمل النظام، وتتمثل بالاحتياجات الأساسية (الأولية) اللازمة لعمله، وتتمثل في جميع الأحداث الاقتصادية، التي يمكن التعبير عنها مالياً لتصبح أحداثاً مالية، يهتم النظام بتسجيلها وتبويبها والتقرير عنها. ويمكن تعريفها على أنها "هي كل حدث إقتصادي يؤثر في أصول وحقوق ملاك المشروع، وتعكسه حساباته، ويتم قياسه بوحدة النقد".

وتعتبر الأحداث المؤثرة في المنظمة هي نتاج تفاعل المنظمة بالبيئة المحيطة بها، وتتمثل البيئة المحيطة بالمنظمة في الوحدات ذات الطابع الإقتصادي والإجتماعي والسياسي بالإضافة إلى الوحدات التشريعية في المجتمع المحيط بالمؤسسة.

ويقوم النظام المحاسبي بتسجيل وتلخيص وتقرير الأحداث الناتجة عن تفاعل المنظمة مع تلك الوحدات. إعتقاداً على المستندات المؤيدة أو المثبتة للعمليات والأحداث والمبادلات التي تقوم بها بالمنشأة، حيث تعد المستندات وثائق يستفاد منها كدليل موضوعي مؤيد لحدوث معاملة مالية مثل الشيكات والفواتير والإيصالات، وتعتبر المستندات ذات أهمية لأنها دليل إثبات في حالة نشوء منازعات قضائية بين المنشأة والغير، وهي أساس القيد في الدفاتر المحاسبية كما يتم استخدامها في إثناء عملية مراجعة الحسابات. وبشكل عام تنقسم المدخلات إلى نوعين هما المدخلات الداخلية والمدخلات الخارجية

1-1 المدخلات الخارجية:

وهي الأحداث الاقتصادية التي تكون بين المؤسسة ومحيطها الخارجي مثل عمليات الشراء المواد الأولية والبضائع والتثبيات أو عمليات البيع... إلخ بعبارة أخرى هي الأحداث الاقتصادية التي تكون فيها المؤسسة كطرف مع طرف خارجي.

2-1 المدخلات الداخلية:

وهي الأحداث الاقتصادية التي تكون داخل المؤسسة نفسها، بعبارة أخرى بين مصلحتين داخليتين للمؤسسة. مثل إستهلاك مصلحة الإنتاج للمواد الأولية لمصلحة التخزين أو الشراء، أو إستلام مصلحة التخزين للمنتجات التامة من مصلحة الإنتاج.

2- المعالجة (العمليات التشغيلية):

هي عمليات التجميع والتبويب والتلخيص التي تُجرى على المدخلات (معطيات) في الدفاتر والسجلات المحاسبية وفق المبادئ والمفاهيم والقواعد المحاسبية إضافة إلى استخدام الأساليب المختلفة في تحليل العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح مثل بحوث العمليات، الخرائط الإحصائية للرقابة على التكاليف وغيرها.

كما تعتبر على أنها العملية التي يتم بموجبها تحويل المدخلات في شكل معطيات أو بيانات إلى مخرجات في شكل معلومات، من خلال تفاعل كل العوامل داخل النظام يتم تحويل البيانات في نظام المعلومات المحاسبي عن طريق تبويب وتسجيل وتلخيص وحفظ الأحداث المالية للمؤسسة. وتُسند عملية المعالجة داخل نظام المعلومات المحاسبي إلى مجموعة من الدفاتر والسجلات المحاسبية مثل سجل اليومية، دفتر الأستاذ، دفتر الجرد وميزان المراجعة

3- المخرجات:

تعتبر المخرجات منتجات نظام المعلومات المحاسبي. وتكون في شكل قوائم وتقارير تلخيصية للأحداث المالية التي قامت بها المؤسسة خلال فترة زمنية معينة، من أجل إعطاء صورة عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي وطريقة تسير المؤسسة.

ويمكن أن تكون المخرجات موجهة للإدارة الداخلية للمؤسسة أو المستخدمين الخارجين الذين لديهم اهتمامات بالمؤسسة. وتكمن أهم القوائم المالية الإلزامية للمؤسسة في الميزانية، جدول حسابات النتيجة، جدول تدفقات الخزينة، جدول تغيرات الأموال الخاصة والملاحق أو التفسيرات، وفي نفس الوقت هناك قوائم ومعلومات اختيارية تعتبر من مخرجات النظام المحاسبي مثل المعلومات المتعلقة بالحفاظ على البيئة والمعلومات الاجتماعية..... الخ.

4- التغذية العكسية (الرقابة):

وهي عملية الحصول على البيانات والمعلومات اللازمة لتقييم عناصر النظام السابقة (المدخلات، العمليات التشغيلية، المخرجات) والتأكد من مدى دقتها وإمكانيتها في تحقيق أهدافها. وتكمن دور التغذية العكسية أساساً في الرقابة على جميع عناصر نظام المعلومات وتحسين فعاليته.

سادساً: مقومات نظام المعلومات المحاسبي:

تمثل مقومات أي نظام مجموعة الأسس التي يقوم عليها عمل النظام بصورة مترابطة ومكملة لبعضها البعض بحيث لا يمكن الاستغناء عن أحدها إذا ما أريد لذلك النظام تحقيق أهدافه بفاعلية.

وهناك مجموعة من المقومات التي تتواجد في نظام المعلومات المحاسبي قد تختلف في تفاصيلها من منشأة إلى أخرى تبعاً لعدة عوامل من أهمها حجم الوحدة الاقتصادية، طبيعة النشاط، الإمكانيات المادية والبشرية اللازمة لتشغيل النظام، طبيعة النظام من حيث كونه يدوياً أو آلياً أو إلكترونياً. وتتمثل مقومات النظام في العناصر التالية:

1- المجموعة المستندية (الوثائق الثبوتية):

وهي جميع الوثائق والإثباتات التي يستعملها النظام في اثبات العمليات التي تقوم بها المنشأة، ويمكن أن تكون خارجية مثل فواتير الشراء والبيع والشيكات المحصلة من عند العملاء، كما يمكن أن تكون داخلية بين المصالح الداخلية للمنشأة مثل سند خروج ودخول المخزونات والمواد الاستهلاكية من وإلى المخازن.

2- المجموعة الدفترية (الدفاتر المحاسبية):

هي جميع الدفاتر المحاسبية المستعملة في المعالجة المحاسبية للعمليات من بداية الدورة المحاسبية إلى نهايتها، حيث يتم فيها عمليات التسجيل والتبويب والترحيل وكلك التلخيص. وفي القانون الجزائري يجب على المنشأة مسك الدفاتر المحاسبية المتمثلة في اليومية ودفتر الأستاذ ودفتر الجرد وسجل الأجرة وميزان المراجعة، حيث يجب أن تكون مرقمة ومؤشر عليها من طرف المحكمة، كما يجب عليها الاحتفاظ بتلك لدفاتر لمدة عشر سنوات.

3- دليل الحسابات:

يعتبر دليل الحسابات عنصراً مهماً من النظام المحاسبي، فمن خلاله يمكن معرفة جميع عناصر الذمة المالية والإيرادات والمصاريف الخاصة بالمنشأة. حيث يتم تقسيم البنود الخاصة بالمنشأة إلى مجموعات ثم من بعد ذلك تقسم المجموعة إلى حسابات رئيسية ثم تقسم الحسابات الرئيسية إلى فرعية والحسابات الفرعية إلى ثانوية حسب الاقتضاء. ومن خلال هذه الآلية يتم تبويب جميع البنود الموجودة داخل المنشأة ويتم على الاعتماد على ها التبويب أثناء المعالجة.

وفي النظام المحاسبي الجزائري هناك سبع مجموعات للحسابات، خمسة خاصة بالذمة المالية للمؤسسة ومجموعتين تمثلان حسابات التسيير، حيث تقسم كل مجموعة الى حسابات رئيسية يجب على المؤسسات التقيد بها.

4- التقارير والقوائم المالية (الإلزامية والإختيارية):

تتمثل التقارير والقوائم المالية زبدة نظام المعلومات المحاسبي فهي تعتبر تلخيص لنشاط المنشأة خلال الدورة المحاسبية الماضية. وتنقسم التقارير والقوائم المالية إلى إجبارية تتمثل في الميزانية وجدول حسابات النتائج وجدول تدفقات الخزينة وجدول تغيرات رؤوس الأموال والملاحق، وقوائم وتقارير اختيارية مثل التقارير المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية للمنشأة. كما تنقسم الى قوائم وتقارير موجهة الى الفئات الخارجية للمنشأة وقوائم وتقارير موجهة للإدارة الداخلية للمنشأة.

الفصل الثاني:

النظرية المحاسبية

أولاً: التطور التاريخي للمحاسبة:

قسم المؤرخين التطور المحاسبي إلى أربع حقبة تاريخية، هي المحاسبة في العصور القديمة والوسطى؛ المحاسبة في عصر التجارة؛ المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية والمحاسبة في العصر الحديث.

1. المحاسبة في العصور القديمة والوسطى:

خلال هذه الحقبة ساهمت عدة حضارات في تطور المحاسبة نذكر منها:

1-1 الحضارة الآشورية والبابلية: يظهر ذلك جلياً في قانون هامورابي (3500 ق م) حيث أجبرت بعض مواد كتابة الديون بين التجار في سجلات مصنوعة من الطين (ظهور مهنة الكتبة) ويجب الاحتفاظ بها.

2.1 الحضارة الفرعونية (مصر): حيث تم تطوير عمليات تسجيل وجرد المخزونات من خلال فرض تسجيل عمليات الإدخال والإخراج من وإلى المخازن في سجلات من ورق البردي (قصة سيدنا يوسف في القرآن).

3.1 الحضارة الصينية: ساهمت الحضارة الصينية في تطوير المحاسبة من خلال عدة إكتشافات سهلت العمل المحاسبي وبالأخص إكتشاف الورق والحبر اللذان يعتبران عنصراً مهماً في عملي الإثبات. كما تم في هذه الحضارة إكتشاف نظام مالي تفصيلي للقطاعات الحكومية ونظام رقابي صارم على أداء مستخدمي الحكومة (1122 ق م).

4.1 الحضارة اليونانية والرومانية: يظهر ذلك من خلال فرض الرقابة على أداء ممثلي الشعب على التصرفات المالية الحكومية، عن طريق إعداد تقرير عن الأداء الحكومي يعرض علناً على البرلمان (مهنة المراجعة)، كما أصبحت العملات تستخدم كوحدة للتسجيل بعد إكتشافها وأيضاً إختراع الأرقام الرومانية التي سهلت نظام العد والحساب.

1.5 الحضارة الإسلامية: ساهمت الحضارة الإسلامية بشكل كبير في تطوير تطور جميع العلوم بما فيها المحاسبة، ولأن الدين الإسلامي قام بتنظيم جميع نواحي الحياة بما فيها الحياة الإقتصادية فنجد مثلاً آية المداينة في سورة البقرة التي تحدد بالتفصيل طريقة توثيق الديون بين الأفراد. كما أن فرض الزكاة في الشريعة الإسلامية أدى إلى تطوير طريقة حساب الوعاء الخاص بها وكذا تنظيم جبايتها. كذلك فإكتشاف الصفر وتسهيله لعمليات التوثيق يعتبر مساهمة كبيرة في مجال الحساب مقارنة بنظام العد الروماني. وخلال هذه الحضارة أيضاً تم تنظيم الإدارات في شكل دواوين في عهد عمر بن الخطاب؛.

ومن جهة أخرى فإن هناك فرضية أن المسلمين هم من إكتشفوا نظام القيد المزدوج ونقلوه إلى إيطاليا عبر التجارة عبر البحر الأبيض المتوسط. حيث يذهب الكثير من الكتاب في هذا الاتجاه ويؤيد هذه الفكرة تصريح لوكا باشيولو (مكتشف القيد المزدوج) في كتابه أن طريقة القيد المزدوج تم نقلها من حضارات أخرى على الأغلب هي الحضارة الاسلامة التي كانت تعرف ازدهارا كبيرا في تلك الحقبة.

2. المحاسبة في عصر التجارة (محاسبة القيد المزدوج):

نظرا لازدهار وانتشار التجارة بين الشرق (طريق الحرير) والغرب ووضفي البحر الأبيض المتوسط بالأخص بين بلاد المسلمين وإيطاليا، أدى إلى كبر حجم المبادلات التجارية بين التجار وبالتالي الحاجة لتوثيقها. ومن جهة أخرى أدى التعامل الآجل بين التجار، حيث كان التجار يقومون باقتراض أو تجميع الأموال فيما بينهم من أجل القيام بالرحلات التجارية البحرية وبعد الرجوع من تلك الرحلات كانوا يحتاجون إلى سداد ديونهم وكذا معرفة نتيجة رحلتهم (ربح أو خسارة) هذا أدى إلى الحاجة نظام يواكب ذلك وأيضا تطوير وانتشار عمل البنوك وبالأخص في تمويل عمل التجار. وبالتالي ظهرت البوادر الأولى لمبدأ القيد المزدوج كطريقة لتدوين التعاملات بين البنك والمقرضين وكذا التعاملات بين التجار (القرنين 13 و 14) في مدينة فلورانس الإيطالية (مثلا أجزاء لدفتر الأستاذ لبنك فلورانس مؤرخ في 1211 حيث يحتوى على 1200 حساب لعملاء البنك شاملا الجانب المدين والدائن والرصيد بما في ذلك أسماء العملاء المدينين وتاريخ الإستحقاق وأحيانا أسماء الشهور أو تاريخ العمليات.

تم التنظير لمبدأ القيد المزدوج من قبل لوكا باشيولي Loca Pacioli سنة 1494 في فصل من كتاب يعتني بالرياضيات عنوانه الجامع للرياضيات والهندسة والإحتمالات " A Summate De "Arithmetical, Geometrica, Proportioni Et Proportionlita" في مدينة فينسيا الإيطالية . وقد وثق أحد فصوله تحت عنوان "الحساب والكتابة" لأول مرة في التاريخ نظام القيد المزدوج وهدفه فقد نصت بداية الفصل على أن هدف القيد المزدوج هو معرفة أصول وخصوم التاجر دون تأخير .

بعد نجاح مبدأ القيد المزدوج كطريقة لقيد تعاملات التجار في ايطاليا أدى ذلك إلى انتشار تطبيقه في أوروبا (1500 - 1775) عن طريق ترجمة الكتاب إلى الكثير من اللغات هناك مثل الفرنسية والإنجليزية والإسبانية والبرتغالية...الخ، وتطوير مبدأ الفترة المالية (الدورية) . ظهور شركات المساهمة في بريطانيا (Company Russia عام 1550 وشركة الهند الشرقية عام 1600 للتجارة مع آسيا، تأسيس بنك بريطانيا في 1694 كشركة مساهمة وبدأ يصدر أوراق مالية مكتوبة باليد ثم أصبحت أوراق نقدية مطبوعة).

3. المحاسبة في أعقاب الثورة الصناعية:

بدأت الثورة الصناعية باختراع الآلة البخارية من قبل جيمس وات 1769، وقد ساهمت في ما بعد في تسهيل طرق الإنتاج والمواصلات، هذا ساهم بشكل كبير في كبر حجم المشروعات والإنتاج مما أدى في الأخير إلى ظهور الشركات العائلية الكبرى (1775-1850) التي تمتلك أنشطة وفروع متعددة، حيث إنصب إهتمام المحاسبة على المحافظة على الثروة وحساب التغيرات فيها بين فترتين ماليتين نظرا لظهور مبدأ استمرارية المشروع. ومن جهة أخرى أدى إنتشار شركات المساهمة العملاقة نتيجة تطوير الثورة الصناعية لوسائل الإنتاج ووسائل النقل (السفن الضخمة والقطارات). مما أدى إلى انفصال الملكية عن التسيير و بروز فكرة الوحدة المحاسبية والاستمرارية وظهور فئة المستثمرين.

كذلك نتج عن ظهور شركات المساهمة والحاجة الى التمويل الكبير الذي تحتاجه إلى ظهور البورصات كمصدر لتمويل المشروعات، فقد تأسست أول بورصة في العالم في لندن عام 1773 لتداول أسهم شركات المساهمة وتمويل مشاريع البنى التحتية وكذا تمويل عمليات التجارة والإكتشاف في المستعمرات.

كما ميز هذه الحقبة صدور نظام تسجيل الشركات في بريطانيا عام 1844 يلزمها بإعداد ونشر قوائمها المالية للعامة كما ألزمها بتعيين مراجع قانوني، وقبله قانون إفلاس الشركات 1831 الذي إعترف بمهنة المحاسبة ومسؤولية المحاسب وعلاقته بالشركة. وصدور أول نظام ضريبي في أمريكا 1862 وقانون Interstate Commerce Act عام 1887 الذي حدد أطر تأسيس الشركات وركائز النظام المحاسبي الموحد.

وأيضا بداية ظهور مكاتب المحاسبة والمراجعة مثل مكاتب كل من (William Deloitte 1845، 1849 Samuel Price, Edwin Waterhouse، Copper 1854). وظهور التجمعات المهنية للمحاسبة من أجل تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة عن طريق التدريب والتعليم والمساعدة في التطبيق، وكذا الدفاع عن حقوق المحاسبين والمراجعين (معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و ويلز 1880، 1887 American Association Of Public Accountants جمعية المحاسبة الأمريكية 1916 تحت إسم جمعية المساعدة المحاسبية الأمريكية)

4. المحاسبة في العصر الحديث:

يمكن أن لخص تطور المحاسبة في العصر الحديث من خلال النقاط التالية:

- أزمة الكساد العالمي الكبير سنة 1929، حيث كان من مسبباتها عدم قدرة المحاسبة على إعطاء صورة صادقة عن وضعية الشركات. وتلاها إصدار قوانين تلزم الشركات بالثبات في استخدام الطرق والسياسات المحاسبية وكذا مراجعة حساباتها من قبل مراجعين مستقلين. في إطار الإصلاحات الاقتصادية. ومن جهة أخرى كانت هناك الضغوط السياسية على مهنة المحاسبة من أجل إعادة تنظيمها وهيكلتها.
- تأسيس هيئة الأوراق المالية الأمريكية 1933 لتنظيم عمليات التسجيل والإدراج والإسقاط في البورصات الأمريكية، كما حددت طرق وشروط الإفصاح من قبل الشركات المدرجة (نماذج K، التشديد على ضرورة الإفصاح الكامل في حالة الطرح الأولي، إعطاء المستفيدين حق الإطلاع على المعلومات المالية بكل شفافية). من جهة أخرى تم إعطاء التنظيمات المهنية الحق في إعداد وإصدار المعايير المحاسبية المعتمدة 1938.
- تكوين لجنة الإجراءات المحاسبية التابعة لمعهد المحاسبين القانونيين المعتمدين وخلال حياتها قامت اللجنة بإصدار (1938-1951) 51 نشرة للبحوث المحاسبية Accounting Research Bulletins لكن ونظرا للانتقادات التي وجهت للجنة تم إستخلافا بلجنة المبادئ المحاسبية التي دام عملها حتى 1973 (31 رأيا محاسبيا) حيث حلت مكانها لجنة المعايير المحاسبية المالية FASB الموجودة الآن.
- تنامي حراك الفكر للمحاسب من قبل الأكاديميين والجمعيات المحاسبية مثل الجمعية الأمريكية للمحاسبة التي بدأت في إصدار الدراسات والبحوث المحاسبية منها البيان التجريبي لمبادئ المحاسبة كأساس لإعداد القوائم المالية لشركات المساهمة من قبل باتون 1936. ومقدمة لمعايير المحاسبة لباتون وليتلون 1940؛ بيان مبادئ المحاسبة Moore, Standers, & Harfield ؛ تعديل تسمية المعايير المحاسبية بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها 1957 من قبل AAA. هذا أدى في الأخير الى تطور الأبحاث المحاسبية وإستقلال المحاسبة كعلم وظهور فروع لها مثل المحاسبة الدولية.
- إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 1973 وظهور بؤادر التوافق المحاسبي الدولي الذي عرف إنتشارا كبيرا وبالأخص في العقدين الأخيرين في إطار العولمة و التطور التكنولوجي وتوسع التجارة العالمية وظهور مفهوم العولمة الإقتصادية .

ثانيا: مفهوم النظرية المحاسبية

1. تعريف النظرية:

مجموعة منسجمة من المبادئ والإفتراضات الفكرية والواقعية والتي تشكل إطارا مرجعيا عام لحقل معرفة معين. أو هي مجموعة مترابطة من الأبنية العقلية والافتراضات والمفاهيم والتي تستخدم لتفسير وتحديد العلاقات بين متغيرات ظاهرة معينة وكذا التنبؤ بها

2. تعريف النظرية المحاسبية:

حسب Hendriksen النظرية المحاسبية هي مجموعة من المبادئ العامة التي توفر إطارا مرجعيا عاما يمكن من خلاله أن تتم عملية تقييم الممارسات المحاسبية الحالية وتوجيه عمليات تطوير التطبيقات والإجراءات المحاسبية الجديدة. أما Belkaoui فعرفها على أنها مجموعة من التعاريف والمفاهيم والمقترحات التي تشكل رؤيا منظمة تؤدي إلى تحديد العلاقة بين المتغيرات التي تحكم ظاهرة معينة بغرض تفسيرها وتوفير القدرة على التنبؤ بها

إذن فالنظرية المحاسبية تهدف إلى التنبؤ وتفسير سلوكيات وتصرفات معدي ومستخدمي المعلومات المحاسبية في ظل إختلاف الظروف والبيئات المحاسبية.

3. عناصر النظرية المحاسبية:

حسب McDonald يجب أن يكون للنظرية المحاسبية ثلاثة عناصر أو أدوار هي :

- ترميز الظاهرة (الصفقات والأحداث الإقتصادية) من خلال التمثيل الرمزي (مدين، دائن،، الخ)
- المعالجة البارة أو المزج أو الخلط استنادا إلى قواعد معينة (التسجيل في اليومية ثم الترحيل، قواعد تقييم معينة... الخ)
- الترجمة مرة ثانية إلى ظواهر واقعية وحقيقية (الربح... الخ)

4. خصائص النظرية المحاسبية:

- يجب على النظرية المحاسبية أن تتوفر على الخصائص التالية:
- الاتساق والترابط المنطقي بين العناصر المكونة للنظرية؛
- القدرة على تفسير وتقييم السلوك والظواهر محل الدراسة؛

- القدرة على التنبؤ بالسلوك سواء دوافعه أو نتائجه؛
- توجيه السلوك بما يتفق مع القيم والأهداف؛
- القدرة على ربط الظواهر بالواقع العملي في الحياة؛

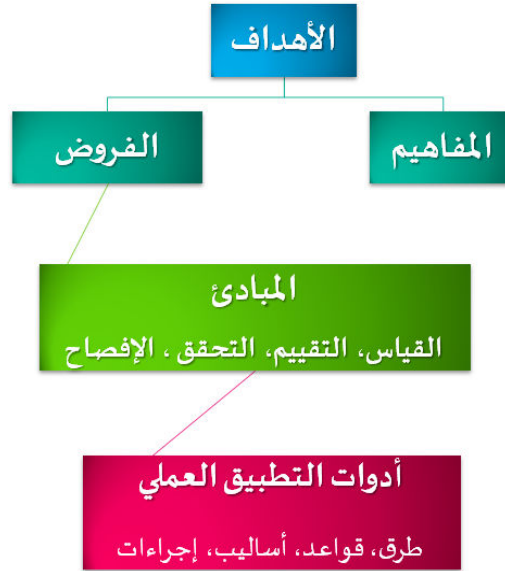
5. أهداف النظرية المحاسبية:

- تعتبر مرجعا يمكن اللجوء إليه في وجود خلافات بين الأكاديميين والمهنيين فضلا عن ضبط الطرق والسياسات التي يمكن إستخدامها في التطبيق العملي.
- دور المحاسبة في المجتمع يجعلها بحاجة ماسة إلى ضبط الأداء المالي والمحاسبي للممارسات المهنية، وهذا لا يكون إلا بوجود إطار نظري يوجه ذلك.
- تساهم النظرية المحاسبية في تلخيص نتائج البحوث التي يتم إجراؤها في مجالها، مما يؤدي إلى تعميق الفهم حول الأطر التطبيقية لهيكل النظرية المحاسبية والفروض والمفاهيم التي تقوم عليها.

6. الهيكل العام للنظرية المحاسبية:

يتكون الهيكل العام للنظرية المحاسبية من أربع مستويات، حيث يحدد في المستوى الأول أهداف المعلومة المالية عن طريق تحديد الفئة المستهدفة من مستخدمي المعلومات المحاسبية وإحتياجاتها. بعد هذه الخطوة يتم تحديد المفاهيم المحاسبية اللازمة والفروض المحاسبية المستخدمة ضمن النظرية المحاسبية. وكخطوة ثالثة يتم تحديد الطرق والمبادئ المحاسبية المتعلقة بالقياس والاعتراف والتحقق والافصاح المحاسبية ضمن النظرية، وفي الاخير يتم تحديد أدوات التطبيق العملي من خلال تحديد الطرق ولقواعد والاساليب والاجراء العملية ضمن النظرية.

شكل رقم 1: الهيكل العام للنظرية المحاسبية



ثالثاً: أساليب بناء النظرية المحاسبية:

تنقسم الأساليب النظرية المحاسبية إلى الأساليب غير النظرية والأساليب النظرية التي بدورها تنقسم إلى أساليب تقليدية وغير تقليدية

1-5 الأساليب غير النظرية (العملية):

1-1-5 الأسلوب الواقعي:

يعتمد هذا الأسلوب على الاعتماد على واقع الحال العملي لإصدار المعايير المحاسبية دون التفكير المباشر لتعديل هذه المعايير ما دامت هذه الأخيرة تحل مشكلة عملية موجودة، ظهر هذا الأسلوب في الولايات المتحدة الأمريكية عند بداية إعداد المعايير المحاسبية من قبل CAP ويعاب على هذا الأسلوب افتقاره لمرجعية نظرية يمكن الرجوع إليها في حالة تغير الظروف.

2-1-5 أسلوب الإطار الفكري:

فكرة هذا الأسلوب هي بناء إطار فكري (حتى وان لم يكن له أساس فلسفي) ويتم الاتفاق عليه وإصدار من قبل المجامع المحاسبية لبلد معين حسب الظروف البيئية لذلك المجتمع، ليكون المرجع الأساسي لإصدار المعايير المحاسبية في ذلك البلد أو الرقعة الجغرافية.

2-5 الأساليب النظرية (العلمية):

1-2-5 الأساليب التقليدية:

1-1-2-5 الأسلوب الاستنباطي :

يبدأ هذا الأسلوب بوضع الفرضيات والبدهييات. واستنادا لذلك يتم التوصل الى المعايير المحاسبية، ويبدأ هذا الأسلوب بتحديد أهداف القوائم المالية، ثم تحديد المفاهيم والبدهييات المحاسبية وفي الأخير تحديد المعايير المحاسبية. وقد استخدم هذا النوع من التفكير في أبحاث كل من Patton (1922), Moonitz (1961), Canning (1929), Edward & Bill (1940), Sweeney (1962). Sprouse (1962). ويطلق على هذا التفكير بالمنعزل لأنه يعتمد على فكر الباحث دون الأخذ بعين الاعتبار الظروف البيئية.

2-1-2-5 الأسلوب الاستقرائي:

يبدأ هذا الأسلوب من العام إلى الخاص حيث يبدأ بملاحظة وتحليل العلاقات واستنباط تكررها والوصول إلى نتائج عامة، ثم بعد ذلك إختبار تلك النتائج . ويعاب على هذا الأسلوب هو ففي حلة وجود نقص أو محدودية في التفاصيل سيؤثر ذلك على عملية التعميم.

3-1-2-5 الأسلوب الاخلاقي:

يرتكز دعاة هذا الأسلوب على المبادئ الأخلاقية كأساس لبناء النظرية المحاسبية ومن تم اشتقاق المعايير المحاسبية منها ، ويعد TOCS أول ممن دعا إلى هذا الاتجاه سنة 1941 حيث يركز على تحقيق كل من مفهوم العدالة المجردة والعدالة المشروطة والحقيقية كقواعد أخلاقية عند بناء النظرية المحاسبية. وما دام أن القياس المحاسبي لا يمكن ان يكون صحيح مئة بالمائة فقد استبعدت الحقيقة، أما العدالة المجردة فتكمن في معاملة من لهم مصلحة بالقوائم المالية بالتساوي والعدالة المشروطة فتقترن بتطبيق شروط ومقاييس محددة (المعايير المحاسبية المتعارف عليها).

4-1-2-5 الأسلوب الاجتماعي:

يعتمد هذا الأسلوب على دراسة الآثار الاجتماعية المترتبة عن إصدار وتطبيق المعايير المحاسبية من خلال تقييم قبول المعايير المحاسبية في مدى تأثيرها على رفاهية كافة أطراف المجتمع.

2-2-5 الأساليب الحديثة:

1-2-2-5 أسلوب الأحداث:

يركز هذا الأسلوب على تزويد المستفيدين بالمعلومات حول تفاصيل الأحداث المهمة التي أثرت على المؤسسة خلال الفترة المحاسبية دون إضفاء قيم علمها تكون مرتبطة بفرضيات مهنية، مع ترك أمر استخدام هذه المعلومات كلها أو جملها للمستفيدين (تحليل، تفسير، تنبؤ) بغرض تلبية احتياجات جميع الأطراف.

يعتبر Sorter أول من نادى بهذا الاتجاه لكنه صادف عدة انتقادات منها ما هو المعيار المستخدم في تحديد الأحداث المهمة المؤثرة والأحداث غير المهمة، وبالأخص في المؤسسات الضخمة التي تعرف كما هائلا من الأحداث حيث تختفي الأحداث المهمة وغير المهمة. ومن جهة أخرى فإن هذا الأسلوب يعطي معلومات مفيدة لمتخذي القرار ذوي الخبرة والتأهيل العلمي دون باقي المستفيدين العاديين الذين لا يستطيعون تحليل الكم الكبير من المعلومات التي تتضمنها التقارير المالية.

2-2-2-5 الأسلوب السلوكي:

يهتم هذا الأسلوب على تحليل أثر المعلومات المحاسبية على سلوك المستفيدين، وبالعكس الأساليب السابقة التي تركز على الإجراءات المحاسبية يحلل هذا الأسلوب أثر النتائج على قرارات المستفيدين وردود أفعالهم ، وهو ما يساعد على اختيار الطرق المحاسبية المناسبة والمساعدة على اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة. وقسم بلقاوي هذا المنهج إلى عدة أصناف هي:

- أبحاث تتعلق بمدى كفاءة الإفصاح.
- أبحاث تتعلق بفائدة المعلومات المحاسبية
- أبحاث تتعلق بوجهة نظر المستفيد لطرق إعداد التقارير المالية
- أبحاث تتعلق بالأهمية النسبية
- أبحاث تتعلق بأثر الخيارات المحاسبية على اتخاذ القرارات.

3-2-2-5 الأسلوب التنبئي:

يعتبر Ball & Brown (1968) أول من قام بدراسة في هذا الاتجاه، ويركز دعاة هذا المنهج أن المعلومات المحاسبية تعد أهم مدخلات قرارات التنبؤ المستقبلي لأداء المؤسسة مستقبلا أو أداء أسعار أسهمها مستقبلا . يمكن تصنيف الأبحاث في هذا الأسلوب إلى صنفين:

- أبحاث يحلل قدرة المعلومة المحاسبية على التنبؤ بالأحداث المحيطة بالوحدة المحاسبية مثل الربح أو الفشل المالي للمؤسسة أو توفر السيولة المالية داخلها، أو التنبؤ بفوائد السندات ومراتبها. عادة ما يستخدم هذا الصنف الأساليب الإحصائية في تحليلاته.

- أبحاث تحلل ردة فعل السوق المالي من المعلومات المحاسبية على اعتبار أن سعر السهم ومردود مرآة عاكسة لنشاط المؤسسة، وان تقييم خيارات القياس المحاسبي يتم على أساس قدرة منها على التنبؤ بأسعار الوحدة المحاسبية بعد عزل آثار الاقتصادية لباقي القطاعات. ومن بين النظريات المعتمدة في هذا الأسلوب نظرية السوق المالي الكفاء

4-2-2-5 الأسلوب الايجابي:

يرتكز أصحاب هذا الاتجاه على تحليل العلاقة بين متخذي القرار المحاسبي سواء كانوا محاسبين أم مديرين أم ملاك حاليين أو مستقبليين أو غيرهم ممن لديهم علاقة بالوحدة المحاسبية، ومن خلال هذا التحليل والتفسير لما هو كائن يحاول هذا الأسلوب تعديله إيجابيا أخذا بعين الاعتبار تلك العلاقات المتشابكة بين جميع المتدخلين.

وتعتبر نظرية الوكالة أبرز النظريات المستعملة في تحليل العلاقة بين المتدخلين في القرار المحاسبي من محاسبين ومديرين وملاك أو غيرهم ممن لديه مصلحة، على افتراض أن كل منهم يهدف إلى تعظيم منافع الخاصة (عن طريق تطبيق الخيارات المحاسبية التي تخدمه) مما ينتج عنه تضارب للمصالح بينهم فتأتي نظرية الوكالة لتضبط هذا التضارب. وتعتبر دراسات كل من Jensen و Watts & Zimmerman 1986 أولى الدراسات في هذا المجال.

الفصل الثالث:

المحاسبة الدولية

أولاً: مفهوم المحاسبة الدولية

1. تعريف 1: عرف Ikbal المحاسبة الدولية على أنها محاسبة العمليات الدولية ومقارنة المبادئ

المحاسبية لدول مختلفة وإيجاد توافق في المعايير المحاسبية المتباينة على نطاق عالمي.

2. تعريف 2: عرف Samuels المحاسبة الدولية عن طريق إعطاءها الأبعاد الأربعة التالية:

- البعد التاريخي للمحاسبة (انتشار وانتقال الأفكار المحاسبية بين الدول)
- البعد العملي للمحاسبة (فهم ومعالجة المشاكل المحاسبية المتعلقة الشركات المتعددة الجنسيات وفروعها)
- بعد المحاسبة المقارن (محاولة فهم الفروق المحاسبية الدولية)
- البعد العالمي للمحاسبة (محاولات التوافق المحاسبي الدولي)

ثانياً: أبعاد المحاسبة الدولية

1. البعد العملي:

يعتبر هذا المفهوم هو الأقدم في المحاسبة الدولية، ويتعلق هذا البعد بالمشاكل التي تعترض الشركات متعددة الجنسيات مع فروعها مثل ترجمة القوائم المالية، مشكل الضرائب، سعر الصرف، عمليات التعديل على القوائم المالية للفروع حسب المعايير والمبادئ المحاسبية للشركة الأم.

2. البعد المقارن:

يتضمن هذا البعد مدخلا وصفيا تحليليا للمبادئ والتطبيقات المحاسبية المطبقة في كل بلد، ومن ثم محاولة تصنيف الأنظمة للمحاسبية للدول. يعتبر هذا المفهوم هو الثاني من حيث الظهور حيث واكب بداية ظهور الشركات متعددة الجنسيات حيث كان واجبا على المحاسبين معرفة المعايير المحاسبية المطبقة في بلدان الفروع وبلد الشركة الأم من أجل القيام بالتعديلات المحاسبية على القوائم المالية لتلك الفروع حسب المعايير المحاسبية للدولة الأم، وتطور هذا البعد ليصبح أيضا يرتبط بفهم وتحليل المعلومات المحاسبية من اجل القرارات الاستثمار الدولية.

3. البعد العالمي:

تعتبر المحاسبة حسب هذا البعد على أنها نظام عالمي موحد من خلال إيجاد معايير محاسبية تحظى بالقبول والتطبيق عالميا، لكن الجدير بالذكر يعتبر هذا المفهوم مثاليا أي ممكن نظريا لكن صعب التحقيق.

ثالثا: التطور التاريخي للمحاسبة الدولية

1. الحقبة الأولى قبل 1970:

تميزت هذه الحقبة بعقد اجتماعات مهنية إقليمية لتبادل الخبرات بين المحاسبين دون البحث عن تقليل الاختلافات المحاسبية الدولية، فعلى سبيل المثال مؤتمر سانت لويس 1904 والمؤتمرات اللاحقة له، ومؤتمر المحاسبة الأمريكي 1949 Inter-american Accounting Conference، بعده تم تأسيس الاتحاد الأوروبي للخبراء الاقتصاديين والماليين سنة 1951 الذي ضم 12 جمعية مهنية أوروبية بغرض دراسة المشكلات المحاسبية بأوروبا. أما في آسيا فقد عقد أول مؤتمر لاتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي في منيلا سنة 1957 لدراسة المشاكل المحاسبية في دول آسيا والباسيفيك.

في بداية الستينيات أسست جمعية المحاسبة الأمريكية لجنة تهتم بموضوعات المحاسبة الدولية، كما تأسست المجموعة الدراسية الدولية للمحاسبين سنة 1966 لإجراء دراسات مقارنة على الموضوعات المحاسبية في كل أمريكا وكندا وبريطانيا. في نفس العام أسس المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بالشراكة مع منظمات مهنية في كندا والمكسيك اللجنة الدولية للتعاون المحاسبي بغرض مساعدة الدول النامية في الجانب المحاسبي.

2. الحقبة الثانية (بعد 1970):

تميزت هذه المرحلة بظهور المنظمات العالمية نتيجة بروز ظاهرة العولمة والشركات المتعددة الجنسيات ونخص بالذكر لجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1973 والاتحاد الدولي للمحاسبين سنة 1977، حيث اهتمت الأولى بإصدار المعايير المحاسبية الدولية أما الثانية اهتمت بإصدار معايير المراجعة الدولية. واستمرت جهود الهيئتين إلى وقتنا الحالي وأصبح لهما وزن كبير في المجال المحاسبي المحلي والدولي.

رابعا: مجالات المحاسبة الدولية

تتعد مجالات المحاسبة الدولية لكن أغلبها يهتم بالمجالات التالية: ترجمة القوائم المالية؛ القوائم المالية الموحدة واندماج الأعمال؛ محاسبة التضخم؛ الإفصاح؛ المراجعة؛ الضرائب على العمليات الدولية في مختلف البلدان؛ إدارة مخاطر العمليات الأجنبية؛ تحليل الإستثمارات الخارجية؛ أنظمة المعلومات؛ أسعار التحويل؛ موازنات وتقييم أداء الشركات المتعددة الجنسيات؛ الرقابة والمراجعة التشغيلية المحاسبة المقارنة وتصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية.

خامسا: أسباب ظهور المحاسبة الدولية

- كبر حجم التجارة والأعمال الدولية ؛
- ظهور الشركات المتعددة الجنسيات والاستثمارات الخارجية المباشرة؛
- توسع عمل شركات المحاسبة والمراجعة الدولية؛
- كبر حجم أسواق رأس المال الدولية وترابطها؛
- تطور البحث العلمي للمحاسبة الدولية؛

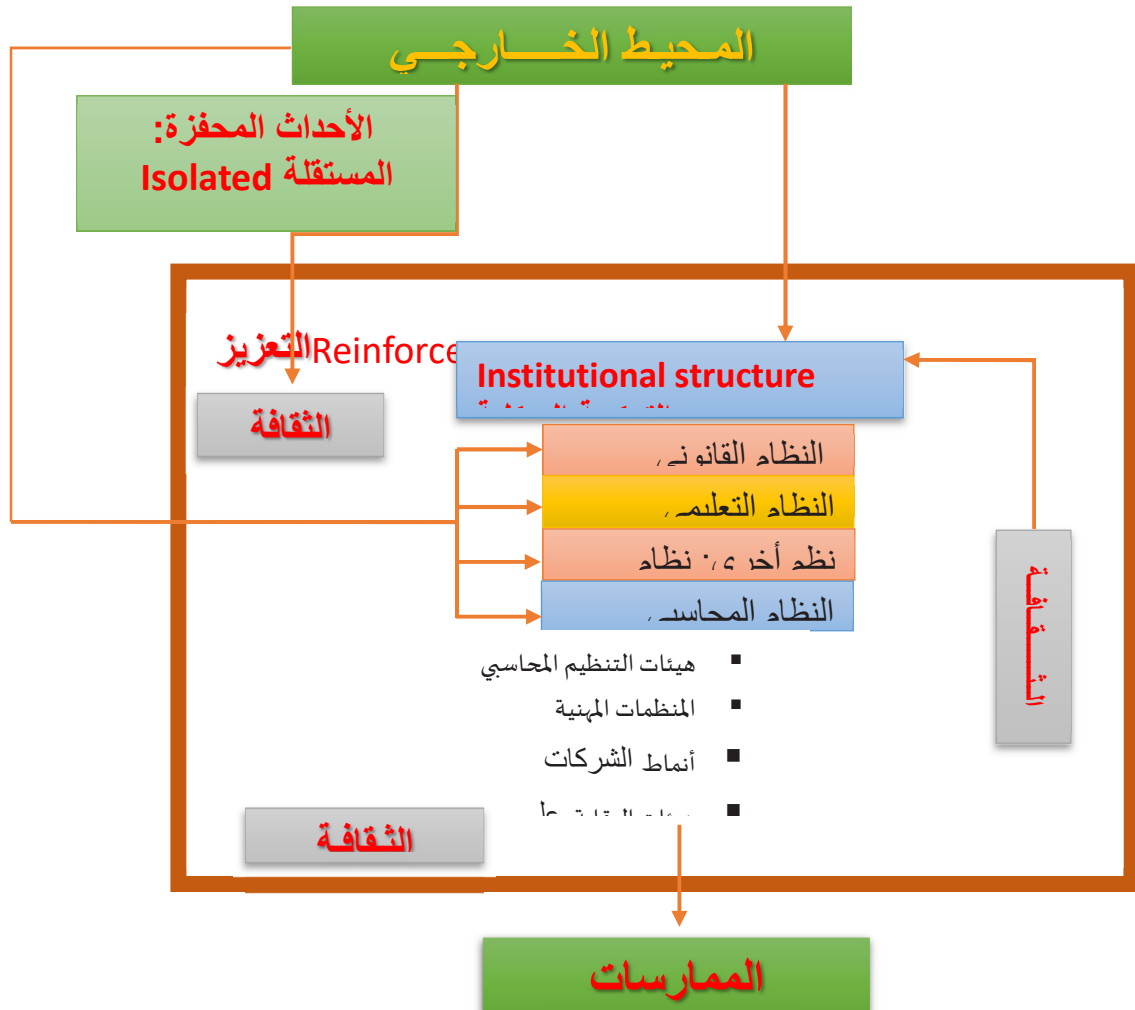
سادسا: أهداف المحاسبة الدولية

- إيجاد إطار نظري يحكم وينظم الممارسات والتقارير المحاسبية دوليا؛
- إيجاد نوع من الاتساق والتوافق في الممارسات المحاسبية على مستوى دولي لتسهيل عملية المقارنة؛
- دراسة الأنظمة المحاسبية للدول المختلفة ومحاولة زيادة الوعي حول أسباب الاختلافات والتشابهات المحاسبية بين الدول؛
- توفير الحلول للمشاكل المحاسبية المتجددة على المستوى الدولي والمحلي؛
- تقييم دراسة المحاسبة في اقتصاديات الشركات والدول المختلفة ومساعدتها على التعرف على أسباب نجاح أو فشل الأنظمة المحاسبية ومن ثم المساعدة في تطويرها؛
- العمل على جعل القوائم المالية أكثر قابلية للفهم دوليا من خلال جعلها أكبر قابلية للمقارنة والتحقق.

سابعا: العوامل المسببة للاختلافات المحاسبية الدولية

هناك عدة دراسات قامت بتحليل العوامل المسببة للاختلافات المحاسبية الدولية، حيث نجد أن دراسة Doupnik & Salter أهم الدراسات في هذا المجال.

شكل رقم 2: نموذج Doupnik & Salter لطريقة تطور الممارسات المحاسبية للدول



Source: T.S Doupnik, S.B Salter, *External environment, culture, and accounting practices: a preliminary test of a general model of international accounting development*, international Journal of Accounting, N° 3, 1995, p: 107

قسم نموذج Doupnik & Salter العوامل المسببة للاختلافات المحاسبية الدولية إلى عوامل خارجية وأخرى داخلية بالإضافة إلى العوامل المحفزة والمعززة مثل الأزمات العالمية والحروب التي تلعب دوراً مهماً في تعزيز أثر دور العوامل الخارجية. كما أعطى النموذج دوراً مهماً للثقافة حيث اعتبر أن الإنسان (المحاسب أو مراجع.... الخ) هو الركيزة الأساسية داخل النظم المحاسبية، وحيث تعتبر الثقافة هي الموجه لسلوكياته. ومن جهة أخرى فالثقافة تتأثر بالعوامل الخارجية.

ومن جهة أخرى قسم نموذج Archambul العوامل المسببة للاختلافات المحاسبية إلى ثلاثة أقسام هي العوامل الثقافية، والعوامل المتعلقة بهيكل الانظمة المحلية والعوامل المتعلقة بالشركات.

شكل رقم 3: نموذج Archambul للعوامل المسببة للاختلافات المحاسبية الدولية



1- العوامل الثقافية

1-1 تعريف الثقافة: عرفها Hofstede على أنها البرمجة الجماعية للعقل التي تجعل أفراد مجموعة معينة تتميز عن أخرى.

2-1 أبعاد Hofstede الثقافية:

1-2-1 الفردية مقابل الجماعية *Collectivism VS Individualism*

يُشير هذا البعد إلى الدرجة التي يُقِيم بها الأفراد إنتمائهم إلى مجتمعهم، بمعنى هل يُغَلِّب أفراد مجتمع معين مصالحهم الشخصية والعائلية على المصلحة العامة أم العكس، ففي حالة نعم نقول عن ذلك المجتمع هو مجتمع فردي "Individualist" أما إذا كان أفراد المجتمع يُغَلِّبون المصلحة العامة على مصالحهم الشخصية نقول عنه أنه مجتمع جماعي "Collectivist".

1-2-2 بعد فروقات السلطة :Large VS Small Power Distance

يشير هذا البعد إلى نظرة أو طريقة تعامل أفراد مجتمع ما مع حقيقة أنهم غير متساويين من الناحية الفيزيولوجية والقدرات الفكرية، التي بدورها يمكن أن تتحول في بعض المجتمعات إلى عدم المساواة في السلطة والثروة اللتان يمكن أن تتحولا إلى شيء متوارث ليس له علاقة بعدم المساواة الفيزيولوجية والفكرية.

باسقاط مفهوم بعد فروقات السلطة داخل المؤسسة نجده يتعلق بمركزية السلطة ودرجة الإستبداد في القيادة داخلها، هذا يعني درجة قبول التدرج الهرمي في مناصب السلطة بين أفراد المؤسسة. حيث أن المجتمعات ذات التوجه القوي في بعد فروقات السلطة سوف يكون لهم قبول بهذا التدرج الهرمي، وبالتالي فإن كل فرد يقبل بالوضع الذي يكون عليه فيما يخص التدرج السلطوي ولا يحتاج إلى تبرير آخر لذلك، بينما في المجتمعات ذات الاتجاه الضعيف لبعد فروقات السلطة يكون نوع من عدم القبول بالوضع الذي يكونون عليه من حيث التدرج السلطوي وبالتالي فهم يكافحون من أجل تخفيض وتدليل فوارق مستويات السلطة فيما بينهم.

1-2-3 درجة تجنب عدم التأكد :Strong VS Weak Uncertainty Avoidance

هذا البعد يُبيّن مدى التخوف والارتياح تجاه المستقبل، أي مدى التخوف مما سيحدث في المستقبل المجهول، ففي المجتمعات ذات التوجه الضعيف لبعد تجنب عدم التأكد يكون للأفراد عدم تخوف وتقبل لما سيحدث في المستقبل، وبالتالي يكون لديهم اهتمام بالممارسات أكثر من المبادئ وسيطغى عليها الجانب التفاؤي في تنبؤاتهم للمستقبل. أما المجتمعات ذات التوجه القوي في تجنب عدم التأكد فسيحاول الأفراد التنبؤ بالمستقبل وتجنب المخاطر لخلق جو من الإرتياح والأمان، كما تحافظ تلك المجتمعات على مجموعة من القواعد والقوانين المحددة لمعتقداتهم وسلوكياتهم وهم أقل تسامحا لمن يتجاوزها، كما يلعب كل من الدين والقانون دورا هاما في توفير جو من الشعور بالأمان لدى أفراد المجتمع

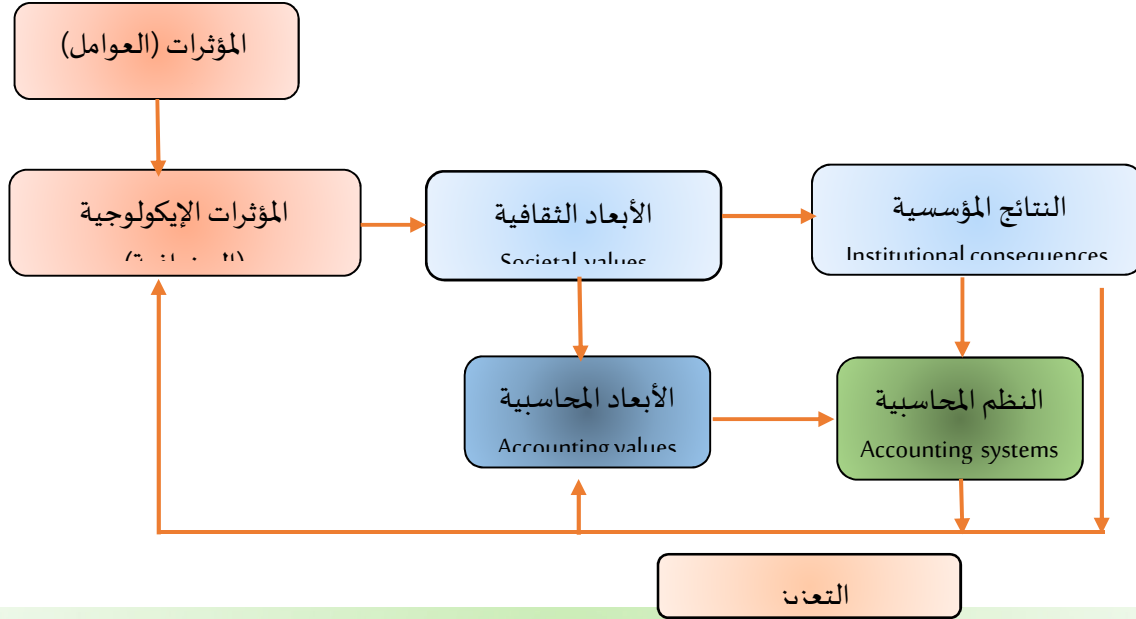
1-2-4 الذكورية مقابل الأنوثة :Masculinity VS Femininity

يرتبط هذا البعد بالمفهوم الشخصي لدى أفراد المجتمع والمتعلق بـ "من أنا؟ وما هو دوري في الحياة؟ ويرتكز هذا البعد على فكرة أساسية وهي كيفية تقسيم أدوار الجنسين (الذكر والأنثى) داخل المجتمع، فحسب Hofstede فإن المجتمعات الذكورية يحدد دور كل جنس فيها بشكل واضح فيضطلع الرجل بالأدوار الحازمة والمهيمنة، بينما يتجه دور المرأة إلى التربية والرعاية. وتكون القيم المسيطرة داخله تعكس صفات الذكورة بما فيها طريقة تفكير النساء فيه التي تشتمل على البطولة والنجاح المادي وحب البروز وكل

ما هو متعلق بإثبات الذات واتجاه منخفض نحو رفاهية الأعضاء الآخرين للمجتمع. في المقابل تغلب على أفراد المجتمعات الأنثوية الصفات الأنثوية - بما فيها الذكور- مثل الميل لبناء العلاقات مع الآخرين والتواضع والاهتمام برفاهية كل أعضاء المجتمع ومساعدة الضعفاء.

3-1 نموذج Gray حول تأثير الثقافة على النظم المحاسبية

شكل 4: نموذج Gray حول تأثير الثقافة على النظم المحاسبية



Source: Gray, S., /, Towards a theory of cultural influence on the development of accounting

1.3.1 الأبعاد المحاسبية لـ Gray:

المهنية مقابل الرقابة التشريعية ' Professionalism VS Statutory Control

تشير هذه القيمة إلى تفضيل ممارسات الأحكام الشخصية للمهنيين والاحتفاظ بالتنظيم الذاتي على الامتثال لمطالب قانونية موصوفة أو سيطرة تشريعية.

التوحيد مقابل المرونة Uniformity VS Flexibility

أي تفضيل الالتزام والقيام بممارسات محاسبية موحدة بين الشركات عن طريق استخدام ثابت وموحد لممارسات محاسبية معينة من فترة إلى أخرى على حساب المرونة بما يتلاءم مع الظروف المحيطة لكل شركة على حدا.

■ التحفظ مقابل التفاؤل Conservatism vs Optimism

أي تفضيل الحيطة والحذر على التفاؤل في عمليات القياس المحاسبي لمواجهة حالات عدم التأكد للأحداث المستقبلية.

■ السرية مقابل الشفافية Secrecy vs Transparency

أي تفضيل التكتم ووضع قيود على عمليات الإفصاح عن المعلومات حول شركات للأشخاص المشتركين في إدارة وتمويل الشركة على حساب وجود شفافية أكثر ومدخل متفتح نحو العامة. وهي عكس منهج الشفافية والوضوح في المعاملات المحاسبية.

2.3.1 العلاقة بين أبعاد Gray المحاسبية وأبعاد Hofstede الثقافية

من خلال دراسة Gray على العديد من الدول لخص العلاقة بين أبعاد Hofstede الثقافية وأبعاد Gray المحاسبية من خلال الجدول أسفله، والذي يحدد طبيعة العلاقة بين كل بعد ثقافي وبعد محاسبية من خلال الإشارة + أو -، ففي حالة الإشارة + هذا يعني أن هناك علاقة طردية وحالة الإشارة - تعني علاقة عكسية، أما حالة الإشارة؟ فتعني أنه لم يجد علاقة بين البعدين.

مثلا وجد أن هناك علاقة عكسية بين بعد فروقات السلطة والمهنية، أي أن المجتمعات التي يكون فيها بعد فروقات السلطة قويا يكون بعد المهنية ضعيفا والعكس صحيح. كذلك هناك علاقة طردية بين بعد فروقات السلطة والسرية، ولا توجد علاقة بين بعد فروقات السلطة والتحفظ. ومن جهة أخرى هناك علاقة طردية بين بعد تجنب عدم التأكد وكل من التحفظ والتوحيد والسرية، لكن هناك علاقة عكسية مع المهنية.

جدول 1: العلاقة بين القيم الثقافية لـ Hofstede القيم المحاسبية لـ Gray

القيم المحاسبية (Gray) <i>Accounting values (Gray)</i>				القيم الثقافية <i>Cultural Values (Hofstede)</i>
السرية <i>Secrecy</i>	التحفظ <i>Conservatism</i>	التوحيد <i>Uniformity</i>	المهنية <i>Professionalism</i>	
+	؟	+	-	فروقات السلطة <i>Power Distance</i>
+	+	+	-	تجنب عدم التأكد <i>Uncertainty Avoidance</i>
-	+	-	+	الفردية <i>Individualism</i>
-	-	؟	؟	الذكورية <i>Masculinity</i>
بالنسب للإشارة + تدل على وجود علاقة طردية بين المتغيرين؛ أما الإشارة - تدل على وجود علاقة عكسية بين المتغيرين؛ أما الإشارة ؟ فتدل أن العلاقة غير محددة				

Source : Baydoun, N. & Willett, R., *Cultural Relevance of Western Accounting Systems to Developing Countries*, *Abacus*, 31 (1), 1995 , p: 71

4-1 الدين:

يُعتبر الدين أحد أهم العناصر المساهمة في تطور المحاسبة بين العصور لأنه يمس معتقدات الأفراد والقيم كذلك فهو يوجه سلوكياتهم وحتى تعاملاتهم الاقتصادية. حيث يمكن القول أن الدين هو الموجه للحياة الاقتصادية للمجتمعات، فمثلاً في المجتمعات الإسلامية نجد أن الدين الإسلامي يوجه ويحدد جميع نواحي الحياة بما فيها الحياة الاقتصادية مثل تحريمه للربا وفرضه للزكاة وكذلك تحريمه للإحتكار... الخ، هذا سيحجم تطور السوق المالي وبالتالي تقليص الدور المعلوماتي للمحاسبة وتطورها.

5-1 درجة تطور التعليم المحاسبي ومهنة المحاسبة

تعتبر درجة تطور التعليم كأحد أسباب الاختلافات المحاسبية بين الدول وذلك لعدة أوجه. أولاً لأن هناك علاقة بين درجة تطور التعليم ودرجة تطور مهنة المحاسبة الموجودة في بلد ما، ففي البلدان متطورة التعليم تكون مخرجات التعليم المحاسبي التي تتمثل في المهنيين المحاسبين وكذلك مستخدمي المعلومات المحاسبية ذات كفاءة عالية، هذا سينتج عنه وعي إيجابي وطلب متزايد عن معلومات محاسبية ذات جودة عالية، وهو ما سيرفع التحدي أمام هيئات التوحيد المحاسبي في تلك البلدان من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات جودة عالية، ومن جهة أخرى سيخلق ضغوط على معدي المعلومات المحاسبية

والمالية لإنتاجها بجودة عالية. كذلك هناك علاقة بين التعليم المحاسبي للدول النامية مع نظيره في الدول المتقدمة حيث تكون في أغلب الأحيان تابعة للدول المستعمرة لها، وهذا ما يخلق علاقة وطيدة بين المهنة والتطبيقات المحاسبية بين تلك الدول،

2- العوامل الاقتصادية

1.2 درجة تطور ونوع النظام الاقتصادي السائد

تؤثر درجة التطور الاقتصادي ونوع النظام الاقتصادي (الاقتصاد الموجه أو الاقتصاد الرأسمالي) المتبنى في دولة ما تأثيراً مباشراً على الممارسات المحاسبية الموجودة في تلك الدولة. فدرجة التطور الاقتصادي تؤثر باطراد مع تطور الأنظمة والممارسات المحاسبية، ففي الاقتصاديات ذات النمو الاقتصادي الكبير يجب أن تؤدي المحاسبة دورها في المجتمع كأداة للقياس والإفصاح لمواكبة التطورات والتعقد الذي يحصل في الأنشطة الاقتصادية من خلال إيجاد نظم ومعايير محاسبية متطورة.

يحدد نوع النظام الاقتصادي المطبق بدولة دور وأهداف المحاسبة وبالتالي الممارسات المحاسبية الموجودة فيه. لأن الشيء المحدد لهدف ودور المحاسبة هو كيفية تنظيم الاقتصاد من طرف الدولة، وبالتالي ما طبيعة الدور الذي تلعبه المحاسبة، ففي الاقتصاديات الموجهة يكون كل شيء مراقب من طرف الدولة ومحدد مركزياً (الأسعار، العرض والطلب... الخ)، في هذه الحالة يكون للمحاسبة دورين أساسيين هما المساعدة في عملية التخطيط المركزي والمساعدة في مراقبة الاقتصاد، ولا يكون هدفها المساعدة على تحقيق الربح وهو عكس ما تكون عليه في الاقتصاد الرأسمالي الذي تلعب فيه الدولة دور المنظم دون التدخل في الحياة الاقتصادية، حيث تحدد الأسعار عن طريق العرض والطلب في السوق، وهو ما يخلق جواً المنافسة ويجعل دور المحاسبة يكمن في تحديد الأرباح والمساعدة في اتخاذ القرارات من طرف الأعوان الاقتصاديين.

2.2 نمط تمويل الشركات السائد

يُعتبر نمط تمويل الشركات أحد أهم المحددات والمؤثرات الأساسية على الأنظمة المحاسبية للدول، ونجد في الغالب تمويل الشركات يكون عن طريق القروض أو عن طريق السوق المالي، حيث يلعب كلا النوعين دوراً مهماً في تحديد طرق القياس والإعتراف المحاسبي وكذلك طرق ومواصفات الإفصاح.

3.2 الروابط والعلاقات الاقتصادية الدولية

تعتبر الروابط والعلاقات الاقتصادية مع الدول الأخرى من العوامل التي تؤثر على الممارسات والنظم المحاسبية للدول، ويُعتبر الاستعمار عاملاً مهماً في ذلك لأن الدول المستعمرة تبحث دوماً إلى إبقاء نفوذها

وتحكمها في البلدان المُستَعْمَرة بجميع الوسائل. كذلك فإن الدول المُستَعْمَرة بعد خروجها من الاستعمار تلجأ إلى تطبيق النظام المحاسبي الخاص بالدول التي المُستَعْمَرة لها لأنها تكون منهكة من طرف الاستعمار، ولأنها لا تملك الإمكانيات والوقت لإنشاء نظم خاصة بها تلاءم بيئتها، ومثال ذلك الجزائر عند استقلالها سنة 1962 عن فرنسا قامت بتبني النظام المحاسبي العام الفرنسي *Plans Comptable Générale Français (PCG)*. ومن جهة ثانية تلعب التكتلات الاقتصادية الدولية والإقليمية كعامل آخر مؤثر على المستوى الإقليمي والدولي ويعتبر الاتحاد الأوروبي مثالا عن ذلك.

3- العوامل السياسية والقانونية

1-3 العوامل السياسية

تؤثر نوعية النظام السياسي السائد على المحاسبة بطريقة غير مباشرة، فالفلسفة التي يحملها في طبيعته نوعية النظام السياسي تؤثر بشكل كبير على نمط الحياة العامة لأفراده وعلى الحياة الاقتصادية بشكل خاص كنوعية النظام الاقتصادي السائد والنظام المحاسبي. حيث أن نوع النظام السياسي يؤثر على الحريات الفردية، مثلا إذا كان النظام دكتاتوريا هذا يمنع الحرية والمشاركة في اتخاذ القرار، وهذا لا يساعد على تطوير مهنة المحاسبة بشكل يبرز فيه مبدأ الإفصاح الكامل والعدل.

كما يؤثر الاستقرار السياسي على الاستقرار الاقتصادي الذي يعتبر ضروريا من أجل التطور والتحسين المستمر للمحاسبة، فهو يؤثر على كمية الاستثمارات الأجنبية المباشرة التي تلعب دورا مهما في دفع عجلة التطور الاقتصادي

من جهة أخرى تمثل العوائق البيروقراطية العامل الثالث من العوامل السياسية، حيث تؤدي الإجراءات البيروقراطية إلى بطأ وتأخر اتخاذ القرارات وبالتالي لا تكون في أوانها مما يؤثر في عملية التطور الاقتصادي وتطوير المحاسبة

2-3 طبيعة النظم القانونية

تحدد الأنظمة القانونية الكيفية التي يتعايش بها أفراد مجتمع ما مع هيئات الدولة (مؤسسات الدولة) فيما بينهم، وعلى هذا الأساس فنوعية النظام القانوني في بلد ما سيؤثر بالطبع على طريقة إصدار القوانين المحاسبية (طرق التوحيد المحاسبي) وهو ما يؤثر على نوعية الممارسات المحاسبية السائدة. وتوجد هنا عائلتين من الأنظمة القانونية.

فالعائلة الأولى أي "Civil Or Romano-Germanic" التي أصبحت تسمى القارية "Continental" تنحدر جذورها إلى القانون الروماني، وتكون القوانين فيها مكتوبة وتغطي جميع نواحي الحياة العملية كما تكون تفصيلية ولا تعطي مجالا كبيرا للإجتهاد الشخصي، وبالتالي فمن الطبيعي أن تصبح المبادئ والقواعد المحاسبية جزءا من القوانين العامة للدولة ولا يجوز تجاهلها، وتكون القواعد المحاسبية داخلة في العديد من القوانين مثل القانون التجاري وقانون الضرائب.

يعتبر القانون العرفي "Common Law" العائلة الثانية من القوانين ويعود أصله إلى القانون البريطاني، وتحدد القوانين الخطوط العريضة التي يجب على الأفراد أن يتبعوها ويترك لهم مجال الإجتهاد في الأحكام التفصيلية أي أن القوانين لا تعالج جميع نواحي الحياة حالة بحالة على عكس النظام الأول، كما يعتبر التراكم كمصدر للقوانين في هذا النوع

تؤثر النظم القانونية على النظم المحاسبية من عدة أوجه؛ أولا يحدد النظام القانوني الإطار العام الذي تدير عليه الشركات (القانون التجاري) وكذلك مسار التوحيد المحاسبي (وضع المعايير والقوانين المحاسبية) داخل البلدان، كذلك يحدد العاملين السابقين بالإضافة إلى القوانين الضريبية (النظم القانون المدني) الشروط العامة للإفصاح والتقييم المحاسبي للشركات.

ثانياً تؤثر درجة تطور النظام القانوني على طريقة إنفاذ وفرض تطبيق القوانين "Legal Enforcement" بشكل عام وعلى نوعية المعايير المحاسبية وطريقة تطبيقها بشكل خاص. كما نعرف أن النظام القانوني المحاسبي يتكون من جانبين الأول يتمثل في جانب صنع أو وضع المعايير المحاسبية (عملية التشريع) والثاني يتعلق بفرض التطبيق الصحيح لها.

ثالثاً تعتبر درجة الحرية التي يمنحها النظام القانوني أحد المحددات الأساسية للممارسات والطرق المحاسبية وكذلك درجة التفاصيل وحرية الإجتهاد لدى المهنيين المحاسبين. فإذا كان نظام القانوني يعطي مجالاً كبيراً للحرية والتقييم الشخصي سيخلق جو الابتكار والإبداع، وهو ما يجعل المحاسبة ومهنة وتعليم محاسبي في تطور مستمر مثل ما هو موجود في دول النظام القانون العرفي.

3-3 النظم الضريبية

يُعتبر النظام الضريبي أحد أوجه تأثير النظام القانوني على المحاسبة، ويبرز ذلك جلياً في درجة الترابط بين القواعد الضريبية (النتيجة الضريبية) والقواعد المحاسبية (النتيجة المحاسبية). بمعنى آخر هل أن القواعد المحاسبية التي تطبقها الشركات في حساب النتيجة هي نفسها القواعد المطبقة لحساب النتيجة

الضريبية، وكذلك ما هو الطرف الأكثر تأثراً بالقواعد المحاسبية أم القواعد الضريبية، وبما أن درجة الترابط تختلف من بلد إلى آخر فإن ذلك سيؤدي بالضرورة إلى اختلاف النظم المحاسبية.

4-3 مهنة المحاسبة ودرجة تطور التعليم المحاسبي

تتأثر الممارسات المحاسبية بحجم وعمر مهنة المحاسبة وكذلك قوة المنظمات المهنية فيها، وهي بدورها تؤثر على عملية التنظيم المحاسبي، هذا بالإضافة إلى تأثير وتدخل النظام القانوني في عملية التنظيم المحاسبي داخل الدول ذات نظام القانون العرفي، حيث تلعب المنظمات المهنية دوراً أساسياً في توجيه الممارسات المحاسبية، كما تتمتع مهنة المراجعة بالاستقلالية التامة ولا يكون تدخل وتأثير للدولة في عملها، أما في الدول التي يسود فيها نظام القانون المدني فتكون عملية التوحيد موكلة لهيئة تابعة للدولة، وبالتالي فدرجة تدخل وتأثير المنظمات المهنية في عملية التوحيد تكون ضعيفة.

وتؤثر أيضاً درجة تطور النظام التعليمي في كفاءة المهنيين المحاسبين، فالنظام التعليمي المتطور يؤدي إلى تكوين مجموعة مهنيين ذوي كفاءة عالية تكون لهم القدرة في التأثير على المحيط المحاسبي، ويمتلكون مهارات تخولهم بالوفاء بواجباتهم المهنية. وفي نفس الوقت فإن تبني المعايير المحاسبية الدولية من طرف دولة معينة هي عملية حساسة تتطلب تعليماً متطوراً وكفاءات من أجل فهم وترجمة وكذلك تطبيقها على أرض الواقع، إذن فالتعليم المتخلف يلعب دوراً سلبياً في مسار التوافق المحاسبي الدولي.

4- العوامل المرتبطة بالشركات

هناك عدة عوامل مرتبطة بالشركات بحد ذاتها نذكر منها طبيعة ملكية الشركات، أي هل ملكية الشركات في بيئة معينة هي ملك لمجموعة صغيرة أو عائلية من الأفراد أو لمجموعة كبيرة، ففي الحالة الأولى تكون في أغلب الأحيان يكون السوق المالي هو الممول الرئيسي للشركات. عامل آخر من العوامل المرتبطة بالشركات هو حجم القروض ففي الدول التي يكون للشركات فيها حجم القروض كبيراً ستتبع تلك الشركات السياسات المحاسبية التحفظية والسرية في الإفصاح.

كذلك توجد عوامل أخرى مرتبطة بالشركات منها نوع القطاع الصناعي وحجم التجارة الدولية وكذا حجم نشاط الشركات وأيضاً نوع الجهة المكلفة بالمراجعة.

ثامنا: تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية

1. أهمية تصنيف الأنظمة المحاسبية الدولية

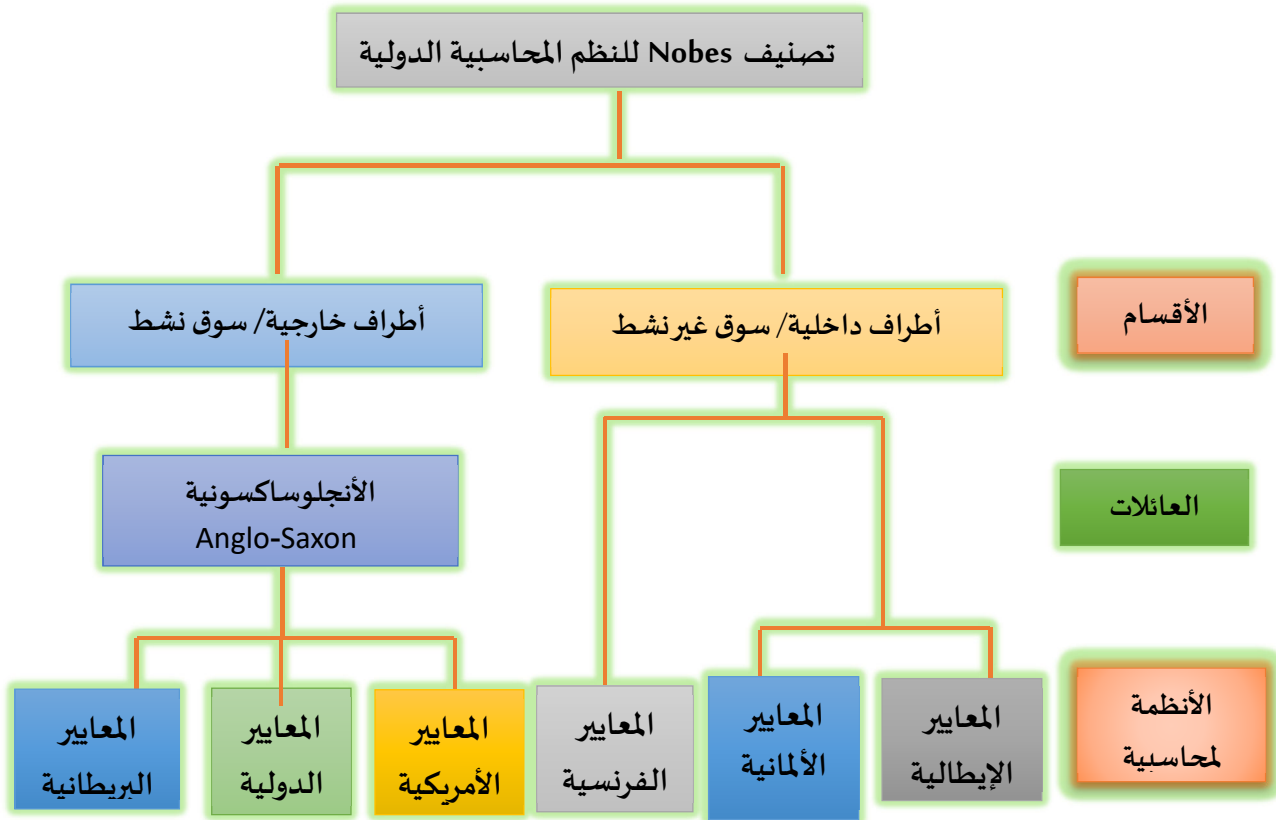
- يمكن أن يساعد التصنيف في كيفية تطوير نظام محاسبي معين على أساس أننا نعرف خصائص ذلك النظام وما هي الظروف التي يسود فيها؛
- يُساعد التصنيف في دراسة العوائق التي تواجهها في عملية التوافق المحاسبي، من خلال معرفة الأسباب التي تجعل المعايير المحاسبية تختلف بين الدول، وبالتالي معرفة كيفية تخطيها من أجل تحقيق التوافق المحاسبي؛
- يُمكن أن يساعد تبويب الدول النامية وخاصة التي لا تملك الإمكانيات في فهم الأنظمة المحاسبية الدولية المتاحة ومعرفة أيها منها يكون ملائما لظروفها؛
- يُمكن تبويب الدول ذات المجموعة الواحدة من توقع المشاكل التي ستواجهها مستقبلا، وذلك من خلال التعرف على ما حدث من مشاكل في الدول الأخرى التابعة لنفس المجموعة؛
- يمكن التبويب من وصف ومقارنة خصائص الأنظمة المحاسبية للمجموعات، وهذا ما يكون مصدر مهم لمعارف المحاسبين والمراجعين الذين يعملون في المحاسبة على المستوى الدولي.

2- تصنيف Nobes للأنظمة المحاسبية الدولية:

يعتبر هذا التصنيف من التصنيفات الهرمية، وقد اعتمد على تقسيم الأنظمة المحاسبية للدول في شكل قسمين من خلال الاعتماد على مبدئين هما درجة نشاط السوق المالي وما هي الفئة المفضلة (المسيطرة) من مستخدمي المعلومة المحاسبية. أي هناك دول لديها سوق مالي نشط وتكون الفئات الخارجية هي المهيمنة والمفضلة وبالتالي تكون يغلب على الممارسات المحاسبية لدى هذه العائلة الشفافية والتطبيقات المحاسبية التفاضلية (تطبيق القيمة الجارية عوضا عن التكلفة التاريخية مثلا). وتدخل ضمن هذه العائلة الدول الانجلوساكسونية مثل المعايير الأمريكية والبريطانية وحتى المعايير المحاسبية الدولية.

وفي الجهة المقابلة نجد العائلة الثانية التي يكون سوقها المالي غير نشط ويغلب طرق التمويل الداخلية (شركات عائلية) أو القروض بالتالي فتكون الفئات الداخلية هي المهيمنة كمستخدمي للمعلومات المحاسبية، وتغلب على هذه العائلات من الأنظمة المحاسبية السرية في الإفصاح وتكون التطبيقات المحاسبية أكثر تحفظية. ويدخل ضمن هذه العائلة المعايير الألمانية والمعايير الإيطالية والمعايير الفرنسية.

شكل رقم 5 : تصنيف تصنيف Nobes للنظم المحاسبية الدولية



الشيء الملاحظ لهذا التقسيم فإنه يعتبر الانظمة المحاسبية لباقي الدول تابعة لتلك العائلات من خلال الروابط السياسية والجغرافية بين الدول المذكورة سابقا وبالاخص الدول النامية، لأنه يعتبر مثلاً أن الدول المستقلة بالرغم من أنها إستقلت إلا أنها بقيت تابعة للدول المستعمرة في كثير من الواجهه بما فيها النظم المحاسبية ومثال ذلك المغرب العربي التي بقيت أنظمتها المحاسبية مشابهة كثيراً لأنظمة المحاسبية لفرنسا. أما أهم مظاهر كل عائلة من النظم المحاسبية السابقة فيمكن تلخيصها في الجدول التالي:

جدول رقم 2: أوجه الاختلاف بين عائلي النظم المحاسبية في تصنيف Nobes للنظم المحاسبية الدولية

عائلة الأطراف الداخلية/سوق مالي نشط	عائلة الأطراف الخارجية/سوق مالي نشط	
مهنة المحاسبة	محدودة ولها تأثير ضعيف	واسعة وقديمة ومؤثرة
فئة مستعملي القوائم المالية المستهدفة	الدولة، هيئات الإقراض	السوق المالي
نوعية التنظيم المحاسبي	حكومي	متهني
العناصر المكونة للقوائم المالية	- الميزانية؛ - جدول حسابات النتائج؛ - الملاحق	- الميزانية؛ جدول حسابات النتائج؛ - جدول التدفقات النقدية؛ الملاحق - جدول التغيرات في الأموال الخاصة؛
بعض العناصر الخاصة بالإفصاح	تغليب الشكل القانوني على الواقع العملي لا يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد يوجد هناك تكتم في الإفصاح	تغليب الواقع العملي على الشكل القانوني يجب الإفصاح عن حصة السهم الوحيد يوجد هناك شفافية في الإفصاح
تصنيف عناصر الأعباء والإيرادات	تصنيف الأعباء حسب طبيعتها	تصنيف الأعباء حسب الوظيفة
بعض القواعد المبادئ المحاسبية	النتيجة المحاسبية هي نفسها النتيجة الضريبية لا يمكن إعادة تقييم الاستثمارات إلا بصفة إستثنائية لا تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب قرض الائتمان الإيجاري ضمن عناصر الميزانية	النتيجة الضريبية تختلف عن النتيجة المحاسبية لا تحتسب المصاريف الإعدادية يمكن إعادة تقييم الاستثمارات عند توفر الشروط الاحتياطات القانونية غير مسموح بها تدخل الاستثمارات المكتسبة حسب قرض الائتمان الإيجاري ضمن عناصر الميزانية

الفصل الرابع:

التوافق المحاسبي الدولي

International Accounting Harmonization

أولاً: مفهوم التوافق المحاسبي الدولي International Accounting Harmonization

1- تعريف التوافق المحاسبي الدولي:

1-1 تعريف 1: عملية رفع درجة التشابه في التطبيقات والممارسات المحاسبية من خلال تقليص الاختلاف والتباين بين تلك التطبيقات.

2-1 تعريف 2: هو الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية الوطنية عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها.

3-1 تعريف 3: المسار الذي يتم على أساسه التقريب بين المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية من أجل تسهيل المقارنة بين القوائم المحاسبية التي تعدها المؤسسات من بلدان مختلفة، هذا المسار لا يكون إلا عن طريق تقليص الفروق بين المعايير والممارسات المحاسبية من خلال إيجاد مجموعة من المعايير المحاسبية وتشجيع تطبيقها بين الدول، وبذلك توحيد الأسس المستعملة في إعداد القوائم المحاسبية وجعلها قابلة للمقارنة.

2- التوافق المحاسبي الدولي/التنميط المحاسبي: International Accounting Harmonization VS Accounting Standardisation

التنميط المحاسبي يعني إصدار المعايير المحاسبية حسب منهج أو طريقة معينة من أجل معالجة موضوع معين من خلال إعطاء خيار أو مجموعة من البدائل التي تعالجه. أي أن التنميط المحاسبي هو مرحلة إصدار المعايير بما فيها المعايير التي تستعمل ضمن التوافق المحاسبي الدولي.

3- التوافق المحاسبي الدولي/التوحيد المحاسبي International Accounting Harmonization VS Accounting Uniformity

الفرق بين التوافق والتوحيد المحاسبي هو أن الثاني يهدف إلى تطبيق نفس المعايير المحاسبية في مجال جغرافي محدد- على العموم يكون بلد معين- وبالتالي توحيد الممارسات المحاسبية في ذلك المجال. أما التوافق فيهدف إلى الحد من الفروق بين النظم المحاسبية الوطنية، كذلك نجد أن عملية التوافق تسمح بالتعدد والمزاوجة بين التطبيقات المحاسبية المختلفة أي وجود خيارات من أجل تحقيق التوافق بين الأطراف المختلفة على عكس التوحيد الذي لا يسمح بذلك.

ثانياً: مزايا التوافق المحاسبي الدولي

- يُسهل التوافق المحاسبي الدولي على الشركات المتعددة الجنسيات إعداد الحسابات المجمعة عن طريق تخفيض التكاليف الخاصة بها وتوفير الجهد والوقت الذي كان يصرف في حالة عدم وجود توافق محاسبي دولي؛
- يسهل عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها الشركة الأم على مستوى فروعها الموجودة في مختلف بلدان العالم بناء على التقارب الناتج عن توحيد شروط التسيير وكذلك قابلية القوائم المالية للمقارنة، كما يسهل عليها إعداد نظام معلومات محاسبي متكامل يسهل عليها عملية التخطيط ومراقبة أداء جميع فروعها؛
- إن إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية للشركات عبر العالم تسهل على المستثمرين معرفة الفرص الأكثر ربحية والاستثمار فيها، وهذا يساهم في إزاحة العقبات التي تقف أمام التدفق الحر لرؤوس الأموال العالمية، نظراً لتعزيز الثقة في المعلومات المحاسبية لدى مستعملها وبالتالي المساهمة في زيادة كفاءة رؤوس الأموال
- تمكين الدول النامية التي لا توجد بها منظمات للمحاسبة المهنية وتفتقر إلى نظام محاسبي يلي احتياجاتها من ربح الوقت والمال عند تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية على إنشائها لنظام محاسبي بنفسها؛
- يسهل التوافق المحاسبي الدولي للشركات الحصول على تمويل من أطراف خارجية سواء في شكل قروض أو مساهمة في رأس المال، لأن أصحاب الأموال سواء الداخليين أو الخارجيين يعتمدون على القوائم المالية في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية وخاصة إذا كانت ذات مصداقية وهذا ما نلاحظه في حالة القوائم المعدة حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- يساهم التوافق المحاسبي الدولي في تطوير مهنة المحاسبة في دول العالم نتيجة المنافسة التي تفرض على المهنيين المحليين من طرف مكاتب الخبرة المحاسبية وخاصة الشركات العالمية الكبرى للخبرة المحاسبية، حيث أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يسهل عليها دخول الأسواق المحلية، وبالتالي يجب على المهنة المحاسبية المحلية الرفع من مستوياتها لأجل البقاء في ظروف المنافسة؛

ثالثا: معوقات التوافق المحاسبي الدولي

- تعتبر الضرائب أحد المصادر والمستخدمين الأساسيين للمحاسبة، وبما أن هناك اختلاف بين الأنظمة الضريبية للدول فمن المتوقع أن تبقى اختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول.
- يعتبر الشعور بالقومية والتعصب حائلا يقف أمام قبول أي شيء من الخارج، ولها قد يعتبر البعض أن فرض معايير أو ممارسات محاسبية خارجية بمثابة المساس بالسيادة الوطنية في تلك البلدان.
- يعتبر التفاوت الاقتصادي بين الدول النامية والمتطورة يجعل من الاحتياجات البيئية لنوع وشكل المعلومات بين الدول مختلفا اختلافا جوهريا، وهو ما ينعكس على طبيعة الأنظمة المحاسبية في كل منها حتى تلبي تلك الاحتياجات.

رابعا: جهود التوافق المحاسبي الدولي

1- الإتحاد الأوروبي:

يعتبر الاتحاد الأوروبي من السباقين في مجال التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي حيث خلال ثمانينيات القرن الماضي قم بإصدار كل من التوجيهية الرابعة والسابعة والثامنة في سبيل توحيد الممارسات المحاسبية داخل الدول الأعضاء.

في 19 جويلية 2000 قام البرلمان الأوروبي بإصدار بيان عنوانه إستراتيجية الإتحاد الأوروبي في ما يخص المعلومات المالية " The European Union Strategy On Financial Information "، وأجبرت على أساسها المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في حساباتها المجمعة في أجل أقصاه سنة 2005، وفي ديسمبر 2006 قامت لجنة الإتحاد الأوروبي بتمديده إلى عامين بالنسبة للمؤسسات التي لم تقم بذلك حتى سنة 2005. كما قامت قبل ذلك في سبتمبر 2006 بإصدار توجيهية خاصة بالمراجعة القانونية للحسابات، هذه التوجيهية تحل محل التوجيهية الثامنة، وتعديل التوجيهية الرابعة والسابعة وتهدف إلى ضبط المعايير مراجعة الحسابات داخل الإتحاد الأوروبي.

2- هيئة الأمم المتحدة United Nations Organisation

لقد ساهمت هيئة الأمم المتحدة في عملية التوافق المحاسبي الدولي منذ بداية جهوده، ففي اجتماعها سنة 1973 قام الأمين العام للأمم المتحدة مع مجموعة من الشخصيات البارزة بالخروج بتوصيات حول إنشاء نظام محاسبي عالمي يُمكن المقارنة بين المعايير والتقارير المحاسبية العالمية، وبعد سلسلة من المشاورات في هذا المجال قام المجلس الاقتصادي والاجتماعي التابع للمنظمة بتشكيل هيئة العمل

الحكومية المشتركة لخبراء المعايير المحاسبية والتقارير المالية الدولية" the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) وأُعتبرت كهيئة دائمة في أكتوبر 1982.

حيث ساهمت في طرح المشاكل والظروف المتعلقة بمسار التوافق المحاسبي الدولي عن طريق سلسلة الندوات واللقاءات الخاصة بهيئة الأمم المتحدة للتجارة والتطور United Nations Conference on Trade And Development (UNCTAD)، وعن طريق نشر أعمالها في شكل إصدار مجلات حول المحاسبة الدولية "Review of International Accounting Reporting Issue" بهدف إيجاد الظروف الملائمة وتخطي المشاكل والعوائق التي تقف أمام مسار التوافق المحاسبي الدولي خاصة المطرحة من طرف البلدان النامية.

3- منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic Cooperation and Development (OECD)

بموجب الاتفاقية الموقعة من طرف تسعة عشر دولة في 14 ديسمبر 1960 بباريس تأسست المنظمة ودخلت حيز التنفيذ في 30 سبتمبر 1961، وتهدف إلى المساهمة في تطوير التجارة الخارجية بين الدول بصفة عادلة حسب القوانين الدولية، والمساهمة في التطور الاقتصادي للدول الأعضاء وتحسين مستوى المعيشة داخلها عن طريق تدعيم الاستقرار المالي للدول الأعضاء والمساهمة في تطوير الاقتصاد العالمي، إضافة إلى أنها تُعتبر منتدى يتلاقى فيه الدول الأعضاء ويتباحثون من أجل مواجهة ووضع حلول للمشاكل التي تقف أمامهم من أجل تحقيق الأهداف المسطرة عن طريق تكوين لجان خاصة بكل مجال.

في بداية الستينيات بدأ اهتمام المنظمة بعملية التوافق المحاسبي الدولي، وفي هذا الصدد قامت المنظمة سنة 1976 بنشر توجيهات للشركات متعددة الجنسيات (*Guidelines for Multinational Enterprises*) تحدد طريقة إفصاحها للمعلومات المالية والقطاعية، وتم مراجعتها سنة 1979. كما قامت لجنة الاستثمار الدولي التابعة للمنظمة والشركات متعددة الجنسيات بتكوين فريق عمل للمعايير المحاسبية سنة 1981 لدراسة المحاولات التي قامت بها هيئات التوافق المحاسبي الدولي.

وفي سنة 1985 عقدت ندوة حول التوافق المحاسبي الدولي بحضور ممثلين عن الأمم المتحدة والدول الأوروبية والمنظمة الإفريقية للمحاسبة، حيث كان هناك دعم لفكرة التوافق المحاسبي الدولي وبالأخص دعم دور لجنة المعايير المحاسبية الدولية، والتأكيد على دور الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على تشجيع هيئات التوحيد المحاسبي الوطنية على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

4- الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) International Federation of Accountants

تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين في 7 أكتوبر 1977 في ميونيخ بألمانيا، في المؤتمر العالمي الحادي عشر للمحاسبين لتعزيز مهنة المحاسبة العالمية، ومقره بنيويورك بالولايات المتحدة الأمريكية، وتتضمن 175 منظمة مهنية للمحاسبة في أكثر من 130 دولة يمثلون أكثر من 3 مليون محاسب في العالم. هدفها الأساسي هو العمل على تطوير معايير المراجعة وأخلاقيات مهنة المحاسبة والقيام بدراسات حول هذا المجال، كما تهدف إلى تطوير أساليب الرقابة المالية والإدارية ودعم البحوث المتعلقة بذلك. ومن بين الأدوار التي لعبتها المنظمة قيامها بتنظيم دورات منتظمة لتبادل الأفكار والمستجدات المتعلقة بتقنيات وتطوير المعلومات، وإصدار توصيات في دورياتها ومجلاتها التي تصدرها بهذا الصدد لتطبق من طرف أعضاء الإتحاد.

يضم الاتحاد الدولي للمحاسبين كل من مجلس المعايير المحاسبية الدولية للقطاع العام IPSASB والمجلس الدولي لمعايير التدقيق والتأكيد IAASB ومجلس معايير التعليم المحاسبي الدولي IAESB الذي يقوم بتطوير معايير التعليم الدولية، ومجلس المعايير الأخلاقية الدولية للمحاسبين SBA الذي يقوم بتطوير مدونة أخلاقيات المحاسبين المهنيين الدولية، ومجلس مراقبة المصلحة العامة PIOB الذي يشرف على أنشطة وضع المعايير في الاتحاد الدولي للمحاسبين، لاسيما فيما يتعلق بالتدقيق والضمان والأخلاقيات والاستقلالية. ويشرف PIOB أيضاً على أنشطة الامتثال الخاصة بـ IFAC.

5- المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة International Organization of Securities Commissions (IOSCO)

تأسست المنظمة عام 1983 وهي تضم الهيئات المنظمة للأسواق المالية لأكثر من ثمانين دولة، هدفها الأساسي ضمان تبادل المعلومات والعمل على إيجاد معايير مشتركة تحمي المستثمرين عن طريق إيجاد شروط ومعايير موحدة تُفرض على المؤسسات التي تريد الدخول إلى البورصات المنتسبة لها. وقد لعبت المنظمة دوراً أساسياً في دعم عمل لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ففي سنة 1995 إتفقت الجهتين على التنسيق معاً من أجل إيجاد معايير محاسبية ذات نوعية عالية وفق خطة عمل، يتم بموجبها إشراك المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة كعضو استشاري في إصدار المعايير وإدخال تعديلات على تلك الموجودة. في ماي 2000 إعتمدت الهيئات المنظمة للأسواق المالية العضوة في المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة ثلاثون معيار من المعايير التي أصدرتها لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

6- المنتدى الدولي لتطوير المحاسبة International Forum for Accountancy Development

هو منتدى يضم العديد من المنظمات العالمية على غرار البنك الدولي، منظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، الإتحاد الدولي للمحاسبين وممثلين عن المكاتب الدولية للمراجعة الكبرى "Big Fore"، وقام في سنة 1999 بالموافقة على مشروع يهدف إلى تحسين نوعية المعلومات المالية عبر العالم من خلال تطبيق واعتماد المعايير المحاسبية الدولية.

- تعزيز فهم الحكومات الوطنية لقيمة التقارير المالية الشفافة، وفقاً للحوكمة السليمة للشركات؛
- المساعدة في تحديد التوقعات بشأن كيفية قيام مهنة المحاسبة (في القطاعين العام والخاص) بمسؤولياتها لدعم المصلحة العامة؛
- تشجيع الحكومات على التركيز بشكل مباشر أكثر على احتياجات البلدان النامية والاقتصادات التي تمر بمرحلة انتقالية؛
- المساعدة في تسخير الأموال والخبرة لبناء القدرات المحاسبية والمراجعة في البلدان النامية؛
- المساهمة في رسم استراتيجية مشتركة وإطار مرجعي لتطوير المحاسبة وتعزيز التعاون بين الحكومات والمحاسبة والمهنيين الأخرى والمؤسسات المالية الدولية والمنظمين وواضعي المعايير ومقدمي رأس المال والمصدرين.

الفصل الخامس:

مجلس المعايير المحاسبية

الدولية

**international accounting
standards board (IASB)**

مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) international accounting standards board

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية هيئة خاصة مستقلة أنشئت سنة 1973 خلال اتفاق الهيئات المهنية للمحاسبة لكل من بريطانيا والولايات المتحدة الأمريكية وأستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا والمكسيك واليابان وهولندا وإيرلندا. وهي منذ ذلك الوقت تعرف تزايداً في عدد أعضائها حتى وصلت في وقتنا الحالي إلى حوالي مئة وخمسون عضواً من الهيئات المحاسبية لأكثر من مئة وعشرة دولة.

وتتميز لجنة المعايير المحاسبية الدولية بالاستقلالية التامة في عملها بحيث لا يمكن لأي جهة أو منظمة معينة أن يتدخل في عملها كما لا تتلقى من أي جهة حكومية أو مهنية أية أوامر، وفي نفس الوقت هي لا تستطيع إلزام الدول التي لها هيئات محاسبية مهنية بتطبيق المعايير التي تصدرها، ولكن يمكنها مساعدة وتشجيع الدول التي تريد طوعية تطبيق المعايير المحاسبية التي تصدرها اللجنة.

أولاً: أهداف مجلس المعايير المحاسبية الدولية

حسب دستور لجنة المعايير المحاسبية الدولية تهدف اللجنة إلى تحقيق كل من النقاط التالية:

- تطوير مجموعة واحدة من معايير التقارير المالية عالية الجودة ومفهومة وقابلة للتنفيذ ومقبولة عالمياً، وذلك لتحقيق الصالح العام، بناءً على مبادئ واضحة المعالم. وينبغي أن تتطلب هذه المعايير معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في البيانات المالية وغيرها من التقارير المالية لمساعدة المستثمرين والمشاركين الآخرين في أسواق رأس المال العالمية وغيرهم من مستخدمي المعلومات المالية على اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- تعزيز استخدام تلك المعايير والتطبيق الصارم لها في تحقيق الأهداف المذكورة أعلاه، من خلال مراعاة احتياجات مجموعة متنوعة من أحجام وأنواع الكيانات في البيئات الاقتصادية المتنوعة؛
- تعزيز وتسهيل تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs، والمعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، من خلال التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRSs.

ثانياً: التطور التاريخي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية

يمكن تقسيم تاريخ تطور لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى ثلاثة مراحل كما يلي:

1- المرحلة الأولى: من سنة 1973 إلى سنة 1990

تمتد هذه المرحلة من تأسيس اللجنة إلى أواخر الثمانينيات، حيث كانت تسمى لجنة المعايير المحاسبية الدولية The International Accounting Standards Committee وقامت اللجنة خلال هذه الفترة بإصدار حوالي ثلاثون معيار محاسبياً دولياً. كما قامت اللجنة سنة 1978 بتشكيل لجنة عمل مشتركة مع الإتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" لإيجاد علاقة بينهما، وكللت أعمال هذه اللجنة باتفاق بينهما سنة 1982 يتم بموجبه توسيع مجلس اللجنة إلى سبعة عشر عضو بعد ضم جميع أعضاء الإتحاد الدولي للمحاسبين إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية، إضافة إلى ذلك تم الاعتراف بها من طرفه كهيئة التنميط المحاسبية الدولية ووافق كذلك على مساعدتها في زيادة قبول وتطبيق معاييرها من طرف الدول عبر العالم، وأصبح أيضاً يساهم في تمويل ميزانية اللجنة.

يهدف جعل القوائم المالية للشركات التي تطبق تلك المعايير أكثر مقارنة بينها في بدأت اللجنة سنة 1987 مشروع تحسين المعايير المحاسبية الدولية عن طريق تقليل المعاملات المسموح بها داخل المعايير المحاسبية الدولية، وكللت تلك الجهود بإصدار الإطار المفاهيمي الخاص بإعداد وتقديم القوائم المالية سنة 1989 الذي يهدف إلى مساعدة اللجنة في وضع المعايير المستقبلية ومراجعة المعايير السابقة.

2- المرحلة الثانية: من سنة 1990 إلى سنة 2000

بدأت هذه المرحلة بالإعلان عن مشروع نية في سنة 1990 من طرف مجلس اللجنة يخص مجال قابلية القوائم المالية للمقارنة، وبموجب هذا المشروع لن تحتوى المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلاً بالإضافة للمعايير السابقة التي أصدرتها اللجنة بعد مراجعتها إلا على نوعين من المعالجة لمشكل معين، تسمى الأولى بالمعالجة الأساسية والثانية بالمعالجة المسموح بها. هذا التقليل في عدد المعالجات الممكنة التي تتضمنها المعايير بالإضافة إلى الإطار الخاص بإعداد وتقديم القوائم المالية الذي أصدرته اللجنة سنة 1989 سيجعل المعايير أكثر تجانساً، لكن في المقابل سيجعل تطبيق المعايير صعباً لدى دول المنظمات الأعضاء في اللجنة وخاصة بعد رفض المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) سنة 1993 مجموعة من المعايير التي أصدرتها. كذلك بعدها بسنة تم إنشاء اللجنة الإستشارية الخاصة بلجنة المعايير المحاسبية الدولية التي أوكلت إليها المهمة الإستشارية ومهمة التمويل.

لقد أوجبت السياسة السابقة على اللجنة البحث عن مساندة هيئات دولية وإقليمية ومحلية التي تتمتع بالسلطة والنفوذ لكي توسع من نطاق تطبيق المعايير التي تصدرها، ولهذا فقد وَقَّعت سنة 1995 اتفاقاً مع المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة (IOSCO) يتضمن وضع برنامج عمل يمتد إلى غاية سنة 1999 حُدِّد فيه مجموع المجالات التي يتم فيها إما إنشاء معايير محاسبية دولية جديدة أو مراجعة المعايير السابقة بشكل يمكن من إيجاد منظومة محاسبية مرجعية قابلة للتطبيق ومعروفة لدى جميع الأسواق العالمية. وفي إطار تلك المساعي تم إنشاء اللجنة الدائمة للتفسيرات الخاصة بلجنة المعايير المحاسبية الدولية سنة 1997 وأوكل لها دور إصدار تفسيرات حول المعايير المحاسبية.

في سنة 1999 كانت دراسة من طرف الاتحاد الأوروبي تُوصل فيها إلى أن المعايير المحاسبية الدولية متطابقة مع التعليمات الأوروبية المتعلقة بذلك، وكنتيجة لذلك تبنى الاتحاد الأوروبي مشروع تقارب مضمونه تبنى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف دول الاتحاد الأوروبي في آفاق سنة 2005 .

سنة بعدها وتحت ضغوط المكاتب الكبرى للمراجعة قامت هيئة مراقبة الأوراق المالية الأمريكية بدعم تلك الفكرة، الشيء الذي أعطى دفعا كبيرا لمسار التوافق المحاسبي الدولي من طرف اللجنة حيث ازداد عدد أعضائها وأصبح في سنة 1998 مئة وأربعون منظمة محاسبية من مئة بلد وواحد.

وفي نفس السنة أكمل المشروع وقام وزراء المالية للبلدان الصناعية السبعة وصندوق النقد الدولي بالتأكيد على ضرورة تبنى المعايير المحاسبية الدولية من أجل تدعيم النظام المالي الدولي، وبذلك تكون لجنة المعايير المحاسبية الدولية قد خطت خطوة كبيرة في سبيل التوافق المحاسبي الدولي وخاصة بعد إصدار المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة سنة 2000 توصيات مفادها قبول الهيئات الأعضاء تطبيق المعايير المحاسبية الدولية من طرف الشركات الدولية المدرجة فيها.

3- المرحلة الثالثة: من سنة 2000 إلى وقتنا الحلي

بدأت هذه المرحلة بإعادة هيكلتها حيث في مارس 2000 أنشئ الدستور الجديد للجنة وتم المصادقة عليه في ماي من نفس السنة، وحسب الهيكلة الجديدة فإن اللجنة قسمت إلى هيئتين الأولى مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية " International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) والثانية وهي مجلس المعايير المحاسبية الدولية " International Accounting Standards Board (IASB) " وأوكل إليها دور إعداد المعايير الدولية للإفصاح المالي كما أُنْفِق على أن تبدأ اللجنة عملها في بداية أبريل 2001 وأن تكون المعايير التي تصدرها اللجنة الجديدة تحت تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية " International Financial Reporting Standards

(IFRS) "بدلا من المعايير المحاسبية الدولية" (International Accounting Standards (IAS)). حيث تم إصدار أول معيار سنة 2003. وفي 2004 قامت اللجنة بإطلاق مشروع حول الاطار المحاسبي للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة، وتم اصدار أول معايير بهذا الخصوص سنة 2009.

في 2002 قام الإتحاد الأوروبي بإصدار بيان عنوانه إستراتيجية الإتحاد الأوروبي للمعلومة المالية "The European Union Strategy On Financial Information" بموجبها أصبح لازما على المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية بما فيها البنوك والمؤسسات المالية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في الحسابات المجمعة في أجل أقصاه سنة 2005.

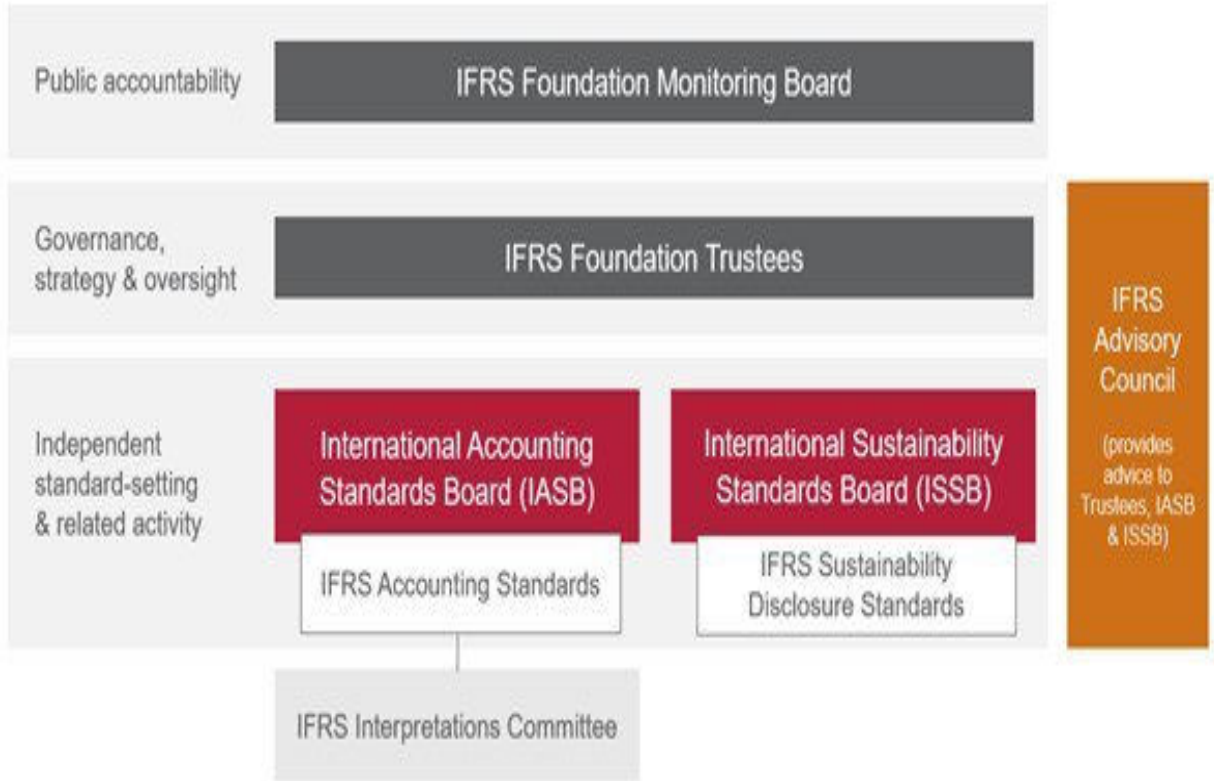
في أكتوبر 2002 قام (IASB) و (FASB) بتوقيع اتفاق بينهما يقضى بالتزام الطرفين العمل على التقريب بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية والمعايير المحاسبية الأمريكية وكذلك تنسيق برنامج عمل الطرفين مستقبلا، وفي نفس السنة أنشئت لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية "International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)" لتحل محل اللجنة الدائمة للتفسيرات. في فيفري 2006 كان اتفاق ثاني بينهما حددا خلاله برنامجين للمقاربة، الأول على المدى القصير والثاني على الطويل. كما قامت (SEC) الأمريكية سنة 2005 بإعلان بيان حددت فيه خارطة طريق من أجل إلغاء عمليات المقاربة من المعايير المحاسبية الدولية إلى المعايير المحاسبية الأمريكية والذي كانت تقوم به الشركات الأجنبية عند دخولها للسوق المالية الأمريكية. وهو ما تم سنة 2007

في سنة 2010 كان هناك تغير لأسماء الهيئات التابعة للجنة المعايير المحاسبية الدولية حيث أصبحت مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية "International Financial Reporting Standards Foundation (Ifrs Foundation)" بدلا لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Committee Foundation (IASCF) وأصبح المجلس الإستشاري لمعايير التقرير المالي الدولية IFRS Advisory Council بعدما كان المجلس الإستشاري للمعايير Standards Advisory Council (SAC)، وتغيرت لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية "International Financial Reporting Interpretations Committee (IFRIC)" إلى لجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية IFRS Interpretations Committee.

واستمرت اللجنة في اصدار المعايير الدولية للتقارير المالية كما قامت بمراجعة الاطار المفاهيمي لها سنة 2009 كما عززت التعاون مع العديد من المنظمات العالمية على غرار IOSCO كما انتشر تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية عبر العديد من البلدان مثل الصين والهند واليابان.

ثالثا: الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية

شكل رقم 6: الهيكل التنظيمي لمجلس المعايير المحاسبية الدولية



1 لجنة الإشراف على مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية " IFRS Foundation monitoring board

تعتبر الهيئة المشرفة على مجلس أمناء مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية وتسهر أيضا على التنسيق بين مجلس الأمناء والجمهور، وتضم اللجنة ممثلين على هيئات على غرار المنظمة الدولية لهيئات القيم المتداولة لجنة مراقبة الأوراق المالية الأمريكية لجنة الاتحاد الأوروبي ممثل عن وزارة المالية الصينية. ممثل عن لجنة بازل.

2- مجلس أمناء مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية International Financial Reporting Standards Foundation (Ifrs Foundation)

تعتبر الهيئة المشرفة على باقي الهيئات حيث تعين أعضاء باقي الهيئات وتحدد وتراجع استراتيجية وطريقة عمل تلك الهيئات، كما تسهر على ضمان تمويل المؤسسة والمصادقة على ميزانيتها. ويتكون مجلس أمناء مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية من 22 عضو بدوام كامل لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة يتوزعون جغرافيا كالتالي: 6 أعضاء من أوروبا، 6 من الأمريكيتين، 6 من آسيا والمحيط الهادي و 1 من إفريقيا و 3 من أي منطقة من العالم لضمان التوازن الجغرافي لأعضاء المؤسسة.

3- لجنة المعايير المحاسبية الدولية International Accounting Standards Board

تتكون اللجنة من 14 عضواً أغلبهم يعملون بدوام كامل يتوزعون بين أوروبا والأمريكيتين وآسيا والمحيط 4 أعضاء للمناطق الثلاث وعضواً من إفريقيا وعضواً من جميع أنحاء العالم. تكمن المهمة الأساسية للجنة في إصدار المعايير الدولية للتقارير المالية الجديدة أو مراجعة أو تعديل المعايير الصادرة السابقة.

4- لجنة تفسيرات التقارير المالية الدولية IFRS Interpretations Committee :

يكمن دور اللجنة في إصدار التفسيرات عن المعايير الدولية للتقارير المالية والتي ترى اللجنة أنها تحتاج إلى تفسيرات. والتفسيرات لها نفس وزن المعايير الدولية، تتكون اللجنة من 14 لهم الخبرة في المعايير الدولية لتقارير المالية يجتمعون على الأقل 6 مرات في السنة.

5- لجنة المعايير الدولية للإستدامة International Sustainability Standards Board

أنشئت هذه اللجنة في نوفمبر 2021 من أجل إصدار وتطوير معايير الإفصاح المتعلقة بالإستدامة، وتلبية احتياجات المعلومات للمستثمرين وتمكين الشركات من توفير معلومات شاملة عن الاستدامة لأسواق رأس المال العالمية. تتكون اللجنة من 14 عضواً أغلبهم يعملون بدوام كامل . ولحد الآن أصدرت اللجنة معيارين دوليين للإفصاح عن الاستدامة الأول متطلبات العامة للإفصاح عن للاستدامة المتعلقة بالمعلومة المالية -IFRS S1 General Requirements for Disclosure of Sustainability-related Financial Information المتعلقة بالمناخ IFRS S2 Climate-related Disclosures

6- المجلس الاستشاري للمعايير الدولية للتقارير المالية IFRS Advisory Council

يكمن دوره في تقديم الدعم والاستشارة لمؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية وهو يضم حوالي واحد وخمسين ممثلاً عن الهيئات المهتمة بالإفصاح المالي على المستوى الدولية يتم تعيينهم من قبل مجلس أمناء مؤسسة المعايير الدولية للتقارير المالية.

رابعاً: طريقة عمل وإصدارات لجنة المعايير المحاسبية الدولية:

1- الخطوات التي يتبناها المجلس في عملية وضع المعايير

تمتاز طريقة عمل المجلس في إصدار المعايير الدولية للإبلاغ المالي الجديدة والتحسينات أو التعديلات عليها، وكذا التفسيرات الخاصة بالشفافية العالية، حيث تتضمن كل مرحلة منها استشارة العامة. ويمكن للعامة أيضاً الحصول على جميع وثائق المجلس ومتابعة جميع اجتماعاته طريق الموقع الإلكتروني به أو عن طريق حضور الاجتماعات. ويكمن أن يُلخص ذلك في الخطوات التالية:

1-1 مشاورات جدول الأعمال

يجري المجلس الدولي لمعايير المحاسبة كل خمس سنوات استعراضا ومشاورات شاملين لتحديد أولويات وضع المعايير الدولية ووضع خطة عمل مشروعه. ويمكن للمجلس الدولي لمعايير المحاسبة أيضا أن يضيف مواضيع إلى خطة عمله إذا لزم الأمر بين مشاورات جدول الأعمال. ويمكن أن يشمل ذلك مواضيع تتبع استعراضات ما بعد تنفيذ المعايير؛ ويجوز للجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي أيضا أن تطلب من المجلس الدولي لمعايير المحاسبة مراجعة مسألة ما.

2-1 برنامج البحوث

تبدأ معظم المشاريع بالبحث باستكشاف المشكلات وتحديد الحلول الممكنة وتحديد ما إذا كان وضع المعايير مطلوباً أم لا. وفي كثير من الأحيان تطرح الأفكار في ورقة مناقشة من أجل الحصول على تعليق عام، فإذا كانت هناك أدلة كافية على وجود مشكلة محاسبية وأنها مهمة بما يكفي لتبرير تغيير معيار محاسبي أو إصدار معيار جديد ويمكن إيجاد حل عملي تبدأ عملية في وضع المعيار.

وبعد استخدام معيار محاسبي جديد لبضع سنوات، يجري المجلس الدولي لمعايير المحاسبة بحثاً من خلال استعراض ما بعد التنفيذ لتقييم ما إذا كان المعيار يحقق هدفه، وإذا لم يكن الأمر كذلك ينبغي النظر في إدخال أي تعديلات ونتيجة لذلك قد يبدأ المجلس الدولي لمعايير المحاسبة مشروعاً بحثياً جديداً.

3-1 برنامج وضع المعايير

إذا قرر مجلس معايير المحاسبة الدولية تعديل معيار محاسبي أو إصدار معيار جديد، فإنه يتم مراجعة البحث بشكل عام، بما في ذلك التعليقات على ورقة المناقشة، وتقرح تعديلات أو معايير محاسبية لحل المشكلات التي تم تحديدها من خلال البحث والتشاور.

بعدها يتم نشر مقترحات لمعيار محاسبي جديد أو تعديل لمعيار محاسبي موجود في مسودة عرض للتشاور العام. ولجمع أدلة إضافية يتشاور أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية والموظفون الفنيون في المؤسسة الدولية للإبلاغ المالي مع مجموعة من أصحاب المصلحة من جميع أنحاء العالم. ويقوم المجلس الدولي لمعايير المحاسبة بتحليل وتنقيح المقترحات قبل إصدار معيار المحاسبة الجديد أو تعديل معيار محاسبي.

4-1 برنامج المتابعة ودعم التنفيذ

لا يتوقف عمل المجلس بمجرد إصدار معيار المحاسبة، بل يجب عليه دعم التطبيق المتسق لمعايير المحاسبة ويتأكد من الحفاظ عليها. عن طريق التشاور بشأن تنفيذ معيار محاسبي جديد أو معدل لتحديد أي مشاكل في التنفيذ أو التطبيق. وفي حالة نشوء مشكلات يمكن للجنة تفسيرات المعايير الدولية للإبلاغ المالي أن تقرر إنشاء تفسير للمعيار المحاسبي أو التوصية بتعديل ضيق النطاق. وتتبع هذه التعديلات الإجراءات القانونية الواجبة العادية التي يتبعها المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

ويمكن تلخيص الخطوات السابقة من خلال الشكل الموالي

شكل رقم 7: خطوات عمل المجلس في وضع المعايير



2- إصدارات المجلس من المعايير:

حتى سنة 2024 قام المجلس بإصدار سبعة عشر معياراً دولياً للتقارير المالية وخمسة وعشرين معياراً محاسبياً دولياً بالإضافة للإطار المفاهيمي، هذا بالإضافة إلى خمسة عشر تفسيراً للمعايير الدولية للتقارير المالية وخمسة تفسيرات للمعايير المحاسبية الدولية. بالإضافة إلى معيارين دوليين للاستدامة. وفي مايلي قائمة المعايير التي أصدرتها اللجنة:

الإطار المفاهيمي للتقارير المالية

معيار المحاسبة الدولي 1 عرض البيانات المالية

معيار المحاسبة الدولي 2 المخزون

معيار المحاسبة الدولي 7 بيانات التدفق المالي

معيار المحاسبة الدولي 8 السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

معيار المحاسبة الدولي 10 الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية

- معيار المحاسبة الدولي 12 ضرائب الدخل
- معيار المحاسبة الدولي 16 الممتلكات والمصانع والمعدات
- معيار المحاسبة الدولي 19 منافع الموظفين
- معيار المحاسبة الدولي 20 محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
- معيار المحاسبة الدولي 21 اثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
- معيار المحاسبة الدولي 23 تكاليف الاقتراض
- معيار المحاسبة الدولي 24 الإفصاحات عن الاطراف ذات العلاقة
- معيار المحاسبة الدولي 26 المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
- معيار المحاسبة الدولي 27 البيانات المالية الموحدة والمنفصلة
- معيار المحاسبة الدولي 28 المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
- معيار المحاسبة الدولي 29 التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع
- معيار المحاسبة الدولي 32 الأدوات المالية : العرض
- معيار المحاسبة الدولي 33 حصة السهم من الأرباح
- معيار المحاسبة الدولي 34 التقارير المالية المرحلية
- معيار المحاسبة الدولي 36 انخفاض قيمة الأصول
- معيار المحاسبة الدولي 37 المخصصات' الالتزامات والأصول المحتملة
- معيار المحاسبة الدولي 38 الأصول غير الملموسة
- معيار المحاسبة الدولي 40 الاستثمارات العقارية
- معيار المحاسبة الدولي 41 الزراعة
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 1: التطبيق الأول للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 2 الدفع على أساس الأسهم
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 3: مجموعات الأعمال
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 5: الأصول غير المتداولة المخصصة للبيع والعمليات المتوقفة
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 6 استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 7 إفصاحات الأدوات المالية
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 8 - قطاعات التشغيل
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 الأدوات المالية
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 10 - القوائم المالية الموحدة
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 11 الترتيبات المشتركة
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 12 الإفصاح عن المصالح في الكيانات الأخرى
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 13 قياس القيمة العادلة
- المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 14 حسابات التأجيل التنظيمية

المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 15: الإيرادات من العقود مع العملاء
المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 16 عقود الإيجار

الخاتمة

الخاتمة:

حاولنا من خلال مطبوعتنا هذه الموجهة لطلبة السنة الأولى ماستر محاسبة تسليط الضوء على جانب من جوانب المحاسبة ألا وهي النظم المحاسبية المقارنة، حيث يعتبر دراسة هذا الجانب مهما جدا في المسار الدراسي للطلاب لأنه يمكنه من الإلمام وإعطاء نظرة شاملة عن المحاسبة الدولية والتي تمكنه من فتح الباب لفهم جوانب أخرى عن المحاسبة وبالأخص المعايير المحاسبية الدولية والنظرية المحاسبية.

وقد قسمنا مطبوعتنا إلى خمس فصول، تطرقنا في الفصل الأول إلى المحاسبة كنظام معلومات من خلال تعريف النظام المحاسبي ومكوناته وكذا مقوماته. أما الفصل الثاني فقد عرضنا فيه تطور المحاسبة من العصور القديمة إلى العصر الحديث، وعرضنا فيه أيضا أهم أنواع المداخل النظرية للمحاسبة. بالنسبة للفصل الثالث حاولنا تقديم المحاسبة الدولية من خلال إعطاء مفهوم لها وأبعادها وكذا تطرقنا لأهم العوامل المسببة للإختلافات المحاسبية الدولية وفي الأخير قدمنا تصنيف للأنظمة المحاسبية الدولية.

عرضنا في الفصل الرابع التوافق المحاسبي الدولية وأهم الجهود المبذولة في سبيل تحقيقه، وفي الفصل الأخير تطرقنا إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها هيئة رائدة في سبيل تحقيق التوافق المحاسبي الدولي.

وفي الأخير نرجو أننا قد وفقنا لتبسيط المفاهيم تقريها للطلاب بأحسن طريقة والله الموفق والمعين.

قائمة المراجع

قائمة المراجع:

1. هندريكسن إيدون؛ ترجمة كمال خليفة أبو زيد. 2007 نظرية المحاسبة، دار المطبوعات الجامعية، الاسكندرية، مصر.
2. محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وإنعكاسها على الدول العربية، دار إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.
3. عبد الرحمن الحميد، نظرية المحاسبة، الطبعة الأولى، السعودية، 2009.
4. Alexander, D., & Nobes, C. Financial accounting: an international introduction. Pearson Education. (2007).
5. Kieso, D. E., Weygandt, J. J., Warfield, T. D., Wiecek, I. M., & McConomy, B. J. Intermediate Accounting. 17th Edition. John Wiley & Sons. (2019).
6. Nobes, C., & Parker, R. H. Comparative International Accounting. 10th Edition, Pearson Education Limited. (2008).
7. Nobes, C., & Parker, R. H, Comparative International Accounting, 14th Edition- Pearson (2020)
8. Hall, J. A. Accounting information systems. Cengage Learning. (2015).
9. Gelinas, U. J., Dull, R. B., Wheeler, P., & Hill, M. C. Accounting information systems. Cengage learning. (2017).
10. Choi, F. D. S., Meek, G. K., International accounting, 7th ed, Pearson Education, U S A, 2011.