الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة الجزائر 3

كلية العلوم الإقتصادية و التجارية و علوم التسيير

قسم : علوم التسيير

مطبوعة بعنوان :

الأنظمة المحاسبية المقارنة

مطبوعة مقدمة لطلبة الماستر – قسم علوم مالية و محاسبة

تخصص :

- محاسبة و جباية معمقة

من إعداد : الدكتورة أمال بن يخلف

أستاذة محاضرة - أ –

السنة الجامعية :2024/2023

فهرس المحتويات

الـمقــدمــة 03

I. الأنظمة المحاسبية (خصائصها و أنواعها).....04

II. أسباب الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية.....12

III. الأنظمة المحاسبية المستمدة من النموذج الأنجلوساكسوني.....23

1. النظام المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية
2. النظام المحاسبي في المملكة المتحدة
3. النظام المحاسبي في استراليا
4. التباينات المحاسبية الدولية داخل المنظومة الأنجلوساكسونية

IV. الأنظمة المحاسبية المستمدة من النموذج الأوروبي 59

1. النظام المحاسبي في فرنسا
2. النظام المحاسبي في أوروبا الشرقية
3. النظام المحاسبي في الصين
4. التباينات المحاسبية الدولية داخل المنظومة القارية الأوروبية

V. الأنظمة المحاسبية في الدول العربية و الأفريقية.....100

1. الأنظمة المحاسبية في الدول العربية (مصر , تونس).
2. الأنظمة المحاسبية في التجمعات الإقليمية - الخليجية و الإفريقية - (السعودية , الكونغو)

VI. أ همية التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي 116

VII. الحلول المقترحة لمعالجة الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية.....119

الـخـاتـمـة 126

الـمـراجـع 127

المقدمة :

إلى وقت قريب ، كان هناك القليل من الدراسات التحليلية الوصفية لمختلف الأنظمة المحاسبية الخاصة بكل دولة, إلا أن الوضع قد تغير منذ منتصف الثمانينات مع ظهور مجموعة من الإصدارات الرئيسية مثل *سلسلة التقارير المالية الأوروبية* (Routledge)التي تتضمن مجلداً ا عن كل دولة من دول الاتحاد الأوروبي. لقد ساهمت مكاتب المراجعة الدولية Big Four و خاصة مكتب KPMG الذي يتعامل مع عدد كبير من الكيانات المستقرة في مختلف البلدان,حيث يتولى إصدار دليل عن كل دولة متواجد فيها يدرج فيه وصفا شاملا و مفصلا عن كل الجوانب المتعلقة بها, بداية من تاريخ البلد و موقعه الجغرافي و كثافته السكانية إلى غاية وضعة الحالي على جميع المستويات (اقتصادي , سياسي , تعليمي , صحي , إجتماعي...) كما هو الحال بالنسبة للجزائر. يحين هذا الدليل تقريبا كل سنة, يوضع في متناول الشركات متعددة الجنسيات و المستثمرين الراغبين في دخول أسواق هذه الدول. ومع ذلك ، يجب الاعتراف بأن الفلسفة المحاسبية غير الناطقة باللغة الإنجليزية لا تزال نادرة جدا. لذلك نأمل أن يساعد هذا البحث بعرض معلومات مفيدة .

من خلال عدة دراسات اتضح وجود إختلاف وتنوع في الممارسات المحاسبية بين دول العالم، حيث تسعى كل دولة إلى تبني نظام محاسبي يتلاءم مع احتياجاتها وظروفها البيئية. من هنا برزت الحاجة لدراسة النظم المحاسبية في ظل جهود التقليل من الاختلافات ومحاولة التوحيد والتنسيق المحاسبي الدولي عن طريق إيجاد معايير مشتركة تؤطر التطبيق العملي.

من أهم تصنيفات النظم المحاسبية نجد نماذج محاسبية رائدة تبنتها عدة دول, مثل النموذج الأمريكي الذي يقود المدخل الأنجلوساكسوني, وكذا النموذج الفرنسي الذي يقود المدخل القاري الأوروبي. لذلك سنحاول تسليط الضوء على النموذج الفرنسي باعتباره الأكثر تأثيرا على الدول التي تحرص على تأمين مواردها الضريبية عن طريق وجود نظام محاسبي مقنن لاحتساب الربح الضريبي. في المقابل سندرس النموذج الأمريكي الذي انتشر في العديد من دول العالم تحت إسم "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما" "US-GAAP"، و التي تحرص على تأمين الاستثمارات في الأسواق المالية عن طريق تزويدهم بمعلومات محاسبية و مالية ذات جودة عالية تتسم بالموثوقية و المصداقية .

في هذا الصدد قمنا بعرض تجارب بعض الدول التي تتبنى النظام الأنجلوساكسوني كـ : الولايات المتحدة الأمريكية , المملكة المتحدة و استراليا و بعض من النماذج التي تتبنى المدخل القاري الأوروبي كـ : فرنسا , دول أوروبا الشرقية و الصين. كما أن هناك دول اختارت الإنظمام إلى تجمعات إقليمية كالمملكة العربية السعودية و جمهورية الكونغو الديموقراطية و دول أخرى استوردت أنظمة الدول التي إحتلتها في السابق كما هو الحال لمصر و تونس.

تطرقنا في دراستنا إلى عرض المراحل التي مرت بها عملية التنظيم المحاسبي لكل دولة إلى غاية ظهور تطبيق معايير المحاسبة الدولية, ومعرفة كيفية تعامل كل دولة مع أنظمتها المحاسبية من حيث استبدالها الكلي أو إتباع سياسة التوافق، وهذا بطبيعة الحال سيسمح لنا باستخلاص مجموعة من النتائج بعد مقارنة هذه التنظيمات المحاسبية .

I-الأنظمة المحاسبية (خصائصها و أنواعها)

تعتبر المحاسبة نظاما يهدف إلى توفير المعلومات اللازمة لمتخذي القرارات الاقتصادية. حيث يتأثر هذا النظام بالبيئة المحيطة به مما يؤدى إلى ظهور أنظمة محاسبية مختلفة في العالم. إن المتتبع للدراسات الأدبية حول موضوع الأنظمة المحاسبية الدولية يرى بأن الباحثين حاولوا تصنيف هذه الأنظمة المختلفة في مجموعات حسب الاختلافات و التشابهات الموجودة في الدول المطبقة لها, إلا أن العنصر الرئيسي في هذه الدراسات هي محاولة تلبية الإحتياجات المعلوماتية المتعلقة بالنظم المحاسبية المختلفة.

و حسب الباحث "كريستفر نوبز *Christopher Nobes*" فإن الدوافع الأساسية وراء القيام بعملية تصنيف النظم المحاسبية هي[1]:

1. الحاجة الماسة لمعرفة و اختيار طبيعة و أهمية التشابه و الاختلاف بين الدول.
2. المساهمة في تطور المحاسبة من خلال المساهمة في تحديد الاختلافات بين الدول و مساعدة دول معينة على اختيار أفضل النظم المتاحة.
3. توفير أداة تعليمية قيمة يستخدمها المدرسون في تحديد الدول الأساسية في كل مجموعة من المجموعات, و التي في ضوئها تتحدد خصائص كل مجموعة.
4. توفير دليل لمن يقومون بالتنظيم المهني المحاسبي الذي ربما يساعدهم في تحديد الأنظمة المحاسبية للدول المشابهة, وهو الأمر الذي سيساعدهم في التغلب على المشكلات التي تواجههم، و التنبؤ بها للعمل على تفاديها قبل وقوعها.

أول هذه الدراسات هي للباحث هاتفيلد "*Hatfield*" و التي نشرت سنة *1966* حيث قام بدراسة بديهية و بسيطة إلا أنها شكل حجر الأساس فيما بعد بالنسبة للدراسات الخاصة بتصنيف النظم المحاسبية. من العناصر التي استخدمت في هذه الدراسة كأساس للتفريق بين هذه النظم هي[2] :

- ✓ طبيعة التنظيم المحاسبي (العام و الخاص)
- ✓ طرق عرض المعلومات المالية
- ✓ طرق التقييم و نظم إعداد و تأهيل المحاسبين

[1] د. عصام محمد البحيصي – قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية – مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) – 2006 – المجلد 14 العدد 1 ص : 181 .

[2] د. عصام محمد البحيصي – المرجع السابق ذكره – ص : 183

و قد أظهرت الدراسة وجود مجموعتين إحداهما أنجلوسكسونية و الأخرى قارية أوروبية.

يوضح الجدول التالي الخصائص الأساسية للنظامين :

الجدول رقم 4.2 : الخصائص الأساسية للنظام أنجلوساكسوني و النظام القاري الأوروبي

الأنظمة المحاسبية	***قاري أوروبي***	***أنجلوسكسوني***
المحيط الاقتصادي و الاجتماعي		
مصدر التمويل	البنوك	الأسواق المالية
الثقافة	ذات توجه حكومي	فردية
النظام القضائي	القانون المكتوب	الاجتهادات
النظام الجبائي	علاقة ضيقة بين المحاسبة و الجباية	استقلالية المحاسبة عن الجباية
أهداف المحاسبة		
أهم مستعملي القوائم المالية	المدينون، السلطة الجبائية، المستثمرون	لمستثمرون
المبادئ المحاسبية	الأولوية لمبدأ الحيطة و الحذر	الصورة العادلة
النشر و الإشهار	نشر محدود	نشر واسع
الطرق المحاسبية	مجموعة معتبرة من طرق التسجيل و التقييم	قلة طرق التسجيل و التقييم
حساب الربح	لا يوزع الربح بالكامل و تحتسب الاحتياطات	يوزع الربح بالكامل، لا تحتسب الاحتياطات
علاقة المحاسبة بالجباية	تأثير متبادل للمحاسبة و الجباية	استقلالية المحاسبة و الجباية
أمثلة عن الدول	بلجيكا – ألمانيا – فرنسا – اليونان – ايطاليا – اليابان – البرتغال - سويسرا	استراليا – المملكة المتحدة – كندا – ايرلندا – هولندا – الولايات المتحدة الأمريكية – نيوزلندا -سنغافورة

Source : Axel Haller et Peter Walton – Différences nationales et harmonisation comptable – in Comptabilité Internationale – Vuibert – Paris – 1997 – P : 09

في سنة 1979 قام الباحث فرانك "Frank"[3] بتحليل التطبيقات المحاسبية و بنى دراسته على فرضية أن العوامل البيئية (العلاقات الثقافية، الهيكل الاقتصادي، التجارة الدولية)تلعب دورا مهما في اختيار النظام المحاسبي الملائم للدولة و كذلك تؤثر في تطوره.

[3] Yannik Lemarchand et Marc Nikitin – Histoire des systèmes comptables – in Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et Audit – Economica – Paris 2009 – P : 893

و قد اعتمد الباحث فرانك "Frank" في دراسة على بيانات مستمدة من استبيانات شركة عالمية للمراجعة "Price Waterhouse" في العامين 1973 و 1975، الأمر الذي سمح باختبار 147 تطبيق محاسبي جديد في 38 دولة[4] ، حيث يحتوي التصنيف على أربعة نماذج رئيسية و هي :

1. نموذج الكومنولث
2. نموذج أمريكا اللاتينية
3. نموذج القارة الأوروبية
4. نموذج الولايات المتحدة الأمريكية

الجدول رقم 5.2 : المجموعات الرئيسية للنماذج المحاسبية حسب تصنيف "Frank"

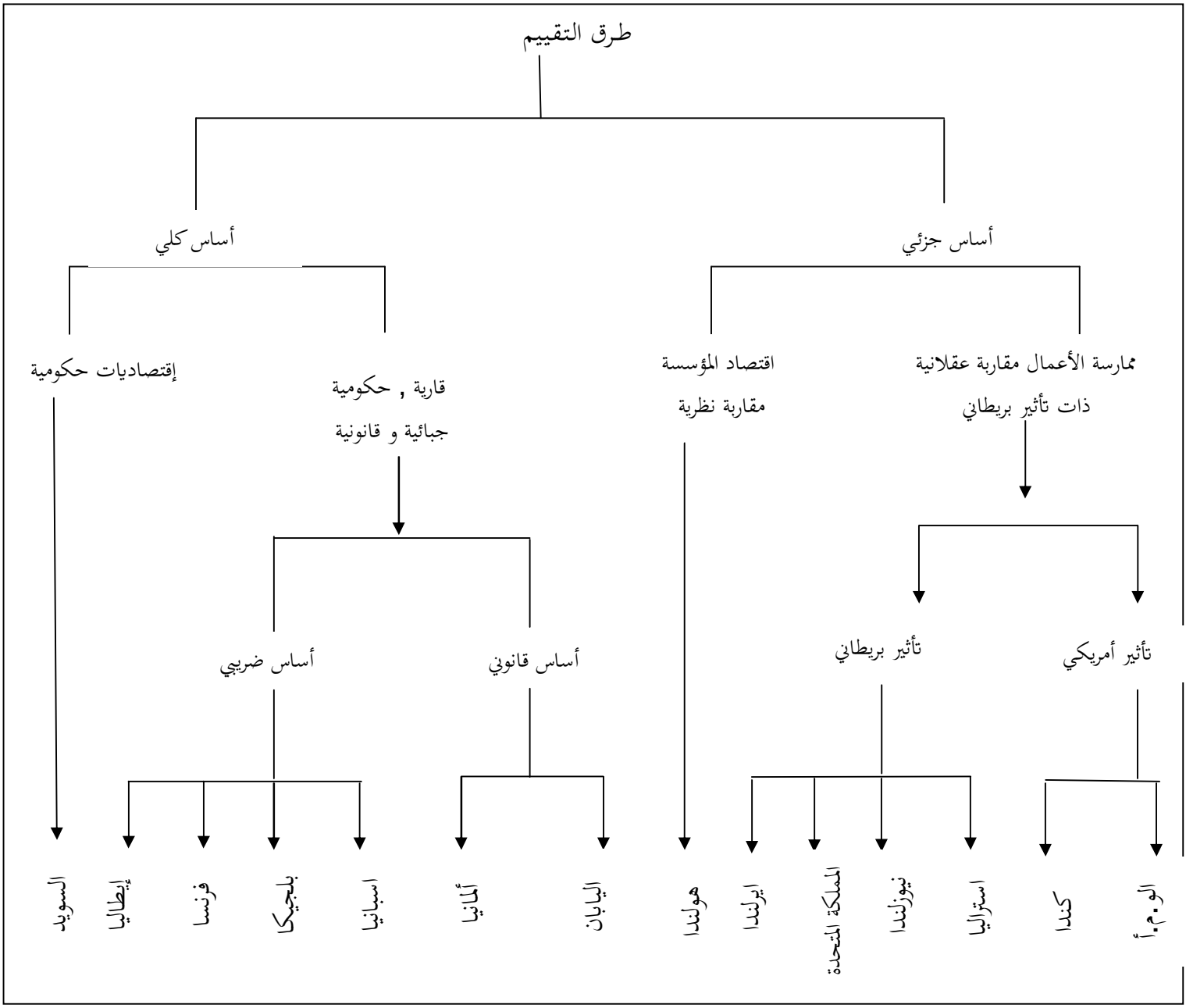
المجموعة الأولى	***المجموعة الثانية***	***المجموعة الثالثة***	***المجموعة الرابعة***
نموذج الكومنولث	نموذج أمريكا اللاتينية	نموذج القارة الأوروبية	نموذج الولايات المتحدة الأمريكية
استراليا	الأرجنتين	بلجيكا	كندا
جزر البهاما	بوليفيا	كولومبيا	ألمانيا
إثيوبيا	كونغو	فرنسا	اليابان
ارتريا	شيلي	ايطاليا	المكسيك
فيجي	الهند	اسبانيا	هولندا
جمايكا	الباكستان	السويد	بنما
كينيا	الأوروغواي	سويسرا	الفلبين
نيوزلندا	البيرو	فنزولا	الولايات المتحدة الأمريكية
زمبابوي	المجر		
سنغافورة			
جنوب افريقيا			
جزر ترينيداد و تو باغو			
المملكة المتحدة			

Source : R. D. Nair and Werner G. Frank - The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classifications – in The Accounting Review - Vol. 55, No. 3 (Jul., 1980), pp. 426-450 Published By American Accounting Association – P: 435

[4] د. محمد مبروك أبو زيد – المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية – إيتيراك للطباعة و النشر و التوزيع – مصر – 2005 – ص : 252

من بين التصنيفات الحديثة للأنظمة المحاسبية هي التي وردت الدراسة التي قدمها الباحث "كريستفر نوبز *Christopher Nobes*" سنة 1983[5], و الذي اعتمد فيها على تقسيم الدول حسب اقتصادياتها, فهي إما ذات توجه كلي و إما ذات توجه جزئي كما هو مبين في الشكل الآتي:

الشكل رقم 2.2 : تصنيف الباحث "Nobes" للنظم المحاسبية سنة 1983



Source : Bernard Raffournier – Comptabilité Internationnale – in Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et Audit – Economica – 2eme édition - Paris 2009 – P : 440

[5] Bernard Collasse – Introduction à la Comptabilité – 10eme édition – Economica – Collection Gestion Paris 2007 – P :85

توصل الباحث إلى أن العوامل الاقتصادية و الثقافية تؤثر على المبادئ و الممارسات المحاسبية في هذه الدول. حيث يعتبر هذا التصنيف الأكثر منطقية و مطابقة للواقع. و للأسف فإن كل الدراسات المتعلقة بتبويب الأنظمة المحاسبية على المستوى الدولي استثنت الدول العربية بشكل عام, إلا أن هذه الدراسات يمكن أن تساعد الدول العربية في اختيار أحد هذه الأنظمة, إلا أن الهدف الرئيسي من أي نظام محاسبي مهما اختلفت طبيعته هو الحصول على معلومة محاسبية تتمتع بخصائص الجودة, و يكون تحديد هذه الخصائص حسب الهدف منها و حسب مستعمليها داخل المؤسسة و خارجها. نلاحظ من خلال الجدول الآتي أن للمعلومة المحاسبية طابع قانوني بالنسبة للجمهور, في حين أنها تكتسب طابع التسيير و الملائمة مع سياسات المؤسسة. حيث أن هذه المعلومة ستؤثر في سلوك[6] متخذي القرارات الإقتصادية و ذلك بمساعدتهم في تقييم أحداث ماضية , حاضرة و مستقبلية, فخاصية الملائمة متعلقة بطبيعة المعلومة و بأهميتها النسبية .

تستمد المعلومة المالية المحاسبية قيمتها من تأثيرها على القرارات هذا من جهة, و من جهة أخرى فإن المعلومات يتم الحصول عليها وفق تكلفة معينة لذلك إذا لم تؤدي هذه المعلومات إلى تحسين القرار أو التأثير فيه فسيكون لهذه المعلومات قيمة سالبة .

حتى تؤدي المعلومات المحاسبية[7] دورها في العملية الإدارية بفعالية، من خلال مساعدة المستخدمين في أداء المهام الملقاة على عاتقهم و اتخاذ القرارات الرشيدة لأداء الوظائف، فإنه يستوجب عليها أن تتمتع بمجموعة من المواصفات يمكن توضيحها فيما يلي :

الجدول رقم 6.2 : الخصائص الرئيسية الواجب توفرها في المعلومة المحاسبية

	داخل المؤسسة	***خارج المؤسسة***
الاستعمال	مراقبة التسيير	التحليل المالي و الذمة المالية
الجودة	ترجمة الواقع الاقتصادي مع درجة عالية من الملائمة	التعبير بالأرقام عن الذمة المالية، قيمة الأسهم، نتيجة الدورة حسب مبادئ المصداقية و الملائمة و الصورة الصادقة
طبيعة المعطيات	معطيات كمية و نوعية، تاريخية، تنبؤية، شاملة و كاملة	معطيات كمية في شكل أرقام تاريخية و شاملة
نشر	معلومات إستراتيجية مخصصة للاستعمال الداخلي تعطى للإدارة، رؤساء المصالح، للعمال حسب الحاجة	قانوني للشركاء و الشركات الحليفة، تنشر على نطاق واسع (الإشهار القانوني)
التوحيد	ليس هناك إطار خاص بكل المؤسسات، لكل مؤسسة لها حق الإختيار من خلال تنظيمها الداخلي	إطار قانوني : القانون التجاري، القانون المحاسبي، المبادئ المحاسبية المتعارف عليها
المقارنة	قابلة للمقارنة من سنة إلى أخرى أو من شركة لأخرى داخل نفس المجمع	نوعية المعلومة لما يتم إعدادها و تقديمها في ظل احترام مبدأ ديمومة المناهج تسمح لمستعمليها بإجراء مقارنات معتبرة في الزمن و بين مؤسسات أخرى
الوتيرة	على الأكثر شهرية في فترات قصيرة	عادة سنوية أو سداسية حسب تواريخ محددة

Source : Eric Tort – Organisation et management des systèmes comptables- Dunod Paris 2003 P : 08

[6] Tazdait Ali – Maitrise du Système Comptable Financier – 1er édition ACG – Alger 2009 – P : 23

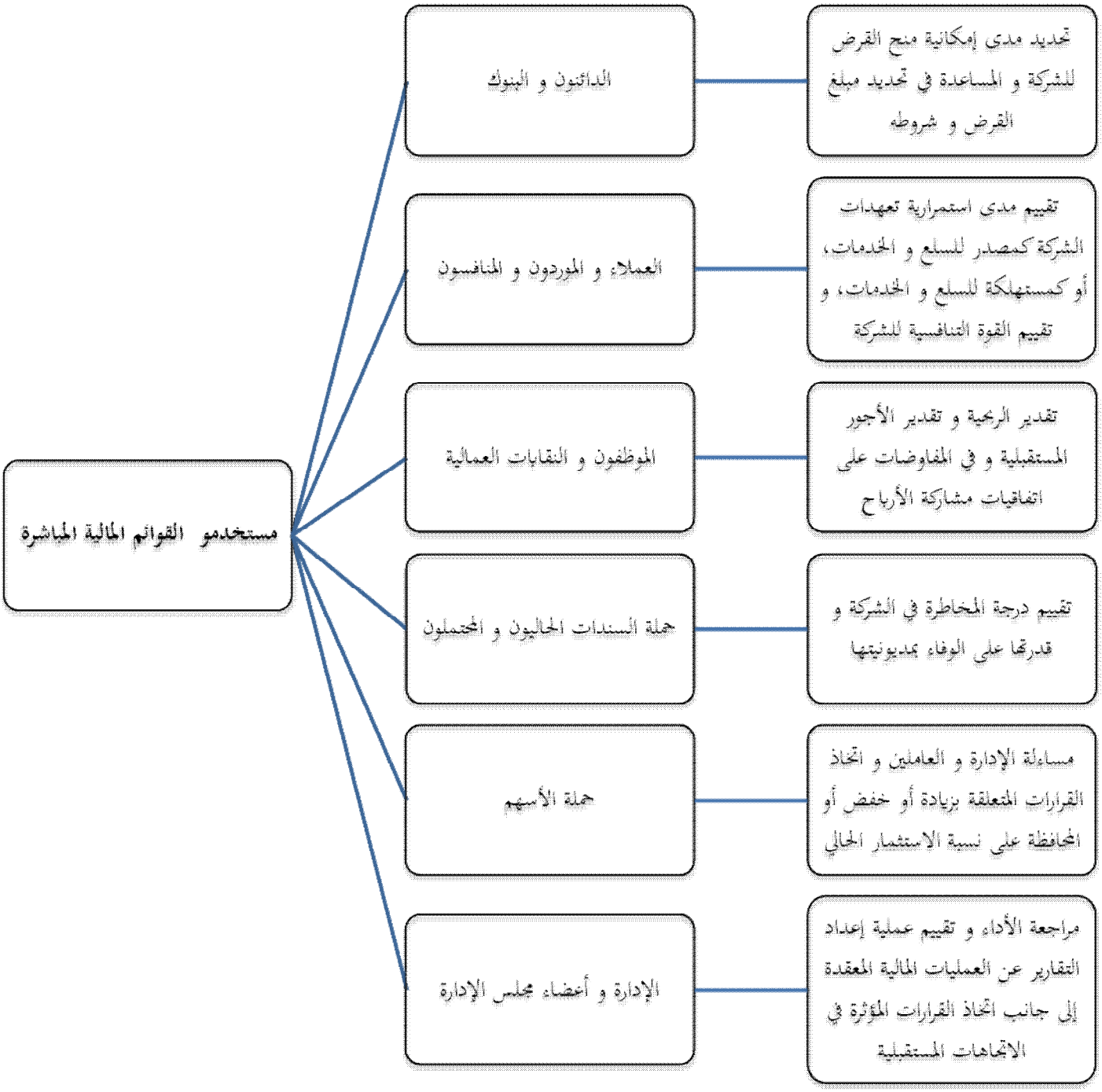
[7] عبد الرزاق محمد قاسم – تحليل و تصميم المعلومات المحاسبية – دار الثقافة – الأردن – 2004 – ص: 26

يمكن تحديد أهم مستخدمي المعلومة المالية و المحاسبية في الفئات التالية [8]:

1. ***الإدارة و أعضاء مجلس الإدارة:*** يتركز الغرض الرئيسي منها في الحصول على المعلومات التي تمكنهم من مراجعة الأداء و تقييم عملية إعداد التقارير عن العمليات المالية المعقدة، إلى جانب اتخاذ القرارات المؤثرة في الاتجاهات المستقبلية للشركة.
2. ***حملة الأسهم:*** يسعون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من مساءلة الإدارة و العاملين، و اتخاذ القرارات المتعلقة بزيادة أو خفض أو المحافظة على نسبة الاستثمار الحالي.
3. ***حملة السندات الحاليون و المحتملون:*** هؤلاء بحاجة إلى معلومات تساعدهم في تقييم درجة المخاطرة في الشركة و قدرتها على الوفاء بمديونيتها.
4. ***الموظفون و النقابات العمالية:*** هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقدير الربحية، و تقدير الأجور المستقبلية، و في المفاوضات على اتفاقيات مشاركة الأرباح .
5. ***العملاء و الموردون و المنافسون:*** هؤلاء بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم مدى استمرارية تعهدات الشركة كمصدر ة للسلع و الخدمات، أو كمستهلكة للسلع و الخدمات، و تقييم القوة التنافسية للمنشأة.
6. ***الدائنون و البنوك:*** و هذه الفئة بحاجة إلى معلومات تساعدها في تحديد مدى إمكانية منح القروض للمنشأة و المساعدة في تحديد مبلغ القرض و شروطه .
7. ***الاقتصاديون و رجال البحث العلمي:*** هم بحاجة إلى معلومات تساعدهم على تقييم الآثار على السياسات الاقتصادية، و على قرارات السياسة العامة، و المساعدة في أعمال البحوث و الدراسات.
8. ***دعاة و مؤسسات حماية البيئة:*** و يحتاجون إلى معلومات تساعدهم في تقييم الأضرار البيئية الناتجة عن مزاولة الشركة لنشاطها.
9. ***الأجهزة الحكومية:*** هي بحاجة إلى معلومات تستطيع من خلالها تقييم مدى الالتزام بالقوانين و اللوائح، و تحقيق أهداف الرقابة و الإشراف، و في الاسترشاد بها في القرارات، و في تحديد الدخل الخاضع للضريبة (الوعاء الضريبي).
10. ***نظام المحاكم:*** يحتاج إلى معلومات تساعده في تقييم الموقف المالي للشركة لأغراض حالات الإفلاس و تقييم الأصول الضرورية، و في أغراض الدعاوي القضائية.
11. ***الاستشاريون كالمحللون الماليون و صناديق الاستثمار:*** هم بحاجة إلى معلومات تمكنهم من تقييم الموقف المالي للشركة بغرض إبداء النصح للمستثمرين و توجيه استثماراهم في نشاطات أخرى.
12. ***المستثمرون المحتملون:*** يحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تحديد مدى إمكانية الاستثمار في الشركة و في تحديد القيمة المناسبة للاستثمار.

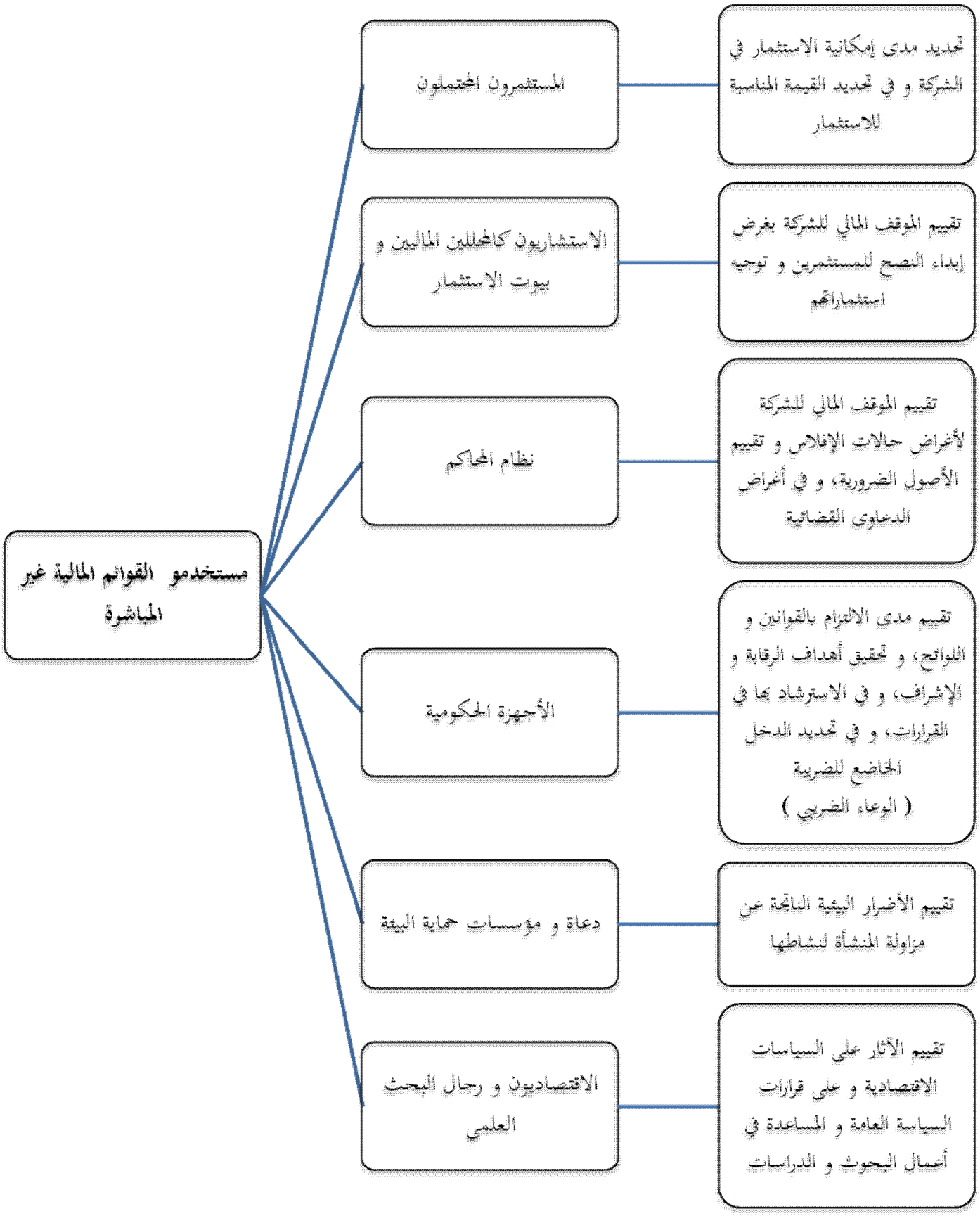
[8] د . غزي بن علي الغزي – الإجراءات العملية في مراجعة الحسابات – مطبوعة جامعة عمران – اليمن – 2008 ص : 5-7

الشكل رقم 3.2 : مستخدمو القوائم المالية – بطريقة مباشرة -



المصدر : من إعداد الباحثة

الشكل رقم 4.2 : مستخدمو القوائم المالية – بطريقة غير مباشرة -



المصدر : من إعداد الباحثة

II-أسباب الإختلاف بين الأنظمة المحاسبية :

للمحاسبة هي بناء اجتماعي يتغير وفقًا لطبيعة المجتمع الذي تشكلت فيه وتطورت فيه, فقد تتأثر أيضا بأحداث معينة و بالتبادلات بين الدول, حيث القواعد المحاسبية و المالية ليست هي التي تختلف فقط بل أيضا الآليات التي تنشئها وتوضحها وتفرضها.
لقد اهتمت الفلسفة المحاسبية كثيرا بدراسة الاختلافات بين الأنظمة و الممارسات المحاسبية و أسبابها و انعكاساتها, إلا أن بعض المفكرين و الباحثين إتفقوا على أن هذه الاختلافاتترجع إلى التباين و لو بدرجات متفاوتة في البيئة الاقتصادية , المالية، السياسية، القانونية و الاجتماعية (الثقافية و الدينية) .

فإذا سلمنا بأن القواعد والممارسات المحاسبية تتأثر بالبيئة التي تعمل فيها [9]، فيمكن إعتبار أن للتغييرات الاقتصادية والثقافية الذي شهدتها حقبة ستينيات القرن العشرين تأثيرا على المحاسبة. هذه الأخيرة تواجه بالفعل مشكلة تدويل المعلومات المحاسبية و المالية ,حيث يعتبر التنوع المحاسبي بشكل عام مربكًا لمستخدمي البيانات المالية وهو مصدر صعوبات للشركات متعددة الجنسيات, كما أنه يطرح مشاكل في توحيد القوائم المالية لعدة فروع على مستوى الشركات الأم, فبالنسبة لها يصبح الحصول على المعلومات المحاسبية و المالية جد مكلفا , بالإضافة إلى عدم وضوح الرؤية و عدم القدرة على مقارنة المعلومات المحاسبية بالنسبة للمستثمرين .

بما أن البيئة في كل دولة تتوفر على مجموعة من العوامل المؤثرة على المحاسبة فهي تبرر الاختلافات في الممارسات المحاسبية. يمكن حصر أهم العوامل المؤثرة في البيئة المحاسبية في النقاط التالية:

1-النظام الاقتصادي يشمل النظام الاقتصادي مجموعة كبيرة من العوامل الاقتصادية الأخرى التي تؤثر على شكل , مضمون و تطور النظم المحاسبية في أي دولة , أهم هذه العوامل:

- ✓ نوع و طبيعة النظام الاقتصادي و تطوره
- ✓ مصادر التمويل
- ✓ النشاط الاقتصادي الدولي
- ✓ النظام الجبائي
- ✓ التضخم
- ✓ الروابط والعلاقات الاقتصادية بين الدول

[9] Odile Barbe et Laurent Didelot - Les IFRS – Collection l'Expert en poche – Ordre des Experts Comptable – Paris 2013 – P : 12

✓ *نوع و طبيعة النظام الاقتصادي و تطوره :*

أ- يعتبر **نوع النظام الاقتصادي** من العوامل الهامة التي لها تأثير مباشر و غير مباشر على النظام المحاسبي . حيث أن أهم النظم الاقتصادية في العالم نظامي اقتصاد السوق و الاقتصاد الموجه , إذ أن بعض الدول النامية تتبنى نظاما يتسم بالخليط من هذين نظامين فهو يميل إلى استعمال مؤشرات التخطيط فالنظام الأول يتميز بأسواقه المالية النشطة التي لها دور كبير في التأثير على النظام المحاسبي الواجب تطبيقه على الشركات الفاعلة فيه و ذلك لحماية مصالح المستثمرين . أما بالنسبة للنظام الثاني, فإن الدولة تتخذ المخططات و كل الإجراءات اللازمة دون الرجوع إلى آلية السوق و ذلك لضمان الحماية الاقتصادية لكل طبقات المجتمع .

ب- تـؤثر **طبيعة النظام الاقتصادي** على النظام المحاسبي بحيث أن طبيعة المعاملات التجارية و الأنشطة الاقتصادية هي التي تساهم في تحديد أي من الأنظمة المحاسبية هو المناسب. حيث نجد أن نوع العمليات هو[10] الذي يحدد نوع القضايا المحاسبية التي يمكن مواجهتها، إذ تحولت العديد من الاقتصاديات الصناعية إلى اقتصاديات خدماتية,و أصبحت بذلك التحديات الجديدة للمحاسبة هي تقييم الموارد البشرية و الموارد غير الملموسة (التكنولوجيا و الأبحاث العلمية), بدون أن ننسى بعض الدول التي تعتمد أنظمتها الاقتصادية على القطاع الفلاحي بدرجة عالية. فمن غير المنطقي أن تتساوى الممارسات و الأنظمة المحاسبية بين هذه الدول فهنا يظهر الاختلاف المحاسبي بصفة تلقائية .

ج- يؤدي **تطور الأنظمة الاقتصادية** المتسارعة و المتزايدة في المستوى و الحجم إلى تطوير الأساليب و القواعد المحاسبية للإستجابة لمتطلبات هذه البيئة . في حين أن الدول الأقل تطورا و نموا اقتصاديا تكون حاجتها إلى أنظمة محاسبية معقدة أقل نسبيا من حاجة الدول التي تتميز بمستويات مرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة[11].

✓ *مصادر التمويل:* إن مصادر تمويل الكيانات من العوامل الاقتصادية التي تؤثر في النظام المحاسبي , حيث تمثل الشركات العائلية الممولة إلى حد كبير من البنوك أو من خلال قروض السندات[12] جزءا كبيرا من إقتصاديات دول أوروبا القارية, هذا ما يجعل الأساليب و القواعد المحاسبية تعكس رغبات و متطلبات الدائنين من حيث تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر في معالجة العمليات . أما بالنسبة للدول الأنجلوساكسونية فإنه أحيانا يتم تكوين رؤوس أموال شركاتها من مساهمات المستثمرين المتواجدين بالأسواق المالية (تمويل من البورصة) ، لذا فإن نظامها المحاسبي يعمل على توفير معلومات محاسبية تتسم بالمصداقية و الموثوقية بهدف تشجيع الشركات على زيادة الشفافية لجذب مستثمرين جدد أو اتخاذ قرارات إعادة إستثمار أموال أخرى عن طريق اقتناء و إدماج الشركات أو فتح فروع أخرى و غيرها.

---

[10] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص59.

[11] ريتشارد شرويدر وآخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية 2006، ص 110.

[12] Elena Barbu – Harmonisation Comptable Internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction – in Cahier des Recherche – Laboratoire Orléanais de Gestion – N° 2005-07 – Paris 2005 – P :14

✓ *النشاط الاقتصادي الدولي*[13] :

كلما زاد نشاط التجارة الدولية في دولة ما زادت الحاجة إلى تطبيق الأساليب و المبادئ المحاسبية التي تتعلق بالعمليات التي يتم تسويتها باستخدام عملات أجنبية , و عمليات ترجمة القوائم المالية للشركات التابعة و التي يتم إعدادها باستخدام العملة الوطنية للبلد المضيف, هذا من ناحية , و من ناحية أخرى، فإن عدد و حجم الشركات التي تتعامل على المستوى الدولي في دولة معينة يؤدي إلى ظهور الحاجة إلى أساليب و مبادئ محاسبية جديدة لإعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة و شر كاتها التابعة المتواجدة في دول مختلفة أي تجميع ميزانيات الشركات التابعة مع ميزانية الشركة الأم, على سبيل المثال، تعتبر الولايات المتحدة الأمريكية من أكبر الدول التي تتعامل على المستوى الدولي و التي لها استثمارات عديدة في الدول الأخرى, و منه فإن النظام المحاسبي في الولايات المتحدة يحتوي على المعايير و المبادئ التفصيلية لأسلوب المحاسبة عن أرباح و خسائر العملة الأجنبية ، إعداد القوائم المالية الموحدة، أسعار التحويل و الضرائب على الدخل من مصادره الدولية المختلفة , و في الجهة المقابلة، تعتبر أفغانستان دولة صغير ة تجارتها الخارجية بسيطة لا تملك استثمارات خارجية ، و منه فإنه لا يوجد بها محاسبة لهذا النوع من الأنشطة .

✓ *النظام الجبائي* : تؤثر الجباية على التطبيقات المحاسبية في دول النموذج الأوروبي القاري أكثر منها في الدول الأنجلوسكسونية، حيث يتم التسجيل المحاسبي في المجموعة الأولى إعتمادا على القواعد الجبائية ,بينما في المجموعة الثانية هناك فرق بين النتيجتين المحاسبية والجبائية.

✓ *التضخم*[14]:

يعتبر التضخم أي القدر ة الشرائية للنقود ظاهرة خطيرة, إلا أن حدة تأثيره تختلف من دولة لأخرى. ففي الدول التي تعاني من معدل تضخم عالي، يكون التأثير المتراكم لهذا التضخم على المعلومات المحاسبية التي تم إعدادها على أساس التكلفة التاريخية كبيرا ,ما يجعل هذه المعلومات بلا معنى إلا إذا تم تعديل الأرقام لتعكس تأثير التضخم على المبالغ الظاهرة في القوائم المالية.

يوجد العديد من الدول التي تبنت أساليب مختلفة للمحاسبة و إعداد التقارير المالية بما يعبر عن آثار التضخم، فالملاحظ هنا أن الولايات المتحدة و ألمانيا (بهما معدل تضخم منخفض نسبيا) كانتا أبطأ في الاتجاه إلى تبني هذه النظم المحاسبية, على عكس دول أخرى ذات معدل تضخم عال مثل البرازيل و الأرجنتين.

---

[13] د. عزيزة عبد الرزاق – المحاسبة و المراجعة الدولية – دار الايمان للنشر و التوزيع – القاهرة – 2013 – ص : 24

[14] د. عزيزة عبد الرزاق - مرجع سبق ذكره، ص 25.

✓ *الروابط والعلاقات الاقتصادية بين الدول*[15] :

تعتبر الاتحادات أو التكتلات الاقتصادية الدولية و الإقليمية عاملا آخرا من العوامل المؤثرة على الأنظمة المحاسبية، و يعتبر الاتحاد الأوروبي و مجلس التعاون لدول الخليج العربي والاتحاد الاقتصادي و النقدي لغرب إفريقيا (UEMOA) من أكبر الأمثلة على هذه التجمعات الاقتصادية، و التي لها تأثيرات على الأنظمة المحاسبية لأعضاء تلك المجموعات، و التي تختلف باختلاف المجموعة التي تنتمي لها كل دولة. تعتبر مجموعة أوروبا الاقتصادية من أكبر المجموعات تأثيرا على الأنظمة المحاسبية للدول الأعضاء بها، حيث تعمل هذه المجموعة على التكامل التام في المجال الاقتصادي. و لتسهيل و إنجاح هذا التكامل الاقتصادي ظهرت الحاجة لضرورة إعادة النظر في أنظمتها المحاسبية و تعديلها، و بالتالي بذلت جهودا كبيرة للوصول إلى تكامل كبير في الأنظمة المحاسبية و خلق ما يعرف بالتوافق المحاسبي بين تلك الدول، تمثلت هذه الجهود في تأسيس لجنة محاسبية تتولى هذه المهمة و قد أصدرت هذه اللجنة مجموعة من النصوص التي تعمل على تضييق هوة الاختلافات المحاسبية بين الدول الأعضاء و الوصول إلى التوافق المحاسبي بين تلك الدول.

2- النظام القانوني: لمعرفة أثر النظام القانوني على المحاسبة يجب التفرقة بين : النظام التشريعي و النظام غير التشريعي,[16] حيث:

- يعتمد النظام التشريعي على القانون الروماني[17] أو ما يعرف بالقانون المكتوب و هو معتمد كثيرا في دول أوروبا (ما عدا المملكة المتحدة) إذ أن القواعد المحاسبية محددة بالتفصيل و مدونة فمثلا في فرنسا ، يتم تطبيق اللوائح المحاسبية (التي ظهرت قبل وقت طويل من ظهور شركات الأموال)على جميع الكيانات التي تمارس نشاطًا تجاريا ً مهما كان شكلها القانوني إلى جانب قائمة للحسابات تكون إلزامية لأي نشاط تجاري و يفضً ا إعتماد قواعد محددة للتقييم و العرض و الاشهار .

- أما بالنسبة للنظام غير التشريعي يعتمد على تغطية حالات أو مشاكل محاسبية محددة, و هذا ما يعرف بالقانون العام أو العرف, حيث يفسح فيه مجال كبير للاجتهاد في حل[18] النزاعات و هو النظام المعمول به في الدول الأنجلوساكسونية .

و بالتالي يمكن لبلدين خاضعين للحدث نفسه أن يتجاوبا بشكل مختلف تماما.

[15] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 160.

[16] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 163

[17] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Op cité – P : 09

[18] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Op cité – P : 48

عادة ما تكون استجابة المجتمع متنوعة للغاية[19], فلدى بعض الدول (مثل ألمانيا وفرنسا) تشريعات مفصلة للغاية ، بينما في دول أخرى (مثل المملكة المتحدة) يضع القانون فقط بعض المتطلبات الدنيا فقط و تترك للممارسين إيجاد الحلول اللازمة لمشاكل التطبيق. ففي بعض الدول يكون الامتثال للقواعد و القوانين أكثر مرونة .

ففي دراسة[20] قام بها الباحث سالتر ب.ستيفن SALTER B.Stephen و الباحث دوبنيك س.تيموتي DOUPNIK S.Timothy سنة 1992 تتمثل في اختبار العلاقة بين الأنظمة القانونية والأنظمة المحاسبية, إذ إستنتج الباحثان أنه لا يمكن فصل الممارسات المحاسبية عن البيئة القانونيةو عليه فهم يؤ كدون ما سبق ذكره.

3- النظام السياسي: يمكن للنظام السياسي أن يؤثر في الأنظمة و الإجراءات المحاسبية و تطويرها[21] , فالنظام المحاسبي في دولة ذات اقتصاد مركزي التحكم سيكون مختلفا عن النظام المحاسبي في اقتصاد السوق , فمنه من يتسم بالديموقراطية و الحرية السياسية و المدنية و تدخل الشعب في إعداد الأنظمة و اتخاذ القرارات , و آخر من ميزاته الديكتاتورية و فقدان الشعب لمعظم حقوقه الدستورية من اختيار أعضاء الهيئات الحاكمة أو التأثير على سياساتها المنتهجة و عليه لا يستطيع التدخل في إعداد أو تطوير نظام محاسبي يكون في خدمة بلده و يوضع تحت تصرف ممارسي المهنة , حيث يقول الباحث أحمد البلقاوي في هذا الشأن أن القمع السياسي في أي دولة ما ينتج عنه فقدان حرية المجتمع، وهذا أمر يمكن أن يعيق إلى حد ما تطور مهنة المحاسبة[22] . حيث أن إصدار معايير المحاسبة يصبح عملية ذات طابع سياسي بحت لا تأخذ فيه بعين الاعتبار متطلبات الأداء الجيد لوظائف المحاسبة وتحقيق أهدافها في إطار النشاط الاقتصادي.

و من ضمن التأثيرات السياسية على المحاسبة و الممارسات المحاسبية نجد أن عملية استيراد و تبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى تتم ليس لتشابه البيئات و لكن بسبب الروابط السياسية القوية بين الدول. أهم رابط سياسي دولي هو الاستعمار ,كما هو الحال بالنسبة للمستعمرات البريطانية مثل مصر , الأردن , الهند .... و المستعمرات الفرنسية كما هو الحال في دول شمال إفريقيا, أما بالنسبة للولايات المتحدة الأمريكية فقد صدرت نظامها المحاسبي لليابان بعد الحرب العالمية الثانية .كما يوجد هناك السياسات المنتهجة من طرف دول أوروبا الشرقية في تحديث و تبني التوجيهات الأوروبية بهدف الإنظمام للاتحاد الأوروبي , و عليه فإن التبعية السياسية تجر معها تبعية محاسبية .

4- النظام المهني : يرى الباحثون في مجال المهن الحرة أنه يتعذر تنظيم مهنة و الارتقاء بها إلاّ إذا انتظم ممارسو ها في جمعيات أو منظمات مهنية (حكومية أو غيرها) توفر لهم القدرة و الرغبة على الانسجام و التعاون من خلال المساهمة في اصدار و اعداد نظام محاسبي يلائم بيئتهم السياسية , الاقتصادية و الاجتماعية من حيث شكله و محتوياته ,كما أنها

---

[19] Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit ; Economica, paris 2000, page 374.

[20] Stephen Brian Salter , Tony Kang , Giorgio Gotti and Doupnik S.Timothy- The Role of Social Values, Accounting Values and Institutions in Determining Accounting Conservatism in Management International Review n° 53(4) - August 2013 pp:607-633 , P : 618 .

[21] ريتشارد شرويدر وآخرون , مرجع سبق ذكره، ص 110.

[22] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 161.

تعمل على تقديم مقترحات و حلول لمشاكل تمت مواجهتها في الميدان , و ذلك بحكم تعامل المهنيين مع الكيانات سواءا كانت محلية أو أجنبية , إلا أنه من الضروري على المنظمة المهنية وأعضائها التمتع بالإستقلالية إتجاه الدولة وأصحاب المصلحة الآخرين في المحاسبة .

بناءا على دراسة قام بها الباحث Watts أفضت إلى أن حجم (عدد المنظمات المهنية) و تاريخ (قدم تواجد المهنة) النظام المهني للمحاسبة يمثلان عاملين من العوامل التي تظهر الاختلافات المحاسبية بين الدول. كما تجدر الاشارة إلى عامل قوة وتأثير المنظمات المهنية بالدولة ,حيث تزدهر المحاسبة المهنية غالبا وتنشط بالدول الرأسمالية، بينما يكون دورها محدودا في الدول الاشتراكية ذات المركزية في اتخاذ القرارات[23].

5- النظام التعليمي: هناك ارتباط مباشر بين مستوى التعليم الذي يتحصل عليه المواطنون في دولة ما و إعداد و تطبيق الأنظمة المالية و المحاسبية بهذه الدولة. فمثلا في الجزائر , عند اعداد المخطط المحاسبي الوطني لسنة 1975 عملت السلطات على إزالة الغموض عن المحاسبة و التقليل من التعقيدات و الإشكال في التنفيذ وإتاحتها للجميع, لأن مستوى التعليم في تلك الفترة أي بعد مضي بضع سنوات فقط عن الإستقلال لم يكن ذا جودة عالية و لم يكن مميزا ,بل تميزت تلك الفترة بإرتفاع نسبة الأمية في المجتمع , بالإضافة إلى أن نسبة حملة الدرجات التعليمية المؤهلة كانت منخفضة للغاية (دكاترة , مهندسون ماليون , محللون ...), و عليه فإنه كان من الضروري اصدار نظام محاسبي غير معقد يتسم بالبساطة و السهولة في التطبيق و جعله في متناول ممارسي المهنة خلال تلك الفترة , بالإضافة إلى كونه يتماشى مع وعي و ادراك خريجي المؤسسات التربوية و المهنية و الجامعات . هذا ما صرح به السيد وزير المالية من خلال الخطاب الذي ألقاه بمناسبة التنصيب الرسمي للمجلس الأعلى للتقنية المحاسبية حول أهم الأهداف مرجوة من المخطط المحاسبي الوطني PCN.

تشمل السمات المشكلة لهذا النظام التعليمي ما يلي [24]:

- نسبة الأمية بالمجتمع ,
- النسبة المئوية من السكان التي استكملت الحصول على شهادة ابتدائية , ثانوية و جامعية ,
- توجيه نظام التعليم (أكاديمي , مهني...),
- ملائمة النظام التعليمي للاحتياجات الاقتصادية و الاجتماعية للدولة .

6- النظام الثقافي: في نهاية ثمانينات القرن الماضي برزت الثقافة كأحد أهم العوامل البيئية المؤثرة على المحاسبة[25] ، ففي هذا الشأن, فإن الأخصائي النفساني الهولندي جيرت هوفستد Geert Hofstede و حسب دراسته العملية خلال

---

[23] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص165

[24] ريتشارد شرويدر وآخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية 2006، ص 109.

[25] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 171.

سنة 1980 و التي اشتملت على أكثر من 117000 استبيان وزع داخل أكثر من 67 دولة قام بتحديد أربع أبعاد تقوم عليها أي ثقافة , تتمثل في [26]:

أ- الفردية : هي السمة المميزة لخيوط النسيج الاجتماعي (نظرية الأنا الفردية)
ب- مدى القوة : إلى أي مدى يمكن قبول التدرج الهرمي و التوزيع غير المتكافئ للسلطة داخل المؤسسات و المنظمات.
ت- تفادي عدم التأكد : شعور المجتمع بالغموض و عدم التأكد في المستقبل
ث- سيطرة الرجل : مدى تفضيل الجنس الذكوري في إتباع قيم الذكورة التقليدية و تفضيلها عن الأنوثة .

تتأثر الآليات التنظيمية للمحاسبة أيضا بالثقافة الوطنية (المحلية) ، إذ أن إختلاف الثقافات ينتج عنه إختلاف في الأنظمة. تتميز هذه الأخيرة بمستويات متفاوتة من المرونة والقدرة على التكيف من قبل المجتمعات و خاصة بوجود ما يسمى بالقانون العرفي ، فبعض الدول تتميز بحد أدنى من التنظيم القانوني مع وجود قواعد و تعليمات تتكيف مع المتغيرات في البيئة الاقتصادية, ومع ذلك يتم انتقادها لكونها مرنة للغاية (حال الولايات المتحدة الأمريكية) . على عكس ما هو موجود في فرنسا أين تعتبر اللوائح المحاسبية عقدا إجتماعيا نتيجة لعملية تسوية بين مختلف الأطراف المعنية (الشريك الاجتماعي , النقابات , الرأي العام ...)

7- النظام الديـنـي: إن المعتقدات عامة و النظام الإسلامي خاصة له تأثير كبير على التطور المحاسبي و المالي , إذ تظهر جليا الاختلافات الجوهرية بين النظام الاقتصادي الإسلامي عين غيره من النظم الاقتصادية الغربية من حيث هيكلته و هدفه و أساليبه فالمحاسبة في الإسلام تستمد قواعدها وأسسها من مصادر التشريع الإسلامي ، كما أن المحاسبة الإسلامية[27] وجدت من أجل المجتمع، أما الأعراف الغربية فيقوم وجودها من أجل الوحدة الاقتصادية.

نظمت الشريعة الإسلامية المعاملات داخل المجتمعات الإسلامية من حيث الأنشطة الاقتصادية (فقه المعاملات) . يمكن إظهار بعض آثار القيم الإسلامية على المحاسبة في : الزكاة, تحريم الربا , البيوع , محاسبة المسؤولية الاجتماعية و العدالة في حال وجود الشركاء ....., إذ يجب تحيين و تطوير الأنظمة المحاسبية حسب القيم السائدة في ديننا الحنيف .
إن أكبر مثال على تأثير القيم الإسلامية على النظام المحاسبي هو الانجاز الذي حققته هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية[28] AAOIFI , و ذلك من خلال إعداد وإصدار المعايير الشرعية للمحاسبة المالية وتفسيرها و ضبط أخلاقيات العمل بها و معايير المراجعة الشرعية للمؤسسات المالية الإسلامية خاصة والصناعة المصرفية والمالية الإسلامية عامة بهدف توفيق ما بين الممارسات المحاسبية التي تتبعها المؤسسات المالية الإسلامية في إعداد قوائمها المالية و إجراءات

[26] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص60.
[27] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 202
[28] Accounting and Auditing Organization for Islamic Financial Institutions (AAOIFI)

المراجعة التي تتبع في مراجعة القوائم المالية التي تعدها المؤسسات المالية الإسلامية, و ذلك من خلال تنظيم برامج التطوير المهني و خاصة برنامج المحاسب القانوني الإسلامي وبرنامج المراجع والمدقق الشرعي.
لهيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية AAOIFI إنجازات مهنية بالغة الأثر على رأسها إصدار 100معياراً شرعيا حتى الآن, تم إعتمادها من طرف البنوك المركزية و المؤسسات المالية الإسلامية الرائدة في مختلف أنحاء العالم، و هي المعايير التي وفرت درجة متقدمة من التجانس للممارسات المالية الإسلامية على مستوى العالم باعتبارها إلزامية أو إرشادية.

موضوع التباين في الممارسات المحاسبية بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية : إن العوامل البيئية الجوهرية (التي سبق ذكرها) تؤدي إلى خلق تباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين دول العالم. تكمن هذه التباينات فيما يلي[29]:

- ❖ التباين في تحقيق الإيراد ;
- ❖ التباين في تحميل المصاريف ;
- ❖ التباين في الايضاح ;
- ❖ التباين في أسس القياس.

1. التباين في تحقيق الإيراد : إن الممارسات العملية على مستوى الشركات أظهرت إختلافات جوهرية في كيفية التعامل مع الإيرادات و وجود إتجاهات مختلفة في كيفية و مدة تحقيق الإيرادات. فمبدأ الحيطة و الحذر الذي تعتمد عليه المنظومة القارية الأوروبية يعطي لنا صورة مغايرة لمبدأ تحقيق الأرباح , و خاصة لما يتعلق الأمر بالعقود الآجلة التي تتحقق على عدة فترات زمنية كعقود المقاولات أو الإيجار المالي (Leasing) أو البيع بالتقسيط و ما يترتب عليه من مديونية مع العملاء, أو حيازة الأصول التي تعتبر استثمارات على المدى الطويل، ففي هذه الحالة يتم تجاهل الإيراد للفترة المالية لحين الحصول عليه بينما يتم الأخذ بالحسبان المصاريف المتوقعة و ذلك بتكوين مخصصات المؤونات لها . و عليه فكل بديل من هذه البدائل يؤدي إلى نتيجة و كل نتيجة تؤدي إلى معلومة التي بدورها لها مدلول مختلف بالنسبة لمتخذي القرارات.

2. التباين في تحميل المصاريف : تتأثر نتيجة أنشطة الكيانات[30]كثيرا بتحميل النفقات, إذ يعتبر هذا العنصر من أهم عوامل التباين في عملية القياس المحاسبي. يعتمد هذا الأخير كثيرا على طبيعة العملية الواجب تقييدها. فهناك من يعتبر بعضالعمليات كمصروف يدخل في إطار النشاط العادي أو غير العادي للكيان, و هناك من يعتبر نفس هذهالعمليات كأصول ثابتة تخلق منافع اقتصادية مستقبلية. و عليه , فبالرغم من وجود مبادئ محاسبية و معايير تفصل بين المصروف و الأصل إلا أنها لا تضبطها بطريقة واضحة , هذا ما يترتب عليه آثار على صافي ربحية الشركة و على صافي مركزها المالي اللذان يظهران في القوائم المالية.

29 حسين القاضي , مأمون حمدان - المحاسبة الدولية و معاييرها – دار الثقافة للنشر و التوزيع – 2008 - ص 13

30 حسين القاضي , مأمون حمدان – نظرية المحاسبة – منشورات جامعة دمشق – سوريا , 2012 – 2013 , ص : 502

3. التباين في الايضاح : تعتمد المحاسبة على مجموعة من النصوص و التشريعات و القوانين، إذ يقال أن "المحاسبة رياضيات القانون" ,أي أن هناك أدبيات و فلسفة محاسبية للحصول على قيم محاسبية تظهر في القوائم المالية. أن عنصر عدم الإيضاح في المصطلحات المستعملة يؤدي إلى تفسيرات مختلفة و التي تؤدي بدورها إلى تقييم أو قياس محاسبي مختلف. ففي الأدبيات المحاسبية المنبثقة عن النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني هناك بعض المصطلحات التي تختلف عن نظيرتها في النظام المحاسبي الأوروبي القاريو كمثال على هذا التباين نجد مصطلح المخصص و مصطلح الاحتياطي.
ففي النظام المحاسبي الأمريكي, يتم تكوين الاحتياطي لمواجهة مصروفات سارية خلال السنة و هذا ما يقابل مفهوم المخصص في النظام الفرنسي, لأن الاحتياطات في مفهوم هذا الأخير هو عبارة عن ما يحتفظ به لعمليات مستقبلية أي تتعدى سنة . و كمثال ثان عن التباين في الإيضاحات هو عدم تحديد و بطريقة قاطعة مستوى المعايير المحاسبية الدولية عن شكل القوائم المالية أو شكل المخطط المحاسبي الذي يحمل ترقيم أو ترميز معين لأصول و خصوم و حسابات تسيير الكيانات و إنما ترك لكل دولة حرية تحديد الشكل و الترميز الذي يناسبها, فقد اكتفت المعايير المحاسبية الدولية بتحديد مفهوم عناصر الأصول و الخصوم و عناصر النواتج و المصاريف، و عليه يمكن الحصول على أشكال مختلفة من الميزانيات و حسابات النتائج تكون متباينة من دولة إلى أخرى بل يمكن أن يكون هناك تباين بين قطاع إلى آخر داخل الدولة الواحدة .

4. التباين في أسس القياس : إن التفاوت في الممارسات المحاسبية خلق تباينا كبيرا في طرق التقييم أو القياس المحاسبي. إن هذا الأخير [31] يتحدد بالدرجة الأولى أساسا على الظروف الاقتصادية للدولة , ففي اقتصاديات الدول النامية تكون التكلفة التاريخية هي الطريقة السائدة في القياس و تعتمد البدائل الأخرى في الشركات المتعددة الجنسيات أو الشركات الكبرى المتواجدة بها، في حين أن الدول ذات الاقتصاد المتطور و السوق المالي النشط تسعى جاهدة إلى قياس محاسبي قريب من الواقع أطلقت عليه مصطلح القيمة العادلة . هذا إلى جانب وجود بدائل أخرى للتقييم المحاسبي أهمها القيمة المحينة (valeur actualisée)، قيمة المنفعة (valeur d'utilité) ، قيمة السوق(valeur du marché) ، قيمة الإنجاز. (valeur de réalisation) . إن التباين في أسس القياس يخلق تباينا في تقييم أصول و خصوم الشركات مما يؤدي إلى تباين في النتيجة. إن أكبر مثال في هذا الشأن يتعلق هو الشركة الألمانية (دايمر بانز Daimler Benz) التي حققت سنة 1993 نتيجة ربح و هذا حسب أسس القياس الألمانية, و في نفس الوقت نتيجة خسارة و هذا حسب المبادئ المحاسبية الأمريكية (US GAAP). هذا المشكل يخلق مشكلا أكبر منه ألا و هو تجميع الحسابات على مستوى الشركة الأم و إعداد ميزانية موحدة مما يستلزم استعمال طريقة واحدة للتقييم تسمح بعد ذلك بقابلية المقارنة للمعلومات المحاسبية و المالية المتحصل عليها.

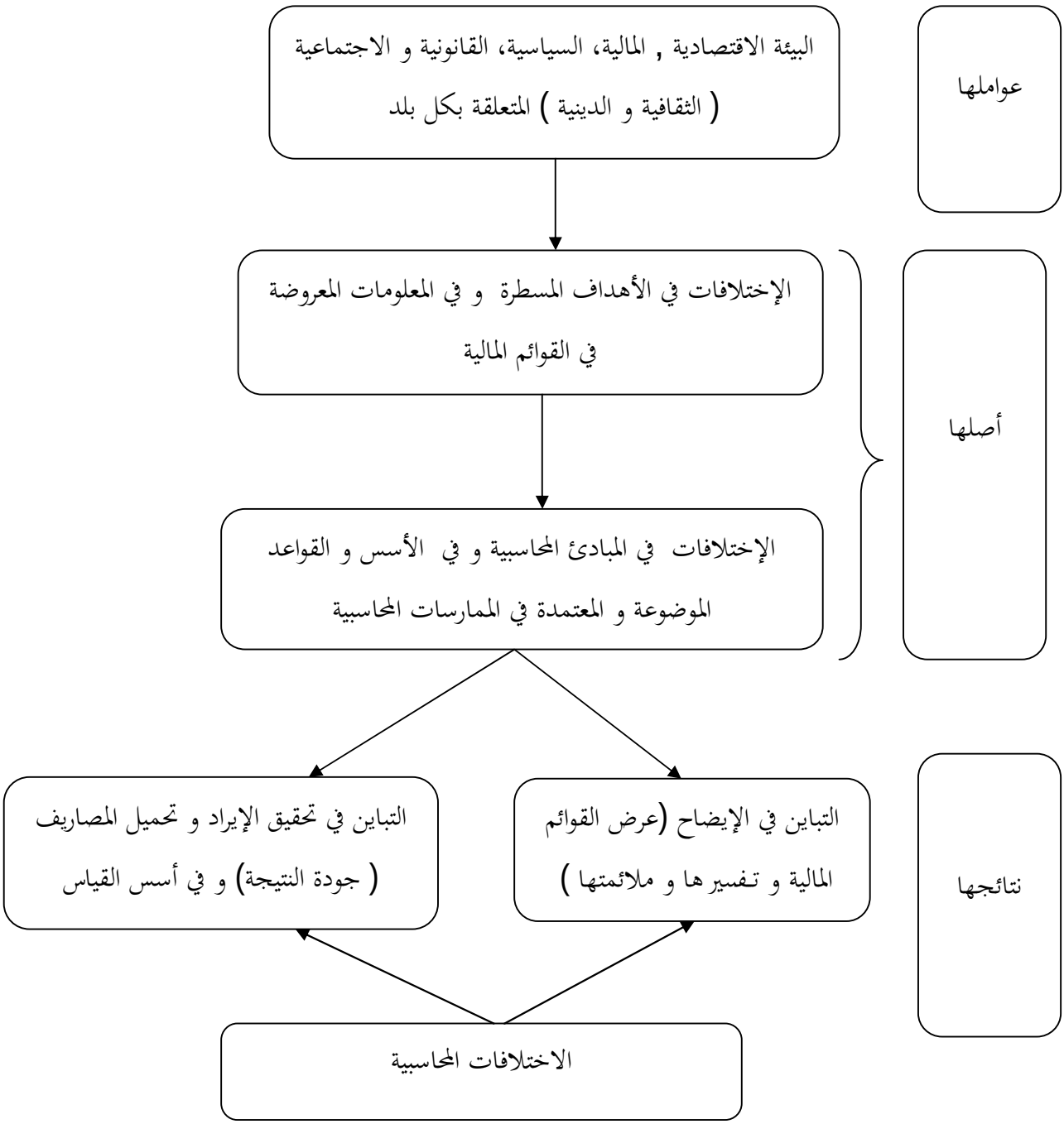
[31] حسين القاضي , مأمون حمدان – نظرية المحاسبة , مرجع سبق ذكره، ص : 503

كما رأينا سابقا ،فقد تطورت القواعد المحاسبية لكل دولة و هذا لتلبية احتياجات البيئة السياسية ,الاقتصادية ,الاجتماعية والثقافية. إن هذا التباين بين المصالح الذي تتشكل بمرور الوقت يزول من خلال عملية التنسيق التي - بحكم تعريفها - تعمل على تطوير قواعد مشتركة, إلا أنه- حسب نظرنا - تنشأ الإختلافات من الأهداف المرجوة , لأن هذه الأخيرة تنبثق من المبادئ و الأسس الموضوعة و التي تم إعتمادها في الممارسات المحاسبية. فإذا أخذنا النظام المحاسبي القاري الأوروبي فإن الهدف منه هو إعطاء صورة تكون قدر الإمكان أكثر أمانا للوضع الاقتصادي للشركة ، و حساب النتيجة التي يمكن توزيعها على المساهمين دون الإضرار بمصالح الأطراف الأخرى خاصة الدائنين و حصة العمال و الموظفين من الأرباح المحققة. هذا الهدف من الحفاظ على رأس المال يجعل من مبدأ الحيطة و الحذر هو المبدأ المحاسبي الرئيسي. لأنه يؤدي إلى عدم الإفراط في قيمة الأصول و قيمة الأعمال و النشاطات .

أما بالنسبة للنظام الأنجلوساكسوني فهو على النقيض من ذلك , إذ يعتبر أن الشفافية هي أفضل حماية لجميع مستخدمي المعلومات المالية خاصة المستثمرين لأن معظم الشركات الكبرى تجد تمويلها في سوق الأسهم و عليه تكون الشفافية ضرورية في مثل هذه البيئة لحماية المستثمرين. نتيجة لضغوط السوق, فإنه يتم تشجيع الشركات على زيادة الشفافية لجذب المستثمرين وتقليل تكلفة رأس المال. في هذا السياق ، يكون الهدف من البيانات المالية هو توفير المعلومات المفيدة لقرارات المستثمرين لأن حساب النتيجة ليس هدفاً في حد ذاته ، فالربح ينظر إليه فقط على أنه وحدة واحدة من المعلومات. و عليه فإن أسبقية الواقع الاقتصادي على المظهر القانوني , استمرارية الاستغلال و قابلية الفهم و المقارنة هي المبادئ المحاسبية الرئيسية في هذا النظام .

يلخص الشكل التالي كل ما تم عرضه فهو يو ضح عوامل الاختلافات المحاسبية, أصلها و نتائجها على النحو التالي :

3 الشكل رقم 2.3 : العوامل التي أدت إلى الاختلافات المحاسبية بين الدول - أصلها و نتائجها –



المصدر : معدل من طرف الباحثة إستنادا لما جاء في مقال Axel Haller et Peter Walton, Différences nationales et harmonisation comptable, in comptabilité internationales, Vuibert, paris, 1997 P : 2

بالرغم من وجود هذه الاختلافات إلا أنه لا ينبغي تضخيمها, لأنه في المسائل المحاسبية تلجأ كل دولة إلى الحلول التنظيمية التي تم إعتمادها من طرف دول الجوار ولا تتردد في إستيراد العناصر التي تعتبرها مفيدة, فهي تميل بشكل طبيعي إلى الإستلهام من شركائها الاقتصاديين الرئيسيين الذين غالبا ما يمثلون الدول الأقرب إليها ثقافيا مثل (الولايات التحدة الأمريكية و كندا) وبالتالي ، هذا ما يدفع بالدول الناطقة باللغة الإنجليزية إلى أن تضع لوائحها المحاسبية بالرجوع إلى ما يحدث في الدول الأخرى الناطقة بنفساللغة كما هو الحال بين المملكة المتحدة و الولايات المتحدة الأمريكية ؛ بينما في الدول التي تتمبنى النظام القاري الأوروبي فهي تعمل على إستيراد الأنظمة المحاسبية من بعضها البعض خاصة عندما تكون العلاقات عرقية قوية كما هو الحال بين (ألمانيا , سويسرا و النمسا[32]) .

III-الأنظمة المحاسبية المستمدة من النموذج الأنجلوساكسوني

يتولى ممارسو مهنة المحاسبة والمنظمات المهنية المختصة عملية وضع وتطوير المبادئ والقواعد والإجراءات المحاسبية دون أن تتدخل الحكومة و القوانين في ذلك، حيث يتميز هذا النظام الأنجلوساكسوني بمرونة الاختيار بين مجموعة مختلفة من الطرق والإجراءات لنفس الأحداث الاقتصادية.

يتم تبني هذا المدخل أكثر من قبل الدول التي يسودها نظام اقتصادي حر مع أسواق مالية نشطة, مثل الولايات المتحدة الأمريكية, بريطانيا,كندا و استراليا. حيث تدار الأنظمة المحاسبية بهدف تلبية احتياجات المستثمرين والمقرضين من المعلومات المحاسبية وهذا على أساس أن توزيع الموارد الاقتصادية يتم من خلال اليد الظاهرة والخفية و يخضع في نفس الوقت لنظام السوق الحر.

إلا أن تعارض مصالح مستخدمي مخرجات النظام المحاسبي جعل كل واحد منهم يحاول التأثير على المعايير والإجراءات المحاسبية لتلبية احتياجاته من المعلومات. لذا من أهم الانتقادات الموجهة لهذا المدخل هي هيمنة مصالح بعض المستخدمين (خصوصا المستثمرين والمقرضين) على مصالح الفئات الأخرى، إضافة إلى غياب حجة الإلزام القانوني –في بعض الأحيان- و التي تعتبر أهم عنصر لتنفيذ اللوائح والتشريعات المحاسبية المعدة من قبل جهات غير حكومية.

1- النظام المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

في بداية القرن العشرين تطورت المؤسسات الأمريكية مما أدى إلى تطور العمليات التجارية و تدفق رؤوس الأموال بها, كالمساهمات في الشركات و المضاربة في سوق المال، فبرزت الحاجة إلى معلومات مالية أكثر شفافية ومصداقية و كذلك بأحسن مردودية .

من بين أسباب الأزمة الإقتصادية لسنة 1929 هي المعلومات المحاسبية المزورة التي تعكس الصورة الزائفة للشركات. ففي الواقع ، كان لمهني المحاسبة و المراجعة نصيب من المسؤولية في هذه الأزمة, و هذا من خلال عدم قدرتهم على خلق

[32] Connu sous l'appellation " ***pays germaniques*** "

ظروف سليمة للممارسات المحاسبية ، [33]كما أن للمعلومات المحاسبية دور رئيسي في السوق المالي. وفي الواقع ، فإن هذه المعلومات لها فائدة كبيرة خاصة للمساهمين والمستثمرين المحتملين, لأنها تتيح لهم الحصول على فكرة جيدة عن الوضع المالي للشركة و استدامة نموها في السوق المالية. ومع ذلك يحدث أحياناً أن تكون هذه المعلومات غير صحيحة أو مزورة ، وبالتالي لا تنقل إلى مستخدميها صورة حقيقية عن الشركة، حيث يمكن أن يؤدي هذا إلى عواقب وخيمة داخل الشركة نفسها وداخل السوق المالية ككل .هذه هي حالة انهيار سوق الأوراق المالية سنة 1929 [34]، والتي كانت بسبب أزمة المعلومات المحاسبية التي لم تعكس الصورة الحقيقية عن الشركات. حيث أدى ذلك إلى قيام السلطات باتخاذ خطوة إلى الأمام من خلال إنشاء هيئة الأوراق المالية والبورصة [35]SEC في عام 1933 و هذا من أجل تنظيم ومراقبة منتجات أو مخرجات المعلومات المحاسبية للشركات المدرجة. بالإضافة إلى ذلك، أضحت القواعد المحاسبية في الولايات المتحدة في تطوير مستمر, ويتجلى ذلك من خلال إنشاء هيئات محاسبية أخرى ساهمت بشكل كبير في إرساء التنظيم المحاسبي الحالي, و ذلك بداية من ظهور لجنة الإجراءات المحاسبية [36]CAP سنة 1937. واستمر عمل هذه اللجنة إلى غاية سنة 1959 ، و هو تاريخ إنشاء مجلس مبادئ المحاسبة [37]APB الذي تولى مهام لجنة الإجراءات المحاسبية CAP. و في سنة 1973 تم تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB على أعقاب مجلس مبادئ المحاسبة APB. يعتبر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB هيئة مستقلة مهمتها إعداد معايير محاسبية سليمة وتوضيح طبيعة ودور وحدود المحاسبة المالية و القوائم المالية, بالإضافة إلى ذلك ، هو يلعب دورا مهما للغاية في تحسين الممارسات المحاسبية.

و تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية[38] قد تأثرت بعمق بالمحاسبة البريطانية, و هذا نظرا للتشابه بين البلدين بسبب اللغة المشتركة و إحتلال المملكة المتحدة للولايات المتحدة الأمريكية لزمن طويل،بالإضافة إلى كون كثير من الأمريكيين هم أساسا مهاجرون من المملكة المتحدة، هذه الأخيرة صدرت إلى العالم الجديد القيم والتقاليد البريطانية من حيث القوانين و الأعراف في المعاملات التجارية. و لعل أهم عوامل التشابه بين البلدين في المجال المحاسبي هو الفصل بين القواعد و المعايير المحاسبية من جهة و القواعد و المعايير الجبائية من جهة اخرى .

ومع ذلك، هناك عوامل أخرى أثرت بدرجات متفاوتة على النظام المحاسبي في الولايات المتحدة, يمكن أن نذكر منها ما يلي [39]:

1. *المحيط الاقتصادي* : يقوم الاقتصاد الأمريكي على مبدأ العمل الحر والمرونة, إذ تتسم الذهنية الأمريكية بروح المبادرة التي تدفع بعدد كبير من الأمريكيين إلى المبادرة بإنشاء أعمالهم الخاصة و العمل لحسابهم الخاص. إن مباشرة أي نشاط

[33] comparaison des systèmes comptables allemand, français, Italien, britannique, japonais et américain et des prescriptions de la 4eme directive du conseil de juillet 1978 – Document Commission Des Communautés Européennes – Belgium – 1987 – P : 149

[34] Denis Cormier et Michel Magnan – Comptabilité aux Etats-Unis – in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2009 P : 173

35 SEC : Securities Exchange Commission

[36] CAP : Committee on Accounting Procedures

[37] APB : Accounting Principales Board

[38] حسين القاضي، مأمون حمدان: المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان 2008، ص 86.

[39] Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, P141-143.

تجاري في الولايات المتحدة أمر سهل ولا يستغرق الكثير من الوقت[40]. إذ تتم معظم الشكليات عن طريق البريد فمثلا في ولاية فلوريدا حوالي ثلاث ساعات فقط تكون كافية لمباشرة معظم الأنشطة التجارية. إن معدل البطالة المنخفض للغاية في الولايات المتحدة (4.5٪) يجعل العودة إلى العمل براتب (كموظف) أسهل إذا فشلت الشركة (تصفية النشاط التجاري).

في دراسة قام بها الأخصائي النفساني الهولندي جيرت هوفستد Geert Hofstede [41]في سنة 1980, أوضح فيها أن الولايات المتحدة الأمريكية هي دولة تهيمن عليها قوة الفردية والقيم الذكورية للنجاح والبطولة والرقي المادي. من خلال هذه الدراسة ، نجد أن نسبة الخوف (النفور) من المخاطر تكون منخفضة و كذلك المسافة إلى السلطة. تساهم هذه الصفات في إنشاء هياكل ضمنية داخل الشركات الأمريكية ، وهي الهياكل أين يجب على أصحاب المناصب الهرمية تبرير سلطاتهم بشكل دائم مع مرؤوسيهم وحيث يتم التركيز على المبادرة الشخصية و المخاطرة في أنشطة الشركة. توفر هذه الأبعادالثقافية لهوفستد فهم ً ا أفضل للطريقة التي تعمل بها الشركات الأمريكية وتنظمها ، وبالتالي يمكن أن تعطي فكرة عامة عن تنظيم مهنة المحاسبة كجزء من هيكل الشركة.

2. *المحيط القانوني* : الولايات المتحدة الأمريكية هي دولة القانون العرفي[42]و ليست دولة القانون المكتوب كما هو الحال في فرنسا، حيث أن تأثير هذه الوضعية ذو أهمية بالغة من وجهة نظر محاسبية, ففي الواقع ، يقوم نظام المحاسبة الأمريكي على إطار مفاهيمي يحدد المفاهيم العامة التي تمثل الأساس للعمل المحاسبي و لمطوير ه. تخضع الشركات لقانون الولاية و ليس للقانون الفدرالي[43], فلكل ولاية نظامها القانوني الخاص, تشتمل هذه القوانين على الحد الأدنى لمتطلبات السجلات المحاسبية و نشر التقارير المالية الدورية. تفتقر أغلب هذه التقارير لقوة الإلزام.

3. *الالتزامات القانونية المتعلقة بإعداد الحسابات* : لا تملك الولايات المتحدة الأمريكية تشريعا وطنيا متجانسا، على عكس المملكة المتحدة و فرنسا. تم إنشاء هيئة الأوراق المالية والبورصة الأمريكية تدريجيا لأنه تم إكتشاف أن قوانين الولايات المختلفة غير فعالة في التحكم في المعلومات للمستثمرين والأطراف المعنية الأخرى, إذ لا تزال تشريعات الولايات الخمسين لا تتضمن أي نص هام يتعلق بإعداد الحسابات ومراجعتها. بإستثناء ما هو مطلوب فقط للشركات المدرجة و الخاضعة لهيئة الأوراق المالية و البورصة الأمريكية، بالإضافة إلى عدد قليل من الشركات الكبر ى الأخرى (تلك التي لديها أكثر من 500 مساهم وأكثر من 5 ملايين دولار في الأصول) لتدقيق بياناتها المالية السنوية. ما لم يطلب المساهمون أو الدائنون ذلك. لا تخضع شركات رأس المال الأخرى لهذا الالتزام. فمن وجهةنظر نا هذه خاصية تميز الولايات المتحدة عن العديد من الدول الأخرى.

---

[40] Denis CORMIER – Comptabilité Anglo-Saxonne et Internationale – Edition economica – Paris 2007 – P : 07

[41] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص60

[42] Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Op.cit, P48.

[43] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص117

4. *المحيط الجبائي* : إن النظام الجبائي الأمريكي مبني على عدة مستويات من التشريعات التي يمكن أن تطبق بشكل مستقل على نفس المعاملة. في الواقع ، لكل من الدولة الفدرالية والولايات والمدن سلطات مالية تسمح لها بفرض وتنظيم بعض الضرائب مع عدم مخالفة الدستور . حيث أن هناك فصل تام بين النظام الضريبي و النظام المحاسبي. يمكن تفسير ذلك بحقيقة أنه في دول القانون العام هناك لامركزية قوية من القواعد و السياسات المحاسبية لصالح المهنيين ، الأمر الذي جعل المهنة منظمة بشكل مستقل قبل فترة طويلة مقارنة بالدول الأوروبية. إذ تم إنشاء المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين في سنة 1887, في حين تم تشكيل مصف الخبراء المحاسبين لفرنسا[44] في سنة 1942.

تؤثر عملية التوحيد المحاسبي وتنظيم المهنة بشكل كبير على كيفية إعداد و عرض القوائم المالية. هناك طريقتان رئيسيتان لهذا:

- نهج التوحيد المحاسبي من قبل الدولة عن طريق : هيئة الأوراق المالية والبورصةSEC
- نهج التوحيد المحاسبي من قبل القطاع الخاص عن طريق : مجلس معايير المحاسبة المالية FASB

يتم تطبيق اللامركزية في اللوائح المحاسبية لصالح المهنيين الذين يطورون المعايير وفقًا لاحتياجات المهنة مع احترام الإطار المفاهيمي. هذا ما يجعل مهنة المحاسبة أكثر تفاعلاً و مرونة مع الصعوبات المحاسبية الجديدة التي تفرضها التغيرات في البيئة، وذلك على النقيض مما هو موجود في دول أوروبا القارية التي تكون فيها الدولة هي المسؤولة عن توحيد المعايير المحاسبية[45] كما أن إجراءات وضع المعايير تستغرق الكثير من الوقت. ومع ذلك، لا يمكن القول أن التوحيد القياسي للمحاسبة في الولايات المتحدة يخضع لسيطرة كاملة من قبل القطاع الخاص. ففي الواقع ، يجب على هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC بإعتبارها منظم السوق المالية الأمريكية، منح التفويض على كل معيار معين تم إنشاؤه حديثًا من حيث إمكانية تطبيقه لإعداد البيانات المالية للشركات المدرجة أو غير ذلك .

يمكن عرض هيئات التنظيم المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية كالآتي :

هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC:

منذ منتصف ثلاثينات القرن العشرين كانت الحكومة الامريكية منهمكة في موضوعات وضع المعايير و الإفصاح, فقد أدت الزيادة الكبيرة و المتسعة لنشاط البورصة إلى ملكية واسعة للأنشطة تجارية من العامة و الذين كانوا يعانون من قصور في المعلومات. تعتبر هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC بمثابة الوكالة الرقابية التي تتولى إدارة قوانين الأوراق المالية الفيدرالية[46]. تعمل هيئة الأوراق المالية و البورصة بالدرجة الأولى على حماية المستثمرين والحفاظ على أسواق نزيهة

[44] Christine Collette , Jacques Richard - Les systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons – Dunod – Paris 2013 – P :10

[45] comparaison des systèmes comptables allemand, français, Italien, britannique, japonais et américain et des prescriptions de la 4eme directive du conseil de juillet 1978 – Document Commission Des Communautés Européennes – Belgium – 1987 – P : 150

[46] ريتشارد شرويدر وآخرون- مرجع سبق ذكره، ص 653.

ومنظمة وفعالة و ذلك عن طريق فرض شروط قانونية على الشركات المدرجة في أسواقها, حيث تكون ملزمة بتقديم تقارير مفصلة و قوائم مالية و بيانات واضحة و مفصح عنها بشكل دقيق, و ذلك عن طريق القنوات التالية[47] :

- اللوائح التنفيذية المسماة Regulations-X التي تصف شكل و مضمون التقارير المقدمة إليها من الشركات المعنية .
- سلسلة المنشورات بإسم Accounting Series Releases التي تمثل توجيهات حول مواضيع محاسبية .
- قرارات اللجنة و تقاريرها الخاصة .
- تقرير اللجنة السنوي .

خولت للهيئة بموجب السلطات الممنوحة لها من الكونغرس, سلطة بيان المبادئ المحاسبية و اعداد التقارير و مضمون الإفصاح المحاسبي, لكن نظرا لأن هذه الهيئة عملت عملا إشرافيا رقابياقرر ت في سنة 1938[48] عبر سلسلة الإصدارات المحاسبية رقم 04 السماح للقطاع الخاص بإيجاد و تطوير المبادئ المحاسبية، واُشارت إلى أن التقارير المقدمة إليها يجب إعدادها وفق المبادئ التي تلقى قبولا عاما. لقد تعمدت هيئة الأوراق المالية والبورصة [49] SEC الإبقاء على دور ها الإستشاري في مجال وضع مبادئ المحاسبة ومعاييرها تاركة المجال للمنظمات المهنية المختصة لوضع هذه المبادئ و المعايير، ما عدا في بعض الحالات الخاصة أين تطلب من الشركات الإفصاح عن معلومات متعلقة بعنصر معين في قوائمها المالية. و ذلك عن طريق تعزيزها بقوانين تمررها بالكونغرس, من أهم هذه القوانين[50]:

- قانون تداول الأوراق المالية لسنة 1933: يهدف هذا القانون إلى حماية المستثمرين من التحايل عند طرح الشركة لأوراقها المالية للمرة الاولى لعامة الجمهور .
- قانون تداول الأوراق المالية لسنة 1934: يتناول هذا القانون الإلتزامات الشخصية لمسؤولي الشركة و ملاكها و المتطلبات الإفصاحية المكثفة التي يجب أن تحتوي عليها التقارير السنوية و المرحلية للشركة .
- قانون مكافحة الفساد الأجنبي لسنة 1977: يهدف هذا القانون إلى منع رشوة المسؤولين الأجانب و السياسيين و الموظفين الحكوميين من جهة, و من جهة أخرى, حفظ السجلات المالية التفصيلية التي تعكس عدالة و دقة النشاط المالي للشركة .
- قانون السوربان أوكسلي لسنة 2002: تضمن هذا القانون توسيع مفاهيم و متطلبات كل من حوكمة الشركات، الإفصاح، إعداد التقارير و تنظيم مهنة المراجعة .

---

[47] رضوان حلوة حنان- تطور الفكر المحاسبي - مرجع سبق ذكره، ص64.

[48] ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص30.

[49] حسين القاضي، مأمون حمدان- المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 87

[50] Denis Cormier et Michel Magnan Op Cit P : 175

المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA: أسس هذا المعهد سنة 1887, و هو منظمة[51] مهنية للمحاسبين المجازين بممارسة مهنة المحاسبة والتدقيق في الولايات المتحدة الأمريكية, إذ يشرف على لجنتين و هما : "اللجنة التنفيذية لمعايير المحاسبة" التي تهتم بالمحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف ولجنة "معايير التدقيق".

وفي سنة 1936 اعتمد المعهد مصطلح « مبادئ محاسبية مقبولة عموما» GAAP[52] ، إذ أن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بشكل عام هي[53] مصطلح فنى في المحاسبة المالية يتضمن الاتفاقيات و القواعد و الاجراءات الضرورية لتعريف التطبيقات المحاسبية المقبولة في وقت من الأوقات. إن مقياس المبادئ المحاسبية المقبولة بشكل عام لا يشمل فقط التوجيهات العامة واسعة النطاق و الخاصة بالتطبيقات العامة, و لكنه يمتد أيضا إلى التطبيقات و الاجراءات التفصيلية. إن المبادئ المحاسبية المتعارف عليها هي مبادئ تقليدية حيث أنها تصبح مقبولة بشكل عام من خلال الاتفاقية الضمنية أو العرف و ليس من خلال التدوين الرسمي. لقد تطورت هذه المبادئ من خلال الخبرة و العقل و العرف و الاستخدام و أيضا من خلال الضرورة العملية, و هي حاليا حوالي 105 مبدأ إلى جانب تفسيرات و تعليقات و نشرات مختلفة متعلقة بمشاكل واجهها المهنيون أو الشركات.

إن المبادئ المحاسبية الأمريكية هي مبادئ [54]جد مفصلة مما يبرز صعوبة فهمها و التحكم فيها من قبل المحاسبين , المراجعين و المدير ين الماليين و كذلك الأساتذة و الطلبة, إذ كلهم يشتكون من حجم المراجع المحاسبية التي هي في تغيير و تحديث مستمر فهي تحتوي على أكثر من 20.000 صفحة من النصوص المحاسبية .

لقد تم تحديد مصادر و أسس هذه المبادئ كما يلي[55] :

أ. المبادئ المحاسبية التي نشر ها معهد AICPA من أجل تأسيس قوائم مالية غير مظللة .

ب. نشرات الهيئات التي تتشكل من خبراء في المحاسبة و الذين يدرسون القضايا المحاسبية في المنتديات العامة بغرض تأسيس أو وضع المبادئ المحاسبية أو وصف التطبيقات المحاسبية الموجودة.

ج. نشرات الهيئات التي يتم تنظيمها عن طريق معهد AICPA و تتكون من خبراء محاسبين، و هذه الهيئة تقوم بتدارس القضايا المحاسبية في المنتديات العامة بغرض تفسير أو تأسيس المبادئ المحاسبية أو وصف التطبيقات المحاسبية الحالية.

د. التطبيقات أو النشرات التي يتم الاعتراف بها على أنها مقبولة بشكل عام لأنها تمثل التطبيق السائد في نشاط ما أو التطبيق العرفي على الظروف المحددة للنشرات التي يتم قبولها بشكل عام.

---

[51] رضوان حلوة حنان- تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة- دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1998، ص 51.

[52] GAAP : Generally Accepted Accounting Principles

[53] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة و مقارنتها مع المعايير الأمريكية و البريطانية و العربية و الخليجية و المصرية، الجزء الأول عرض القوائم المالية ، الدار الجامعية، ألإسكندرية - مصر، 2006 ص: 67

[54] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Collection Repères – éditions la Découverte – Paris 2001 – P : 51

[55] Christine Collette , Jaques Richard - Op Cit P : 25

إلا أن أعمال المعهد تعرضت إلى عدة انتقادات حول كيفية إصدار هذه المبادئ , و هذا من حيث البطء ، عدم الاستناد على أسس نظرية بحثية، عدم التناسق والانسجام, إلى جانب عدم الاستقلالية و عليه ففي سنة 1971 انعقد[56]مؤتمر في واشنطن ضم بعض أعضاء بالمعهد بهدف إعادة النظر في أسلوب صياغة مبادئ المحاسبة، وقد نتج عنه تشكيل لجنة تروبلود ولجنة ويت, التي أدى تقريرها إلى تشكيل مجلس معايير المحاسبة المالية FASB سنة 1973. حيث تم الانتقال من صياغة المبادئ المحاسبية إلى إصدار المعايير المحاسبية .

يقوم المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA حاليا بإصدار معايير التدقيق و تقديم الاقتراحات و الآراء حول بعض النقاط المحاسبية التي لا تتم معالجتها من طرف مجلس معايير المحاسبة الماليةFASB .

مجلس معايير المحاسبة المالية[57] FASB:

هو [58]منظمة مستقلة غير ربحية تتمتع بسلطة تأسيس وتفسير مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة للشركات العامة والخاصة، وكذلك للمؤسسات غير الربحية. تم تشكيل هذا المجلس في سنة 1973 ليخلف مجلس مبادئ المحاسبة ويواصل مهمته.

تتمثل مهمته في إصدار و تطوير معايير المحاسبة وإعداد التقارير المالية لتوفير معلومات مفيدة للمستثمرين والمستخدمين الآخرين للتقارير المالية وتثقيف أصحاب المصلحة حول كيفية فهم تلك المعايير وتنفيذها بشكل أكثر فعالية.

لقد اتبع المجلس منذ تأسيسه منهج عمل محدد عند عملية اعداد المعايير, إذ يجب عليه أن يحترم الاجراءات القانونية التالية [59]Due Process :

- تشخيص المشكلة
- تحرير مذكرة للمناقشة تعرض فيها البدائل المختلفة و المواضيع الاساسية الواجب مراعاتها
- اصدار مسودة المعيار بمثابة اقتراح لموقف الهيئة من المشكل المطروح بغية إجراء مناقشة عامة حوله.
- الاصدار النهائي للمعيار المحاسبي .

أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB أربعة أنواع من الدراسات, و هي[60] :

1- قوائم معايير المحاسبة المالية: يرمز لها بـ SFAS[61]. أصدر المجلس من ديسمبر 1973 إلى غاية جوان 2009 حوالي 168 معيارا محاسبيا حول مشاكل ومواضيع محاسبية مختلفة .

---

[56] حسين القاضي، مأمون حمدان- المحاسبة الدولية ومعاييرها، مرجع سبق ذكره، ص 92

[57] FASB : Financial Accounting Standard Board

[58] Ahmed Belkaoui – Théorie Comptable – Presse de l'Université de Québec – 1984 –2eme édition - Canada – P :71

[59] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Op Cit p : 50

[60] https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Page&cid=1176156405418&pagename=FASB%2FPage%2FpreCodSectionPage

[61] SFAS : Statements of Financial Accounting Standards

2- *تفسيرات و مجموعة من الشروحات:* Interpretations أصدر المجلس من جوان 1974 إلى غاية جوان 2006 حوالي 48 تفسيرا. تعتبر هذه الدراسات التفسيرية بمثابة موقف المجلس من بعض المعايير أو تقديم التوضيحات في كيفية تطبيق معيار أو مبدأ معين.

3- *مجموعة نشرات فنية* : Technical Bulletins لقد أصدر المجلس من سنة 1979 الى سنة 1994 حوالي 94 نشرة فنية, و هي عبارة عن إرشادات حول المشاكل المحاسبية و التقارير المالية, و كذلك دراسات لمواضيع متخصصة تتعلق بتطبيق مبدأ معين كتكاليف برامج الاعلام الالي أو ضريبة معينة على الدخل ....الخ.

4-*قوائم مفاهيم المحاسبة المالية:* يرمز لها بـ SFAC.[62] أصدر مجلس معايير المحاسبة المالية FASB [63]سبعة نشرات يطلق عليها قوائم مفاهيم المحاسبة المالية, و قد صدرت هذه النشرات في سلسلة مصممة من أجل أن تشكل قاعدة لمعايير المحاسبة المالية.

لقد صمم الإطار المفاهيمي [64]من أجل تحديد طبيعة و وظيفة و حدود المحاسبة المالية. و أيضا لكي يستخدم كتوجيه يؤدي إلى معايير محاسبية ملائمة، و لكنها لا تؤسس لمعايير محاسبية أو تطبيقات خاصة بالإفصاح عن بنود معينة. لقد عمل المجلس منذ تأسيسه على الاهتمام أكثر بهذا الاطار المفاهيمي (التصوري)

تحدد القائمة رقم 1 SFAC (نوفمبر 1978) من قوائم الإطار المفاهيمي أهداف التقارير المالية و التي يجب أن توفر المعلومات المفيدة لاتخاذ القرارات الاقتصادية, كذلك تقديم معلومات مفهومة تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية.

بالنسبة للقائمة 2 SFAC [65](ماي 1980) فهي تتضمن الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية التي تجعلها مفيدة, و في ظل قيود المنفعة و التكلفة فإن الخصائص الأساسية للمعلومات المفيدة هي أن تكون هذه المعلومات ملائمة و موثوق بها.

بالنسبة للقائمة 3 SFAC (ديسمبر 1980) و هي تتضمن عناصر القوائم المالية لمنشآت الأعمال و لقد تم استبدالها بالقائمة 6 SFAC .

بالنسبة للقائمة 4 SFAC (ديسمبر 1980) و هي تتضمن التقارير المالية في المنشآت غير الربحية.

و بالنسبة للقائمة 5 SFAC (ديسمبر 1984) فهي تتضمن "الاعتراف و القياس في القوائم المالية للمنشآت", و بالتالي فإنها توضح مقاييس الاعتراف التي تحدد المعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية و توقيت إظهار هذه المعلومات.

---

[62] SFAC : Statements of financial Accounting Concepts

[63] https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Page&cid=1176157086176&pagename=FASB%2FPage%2FSectionPage

[64] أمين السيد أحمد لطفي – نظرية المحاسبة – الجزء 2 : القياس و الافصاح و التقرير المالي – الدار الجامعية – الاسكندرية – 2007- ص : 68

[65] Robert OBERT - Pratique des normes IFRS et US GAAP - 5e édition – Dunod – PARIS 2013 - P :33

و بالنسبة للقائمة SFAC 6 (ديسمبر 1985) فإنها تعرف عشرة عناصر على أنها المكونات الأساسية للقوائم المالية، إذ أن هناك ثلاثة عناصر تختص بالميزانية و هي الأصول و الالتزامات و حقوق الملكية. أما بالنسبة للعناصر المتبقية فهي : الدخل الشامل، الإيرادات، المصاريف، الأرباح، الخسائر، الاستثمارات التي يقوم بها الملاك و التوزيعات عليهم.
بالنسبة للقائمة SFAC 7 (فيفري 2000) فهي تتضمن كيفية استخدام معلومات التدفق النقدي والقيمة الحالية في القياسات المحاسبية .

5 - *فرقة العمل المعنية بالقضايا الناشئة* EITF[66] أنشأ مجلس معايير المحاسبة المالية هذه الفرقة في سنة 1984، فهي تتعامل مع المعاملات المالية الجديدة وغير العادية التي يمكن أن تصبح شائعة (مثل المحاسبة للشركات القائمة على الإنترنت). تعمل الفرقة EITF على إيجاد حلول للمشاكل قصيرة المدى والتي يمكن حلها بسرعة ، تاركة المشاكل طويلة الأجل وأكثر انتشاراً لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB.
ومع ذلك ، فإن جميع مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً و التي هي موجودة الآن هي مدونة معايير المحاسبة – Codification -لذا فإن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و فرقة العمل المعنية بالقضايا الناشئة EITF لا يصدران معايير جديدة بل بالأحرى تحديثات للتدوينات الموجودة .

قد قدم موظفو هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC إلى الكونغرس سنة 2003 [67]مجموعة من التوصيات بشأن مجلس معايير المحاسبة المالية, تمثلت في:

أ. ضرورة الاستناد على أهداف محددة مسبقا
ب. بحث نواحي القصور في الإطار المفاهيمي
ت. إنفراد المجلس بسلطة وضع معايير المحاسبة
ث. الاستمرار في جهود التقارب الدولي
ج. العمل على إعادة تحديد الهيكل الهرمي للمبادئ المحاسبية
ح. الزيادة من قدرة الوصول إلى الأدبيات الرسمية
خ. قيام المجلس بمراجعة شاملة لأدبياته لتحديد المعايير التي تعتمد بشكل أكبر على القواعد، وتبني خطة لتغيير هذه المعايير.

لقد استجاب المجلس لهذه التوصيات في جويلية 2004، كما قرر الاستمرار في عدد من المبادرات الهادفة لتحسين جودة معاييره.

في سنة 2008 ، قرر مجلس معايير المحاسبة المالية تدوين معايير المحاسبة FASB ،و الذي أعاد تنظيم الآلاف من تصريحات GAAP الأمريكية و ضمها في ما يقرب من 90 موضوعاً محاسبياً .

[66] EITF : Emerging Issues Task Force

[67] ريتشارد شرويدر وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص102.

يتميز العرض المحاسبي للقوائم المالية [68] الأمريكية بالمرونة و السهولة عكس النموذج الفرنسي. حيث أنه لا يوجد هناك معيار أو نص قانوني متعلق بمخطط للحسابات (إسم ورقم الحساب) و نماذج للميزانية و حساب النتائج. تقوم المؤسسات الأمريكية بوضع وترتيب الحسابات الاجتماعية حسب احتياجاتها (جدول الحسابات)، كما تقدم قوائمها المالية بشكل مبسط مع احترام بعض المتطلبات كعرض الأصناف و الأرصدة ، إذ لا يوجد تشابه بين القوائم المالية والوثائق الجبائية.

كما رأينا سابقا من خلال عرض التطور التاريخي للمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية, و برغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية. و إصدار العديد من المعايير المحاسبية و الاصدارات للمفاهيم المحاسبية والنشرات البحثية. و برغم من كونها شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية [69] ولا تتبناها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي أو مجموعة 4+1.
من منظور أمريكي, فإن الأمريكيين يدعون في كثير من الأحيان أن بالمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية هي من أفضل المبادئ المحاسبية في العالم. لكن من منظور أوروبي ، قد يكون هذا صحيحاً في البيئة الأمريكية ولكن بالتأكيد ليس في دول أخرى.

إلى وقت قريب ، تم تجاهل البعد الدولي [70] من قبل هيئة الأوراق المالية والبورصة SEC و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB. كان هذا الموقف المتسلط يعكس الشعور بأن المعايير الأمريكية هي الأفضل ، وأن بقية دول العالم كان عليها فقط أن ترتقي إلى هذا المستوى من الجودة. بما أن الأنظمة الاقتصادية , المحاسبية و المالية في تغير مستمر فقد أدت عولمة أسواق رأس المال إلى تكثيف المنافسة بين الأسواق المالية حول العالم، حيث أثرت بشكل خاص على القدرة التنافسية للأسواق الأمريكية.غالباً ما تكون الأسواق الأجنبية أكثر جاذبية من نظيرتها الأمريكية بسبب متطلبات القبول المقيدة للغاية وكمية المعلومات المطلوبة من قبل لجنة الأوراق المالية والبورصةSEC . يبدو أن بعض الشركات تتجنب أسواق رأس المال الأمريكية لهذه الأسباب. إن تنوع متطلبات المحاسبة حول العالم يعرقل بشكل خاص الولايات المتحدة الأمريكية، لأن الظروف الأمريكية هي الأكثر تقييداً بشكل عام.
على الرغم من أن هيئة الأوراق المالية والبورصات الأمريكية قد خففت إلى حد ما من متطلبات إعداد التقارير الخاصة بالشركات الأجنبية ، إلا أن معظم الشركات لا تزال ترى أنها مكلفة. ينطبق هذا بشكل خاص على شرط الامتثال لمبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة, حيث يجب على الشركات الأجنبية إما استخدام المعايير الأمريكية لإعداد تقاريرها المالية ، أو تقديم جدول يجعل من الممكن مقارنة نتائجها وحقوق ملكيتها بالمبالغ التي كان يمكن الحصول عليها لو تم تطبيق مبادئ المحاسبة المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكية.

[68] Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, Op.cit, P147
[69] Taisier a.Zoubi , Osamah Al-Khazali – Adopting US-GAAP or IASB Accounting Standards by the Arab Countries – in International Business 1 Economics Research Journal – Volume 3 ; N° 10 – PP (65-71) P67 .
[70] Gary K. Meek – Les Etats-Unis – in Comptabilité Internationale – Chap 3 , Vuibert - Paris 1997 - P :74

ومع تزايد تأثير العولمة على المعايير المحاسبية وظهور ملامح وأسس كيان دولي متماسك من المعايير المحاسبية الدولية ، ووقوع بعض الفضائح المحاسبية و المالية في أمريكا مع مطلع القرن الواحد و العشرين، بدأت البورصة الأمريكية ومجلس معايير المحاسبة المالية في التقارب شيئا فشيئا من المعايير الدولية, وذلك عن طريق إتباع إستراتيجية مزدوجة :

- تتمثل الأولى في تغيير بعض المعايير الأمريكية لتتوافق مع المعايير الدولية،
- والثانية تتمثل في تغيير بعض المعايير الدولية لتتوافق مع المعايير الأمريكية.

ففي سنة 2002 توصل كل من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى توافق مشترك تضمن النقاط الآتية :

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كل منهما متوافقة وقابلة للتطبيق.
- التنسيق فيما بينهما قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول :

1- أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.

2- أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير .

3- التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.

4- مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييره تبعا لعملية التوافق.

من الواضح حاليا أن الانشغالاتالمحاسبية الأمريكية مرتبطة ارتباطًا وثيقًا بالقضايا التي[71]تتم مناقشتها دوليًا, بحيث لم يعد من الممكن الفصل بين الاثنين بشكل واضح و مفهوم.

سيظل استخراج المعلومات عالية الجودة من السوق الامريكية على رأس أولويات مجلس معايير المحاسبة المالية. ومع ذلك، فإن هذا الأخير يشارك بشكل لا رجعة فيه بالتعاون مع مجلس المعايير الدولية ومع هيئات من دول أخرى من أجل تقليل الاختلافات بين المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم. لذلك يبدو من المرجح أن المعايير المحاسبية الامريكية سيستمر تطويرها في إطار دولي.

في سنة 2006, قام مجلس معايير المحاسبة الدوليIASB ومجلس معايير المحاسبة المالية FASB بوضع خطط لاستكمال المشاريع الكبرى في مذكرة التفاهم التي تم إصلار ها و تم تحديثها في سنة 2008.

[71] Gary K. Meek – Op Cit P : 94

في نوفمبر 2009 صدر بيان مشترك[72]، أعاد تأكيد الالتزام بالتطوير المشترك بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS و المبادئ المحاسبية الامريكية المقبولة عموما GAAP وتحقيق التقارب بينهما. مع الالتزام بتوفير الشفافية والمساءلة من خلال إعداد التقارير بشكل دوري حول التقدم نحو تحقيق تلك الأهداف.

حيث أكد التقرير المرحلي الأخير المقدم في 29 نوفمبر 2010 على التغييرات التي تم القيام بها على خطة عمل في جوان 2010 للسماح بالتواصل مع أصحاب المصلحة على نطاق واسع وفعال هي حاسمة لجودة المعايير. أعطت هذه الخطة الأولوية لمشاريع مذكرة التفاهم الرئيسية التي تعزز الحاجة إلى تحسين المعايير الدولية للإبلاغ المالي. إن المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً في الولايات المتحدة الأمريكيةهي الأكثر إلحاحاً. تتمثل المشاريع المشتركة ذات الأولوية تتمثل في [73]: الأدوات المالية ، إثبات الإيرادات ، الايجار ، عقود التأمين ، عرض الدخل الشامل ، قياس القيمة العادلة و توحيد عمليات دمج الشركات الاستثمارية.بالإضافة إلى ذلك ، أعطى مجلس معايير المحاسبة الدولية الأولوية أيضاً للإفصاحات عن الأصول التي لم يتم الاعتراف بها والمخاطر الأخرى خارج الميزانية .

2- النظام المحاسبي في المملكة المتحدة

قبل القرن التاسع عشرة 19, لم يكن هناك أساس قانوني للمحاسبة في المملكة المتحدة, حيث كانت عملية تأسيس شركات الأسهم خاضعة لقرار ملكي أو تصريح صادر عن البرلمان, إلا أن الثورة الصناعية و ما ترتب عنها من خلق للثروات و توسع التجارة الخارجية أدى إلى نمو سريع للشركات و المؤسسات حيث نتج عن هذه الظاهرة أمرين مهمين:

- الأول:وجود فئة للمستثمرين و فئة المقرضين مما سمح بظهور المحاسبة
- الثاني: الفصل بين الملاك و إدارة شركاتهم مما سمح بظهور المراجعة .

قد جاءت أول[74] خطوة لتأطير الممارسات المحاسبية المالية في المملكة المتحدة من خلال قانون[75] الشركات للسوق المالي في سنة 1844. تجدر الإشارة إلى أنه كانت هناك إصدارات و تعديلات متوالية للقوانين حتى الوقت الحاضر, و ذلك من أجل تلبية الاحتياجات البيئية المتغيرة.

طوال القرن التاسع عشر لم تكن هناك قواعد محاسبية و مراجعة إلزامية، و بناء على Peter Walton[76] فإن القوائم المالية كانت تقدم بدون تحديد المحتوى, و كانت تخضع لرقابة المساهمين فقط إذ لم يكن هناك تغيير إلى غاية أوائل القرن العشرين حيث ظهر قانون الشركات Companies Act في سنة 1900, الذي جعل نشر الحسابات و مراجعتها عملية إلزامية, مما نتج عنه إنشاء مكاتب المحاسبة و المراجعة لتقدم خدماتها في هذا المجال .

---

[72] https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Document_C&cid=1176158460551&pagename=FASB%2FDocument_C%2FDocumentPage&site=FASB

[73] Robert OBERT - Pratique des normes IFRS et US GAAP – Op cit – P : 37

[74] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Collection Repères – éditions la Découverte – Paris 2001 – P : 81

[75] Joint Stock Companies Act

[76] Peter Walton : Expert Comptable Britannique.

بقى قانون الشركات على حاله لما يفوق أربعين سنة حيث كان أول تعديل له في سنة 1948 [77]ثم أجريت عليه بعد ذلك سلسلة من التعديلات مثل قوانين سنة 1967 , سنة 1976 , سنة 1980 و سنة 1981.

كان قانون الشركات قبل سنة 1981 يحتوي أساسا على قواعد الإفصاح، و قد وسعت هذه القواعد بشكل كبير و تمت إضافة العديد من قواعد القياس المبنية على أساس التوجيه الرابع لقانون الشركات بالاتحاد الأوروبي.

تم دمج كل قوانين الشركات السابقة[78] في قانون الشركات لسنة 1985. يمثل هذا القانون نتاج تطور و تطوير مستمر على مدى مائة و أربعين عاما, إذ يغطي الأمور المختلفة مثل تكوين الشركات و إدارتها و اجراءات اصدار الأسهم و السندات و توزيع الأرباح و الفوائد , و تغطي مكافأة المديرين, أما فيما يتعلق بأقسام قانون الشركات الخاصة بالمحاسبة و المراجعة فقد نظم هذا الأخير تكوين و سير الأعمال لشركات الأموال ليغطي متطلبات التقييم و إعداد الحسابات الموحدة و متطلبات الإفصاح و شكل القوائم المالية. عدلت أقسام قانون الشركات الخاصة بالمحاسبة و المراجعة و أعيد إصدارها بقانون الشركات لسنة 1989 الذي جاء نتيجة الحاجة لإيجاد توافق بين التشريعات و اللوائح في المملكة المتحدة مع تشريعات و لوائح الاتحاد الأوروبي خاصة التوجيه الرابع للاتحاد الأوروبي.

بعد سنة 1989 و بعد إدراج التوجيه السابع للاتحاد الأوروبي الذي ألزم كل شركة بإعداد حساب الأرباح و الخسائر و الميزانية العمومية في نهاية كل فترة محاسبية لها و القوائم المالية التي يجب أن تعطي صورة حقيقية و عادلة عن نتائج نشاط الشركة و وضعها المالي, أدخل مفهوم جديد ألا و هو تجميع الحسابات الاجتماعية للشركات الكبرى.

كذلك فالشركات مطالبة بالاحتفاظ بسجلات مناسبة للحسابات تحتوي على المعلومات اللازمة لإعطاء صورة حقيقية و عادلة لوضع الشركة. بناءا على قانون الشركات، يجب أن تعد القوائم المالية مع تقارير المراقب و تقرير المراجع خلال تسعة أشهر من نهاية السنة و قبل الاجتماع العام الدوري لحملة الأسهم. كذلك ينص القانون على تعيين مراجعين مؤهلين لكل شركة,حيث و من أجل قيامهم بعملهم بكفاءة، تم منحهم السلطة اللازمة لطلب و فحص أي سجل أو دفتر أو مستند للشركة و أن يطلبوا أي معلومات أو تفسيرات يرون أنها ضرورية لعملية مراجعة الحسابات .أما فيما يخص تقرير المراجع فيجب أن يفصح على ما إذا كانت القوائم المالية (الأرباح و الخسائر و المتاجرة و الميزانية) قد أعدت بانسجام مع قانون الشركات و ما إذا كانت تقدم صورة حقيقية و عادلة لنتائج نشاط الشركة و وضعها المالي.

قبل بداية عقد الثمانينات كان ينظر إلى قانون الشركات على أنه يقدم إطارا للتنظيم المحاسبي, بينما تقوم مهنة المحاسبة بوضع القواعد المحاسبية المفصلة و المعايير المحاسبية الملاءمة. برغم من أن قانون الشركات كان يشمل متطلبات محددة, إلا أنها كانت تنصب أساسا على الإفصاح تاركة المواضيع المتعلقة بالمعالجات المحاسبية للحكم الشخصي للمهنيين.

إن التنظيم المحاسبي بالمملكة المتحدة هو تنظيم مرن, فهو يحث على نشر و مراجعة حسابات الشركة التي يجب أن تعطي صورة صحيحة و عادلة لنتائج الشركة و وضعها المالي, و ذلك من خلال مبدأ "الصورة الحقيقية و العادلة" مع الإفصاح إذا كانت غير ذلك.

[77] Peter Waltson , Le Royaume – Uni , in Comptabilité internationale , Chap6 , Vuibert - Paris 1997 - P :163

[78] comparaison des systèmes comptables allemand, français, Italien, britannique, japonais et américain et des prescriptions de la 4eme directive du conseil de juillet 1978 – Document Commission Des Communautés Européennes – Belgium – 1987 – P : 108

على الرغم من وجود عدة تعديلات أدخلت على قانون الشركات, فإن هذه التعديلات يبدو أنها تتجنب إعطاء وصف مفصل للوائح و الإجراءات المحاسبية المتعلقة بشكل و محتوى القوائم المالية.

تجدر الإشارة هنا إلى أن التوجيه الرابع و السابع للاتحاد الأوروبي ذهب إلى حد مطالبة دول الاتحاد بتعديل قوانين شركاتها لغرض توحيد محتويات و شكل القوائم المالية للشركات مما دفع اللوائح و القوانين الحالية بالمملكة المتحدة إلى أن تكون على نفس الخط مع الدول الأخرى بالاتحاد الأوروبي, و ذلك فيما يتعلق بمحتويات و شكل القوائم المالية للشركات.

على الرغم من أن المملكة المتحدة أجرت العديد من التنقيحات لقانون الشركات و ذلك من أجل تضييق الهوة بين تشريعاتها و توجيهات الاتحاد الأوروبي، فإن مهنة المحاسبة بالمملكة المتحدة تركت حرة في تأطير الممارسات و المعايير المحاسبية، و ذلك تحت مدخل التأطير الذاتي.

إن قانون الشركات أثر على المحاسبة في المملكة المتحدة بشكل أساسي نحو حماية مصالح مجموعات صغيرة خاصة أصحاب رؤوس الأموال, و كذلك في منع التشويه أو التحريف من خلال محاولة التأكد من أن كل المعلومات الملائمة تم الإفصاح عنها.

إن المحاسبة بالمملكة المتحدة يبدو أنها تهتم بتقديم معلومات إلى المساهمين بشكل خاص لغرض بيان كيف استخدمت الإدارة مسؤوليتها الإدارية للرقابة على استثماراتهم و بيان العائد المتوقع لهم.

تهدف المعايير المحاسبية إلى تضييق نطاق الاختلاف في العرف المحاسبي و ضمان الافصاح عن السياسات و الطرق المحاسبية المستخدمة, فهي تعمل على[79] :

- مدى توافق العمل المحاسبي مع احتياجات المستخدمين و مع أهداف التقارير المالية ,
- مدى توافق العمل المحاسبي مع توجيهات المعايير المحاسبية و اللوائح و القوانين .

إن ***هيكلة مهنة المحاسبة***[80] في المملكة المتحدة تعكس أحداثا تاريخية أكثر من كونها خطة عامة تغطي مواضيع العضوية و توزيع الوظائف. و هناك من يقول بأن المساهمة الكبيرة للمملكة المتحدة في مجال المحاسبة تمثلت في تطوير المنظمات المهنية، فهي أول دولة قامت بتأسيس منظمات محاسبية مهنية. فأول منظمة كانت جمعية المحاسبين في أدنبره باسكتلندا في سنة 1854، و منظمة مهنية أخرى مشابهة في جلاسكو باسكتلندا اعترف بها بشكل رسمي في سنة 1855، ثم في أبردين باسكتلندا في سنة 1867، ثم المعهد البريطاني في سنة 1880.

لقد انتشرت فكرة المنظمات المهنية للمحاسبين سريعا داخل المملكة المتحدة و خارجها حيث إمتدت إلى دول أخرى مثل أستراليا , كندا , الولايات المتحدة و المستعمرات البريطانية الأخرى من ضمنها هونج كونج , الهند و كينيا , نيوزيلندا , نيجريا , سنغافورة و جنوب إفريقيا. لم يحددها القانون الممارسات المحاسبية بشكل كامل، إذ أصبحت

---

[79] طارق عبد العال حماد- موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقرير المالية الدولية الحديثة و مقارنتها مع المعايير الأمريكية و البريطانية و العربية و الخليجية و المصرية، الجزء الأول عرض القوائم المالية ، الدار الجامعية، ألإسكندرية - مصر، 2006 ص: 73

80 محمد المبروك أبو زيد- المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية- إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2005 ص:89

المنظمات المحاسبية المهنية هي المسؤولة عن تطوير المحاسبة بتلك الدول و هو ما يعرف حاليا بـ Big 4[81]. أنشأت هذه المكاتب الكبرى في ذلك الوقت و كان لها فضل التنمية الاقتصادية في المستعمرات البريطانية. لقد شرع في وضع المعايير المحاسبية في سنة 1942 عندما قام معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و بلاد الغال (ويلز) بإصدار توصيات عن المبادئ المحاسبية. هذه التوصيات أريد لها أن تكون دليلا عاما لأعضاء المنظمة, حيث أن المحاسبة بالمملكة المتحدة تطورت عمليا كفرع مستقل استجابة لاحتياجات النشاطات الاقتصادية و خاصة مرافقة الشركات التي عرفت مشاكل في التسيير و في المالية و كذلك تلك التي توجهت للتصفية . بالإضافة إلى بعض المراجعين المشهورين أصبحوا مؤلفين لكتب في المحاسبة و في التقنيات المحاسبية .

لقد شهدت أواخر الستينيات[82] زيادة حادة في الانتقادات الموجهة لمهنة المحاسبة في المملكة المتحدة, خاصة فيما يتعلق بالمرونة في الممارسات المحاسبية و ما اعتبر بشكل كبير أمثلة سيئة عن تقارير دورية مضللة، و في عقد السبعينات نتج عن هذه الانتقادات و الممارسات إصدار ما يعرف بـ "بيان عن الهدف من معايير المحاسبة" من قبل معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا و بلاد الغال (ويلز) بهدف أساسي هو تضييق هوة الاختلافات و التنوع في الممارسات المحاسبية.

إن تطبيقات هذا البرنامج الجديد على كل الممارسات المحاسبية بالمملكة المتحدة شجع أربع مؤسسات محاسبية مهنية في سنة 1970 على الانضمام للمعهد الإنجليزي في جهوده الرقابية . تشمل هذه المنظمات على أكثر من 250.000 عظو كخبير محاسب مما يقابلها 20.000 خبير محاسب في فرنسا و 241[83] خبير محاسب في الجزائر, تتمثل هذه المنظمات في[84]:

1. معهد المحاسبين القانونيين في اسكتلندا
2. معهد المحاسبين القانونيين في إيرلندا
3. جمعية المحاسبين القانونيين
4. معهد محاسبي التكاليف و الإدارة
5. المعهد القانوني للمالية العامة

كما تم تأسيس لجنة توجيه معايير المحاسبة و التي تضم ممثلين عن الخمس منظمات المحاسبية سالفة الذكر.

في سنة 1972طلب سوق الأوراق المالية بلندن من كل الشركات المسجلة به ضرورة الإفصاح بقوائمها الدورية عن كل حالة من حالات عدم الامتثال للممارسات المحاسبية التي أوصى بها بيان الإجراء المحاسبي المعياري.

في سنة 1976 تم تغيير اسم لجنة توجيه معايير المحاسبة إلى لجنة معايير المحاسبة، و التي كان هدفها الأول هو تضييق مجالات الاختلاف و التنوع في الممارسات المحاسبية بالمملكة المتحدة. تقوم لجنة معايير المحاسبة بإعداد المعايير المحاسبية, و

[81] Big Four 4 : sont les quatre plus grands groupes d'audit financier au niveau mondial : Deloitte Touche Tohmatsu, EY (Ernst & Young), KPMG, PwC (PricewaterhouseCoopers).

[82] Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Op cité – P : 83

[83] حسب جدول الخبراء المحاسبون الصادر عن وزارة المالية في جويلية 2015

[84] Peter Walton , Comptabilité en Grande Bretagne , in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2009 P : 387

لكن لا تملك قوة الإلزام ، فذاك هو دور المنظمات الخمسة سابقة الذكر. إن الإجراءات المتبعة لهذا الغرض تبدأ بإصدار تقرير مبدئي عن مواضيع محددة للنقاش بواسطة المحاسبين و الجمهور على مستوى كبير. ثم تؤخذ الملاحظات على التقرير المبدئي بعين الاعتبار عند وضع نص لأي معالجة محاسبية جديدة. إن هذا النص كان يعرف بـ "بيان الإجراء المحاسبي المعياري"، و عندما يتم تبني هذا النص من قبل المحاسبين المهنيين فإن أي حالة عدم امتثال للمعايير المستخدمة في عرض القوائم المالية يجب الإفصاح عنها بالقوائم المالية.

تتكون لجنة معايير المحاسبة من عشرين عضوا غير رسميين و خمسة منهم مستخدمون حقيقيون للقوائم المالية. تجدر الإشارة هنا إلى أن لجنة المعايير المحاسبية غير ملزمة بالقانون على الرغم من أنها تمتلك سلطة فصل الأعضاء المهنيين الذين لا يمتثلون لمعاييرها, و مع ذلك يدون المراجعون في ملاحظاتهم أي حالة عدم امتثال بتقرير الرأي للمراجعة كما هو الحال مع سوق الأوراق المالية.

لقد وجهت للجنة معايير المحاسبة ASB[85] عدة انتقادات بالرغم من أن الكثير من اللوائح يتم الاعتراف بها من قبل الحكومة, فمثلا لم تقم بأي محاولة لبناء إطار مفاهيمي محاسبي، و في بعض المجالات المهمة فشلت بشكل ملحوظ في إصدار قواعد محاسبية تلقى قبولا عاما. كنتيجة لذلك تم في سنة 1990 إستبدال لجنة معايير المحاسبة بهيئة معايير المحاسبة.

إن لجنة المعايير المحاسبية ASB يشرف عليها مجلس التقارير المالية FRC[86] الذي يضم 35 عضوا الذين يمثلون جمهورا واسعا من أصحاب المصالح، المحاسبين المهنيين , المحللين الماليين , الجامعيين ...الخ. يعتبر مجلس التقارير المالية FRC منظمة مستقلة أعضاؤها من رجال الصناعة و المؤسسات المالية. لمجلس المعايير المحاسبية ASBسلطة إصدار معايير التقارير المالية بعد الأخذ بعين الاعتبار الملاحظات على مسودة المناقشات و التقرير المبدئي للتقارير المالية. كما أن مجلس المعايير المحاسبية ASB قام بتشكيل ما يعرف بقوى إنجاز المواضيع العاجلة, و هي من المفترض أن تستجيب بسرعة للمشاكل الجديدة و أنتوضح المواضيع المتعلقة بالمعايير المحاسبية و القواعد الأخرى.

من الممكن أن تواجه الشركات عقوبة قانونية إذا لم تمتثل لمعايير التقارير المالية، لهذا فإن أي تجاوز أو عدم امتثال للمعايير المحاسبية يجب أن يبرر و أن يفصح عن الأثر المالي له بالقوائم المالية.

تستطيع كل من هيئة مراجعة التقارير المالية و إدارة التجارة و الصناعة التحقيق في شكاوى عدم امتثال أي شركة للمعايير المحاسبية, كما أنهما تملكان حق رفع دعوى قضائية بخصوص إلزام الشركة بتعديل قوائمها المالية. و يجب أن تصرح الشركات بأن القوائم المالية تستجيب لمعايير المحاسبة القابلة للتطبيق و كما يجب على الشركة أن تبرر و تفصح عن الأثر المالي لأي حالة مخالفة.

[85] ASB : Accounting Standards Board

[86] FRC : Financial Reporting Council

أصدرت لجنة معايير المحاسبة ASC[87] بين سنة 1969 و سنة 1989[88] مجموعة من المعايير الممارسة المحاسبية SSAP[89] عددها 11 معيارا , في حين أن مجلس معايير المحاسبة ASB[90] قام بإصدار 29 معيارا للتقارير المالية FRS[91] منذ 1990 مرقمة من FRS1 الى غاية FRS 29, بالإضافة إلى المعيار الخاص بالمؤسسات الصغيرة FRSSE[92].

فيما يلي جدول[93] نعرض فيه المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و ما يقابله من معايير إعداد التقارير المالية بالمملكة المتحدة:

الجدول رقم 1.3 : معايير إعداد التقارير المالية البريطانية و ما يقابلها من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

رمز المعيار	وصف المعيار البريطاني	وصف المعيار الدولي	معيار IAS
	لا يوجد مقابل	عرض القوائم المالية	IAS 1
SSAP 9	الأسهم والعقود طويلة الأجل	المخزون	IAS 2
		تم سحبهم	IAS 3,4,5, 6
FRS 1	قوائم التدفق النقدي	قوائم التدفق النقدي	IAS 7
FRS 18	السياسات المحاسبية	السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IAS 8
FRS 3	الإبلاغ عن الأداء المالي		
		تم سحبه	IAS 9
FRS 21	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	IAS 10
SSAP 9	الأسهم والعقود طويلة الأجل	عقود الإنشاء	IAS 11
رمز المعيار	وصف المعيار البريطاني	وصف المعيار الدولي	معيار IAS
FRS 16	الضريبة الحالية	ضريبة الدخل	IAS 12
FRS 19	الضريبة المؤجلة		
		تم سحبه	IAS 13
SSAP 25	التقارير القطاعية	التقارير القطاعية	IAS 14
		تم سحبه	IAS 15
FRS 15	الممتلكات والمنشآت والمعدات	الأصول الثابتة وإهتلاكاتها	IAS 16
SSAP 21	محاسبة عقود الإيجار وعقود الشراء	التأجير التمويلى	IAS 17
FRS 5	الإبلاغ عن جوهر المعاملات	الإيـراد	IAS 18
FRS 17	مزايا المتقاعدين	مزايا العاملين	IAS 19

...../.....

87 ASC : Accounting Standards Committee .

88 Peter Walton , Comptabilité en Grande Bretagne , Op cité P : 390

89 SSAP : Statements of Standard Accounting Practice .

SSAP 25 – 24 – 21 – 20- 19 – 17 – 15 – 13 – 9 – 5 -4

90 ASB : Accounting Standards Board

91 FRS : Financial Reporting Standards .

92 FRSSE : Financial Reporting Standard for Smaller Entities

93 Robert Kirk- IFRS : a quick reference guide - CIMA Publishing/ Elsevier 2009 - United Kingdom – P: 5-6 .

SSAP 4	المحاسبة عن المنح الحكومية	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
SSAP 20	التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
		تم سحبه	IAS 22
FRS 15	الممتلكات والمنشآت والمعدات	تكلفة الاقتراض	IAS 23
FRS 8	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	IAS 24
		تم سحبه	IAS 25
SORP [94]	مزايا خطط التقاعد	المحاسبة وإعداد التقارير عن خطط التقاعد	IAS 26
FRS 2	محاسبة الشركات الفرعية	القوائم المالية المجمعة و المستقلة	IAS 27
FRS 9	حصص الملكية فى المشروعات المشتركة	الاستثمارات فى شركات شقيقة	IAS 28
			...../.....
	لا يوجد مقابل	التقارير المالية في الاقتصاديات المتضخمة	IAS 29
		تم سحبه	IAS 30
FRS 9	حصص الملكية فى المشروعات المشتركة	حصص الملكية فى المشروعات المشتركة	IAS 31
FRS 4	أدوات رأس المال	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	IAS 32
FRS 25	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض		
FRS 22	نصيب السهم في الأرباح	نصيب السهم في الأرباح	IAS 33
رمز المعيار	وصف المعيار البريطاني	وصف المعيار الدولي	معيار IAS
SBP [95]	الحسابات الدورية	القوائم المالية الدورية	IAS 34
		تم سحبه	IAS 35
FRS 11	انخفاض قيمة الأصول الثابتة والشهرة	انخفاض قيمة الأصول	IAS 36
FRS 12	المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة	المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة	IAS 37
SSAP 13 FRS 10	محاسبة مصاريف البحث و التطوير شهرة المحل و الأصول غير الملموسة	الأصول غير الملموسة	IAS 38
FRS 26	الأدوات المالية : القياس	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	IAS 39
SSAP 19	الاستثمار العقاري	الاستثمار العقاري	IAS 40
	لا يوجد مقابل	الزراعة	IAS 41
	لا يوجد مقابل	تطبيق المعايير الدولية لأول مرة	IFRS 1

.....

[94] SORP : Statements of Recommended Practice

[95] SBP : Share-Based Payment

FRS 20	المدفوعات المبنية على أسهم	المدفوعات المبنية على أسهم	IFRS 2
FRS 6	الاستحواذ والادماجات	تجميع الأعمال	IFRS 3
FRS 7	القيم العادلة في محاسبة الاقتناء		
FRS 9	الزميلة والمشاريع المشتركة		
FRS 10	الشهرة والأصول غير الملموسة		
	لا يوجد مقابل	عقود التأمين	IFRS 4
FRS 3	للإبلاغ عن الأداء المالي	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	IFRS 5
	لا يوجد مقابل	التنقيب عن الموارد التعدينية و تقييمها	IFRS 6
FRS 29	الأدوات المالية: الإفصاحات	الأدوات المالية: الإفصاحات	IFRS 7
SSAP 25	قطاعات التشغيل	قطاعات التشغيل	IFRS 8
SSAP 5	محاسبة الضريبة على القيمة المضافة	لا يوجد مقابل	
FRS 5	الإبلاغ عن جوهر المعاملات	لا يوجد مقابل	
FRS 4	التأمين على الحياة	لا يوجد مقابل	

Source : Robert Kirk- IFRS : a quick reference guide - CIMA Publishing/ Elsevier 2009 - United Kingdom – P: 5-6 .

نلاحظ من خلال الجدول أن هناك بعض الاختلافات من حيث الشكل بين المعايير البريطانية والمعايير الدولية, فبدون شك هناك تباين في مضمون المعايير المحاسبية مما أدى بالسلطات بالمملكة المتحدة إلى تبني استراتيجية للتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

تجدر الإشارة إلى أن إعداد معايير المراجعة هي مسؤولية مجلس ممارسة المراجعة و الذي تشرف عليه اللجنة الاستشارية لهيئات المحاسبة, كما أن تنظيمه الداخلي مستنبط من النموذج الامريكي و قد أصدرت لجنة معايير المراجعة عددا من معايير المراجعة التي يجب أن تتبناها المنظمات الستة السابقة الذكر. و يصف تقرير معايير المراجعة المبادئ الأساسية و الممارسات التي يجب على المراجع مراعاتها عند قيامه بعملية المراجعة[96]. تلد انتقد كثرة وجود المنظمات المهنية بالمملكة المتحدة إذ يمكن القول أن أي دولة تملك شركات عامة و قوانين ضرائب في كل المجالات المهمة، فإن وجود ست منظمات مهنية للمحاسبة سيخلق ما يمكن تسميته بفائض النظام، مع الحاجة إلى جهد فائق للتنسيق بين وجهات نظرها و حل الخلافات التي يمكن أن تحدث ,كجزء من عملية السياسة الداخلية للمهنة في أي هيكل موحد.

فالمتتبع لهذه الاحداث يستنتج أن مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة تطورت كاستجابة لأحداث تاريخية أكثر من كونها تطورت وفق خطة مسبقة توضح غرض و وظيفة و طبيعة أعضائها.

[96] Peter Walton - La comptabilité anglo-saxonne , Op cité – P : 89

هناك[97]من الباحثين من أخضع مخرجات النظام المحاسبي بالمملكة المتحدة للتساؤل فيما يتعلق بمدى تلبيتها لاحتياجات بيئته, حيث بني هذا النظام لتلبية احتياجات رأسمالية منتصف القرن التاسع عشر و التي كانت صارمة و غير مستجيبة للتغيرات، كما أثبتت مقاومتها لتلبية احتياجات التغيرات الاقتصادية المطلوبة حاليا.

من خلال الاستعراض السابق للنظام المحاسبي في المملكة المتحدة, فإنه يمكن عرض بعض خصائص هذا النظام كالآتي[98]:

1. إن هدف النظام تلبية احتياجات مجموعة محدودة من المستخدمين و هم حملة الأسهم الذين يهيمنون بشكل واضح على توجه الأنظمة المحاسبية في المملكة المتحدة ، و ذلك على حساب هدف تلبية احتياجات المستخدمين الآخرين الذي منح اهتماما أقل أو تم تجاهله بالكامل.
2. إن طبيعة الأنظمة المحاسبية في المملكة المتحدة تركز على المحاسبة المالية و المراجعة الخارجية مع وجود اهتمام قليل بالمحاسبة في المجالات الأخرى، كما أنه يوجد اهتمام قليل بالربط بين المحاسبة على المستوى الكلي و المحاسبة على المستوى الجزئي.
3. إن عملية تصميم و وضع و تشكيل النظام المحاسبي هي بشكل كبير مسؤولية مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة.
4. إن الطرق و الإجراءات المحاسبية تركت لإدارة الشركة لتحديدها, و ذلك داخل الإطار العام للمحاسبة المهنية في المملكة المتحدة.
5. إن إهتمام المحاسبين و المراجعين يرتكز على مدى الامتثال للمتطلبات التفصيلية المتعلقة بإعداد القوائم أكثر من التركيز على مدى مساعدة النظام المحاسبي للإدارة أو الحكومة في اتخاذ القرارات.
6. إن الحكومة و مؤسساتها لا تؤثر بصورة جوهرية على مجالات تطور نظرية المحاسبة و ممارساتها.

تجدر الإشارة هنا إلى أنه بالرغم من أن مهنة المحاسبة في المملكة المتحدة تتمتع باستقلالية كبيرة منذ ظهورها في وضع المعايير المحاسبية، مراقبة الممارسات المحاسبية و في إصدار الأحكام الشخصية فإنه في الفترة الأخيرة يبدو أن هناك توجها نحو التنظيم القانو ني بسبب الاستغلال السيء للمرونة و الحاجة لحماية المستخدمين، و كذلك استجابة لمتطلبات التوافق المحاسبي الاوروبي و العالمي (تضييق هوة الاختلافات المحاسبية بين الدول).

رغم أن المملكة المتحدة من الدول المؤسسة للجنة معايير المحاسبة الدولية وتستضيف بلادها مقر الهيئة الدولية, كما أن أول رئيس للمجلس الدولي هو بريطاني وعمل رئيسا للمجلس البريطاني للمحاسبة ، إلا أنها لم تكن لديها خطة محددة للتوافق مع المعايير الدولية، حيث كان المجلس البريطاني يصدر المعايير الوطنية حسب احتياجات السوق البريطاني رغم نشاطها في صياغة المعايير الدولية. في عام 2002 بدأ المجلس البريطاني في دراسة الاختلافات بين المعايير الوطنية والمعايير الدولية حيث أصدر ستة معايير اعتبرت خطوة هامة وكبيرة نحو توفيق معايير المحاسبة البريطانية مع المعايير الدولية .لذلك

[97] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ص:94

[98] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره ص:95

فإن استراتيجية التوفيق مع المعايير الدولية كانت تتضمن الإبقاء على المعايير البريطانية, و إن إدخال المعايير الدولية للمملكة المتحدة سوف يكون من خلال معايير بريطانية صادرة عن المجلس البريطاني.

3 - النظام المحاسبي في أستراليا

تعتبر أستراليا مستعمرة بريطانية سابقة وعضو نشط في الكومنولث البريطاني ، حيث أنها تتمتع بعلاقات قوية للغاية مع المملكة المتحدة ، وقد امتدت هذه الروابط إلى المجال المحاسبي، و هذا من خلال اعتماد القانون التجاري والممارسات المحاسبية للمملكة المتحدة.

وفقاً للدستور الأسترالي ، فإن مسؤولية صياغة التشريعات التجارية تقع على عاتق الدولة والحكومة الفيدرالية. فمع زيادة العلاقات و العقود التجارية مع الولايات المتحدة الأمريكية بعد الحرب العالمية الثانية ، أصبح تأثير مبادئ المحاسبة الأمريكية أكثر عمقا من غيره, حيث تم إستيراد المبادئ المحاسبية المقبولة عموما مع الممارسات و التطبيقات المحاسبية المعمول بها آنذاك .

حتى لو احتفظت مهنة المحاسبة في أستراليا بدور أساسي في تطوير الممارسات المحاسبية ، إلا أن الحكومة طورت مشاركتها في العملية التنظيمية المحاسبية على المستوى الوطني و كذلك على المستوى الدولي ، عن طريق كونها العضو المؤسس في مجلس معايير المحاسبة الدولية, وتلعب دائماً دوراً نشطاً في إعداد المعايير المحاسبة الدولية .

يتميز نظام المحاسبة الأسترالي بما يلي[99]:

- بالمركزية لأن الولايات تنازلت مؤخراً للحكومة الفيدرالية عن امتيازاتها في مسائل التشريع و التقنين التجاري , المالي و المحاسبي .
- وجود معايير محاسبية وطنية ليس فقط للشركات ولكن أيضاً للكيانات الأخرى ;
- بوجود مجموعتين من المعايير المحاسبية ، أحدها يفرضه قانون الشركات ، والآخر تفرضه المهنة ;
- بوجود هيئتين للقياس أو التوحيد المحاسبي ، مجلس معايير المحاسبة الأسترالية AASB[100] و مجلس المعايير المحاسبية للقطاع العام PSASB[101]. كلاهما يستفيد من المساعدة الفنية التي توفرها مؤسسة أبحاث المحاسبة الأسترالية AARF[102] ;
- بتدخل البورصة الأسترالية ASX[103] و هيئة الأوراق المالية الأسترالية ASC[104] في عملية التوحيد المحاسبي .

[99] الدكتور ابراهيم جابر السيد – الافصاح المالي و أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية – دار غيداء للنشر و التوزيع – عمان – 2014 – ص 107 :

[100] AASB : Australian Accounting Standards Board

[101] PSASB : Public Sector Accounting Standards Board

[102] AARF : Australian Accounting Research Foundation

[103] ASX : Australian Stock Exchange

[104] ASC : Autralian Securities Commission

إن الأساس القانوني للتنظيم المحاسبي في أستراليا يعتبر عمود القواعد و المعايير المحاسبية بما فيها المخرجات من تقارير و بيانات, إذ يملك ثلاثة أصول, و هي:

- التشريعات الحكومية: القوانين والمدونات التي وضعتها الهيئات و اللجان الولائية و الفدرالية ,
- مهنة المحاسبة:من مبادئ ومعايير المحاسبة والقواعد المهنية والإجراءات التأديبية عن طريق الجمعية الأسترالية للمحاسبين القانونيين المعتمدين ومعهد المحاسبين القانونيين في أستراليا ,
- البورصة الأسترالية (ASX) للشركات المدرجة .

1- *قانون الشركات*[105] : إن أهم تشريع و الذي يعتبر أساس تحديد المعلومات المحاسبية والمالية للشركات هو قانون الشركات الأسترالي, إلا أنهتطور ببطء في كل ولاية وفقًا للنموذج البريطاني و ذلك للعلاقة الجيدة بين البلدين . فلما حدثت تقلبات على الساحة الاقتصادية و بعد إفلاس الشركات الكبيرة أدخل على قانون الشركات تغييرات هامة, خاصة في توحيد التشريعات في كل ولاية قضائية ، إذ تم انتقاد بعنف تنوع الممارسات المحاسبية و عدم قدرة محاكم الولايات المختلفة على التعامل مع حالات الاحتيال .

أدى ذلك إلى تعديل قانون الشركات لسنة 1991 ثم عدل سنة 2001, حيث لاحظت السلطات الاسترالية أن لهذا التطور و التعديل نتائج مهمة على المحاسبة والتقارير المالية و اعطاء الأولوية للصورة العادلة من خلال هذه التعديلات ، باستثناء أن الامتثال للمعايير المحاسبية أصبح إلزامياً .

2 - *أنظمة سوق الأوراق المالية* : حتى عام 1954 ، كان لكل بورصة أسسها التنظيمية الخاصة بها, إلا أنه بحلول سنة 1987، توحدت البورصات الست الأسترالية المعروفة سابقًا باسم "البورصات الأسترالية المرتبطة بالأسهم" لتشكيل البورصة الأسترالية ASX[106].

تنص لوائح[107] سوق الأوراق المالية على نشر جدول تمويل ، بيانات دوران وكذلك إعداد تقرير نصف سنوي. بعد انهيار سوق الأسهم عام 1987 ، قامت البورصة الأسترالية بمراجعة هذه اللوائح ونشرت في عام 1990 وثيقة تهدف إلى تعزيز التقارير المالية لتتماشى مع أفضل الممارسات الأجنبية. بعد تلقي التعليقات تم تقديم مقترحات جديدة في جوان 1991 ، وتم إصدار لوائح جديدة دخلت حيز التنفيذ في 11 جانفي 1992. يعكس هذا التطور رغبة البورصة الأستراليةفي الحصول على معلومات مالية مستمرة ، تستند جزئيًا إلى الممارسة الأمريكية ولكن دون الالتزام بنشر تقارير ربع سنوية كما هو الحال في الولايات المتحدة الأمريكية .

3 - *مهنة المحاسبة* :بالرغم من وجود منظمات مهنية في استراليا منذ سنة 1885[108] , إلا أن المشاركة في إعداد التعليمات و التوجيهات المحاسبية تبقى حديثة العهد. ففي سنة 1946 قامت رابطة المحاسبين القانونيين الأسترالية بإصدار خمسة توصيات تتعلق بمبادئ المحاسبة, و التي كانت معتمدة بشكل واضح من جمعية المحاسبين القانونيين

[105] Delloitte Touche Tohmatsu –Summary of Australian Accounting requirements –15 th edition April 2003 – Australia - P: 13

[106] ASX : 'Australian Securities Exchange

[107] Delloitte Touche Tohmatsu –Summary of Australian Accounting requirements – Op Cit P: 23

[108] الدكتور ابراهيم جابر السيد – مرجع سبق ذكره – ص : 43

ببريطانيا, توالت الاصدارات في السنوات اللاحقة في شكل كشوفات و توصيات و ذلك بشكل مشترك مع مؤسسة أبحاث المحاسبة الأسترالية, إلا أن دو ر المهنيين تقلص بشكل كبير بعد سنة 2000 عندما اجريت تعديلات شاملة على النظام المحاسبي الاسترالي و تم إصدار قانون جديد للأعمال و توجه السلطات الاسترالية إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية .

أهم إنجار قام به المهنيون الأستراليون هو الإطار المفاهيمي الوطني الذي يتشكل من سلسلة من بيانات المفاهيم المحاسبية, و هي :

- SAC 1[109] تحدد الكيانات التي تنطبق عليها معايير المحاسبة.
- SAC 2 متعلقة بإعداد البيانات المالية لتلبية احتياجات المعلومات للأطراف المعنية (المساهمين ,المستثمرين والدائنين).
- SAC 3 تختص بالخصائص النوعية للمعلومات المالية خاصة فيما يتعلق بالمصداقية والموثوقية.
- SAC 4 تحدد مفاهيم الدخل ,الرسوم ,الأصول ,الديون وحقوق الملكية.

4 - معايير المحاسبة الأسترالية: في عام 1966 تم[110] إنشاء مؤسسة أبحاث المحاسبة الأسترالية, التي كان هدفها إنشاء مركز بحثي لإعداد معايير محاسبية قادرة على تعزيز سلطة المهنة، في سنة 1979 كانت المعايير المهنية تسمى معايير المحاسبة الأسترالية [111](AAS), إذ كانت الحاجة إلى تكييف المعايير وجعلها إلزامية ، خاصة خارج القطاع الخاص. تواصلت عملية مراجعة الأحكام المحاسبية لقانون الشركات والمعايير المحاسبية, و في سنة 1981 توصلت لجنة التحقيق في النظم المالية الأسترالية إلى التوصيات التالية:

- ✓ ينبغي أن تظل الهيئات المهنية مستقلة عن إعداد المعايير المحاسبية وتطو يرها,
- ✓ ينبغي إنشاء هيئة تقرر اعتماد المعايير مع مراعاة احتياجات المستخدمين المختلفين ، والتي تكون الهيئات المهنية والأطراف المهتمة أعضاء بها,
- ✓ ينبغي أن تعطى للمعايير المحاسبية المعتمدة السلطة التشريعية.

أكدت عملية إصلاح قانون الشركات الصادر في سبتمبر 1994 على البورصة الاسترالية بدورها كمنظم و مشارك من خلال جعل أحكام إعداد التقارير المالية إلزامية.

في سنة 1995 ، تم تمرير أول قانون لتبسيط قانون الشركات. و هذا من خلال وضع تصنيف للشركات حسب حجمها (كبيرة , متوسطة و صغيرة)

يجب على الشركات الأخرى إعداد القوائم المالية المدققة وفقا للمعايير المحاسبية الوطنية. تخضع الشركات التي تعتبر " صغيرة" لمتطلبات المحاسبة وإعداد التقارير المالية المخفضة.

إن العولمة و الانفتاح المتزايد للأسواق المالية واحتياجات التمويل الناشئة عن العمليات في الخارج أظهر عن التباينات بين النظام المحاسبي الأسترالي و نظيره في البلدان المتعامل معها تجاريا .

---

[109] SAC : Statements of Accounting Concepts

[110] Terry Heazlewood – L'Australie – in Comptabilité internationale , Chapitre 13 , Vuibert - Paris 1997 - P :309

[111] AAS : Australian Accounting Standards

لعدة سنوات كانت الحكومة الاسترالية مهتمة بموضوع الاختلاف الحاصل [112]بين المعايير الاسترالية المعمولة بها مقارنة بالدول الأخرى, ونتيجة لهذا الإختلاف الذي كانت تعتبره من الأمور التي تخلق لاستراليا بعض المشاكل المحاسبية مع الدول التي تتعامل معها قامت أستراليا في سنة 1995 بجهود تمكنت من خلالها من المساهمة مع دول أخرى للسعي إلى التقارب والتناسق فيما بين معايير المحاسبة الاسترالية مع ما صدر عن لجنة معايير المحاسبة الدولية. إن عملية التقارب والتناسق المحاسبي الدولي تستوجب من أستراليا أن تجعل معاييرها المحاسبية مطابقة قدر الإمكان مع المعايير المحاسبية التي تصدرها لجنة معايير المحاسبة الدولية IASB ، مع إمكانية احتفاظ أستراليا ببعض المعايير المحاسبية المختلفة عن المعايير الدولية وخاصة في الحالات التي يكون معها تفسير المعايير المحاسبية الاسترالية أكثر ملائمة من غيرها و تتناسب مع طبيعة البيئة الاسترالية.

في سنة 1997 تم إصدار ورقة عمل كجزء من برنامج الإصلاح الاقتصاديوفقاً لقانون الشركات الاسترالية الساري المفعول في حينه، حملت عنوان [113] " *المعايير المحاسبية: بناء فرص دولية للأعمال الاسترالية* ", التي تمت من خلالها مناقشة منطقية لجهود التقارب والتناسق الدولي في مجال استخدام معايير محاسبة دولية موحدة. لقد جاء ضمن فقرات هذه الوثيقة المهمة ما يلي :

" *ليس هناك فائدة من أن يكون لأستراليا معايير محاسبية محلية فريدة , لن تكون واضحة أو مفهومة لدى دول العالم بسبب عدم الإلمام بها. حتى وإن كانت هذه المعايير قد اعتمدت أفضل الإجراءات للممارسة المحاسبية المتبعة، فإن أستراليا لن تفلح في جذب رؤوس الأموال الأجنبية،نظراً لعدم استطاعة الشركات الأجنبية والمستثمرين من إجراء تقييمات معقولة, وخاصة فيما يتعلق بمبادئ وأسس قيام الشركات الاسترالية. إن الحاجة إلى لغة محاسبية مشتركة سوف تساعد المستثمر على تقييم الشركات المحلية والأجنبية, وكذلك تساعد على تفادي الكلفة المحتملة للاختلافات المحاسبية للشركات الأجنبية المسجلة في الأسواق العالمية. هذه اللغة تعطي حججاً قوية لمواجهة نظم الإقرار المالي المحلية البحتة التي تفتقر إلى هذه الميزة* ".

من خصائص الاقتصاد الأسترالي أنه واحد من أفضل الإقتصاديات أداءا من بين الدول الأعضاء في منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية لأكثر من 20عام ًا, حيث تمكن من تحمل الأزمات المالية العالمية وأزمات الديون السيادية لبعض الدول الأوروبية بشكل جيد نسبي ًا.

في سنة 2002 قدم[114] مجلس إعداد التقارير المالية توجيه ًا استراتيجي ًا إلى مجلس معايير المحاسبة الأسترالية AASB للعمل من أجل اعتماد معايير مماثلة لتلك الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، بهدف تطبيقها بموجب قانون الشركات لسنة 2001 للفترات المحاسبية ابتداءا من 1 جانفي 2005.

[112] Terry Heazlewood – Op cit P: 311

[113] https://almohasben.com/2012-12-25-15-56-30.html

[114] https://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Current-standards.aspx

في جويلية 2004 ، أصدر المجلس معايير محاسبية أسترالية أولية تعادل معايير التقارير المالية الدولية IFRS التي تم تطبيقها ابتداءا من سنة 2005. هذه المعادلات الأسترالية للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية تشمل [115]:

(أ) المعايير المحاسبية الاسترالية AASB التي تعادل معايير المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB ، وهي على النحو التالي :

- المعايير الاسترالية المرقمة من 1 – 99 AASB هي تعادل سلسلة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS
- المعايير المحاسبية الاسترالية المرقمة من 101-199 AASB هي تعادل سلسلة معايير المحاسبة الدولية IAS ؛

(ب) التفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الأسترالية AASB المقابل للتفسيرات التي اعتمدها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، كما هو مدرج في المعيار AASB 1048 تفسير وتطبيق المعايير. يحدد هذا المعيار التفسيرات الأسترالية ويصنفها إلى مجموعتين: المجموعة الأولى من التفسيرات تتوافق مع تفسير مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB و هي تفسيرات IFRIC و SIC أما المجموعة الثانية فلا تتوافق معها. المطلوب من الكيانات تقديم كل تفسير أسترالي ذي صلة في إعداد البيانات المالية التي تقع في نطاق المعيار و ذلك لمساعدة معدي ومستخدمي القوائم المالية على تحديد إطار لإعداد و عرض معلومات صادقة و موثوقة حيث تتميز وظيفة التفسيرات بأن لها هيكل مرن, بحيث يمكن تكييفها للاستجابة للظروف المتغيرة وطبيعة القضايا التي يتعين معالجتها .

ابتداءا من 1 جانفي 2005 ، فإن معايير المحاسبية الأسترالية التي تعادل المعايير الدولية للإبلاغ المالي تحل محل نظيرتها قبل سنة 2005 ، و هذا إن وجدت.

علاوة على ذلك ، تم الإبقاء على بعض معايير المحاسبة AASB و AAS الاسترالية قائمة حيث لم يكن هناك ما يقابلها من المعايير الدولية للإبلاغ المالي الصادرة عن IASB ، مثل :

- ❖ المعايير الإضافية المعيار AASB 1031 : الأهمية النسبية و المعيار AASB 1039 : تقارير مالية موجزة.[116]
- ❖ المعايير الخاصة مثل AASB 1023 : التقارير المالية لأنشطة التأمين العامة و المعيار AASB 1038 : أعمال التأمين على الحياة .
- ❖ معايير القطاع العام مثل المعيار AAS 27 : التقارير المالية من قبل الحكومات المحلية, المعيار AAS 29 : إعداد التقارير المالية بواسطة الدوائر الحكومية و المعيار AAS 31 : إعداد التقارير المالية بواسط الحكومات

ستظل المعايير الأسترالية AASB و AAS لما قبل سنة 2005 سارية التطبيق بعد 1 جانفي 2005 ، إلى حين تعديلها أو إلغائها .

[115] https://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Browse-results.aspx
[116] https://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Browse-results.aspx

و عليه يطلب من العديد من الكيانات المنظمة بموجب قانون الشركات لسنة 2001 تطبيق معايير المحاسبة في إعداد تقاريرها المالية, كما يُطلب من العديد من كيانات القطاع العام تطبيق المعايير المحاسبية من خلال تشريعات الكومنولث أو الولاية أو الإقليم من خلال تعليمات وزارية محددة للمُعِدّين أو أطر الإبلاغ و الافصاح المنصوص عليها في المبادئ التوجيهية أو اللوائح.

و في تقرير صريح لمجلس الإقرار المالي جاء فيه ما يلي[117]: " *سوف تصبح معايير المحاسبة الاسترالية التي تعتبر ملزمة قانوناً بموجب قانون الشركات موافقة لمعايير الإبلاغ المالي الدولية .حيث أن كافة الشركات التي تقوم بالإفصاح حسب قانون الشركات 2001، من خلال إعداد تقاريرها المالية وفق تعليمات مجلس معايير المحاسبة الاسترالي تصبح ملزمة وجوبا بإعتماد المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية و هذا إبتداءا من الأول جانفي 2005. كما أن هيئة الأوراق المالية والاستثمارات الأسترالية سوف تكون هي الجهة المسؤولة عن تنفيذ هذا الالتزام*" .

و بهدف الحفاظ على جودة عالية من الإقرار و الابلاغ المالي من قبل الشركات الاسترالية خلال فترة الانتقال, وكذلك لتقديم حماية للمستثمر وثقة للسوق فقد دعا كل من مجلس الإقرار المالي وهيئة الأوراق المالية والاستثمارات الاسترالية مجالس الإدارة للشركات وإداراتها التنفيذية إلى الإستعداد المبكر للتغيير، وذلك لأن اعتماد المعايير الدولية هي مسألة إدارة إستراتيجية وليست مجرد مسألة تقنية محاسبية, ففي العديد من الحالات ستحتاج الشركات إلى تغيير للإستراتيجيات التي تتضمن ملائمة نظم الابلاغ الداخلي مع البيئة الجديدة للإبلاغ الخارجي، وتطوير استراتيجيات لإعداد تحاليل و تفسيرات للمستفيدين عن التغيرات المهمة المحتملة لنتائج التقارير المالية ".

كما استعانت السلطات الاسترالية بالمهنيين حيث يلتزم أعضاء المعهد الاسترالي للمحاسبين المعتمدين ، ومعهد المحاسبين القانونيين في أستراليا والمعهد الوطني للمحاسبين باحتراف اتخاذ جميع الخطوات الازمة في حدود سلطتهم لضمان التزام الكيانات التي يتعاملون معها بالمعايير المحاسبية الجديدةفي إعداد تقاريرهم المالية و المحاسبية ابتداءا من 1 جانفي 2005 .

بدأت أستراليا بإعتماد وتبني المعايير الدولية،[118]ولذلك فقد كانت تقوم بإصدار تعديلات على معاييرها حال صدور أي تعديل على المعايير الدولية وتحمل نفس التسلل للمعايير الدولية، وبذلك أخذت أستراليا تحذو حذو الدول الأخرى في تطبيق معايير المحاسبة الدولية, كما أخذت الشركات المعنية بالأمر بالالتزام بهذه المعايير منذ سنة 2005، و بمعنى أخر فإن التزام الشركات والوحدات الاقتصادية الأخرى بمبدأ الإفصاح المطلوب بموجب معايير المحاسبة الاسترالية التي تعتبر نسخة طبق الأصل من المعايير الدولية يأتي من خلال فرض القانون لذلك, لأن عدم الالتزام بفقرات قانون الشركات وقانون هيئة الأوراق المالية والاستثمارات الاسترالية سيعرض الشركة والوحدة الاقتصادية إلى مخاطر هي في غنى عنها، قد

[117] الدكتور ابراهيم جابر السيد – مرجع سبق ذكره – ص : 198

[118] https://almohasben.com/2012-12-25-15-56-30.html

تصل بالإضافة إلى الغرامات المالية، إلى الحرمان من عرض أسهمها في الأسواق المالية. وهذا ما يعتبر عملية انتحار لتلك الشركة أو الوحدة الاقتصادية، وعليه فإن العملية هنا هي عبارة عن مسألة تنفيذ إجراءات محددة و مشروعة قانونا .

4 - *التباينات المحاسبية الدولية داخل المنظومة الأنجلوساكسونية*

في الولايات المتحدة الأمريكية توجد هناك قواعد محاسبية موحدة ,في حين أن المملكة المتحدة تسمح ببعض الخيارات والحرية. كما أنه في هذين البلدين لم يتم توحيد عرض البيانات المالية. ويمكن للمرء أن يجد عناوين مختلفة لحسابات الأرباح والخسائر والميزانية العمومية وجدول التمويل.

المحاسبة الأنجلوساكسونية هي قابلة للتطبيق والانتشار أكثر من غيرها, بسبب ان الولايات المتحدة الامريكية لها تأثير على المحاسبة في العالم من خلال المعايير المحاسبة الدولية التي لا تبعد كثيرا عن المعايير الامريكية التي تفرضها البنوك العالمية على الشركات الكبرى المدرجة في السوق المالي, وكذلك لأنها اعتادت على الاطلاع على القوائم المالية المعدة حسب الطريقة الامريكية[119].

إلى وقت قريب ، كان يمكن القول أن واضعي معايير المحاسبة الأمريكية يعملون في عزلة عن بقية العالم. أما في الوقت الحالي ، من الواضح أن المخاوف المحاسبية الأمريكية مرتبطةارتباطًا وثيقً ا بالقضايا التي تتم مناقشتها دوليا, بحيث لم يعد من الممكن الفصل بين الاثنين بشكل مفهوم و واضح، كما أن الإحتياجات الوطنية من المعلومات ستظل على رأس أولويات مجلس معايير المحاسبة المالية. ومع ذلك ، فإنه يشارك بشكل متواصل بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الدولية ومع هيئات التوحيد المحاسبي من دول أخرى من أجل تقليل الاختلافات بين المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم[120].

لذلك يبدو من المرجح أن المعايير المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB سيستمر تطويرها في إطار دولي. إن نوايا لجنة الأوراق المالية والبورصة أقل وضوحا, ففي الواقع ، بدا أقل تصميما من مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لتقديم ردود عالمية. فالتوافق المحاسبي الدولي يحدد مستقبله إذا كانت مبادئ المحاسبة الأمريكية تتماشى مع المعايير الدولية أو العكس (و هذا هو الحال تقريبا في معظم المجالات) ، ففي هذه الحالة سوف تزول مستقبلا العديد من مخاوف لجنة الأوراق المالية والبورصة.

في سنة 1966 شهدت الساحة الدولية قيام 3 دول (الولايات المتحدة الأمريكية و أستراليا والمملكة المتحدة) ، بإنشاء مجموعة دراسات دولية تكون مسؤولة عن نشر دراسات مقارنة في المحاسبة بين هذه دول, الهدف من هذه المجموعة هو المقارنة والتنسيق بشكل غير مباشر.

فالمحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة و أستراليا متشابهة في جوانب عديدة , وهذا متوقع بسبب الأهمية الكبيرة للعلاقات التاريخية والاستثمارية فيما بينهم .

[119] Christine Collette , Jaques Richard - Op Cit – P : 35

[120] Denis CORMIER – Comptabilité Anglo-Saxonne et Internationale – Op Cit – P : 78

سنتطرق إلى مقارنة بعض العناصر التي تعتبر مهمة و مكونة للنظام المحاسبي المالي مع نظيرتها في معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المطبق بالمنظومة الأنجلوساكسونية عبر الدول الثلاث [121]التي تم عرضها سلفا, و ذلك من خلال المحاور التالية[122] :

- الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية
- وجود الطابع الرسمي للإطار التصوري ، مفهوم مبدأ الحيطة و الحذر و مبدأ أسبقية المادة على الشكل و تأثير الجباية
- عناصر القوائم المالية
- القاعدة العامة لتقييم الأصول
- معالجة التثبيتات المعنوية المولدة و مصاريف البحث و التطوير المستمر
- معالجة شهرة المحل
- التثبيتات العينية
- الأصول الجارية - المخزونات
- العقود طويلة الأجل
- الأصول الجارية -الحقوق
- الإيجارات
- المؤونات
- التزامات التقاعد
- الضرائب المؤجلة
- طرق تجميع الحسابات (الميزانية الموحدة)
- الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية

[121] إعتمدنا في دراسة المقارنة على طريقة العرض الذي قام به الباحث A.Haller في مقاله المنشور في الكتاب الجماعي Comptabilité Internationale إلا أن المعلومات تم تحيينها حسب ما هو معمول به حاليا و ذلك لقدم الكتاب (تقريبا 20 سنة) .

[122] - Axel Haller – Comparaison du traitement comptable de certains éléments particulers , in Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, Paris, France, 1997, P.405.

1- الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية

البلد	الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	منظمة خاصة لوضع المعايير
الـجزائر (SCF)	القانون
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	منظمة خاصة لوضع المعايير
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	منظمة خاصة لوضع المعايير + القانون
أستراليا(AASB)	منظمة خاصة لوضع المعايير + القانون

2-وجود الطابع الرسمي للإطار التصوري ، مفهوم مبدأ الحيطة و الحذر و مبدأ أسبقية المادة على الشكل و تأثير الجباية

البلد	الوضعية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	وجود إطار تصوري , سيطرة مبدأ أسبقية المادة على الشكل , مبدأ الحيطة و الحذر ثانوي , استقلالية الجباية عن المحاسبة .
الـجزائر (SCF)	وجود إطار تصوري , تطبيق مبدأ أسبقية المادة على الشكل , *تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر مطلوب بشدة , تأثير قوي للجباية على المحاسبة*
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

3- عناصر القوائم المالية

البلد	عناصر القوائم المالية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رؤوس الأموال، الملحق
الـجزائر (SCF)	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رؤوس

	الأموال، الملحق
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إجباري ، جدول تغيرات رؤوس الأموال إجباري ، الملحق
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة , جدول تغيرات رؤوس الأموال، الملحق
أستراليا(AASB)	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة إجباري، الملحق

4-القاعدة العامة لتقييم الأصول

البلد	القاعدة العامة
هيئة IASB (IAS/IFRS)	التكلفة التاريخية , القيمة العادلة , قيمة الإنجاز ,القيمة المحينة
الـجزائر (SCF)	التكلفة التاريخية , القيمة الحقيقية (أو التكلفة الراهنة) , قيمة الإنجاز ,القيمة المحينة , قيمة المنفعة .
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	الأصول مقيمة عادة بالتكلفة التاريخية , ممنوع إعادة التقييم فوق التكلفة التاريخية إلا في حالات خاصة.
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

5-معالجة التثبيتات المعنوية المولدة و مصاريف البحث و التطوير

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	مصاريف البحث و التطوير يتم تحميلها كمصروف، غير ان هناك قواعد خاصة لرسملتها
الـجزائر (SCF)	تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي , أعباء ولا يجوز تثبيتها
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	لا يجوز رسملة مصاريف البحث و التطوير

المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	يمكن رسملة مصاريف البحث و التطوير تحت شروط معينة
أستراليا(AASB)	يمكن رسملة مصاريف البحث و التطوير تحت شروط معينة مع امكانية اهتلاكها

6 - معالجة شهرة المحل

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	ترسمل و تطفئ على العمر المقدر لها و الذي لا يتعدى عادة 20 سنة.
الـجزائر (SCF)	يسجل فارق الإقتناء في الأصل المالي غير الجاري للحصيلة تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل المالي إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل المالي إذا كان الفارق سلبيا.
الولايات المتحدة الأمريكية US) GAAP)	يتم رسملتها و تحسب بالفرق بين القيمة العادلة للاستثمار عند التبادل و القيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة (متضمنة الأصول غير الملموسة)، و يتم اهتلاكها و تخصم من الربح عندما تفوق قيمتها الدفترية قيمتها العادلة.
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	تحسب شهرة المحل بالفرق بين القيمة العادلة لما تم دفعه و القيمة العادلة لصافي الأصول المقتناة، و يتم رسملتها و اهتلاكها على فترة لا تتجاوز 20 سنة.
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

7-معالجة التثبيتات العينية

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يمكن إعادة تقييم جميع الاصول من نفس الفئة فوق التكلفة التاريخية , يسجل فارق إعادة التقييم في حسابات الأموال الخاصة, مدة الاهتلاك مستقلة عن الاعتبارات الضريبية, لم تفرض طريقة اهتلاك معينة ,إذا كانت القيمة العادلة للأصل أقل من قيمته الدفترية فيجب تكوين مؤونة لتدني القيمة .
الـجزائر (SCF)	يمكن إعادة تقييم جميع التثبيتات العينية من نفس الفئة فوق التكلفة التاريخية , يسجل فارق إعادة التقييم في حسابات الأموال الخاصة, طرق الاهتلاك المعتمدة هي الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية , الطريقة

	التدرجية أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة موثوقة. اهتلاك بعض العناصر لها اعتبارات ضريبية.
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	عدم السماح بإعادة تقييم الأصول فوق التكلفة التاريخية , مدة الاهتلاك مستقلة عن الاعتبارات الضريبية, عدة طرق اهتلاك مقبولة ، طريقة الاهتلاك الخطي هي الأكثر استعمالا.
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	إعادة تقييم الأصول مسموح به و يسجل في حسابات الأموال الخاصة, مدة الاهتلاك مستقلة عن الاعتبارات الضريبية, عدة طرق اهتلاك مقبولة , طريقة الاهتلاك الخطي هي الأكثر استعمالا
أستراليا(AASB)	يمكن إعادة تقييم جميع التثبيتات العينية فوق التكلفة التاريخية , يسجل فارق إعادة التقييم في حسابات الأموال الخاصة, مدة الاهتلاك مستقلة عن الاعتبارات الضريبية, طريقة الاهتلاك الخطي هي الأكثر استعمالا

8-المعالجة المحاسبية للمخزونات

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	التقييم يتم بالقيمة المحققة الصافية أو على الأقل بقيمة السوق, الطرق المرخصة هي: CMP-LIFO-FIFO , الزامية الغاء المؤونات التي تكون بدون هدف .
الجزائر (SCF)	أساس التكاليف الحقيقية, الطرق المقبولة في التقييم هي:FIFO CMP, تخصص مؤونة لما تكون تكلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون.
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	التقييم بأقل قيمة بين التكلفة و قيمة السوق, الطرق المقبولة هي: CMP FIFO و طريقة LIFO غير مقبولة
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) إلا أن طريقة LIFO غير مقبولة.

9- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	تستعمل طريقة الإدراج في الحسابات حسب نسبة التقدم أو طريقة النتيجة النهائية للعقد إذا تعذر تقديرها بصورة موثوقة .
الجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS), مع وجود اعتبارات ضريبية.
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

10- المعالجة المحاسبية للحقوق

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	تكون المؤونات عن إمكانية تقدير قيمتها و إحتمال تحققها في حين التقييم الجزافي غير مقبول .
الجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أستراليا(AASB)	نفس محتو ى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

11-المعالجة المحاسبية للإيجار المالي

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	الإيجار المالي يتمثل في تحويل الأخطار و المنافع المتعلقة بملكية الأصل للمستأجر, عند المستأجر: تسجيل الأصل و الديون في الميزانية و عند المالك: تسجيل حقوق

الـجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

12- معالجة مؤونات للخسائر

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يتم تشكيل مؤونات للخسائر و الديون المستقبلية المحتملة الناتجة عن التزامات تجارية. النفقات المستقبلية التي لا تنتج عن التزام اتجاه الغير لا يمكن أن تخصص لها مؤونة
الـجزائر (SCF)	تشكل مؤونات الأعباء و المخاطر عندما يكون هناك إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناجم عن حادث مضى و عندما يكون من المحتمل أن يكون هناك خروج للموارد بصفته أمرا ضروريا لاطفاء هذا الإلتزام و عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه, لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمخصص المؤونات.
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS), كما يمكن أن يتم تشكيل مؤونات للنفقات التي لا تنتج عن التزام اتجاه الغير بشرط أن يتم تقييمها بصفة دقيقة و أن سبب النفقة يكون معروفا خلال السنة الجارية أو سنة سابقة.
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

13-معالجة التزامات التقاعد (المعاشات)

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يتم تقييمها باستخدام طريقة رجعية (Rétrospective) أو بطريقة تنبؤية

	(Prospective) مستقبلية (امكانية استعمال طرق أخرى).
الـجزائر (SCF)	طريقة مقننة في التقييم حسب افتراضات إكتوارية (الرواتب ، معدل الوفيات ، معدل الدوران ، معدل الخصم)
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	الطريقة الرجعية (Rétrospective) إجبارية .
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS).
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS).

14– معالجة الضرائب المؤجلة

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	هي الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لحاصل ما أو عبء ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور, و يجب أن تقيد محاسبيا.
الـجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) مع امكانية تسجيل التسبيقات
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

15–طرق تجميع الحسابات (الميزانية الموحدة)

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	طريقة الادماج الكلي , طريقة الادماج الجزئي و طريقة الوضع في التكافؤ (حسب نسبة المساهمات) .
الـجزائر (SCF)	طريقة الادماج الكلي و طريقة الوضع في التكافؤ في حين استبعدت طريقة الادماج الجزئي.

الولايات المتحدة الأمريكية(US GAAP)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
المملكة المتحدة (بريطانيا) - FRS	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) لكن استبعدت طريقة الادماج الجزئي.
أستراليا(AASB)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS).

16–وضعية كل دولة اتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية[123] (حسب موقع IASB)

البلد	الوضعية
الجزائر (SCF)	لا يوجد بورصة القيم المنقولة. المعايير الدولية للإبلاغ المالي غير مسموح بها
الولايات المتحدة الأمريكية	مرخصة بالنسبة للمستثمرين الأجانب المدرجين بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 2007 . مشروع التقارب قائم منذ سنة 2011 .
المملكة المتحدة (بريطانيا)- EU	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ سنة 2005
أستراليا	اجبارية التطبيق في جميع الشركات الخاصة بما فيها تلك المدرجة في البورصة منذ سنة 2005.

نلاحظ من خلال جداول المقارنات بين مختلف التنظيمات المحاسبية داخل المنظومة الواحدة ,أن التنظيمات المحاسبية في الدول الأنجلوساكسونية يتقارب بعضها البعض بشكل كبير مع المعايير المحاسبية الدولية و فجوة الاختلافات ضيقة جدا بين تنظيماتها, ومنه نستنتج أن النظام المحاسبي الأنجلوساكسوني بقيادة الولايات المتحدة الأمريكية أثر بشكل كبير على النظام المحاسبي الدولي . أما فيما يخص النظام المحاسبي المالي الجزائري الصادر في سنة 2007 فهو مستوحى من المعايير المحاسبية الدولية المحينة إلى غاية سنة 2004 و عليه نجد أن هناك تباينات في معالجة نفس العنصر بين النظامين, لأن النظام المحاسبي المالي يفتقر للتطوير و التحديث و التحسين مع البيئة الخارجية (الدولية) و البيئة الداخلية (الوطنية).

[123] Price Waterhouse Coopers - Le Memento IFRS – Arrëté des comptes 2015 – éditions Françis Lefebvre – France 2015 P : 51

IV - الأنظمة المحاسبية المستمدة من النموذج الأوروبي

تتسم المحاسبة في ظل هذه المنظومة بصفة الشرعية و التأطير القانوني لجميع العمليات. إذ تلعب الدولة دورا حيويا و هاما في هذا النظام, حيث تعمل على مراقبة الأنشطةالاقتصادية على المستو ى الجزئي و الكلي بما في ذلك سوق المال, و تقنن ما يترتب عنها من معاملات أو مشاكل لتجد حلولا تدرج لاحقا لتحديث القوانين و النصوص الرسمية في شكل سياسات و تعليمات محاسبية واجبة التطبيق لتكون مرجعا مؤهلا يعمل على توحيد الممارسات المحاسبية, و عليه فإنه يوفر إمكانية المقارنة بالرغم من أنه قد وجهت له عدة إنتقادات من حيث فقدانه للمرونة مقابل سرعة و حجم المعاملات الاقتصادية القائمة. إلا أنه يتم تحينه و تطور ه باستمرار بهدف تحسين مخرجاته من القوائم المالية و المعلومات المحاسبية ذات الجودة العالية[124] .

سنطرق إلى عرض تجارب بعض الدول من بينها : فرنسا , دول أوروبا الشرقية و الصين ,هذه الأخيرة تبنت المدخل القاري الأوروبي و هذا بسببظروفها البيئية و كذلك استجابة لاحتياجات الاقتصاد المحلي الذي هو عبارة عن مز يج من سوق مالي نشط و اقتصاد تعمل الدولة على توجيهه و دعمه, حفاظا على أموال المستثمرين و حفاظا على التوازن الاجتماعي على الصعيد الوطني .

1 - النظام المحاسبي بفرنسا

يعتبر النموذج المحاسبي الفرنسي من النماذج التي تركت أثرها في الفلسفة المحاسبية المعاصرة ، وهو يأتي في مقدمة التيار المحاسبي القاريالأور وبي الذي يتميز بقيام الدولة بمهمة تقنين و تنظيم المحاسبة .حيث يتميز النظام المحاسبي بوجود مخطط محاسبي عام ظهر سنة 1947, ثم تم إثرائه بإستمرار منذ تطبيقه حسب التغير يات البيئية للبلد سواء كانت إقليمية أو دولية أو من خلال المشاكل التي تواجهها الممارسات المحاسبية .

ظهر التنظيم المحاسبي في فرنسا [125]منذ إصدار أمر كلبار (Ordonnance de Colbert) في سنة 1673 الذي أعطى أهمية كبير ة للإثبات المحاسبي (أي توفر الوثائق الثبوتية للعمليات المحاسبية),و الذي سمح بعد ذلك بتحرير أول قانون تجاري سنة 1807 الذي عدل و تمم على مر السنين إلى غاية الان .

يبقى التوحيد المحاسبي هو مسؤولية الدولة, وهذا بالاستعانة بممثلي القطاع الخاص يأتي في مقدمتهم مهنيوا المحاسبة ، فهم يشاركون بشكل كبير في تطوير الأنظمة. يكمن مصدر القواعد المحاسبية الفرنسية في النصوص التشريعية والتنظيمية وكذلك في آراء مجلس الوطني المحاسبة و لجنة تنظيم المحاسبة ومراسيم لجنة التنظيم المصرفي. فبالإضافة إلى السلطات العامة, هناك أيضا مصف الخبراء المحاسبين و المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات اللذان يلعبان دورا هاما من حيث الاجتهادات والممارسات المحاسبية من خلال التوصيات التي يصدرونها لأعضائهم, و يبقى هذا التطور و الإصلاح جار و مستمر .

[124] Jacques Richard – Système comptable français et Normes IFRS – édition Dunod Paris 2006 – P :60

[125] Robert Obert , Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les Règles Française et les US GAAP – édition Dunod – Paris 2003 – P : 25

اهتمت فرنسا[126] خاصة بعد الحرب العالمية الثانية بنظامها المحاسبي الذي كان له أهداف سطرت حسب كل حقبة تاريخية مرت بها ; من إعادة البناء بعد الحرب إلى السياسة الاقتصادية المبنية على التخطيط، فإقتصاد السوق ثم إنخراطها في الاتحاد الأوروبي حتى انفتاحها على العالم و الدخول ضمن حركة التجارة العالمية. فحسب كل مرحلة اعتمدت الدولة منهجا تحفظيا مبنيا على الحيطة و الحذر لتبقى تحافظ على سيادتها و مكانتها على المستوى الاقليمي و الدولي . و عليه اعتمد نظامها على مجموعة من المصادر ليتأقلم مع تلك التغيرات و التطورات, و في سياق وضع القواعد المحاسبية ، تتعاون العديد من الهيئات كمصادر للقانون و هي البرلمان والحكومة و المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة التنظيم المصرفي، حتى لجنة عمليات البورصة تتمتع أيضا بالسلطة التنظيمية و كأي قانون فإن القانون المحاسبي يخضع لتسلسل مصادره حيث يتم ترتيبها حسب قوتها القانونية و هي كما يلي [127]:

أ – التنظيمات و التوجيهات الأوروبية

أ-1- التنظيمات الأوروبية

أ-2- التوجيهات الأوروبية

ب- القانون التجاري

ب-1- الجانب التشريعي

ب-2- الجانب التنظيمي

ب-3 - المخطط المحاسبي العام

ج - القانون العام للضرائب

د-تنظيمات سلطة المعايير المحاسبية

ر- الاجتهادات القضائية

س-آراء و توصيات سلطة المعايير المحاسبية

ن- تنظيمات, تعليمات و توصيات سلطة الأسواق المالية

هـ- آراء و توصيات المنظمات المهنية

هـ-1- مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA)

هـ-2- المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC)

و –المراسلات الوزارية و التعاليم الادارية

[126] SAADA Toufik – les déterminants des choix comptables , étude des pratiques francaises et comparaison Franco-Américaine - in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit– Septembre 1995/2 Tome 01- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 52-74)- France - P : 53 .

[127] Price Waterhouse Coopers – Des règles Françaises aux IFRS , Principales Divergences – éditions Françis Lefebvre – Paris 2008 – P 110

ي- معايير المحاسبة الدولية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

أ – التنظيمات و التوجيهات الأوروبية [128]: لقد تم تكليف مجلس و لجنة الاتحاد الاوروبي حسب المادة 54-g3 من معاهدة روما , بإعداد تنظيمات و توجيهات يكون الهدف منها الوصول إلى تنسيق و توحيد قانون الشركات للدول الأعضاء, و عليه تم اصدار ما يلي :

أ-1- التنظيمات الأوروبية : أصبحت الشركات الفرنسية المقيدة بالبورصة ابتداءا من 2005/01/01 تقوم باعداد و نشر قوائمها المالية المجمعة طبقا لأحكام النظام الأوروبي رقم 2002 / 1606 الصادر في 2002/07/19 حول تطبيق معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة لمؤسسات الإتحاد الأوروبي ، حيث تم إنشاء جهاز أوروبي لتبني معايير المحاسبة الدولية[129](EFRAG) بعد ملائمتها مع البيئة الأوروبية، و ترجمتها لجميع لغات دول الاتحاد, و بعد نشرها بالجريدة الرسمية للاتحاد في حدود 20 يوما تصبح اجبارية التطبيق. وبهذا بدأت فرنسا في التحضير لهذا التغيير الهام والجوهري في التطبيق المحاسبي, و عليه تم اصدار الأمر رقم 2004-1382 المؤرخ في 2004/12/20 و حد تطبيق المعايير ,فهي اختيار ية في الحسابات المجمعة للشركات غير المقيدة في البورصة و ممنوعة التطبيق في الحسابات الفردية .

أ-2- التوجيهات الأوروبية [130] : تأثر النظام المحاسبي الفرنسي كغيره من الدول الأوروبية بتوجيهات الإتحاد الأوروبي، سنذكر في هذا الإطار أهم التوجيهات المتعلقة بالمحاسبة و المراجعة:

- *التوجيه الأوروبي الرابع* : الصادر في 1978/07/25 المتعلق بالحسابات السنوية الفردية، تم اعتماده بموجب القانون 83-353 المؤرخ في 1983/04/30، الذي أدخل تعديلات جوهرية على القانون التجاري، وكذا قانون الشركات التجارية، كما تم تضمين هذه التعديلات في المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 الذي دخل حيز التطبيق ابتداء من 1984/01/01.
- *التوجيه الأوروبي السابع*: الصادر في 1983/06/11 المتعلق بالحسابات المجمعة، تم اعتماده بموجب القانون 85-11 المؤرخ في 1985/01/03، وكذا المرسوم 86- 221 المؤرخ في 1986/02/17، اللذين أحدثا موادا جديدة في قانون الشركات التجارية اعتمدت منهجية إعداد القوائم المجمعة التي تم تضمينها في المخطط المحاسبي العام لسنة 1982 عن طريق المرسوم المؤرخ في 1986/12/09 (تم الفصل بين معالجة الحسابات الفردية والمجمعة).
- *التوجيه الأوروبي الثامن* : نشر هذا التوجيه في 21 ماي 1984 في الجريدة الرسمية للمجموعة الأوروبية، حيث اهتم بالمهنيين المكلفين بالمراجعة القانونية للقوائم المالية. في هذا الإطار حدد

[128] Odile Barbe ; Laurent Didelot et Jean-Luc Siegwart – Comptabilité Approfondie – édition Nathan -2015 – France – P : 51

[129] EFRAG : European Financial Reporting Advisory Group

[130] Price Waterhouse Coopers - Le Memento IFRS –Op.Cit P : 40

هذا التوجيه المهام النظرية و التطبيقية التي يجب أن يقوم بها المهني في إطار الرقابة القانونية لحسابات الشركة.

بتاريخ 26 جوان 2013 تم اصدار توجيه جديد واحد يعوض التو جيه الرابع و التـوجيه السابع على أن توضع القوانين و المراسيم و التشر يعات اللازمة بهذا التوجيه الجديد من قبل كل دول الاتحاد قبل نهاية سنة 2015, و يكون التطبيق إجباري على القوائم المالية ابتداء من 01 جانفي 2016.

ب- القانون التجاري[131] : إن القواعد القانونية المدو نة بالقانون التجاري لسنة 1807 تحت إشراف نابوليون الأول , كانت القاعدة الأساسية لانطلاق تقنين الممارسات التجارية بفرنسا. تم تعديل مواد هذا القانون بموجب قانون 15 يناير 1930 ثم بموجب مرسوم 22 سبتمبر 1953 فقانون 83-353 المؤرخ في 30 أبريل 1983 و القانون المؤرخ في 03 جانفي 1985 الذي وضع الأسس لقانون المحاسبة المطابقة لمحتويات توجيهات الاتحاد الاوروبي .

القانون التجاري الفرنسي يحتوي حاليا على جانبين (تشريعي و تنظيمي) و مخطط لحسابات الشركات :

ب-1- الجانب التشريعي [132]:إن القانون التجاري هو الذي يجبر كل شخص له صفة التاجر أن تكون له محاسبة و يسجل جميع عملياته محاسبيا و عليه فالمواد من L12-123 إلى غاية 123-28 .L تمثل الاطار التشريعي للقواعد المحاسبية المطبقة على جميع التجار سواء كانوا أشخاصا طبيعيين أو معنويين .

ب-2- الجانب التنظيمي : إن هذا الجانب من القانون التجاري يتكون من الأحكام المتعلقة بـ : المستندات المحاسبية الاجبارية الواجب إعدادها , تفاصيل محتوى الحسابات السنوية , اجراءات العرض الملخص للحسابات السنوية و المعلومات الواجب إظهارها في الملاحق .

بصدور التوجيه الأوروبي الجديد في 26 جوان 2013 تم تعديل الجانب التشريعي والتنظيمي حسب الأمر رقم 2015-900 و المرسوم 2015-903 المؤرخ في 2015/07/23.

ب-3 - المخطط المحاسبي العام[133] : أنشأت السلطات العمومية لجنة لتوحيد المحاسبة في 14 أبريل 1946, و هو المجلس الوطني للمحاسبة كان هذا المجلس مسؤولا على وضع أول مخطط محاسبي عام في سنة 1947 ، تمت مراجعته أو ل مرة في سنة 1957 ، و عدل حسب قانون المحاسبة الصادر في 30 أبريل 1983 ،ثم تمم بالمرسوم الوزاري الصادر في 29 نوفمبر 1983. و لزيادة الشفافية قامت الدولة ببعض الاصلاحات على النظام المحاسبي أهمها إدراج آراء المجلس الوطني للمحاسبة الصادر ة عام

[131] Robert Obert , Pratique des normes IAS/IFRS – Op ; Cit – P : 26

[132] José-Côme Honoré – La Comptabilité Approfondie - édition ellipses – Paris 2015 – P : 11

[133] Christine Hoarau – France – in Comptabilité Internationale –Librairie Vuibert – France 1997 – P : 134

1986 على المخطط العام للحسابات, الذي تمت الموافقة عليه بموجب المرسوم الوزاري المؤرخ في 9 ديسمبر 1986 و الذي يعتبر المصدر الأساسي لقانون المحاسبة الفرنسي .

في سنة 1999 تم تعديل المخطط المحاسبي العام جذريا حيث كان موضوع اللائحة رقم 99-03 بتاريخ 29 أبريل 1999 ، إذ تمت الموافقة عليها بموجب مرسوم صادر في 22 جوان 1999 و سمي بـ PCG99, أين تمت إعادة كتابته في شكل مواد مرقمة ليسهل بعد ذلك تحديثه. يتم تقديم المخطط المحاسبي العام في شكل مستند يحتوي على أكثر من 410 صفحة تم طبعها بواسطة المطبعة الوطنية الرسمية, يتكون من ثلاثة أبواب, يحتوى الباب الأول على الأحكام العامة والمصطلحات و قائمة الحسابات. أما الباب الثاني فهو يحتوي على القواعد المتعلقة بأساليب التقييم وتحديد النتيجة، حركة الحسابات، قواعد إعداد وعرض البيانات المالية وكذلك منهجية تجميع الحسابات, في حين خصص الباب الثالث لمحاسبة التكاليف (المحاسبة التحليلية) ، هذا الأخير ليس إلزاميا ولا موحدا .

في سنة 2005 عرف المخطط المحاسبي العام تعديلا بمناسبة تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لبعض الشركات المقيدة بالبورصة, حيث يعتبر أداة للتوحيد و القياس المحاسبي ، و هو يتكونحالي ًا من 4 أبواب و هي :

الباب الأول : المبادئ العامة المطبقة

الباب الثاني : كيفيات خاصة لتطبيق المبادئ العامة

الباب الثالث : نماذج الحسابات السنوية

الباب الرابع : مسك, هيكلة و سير الحسابات

و هو حاليا يمثل القانون المحاسبي فلقد إكتسب الصفة القانونية و قوة التنفيذ .

بصدور التوجيه الأوروبي الجديد في 26 جوان 2013 تم تعديل المخطط المحاسبي العام "PCG" حسب القرار الوزاري المؤرخ في 2014/09/08 للمصادقة على نظام سلطة المعايير المحاسبية رقم 2014-03, أين تم إلغاء المحاسبة التحليلية من القانون المحاسبي و ذلك لأنها لا تكتسي الصفة الاجبارية بل هي اختيارية.

ج - القانون العام للضرائب[134] : تؤثر الضرائب بشكل رئيسي على النظام المحاسبي من خلال احترام القواعد المحاسبية التي يفرضها التشريع الضريبي عند فرض قواعد حساب و تسجيل مختلفة. ومع ذلك ، فإن الاستقلال الذاتي لقانون المحاسبة عن قانون الضرائب هو نسبي. فبشكل عام القانون الضريبي العام الفرنسي يشجع اختيار الحل المحاسبي الأكثر فعالية من حيث الضرائب, كما أن الاستثناءات من مبدأ الانفصال تأتي أيض ًا من السلطات الضريبية التي تشترط منح المزايا الضريبية من حيث الاهتلاك ومخصصات الاعتراف بها في الحسابات. وبالتاليتضطر الشر كات إلى تسجيل جميع اهتلاكاتها ومخصصاتها إذا كانت ترغب في الاستفادة

[134] Pierre Gensse - Modèle Comptable Français In Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris – P : 885

من تخفيض للضرائب ، حتى تلك التي لا تتوافق مع انخفاض القيمة أو المخاطر و هذا من أجل السماح لمستخدمي الحسابات بتحديد تأثير القواعد الضريبية على تحديد النتيجة و الدخل .

د-تنظيمات سلطة المعايير المحاسبية : عرفت فرنسا اصلاحا محاسبيا بصدور القانون 98-261 المؤرخ في 1998/04/06 عن طريق تنصيب هيئة جديدة تتمثل في لجنة التنظيم المحاسبي تعمل بالتعاون المجلس الوطني للمحاسبة , يمكن عرض الهيئتين في النقاط التالية :

المجلس الوطني للمحاسبة [135]: أنشأ المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) بموجب مرسوم سنة 1957, و هو هيئة استشارية تابعة لوزير المالية. وكانت مهمته الأساسية هو تطوير وتحديث المخطط المحاسبي العام,و بعد التعديلات التي كانت في فيفري 1993 أوكلت له مهمة إصدار الآراء ، إما بشأن مسودات النصوص التشريعية التي لها علاقة بالمحاسبة أيا كانت طبيعتها التشريعية أو التنظيمية وأصلها وطني أو دولي ، أو بشأن مشاكل فنية أو مسائل تقنية تواجه الممارسين في نطاق عملهم. كما أنه يقرر مدى توافق معايير المحاسبة الدولية لـ IASC مع المخطط المحاسبي العام PCG. تشكل المجلس الوطني للمحاسبةآراؤه عنصراً مركزياً في الفلسفة المحاسبية ومصدراً للقانون طالما أنها لا تبطل بموجب حكم تنظيمي.

لجنة التنظيم المحاسبي [136] : أنشئت بموجب القانون المؤرخ في 1998/04/06 المتضمن إصلاح التنظيم المحاسبي, و هي هيئة مرتبطة بالمجلس الوطني للمحاسبة (CNC) ، تتكون من ستة عشر عضو ًا ، مسؤولة عن وضع أنظمة محاسبية عامة وقطاعية في ضوء توصيات المجلس الوطني للمحاسبةCNC, ولها سلطة اعتماد اللوائح التي تصدر بقرار وزاري حيث تكون ملزمة. يهدف إنشاء هذه الهيئة إلى المساهمة في شفافية المعلومات المالية و جعل عملية وضع المعايير المحاسبية أكثر تماسكًا وتشجيع استخدام القواعد الدولية في الحسابات المجمعة .

إن الإطار القانوني الذي يجمع بين هاتين الهيئتين سمح بتحقيق بعض الأهداف من حيث سن الإجراءات و اصدار القواعد التفصيلية حول إعداد وتقديم الحسابات السنوية المستنبطة من القانون التجاري. توالت النصوص القانونية الأخرى لتكييف المخطط المحاسبي العام الذي يعتبر الدليل الرئيسي مع أنشطة إقتصادية أخرى و هو اليوم يغطي الشركات الصناعية والتجارية في القطاعين العام و الخاص ، الشركات الزراعية ، المؤسسات الإدارية العامة ، السلطات المحلية ، شركات القانون الخاص غير التجارية التي لها نشاط اقتصادي و المصارف وشركات التأمين. حيث تم تكييفه على شكل مخططات محاسبية مهنية و حيث خضع لتعديلات احترافية عن طريق تبني حوالي عشرين مخططا محاسبيا عاما متخصصا مثل (المخطط المحاسبي المطبق من قبل المحضرين القضائيين , المخطط المطبق في الطب الاجتماعي و المخطط المطبق من قبل الجزارين ,بائعي التبغ ....الخ)

[135] Site du CNC www.minefi.gov.fr/directions_srvices/CNCompta

[136] Site du CRC www.minefi.gov.fr/directions_srvices/CNCompta

و مع تعارض النصوص بين الهيئتين و إختلاف التفسيرات و تداخل المهام فيما بينهم قامت السلطات في سنة 2007 إلى إتخاذ قرار إدماج المجلس الوطني للمحاسبة ولجنة التنظيم المحاسبي في هيئة واحدة سميت "سلطة المعايير المحاسبية ANC[137]".

تم إنشاء سلطة المعايير المحاسبية ANC [138] بموجب المرسوم رقم 2009-79 بتاريخ 22 يناير 2009 بإعتبارها الهيئة الرئيسية لتوحيد المعايير المحاسبية في فرنسا. وهي تجمع بين المهارات التي تم تقاسمها بين المجلس الوطني للمحاسبة (CNC) و لجنة تنظيم المحاسبة (CRC)[139]. أهم ما تم اصداره من قبلها هو التنظيمات المحينة للمخطط المحاسبي في سنة 2014 و سنة 2015,كما أنها كلفت بالمهام التالية[140] :

- ✓ إعداد أنظمة محاسبية عامة وقطاعية ;
- ✓ إبداء الرأي حول النصوص التشريعية ذات الطابع المحاسبي;
- ✓ إبداء الرأي حول مسار إعداد معايير المحاسبة الدولية;
- ✓ ضمان التنسيق بين البحوث النظرية والمنهجية في المجال المحاسبي.

ر- *الاجتهادات القضائية* : إن الاجتهاد القضائي هو الذي يضفي على القانون طابعه العملي الحي، وهو الذي يحدد أبعاده و مدى وضوحه . في بعض الأحيان يبذل القضاة جهدا في استنباط الأحكام القانونية من مصادرها الرسمية لما يكون هناك نقص في نص معين أو سكوته عن بعض المسائل و خاصة عند غموض النص أو إبهامه, أي أن النص ليس له معنى واضح محدد وإنما هو يحتمل أكثر من تأويل, وعلى القاضي في هذه الحالة أن يجتهد في فهم النص وتحديد معناه لإصدار حكمه. حيثتعتبر هذه الأحكام مصدرا قانونيا يستعان به في حل المشاكل المماثلة التي تواجهها الشركات .

س-*آراء و توصيات سلطة المعايير المحاسبية* : إضافة إلى التنظيمات فإن سلطة المعايير المحاسبية تصدر آراء و توصيات حول القواعد المحاسبيةالواجب تطبيقها و السياسات المحاسبية اللازمة في مسائل معينة, و في بعض الأحيان تدرج في المخطط المحاسبي العام لتحديثه و تطويره .

ن- *تنظيمات, تعليمات و توصيات سلطة الأسواق المالية* : تأسست سلطة الأسواق المالية بموجب قانون الأمان المالي المؤرخ في 01 أوت 2003 ، وهي تسهر على حماية المدخرات في الأدوات المالية و في التوظيفات الأخرى في إطار الإدخار العلني و كذلك توفير المعلومات للمستثمرين والسير الحسن لأسواق الأدوات المالية .

تنشر سلطة الأسواق المالية نصوصها ذات طابع قانوني[141] و هي عبارة عن :

- تنظيمات لصالح الأسواق المتواجدة تحت رقابتها;
- تعليمات تحدد فيها القواعد الواجب تطبيقها في مجال رقابتها;

[137] ANC : Autorité des normes comptables

[138] Site de l'ANC : www.anc.gouv.fr

[139] CRC: Comité de la Réglementation Comptable.

[140] Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse et Arnaud Desenfans – Comptabilité Approfondie – édition Dunod – Paris 2015- P : 11

[141] Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit, Op.cit, P06.

- توصيات , آراء , تفسيرات تنشر في النشرة الشهرية و في تقريرها السنوي.

هـ- *آراء و توصيات المنظمات المهنية* : المهنة المحاسبية ليست مسؤولة عن التوحيد و القياس المحاسبي في فرنسا، على عكس ما هو متواجد بالدول الأنجلوساكسونية، إذ تلعب دورا أساسيا قبل, أثناء وبعد وضع المعايير المحاسبية. غير أن هذه الهيئات المهنية كلفت ببعض المهام التي تتمثل في ابداء آراء و إصدار توصيات عن طريق إعطاء حلول واجبة التطبيق حول عمليات واجهت المهنيين أو الشركات عند تطبيقهم للنظام المحاسبي.

تنشر هذه الاصدارات في النشرة الثلاثية للهيئات, و هم :

هـ-1- مصف الخبراء المحاسبين و المحاسبين المعتمدين (OECCA) أنشأ بموجب الأمر رقم 45-2138 المؤرخ في 1945/09/19

هـ-2- المنظمة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC) أنشأت بموجب المرسوم رقم 69-810 المؤرخ في 1969/08/12 .

و- *المراسلات الوزارية و التعاليم الإدارية* :تعتبر كذلك مصدر ا من مصادر القانون المحاسبي فهي تشمل[142]:

- الردود الوزارية التي تحمل في طياتها تفسيرات و ايضاحات حول بعض النصوص و القواعد .
- المذكرات , التعليمات و الوثائق الادارية وخاصة تلك المعلن عنها في المنشورات أو الدوريات الرسمية للضرائب. يكون الهدف منها توضيح كيفية تطبيق بعض النصوص التشريعية و التنظيمية .

ي- *معايير المحاسبة الدولية لـ IASB* : إثر المصادقة على النظام الأوروبي رقم 2002/1606 من طرف البرلمان الأوروبي و المتضمن تبني معايير المحاسبة الدولية من طرف جميع الدول الأعضاء , أصدرت فرنسا الأمر رقم 2004-1382 المؤرخ في 2004/12/20 تحدد فيه كيفية تطبيق هذه المعايير , وهي :

-بالنسبة للشركات التي تلجأ للادخار العام: استعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة إلزامي ابتداء من 2005/01/01 .

-بالنسبة للشركات غير المدرجة في البورصة: يسمح لها بصفة إختيارية استعمال معايير المحاسبة الدولية في إعداد الحسابات المجمعة ابتداء من 2005/01/01 .

- بالنسبة للحسابات الفردية للشركات : يبقى إعدادها خاضعا للقواعد الفرنسية حيث يمنع استعمال معايير المحاسبة الدولية من قبلهم .

يوضح الشكل التالي ما جاء في هذا الأمر .

[142] Robert Obert et autres – Comptabilité Approfondie – Op. Cit – P : 14

الجدول رقم 2.3: الالتزامات الحالية للشركات الفرنسية اتجاه معايير المحاسبة الدولية [143]

	قواعد فرنسية		معايير دولية	
	حسابات فردية	حسابات مجمعة	حسابات فردية	حسابات مجمعة
شركات مقيدة بالبورصة	إجبارية	ممنوعة	ممنوعة	إجبارية
شركات غير مقيدة بالبورصة	إجبارية	إجبارية ما عدا اختيار تطبيق IFRS	ممنوعة	ممكن إذا اختارت الشركة تطبيق IFRS

Price Waterhouse Coopers - Le Memento IFRS –Op.Cit P : 34

2 - النظام المحاسبي في أوروبا الشرقية

ظهر[144] في اتحاد الجمهوريات السوفيتية الاشتراكية URSS[145] (يعرف عامة بالاسم القصير له وهو الاتحاد السوفيتي) بين عامي 1924 و 1940 النوع الأول من المحاسبة الشيوعية في العالم تحت اسم المحاسبة السوفيتية ، ثم ظهر شكل ثاني في أعقاب الحرب العالمية الثانية و هذا تحت تأثير النظام الاقتصادي الموجه من خلال التخطيط المركزي للدولة ، لقد تطورت المبادئ الأساسية لهذه المحاسبة في الستينيات ، وبعد ذلك كان تبني هذا النموذج من طرف دول شيوعية في قارات أخرى.

نتطرق إلى طبيعة النظام المحاسبي السوفيتي المنتشر في الدول الاشتراكية والتغيرات الرئيسية التي لوحظت خلال الفترة الانتقالية (الاصلاحات الاقتصادية) .

1 - ***تمركز السلطة التنظيمية للدولة*** [146] و هذا عن طريق المجلس الأعلى للاقتصاد الوطني ، BCHX[147] فهو المسؤول عن صياغة التشريعات التي تحكم المحاسبة و المالية. بعد الفترة السوفييتية ، أصبحت وزارة المالية هي السلطة المسؤولة و سيدة التنظير في المحاسبة.

2 - ***الأحادية التنظيمية*** أي أن الدولة لا تنظم المحاسبة المالية فحسب بل أيضا المحاسبة الإدارية لتحديث جميع جوانب إدارة الأعمال ، وبالتالي هناك أحادية في التنظيم بدون اشراك أطراف مهنية أو علمية أخرى.

[143] Price Waterhouse Coopers - Le Memento IFRS –Op.Cit P : 34

[144] Jacques Richard – Les pays de l'Europe de l'Est , in Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, Paris, France, 1997, P.352.

[145] Union des Républiques Socialistes Soviétiques, par Abréviation URSS

[146] Jacques Richard – Comptabilité en Russie – Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris – P : 345

[147] Conseil Supérieur de l'Economie Nationale (soviétique) .

3 - ***الأحادية المادية ومبدأ التكلفة.*** يجب أن تكون طريقة تقييم الأصول هي التكلفة الكاملة الفعلية (الحيازة أو التصنيع) مع منع تكوين المخصصات.

4 - ***الأحادية الرسمية*** حيث تم اعتماد وتنفيذ اجراءات تنظيمية وحيدة و هو نظام الأحادية الشكلية الذي يتمثل في الجمع بين محاسبة التكاليف والمحاسبة المالية.

5 - ***مفهوم الأصول المحددة*** بالرغم من استخدام الشركات للأصول المستأجرة ، إلا أنه لا يتم إظهارها كأصول ولكن تظهر في بند خارج الميزانية, لأن الميزانية العمومية يجب أن تعكس فقط ما ينتمي إلى المشاريع .

6- ***مفهوم رأس المال المحدد*** حيث أن حسابات الشركات الاشتراكية لا تعرف مفهوم الأموال الخاصة، وعلى نطاق أوسع، مفهوم رأس المال. فمن وجهة نظر إصطلاحية ، تم استبدال مصطلح رأس المال بشكل عام بمصطلح "الأموال القانونية" التي تتمثل في مساهمات الدولة على شكل: مخصصات الميزانية ، القروض ، أو التمويل الذاتي.

7 - ***مفهوم النتيجة المحددة:*** لا يعتبر الاشتراكيون فوائد البنوك والضرائب التي تفرضها الدولة أعباءا و إنما هي توزيع للنواتج ، مما يولد نتيجة محددة.

8 - ***توحيد وضبط التكاليف:*** يعمل النظام المحاسبي في هذه البلدان على تصنيف خاص للتكاليف(التصنيف حسب المراحل). كان هذا التصنيف ذا أهمية بالغة لأنه كان بمثابة أساس لتحديد الأسعار وخاصة لضبطها, وهو يصنفها إلى : التكاليف المباشرة للإنتاج و التكاليف غير المباشرة للإنتاج و التكاليف التجارية.

9 - ***مخططات محاسبية خاصة*** : ظهر أول مخطط محاسبي موحد سنة 1940 و الذي يتميز بتقسيم و تجزئة الحسابات حسب مسار الانتاج, حيث تم إعداد الحسابات و تصنيفها حسب ترتيب دورة الاستغلال (الشراء - الإنتاج – التوزيع)

10 - ***ميزانيات خاصة*** حيث يتميز شكل و محتوى القوائم المالية ببنية أساسية مختلفة و مضمون الميزانيات كان من نوع خاص .

11- ***حسابات خاصة بالنتيجة*** : كان يتميز حساب النتيجة بجمعه لمعلومات مفصلة للغاية عن التكاليف حسب الطبيعة، حسب الوظيفة و كذلك حسب المرحلة التي استخدمتها الدولة, و ذلك لضمان الرقابة على المخططات المسطرة.

12- ***طرق خاصة بالرقابة*** : كانت الرقابة على الحسابات في الأساس تحت سيطرة الدولة. فهي تمارس أساسا بمساعدة المحاسبين و المراجعين الحسابات الواجب عليهم اتباع قواعد الرقابة التي تفرضها الدولة.

و كان المراجعون يعتمدون بشكل كامل على السلطات المركزية, إذ يمكن اعتبارهم مراقبي وحدات التحكم المسؤولين عن التحقق من الامتثال للخطط والحفاظ على "الملكية المشتركة".

لم يكن انهيار الاتحاد السوفيتي[148] في بداية التسعينات من القرن العشرين تفككا للدولة بقدر ما كان سقوطا للمنظومة الاشتراكية الشيوعية ونهايتها عالميا. كان هذا الانهيار نتيجة لتطبيق سياستين . الأولى *البيريسترويكا* ***Perestroïka*** وتعني إعادة الهيكلة و هو برنامج إصلاحات اقتصادية شاملة أطلقه رئيس الاتحاد السوفييتي السابق ميخائيل غورباتشوف, كان الهدف منه إعادة بناء اقتصاد الاتحاد السوفيتي. صاحبت *البيريسترويكا* سياسة ثانية و هي *غلاسنوست* والتي تعني الشفافية. يعتبر البعض تطبيق هذه الاصلاحات أدى إلى انهيار الاتحاد السوفييتي وتفككه سنة 1991, حيث شكل سقوط جدار برلين[149] في سنة 1989 منعطفا فاصلا في تاريخ تطور القارة الأوروبية، و خاصة في منطقة أوروبا الشرقية فهي تكتسب أهمية جيوسياسية متميزة بالعالم, فقد سميت من قبل العديد من السياسيين بقلب العالم حيث كانت ساحة لصراع تاريخي, أما الآن فقد أصبحت أوروبا آمنة من الحروب و النزاعات و موحدة اقتصاديا .

فبعد سنة 1990 تفكك الاتحاد السوفييتي إلى 15 دولة أكبرها روسيا, وهي التي ورثت الاتحاد السوفييتي إلا أن هذه الدول تخلت عن النظام الشيوعي و ثبتت النظام الديمقراطي [150]و مجموعة من الاصلاحات, حيث لجأت إلى خصخصة المؤسسات و الشركات الحكومية لتتحول إلى شركات مساهمة، فبعد أن كانت الفوائض و الأرباح التي تحققها المؤسسات و الشركات تذهب إلى موازنة الدولة، صارت الحكومة تكتفي بالضريبة المحصلة على هذه الأرباح تاركة الباقي ليوزع على المساهمين أو يبقى في الشركة على شكل أرباح محتجزة لإعادة إستثمارها، و هكذا توقف التخطيط المركزي الشامل الذي طبع النظام الإحصائي و المحاسبي، ليعود الروس إلى مراجعة دفاترهم العتيقة ليلتمسوا بقايا مهنة محاسبة كانت قبل قرابة ثمانين عاما أي قبل نجح الثورة البلشفية التي كانت نواة الدولة الاشتراكية آنذاك ، كان روسيا بحاجة إلى تبني نظم محاسبية أخرى مطبقة في المجتمعات الرأسمالية، مما دفع الولايات المتحدة الأمريكية إلى نقل بعض أساتذة المحاسبة و تحويلهم على شكل إعارة بهدف إعادة بناء المحاسبة على أسس مهنية ,كما قامت المنشآت المحاسبة الكبرى بفتح مكاتبها لتتابع الاستثمارات الواردة من الغرب و تبدأ بتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

من الحتميات التي ولّدها استبدال الاقتصاد الموجه باقتصاد السوق [151]، هي الضغوط الممارسة من قوى خارجية. حيث أنهذه البلدان كانت متعطشة لتنمية اقتصادها ومعظمها يخرج من حالة اقتصادية مزرية من أزمات و نقص للمداخيل.

---

[148] Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya - Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia – Springer edition 2006 – USA – P: 07

[149] الذي شيد عام 1961 ، انهار في 1989/11/9 تحت ضغط الجماهير خلال الإحتجاجات حيث عبروا عن معارضتهم للنظام الشيوعي الذي أدى إلى انهيار الإمبراطورية السوفيتية (نهاية النظام الشيوعي السوفييتي).

[150] حسين القاضي , مأمون حمدان - المحاسبة الدولية و معاييرها – دار الثقافة للنشر و التوزيع – 2008 - ص 40.

[151] Nhu Tuyên LÊ - évolution des formes comptables en contexte de transition économique – Thèse de Doctorat en sciences de gestion - école des hautes études commerciales de paris – France 2008 –P:175

إن إطار الاصلاحات الاقتصادية ينطوي على مشاركة المستثمرين الأجانب وتنمية التجارة الدولية . مما يجعلها تبحث عن رأس مال أجنبي للنهوض و مباشرة هذه الاصلاحات و ذلك إما بطلب إعانات من المؤسسات المالية الدولية (صندوق النقد الدولي , البنك الأوروبي) أو بالبحث عن مستثمرين من داخل أو خارج أوروبا . بإعتبار المحاسبة لغة أعمال تم تصميمها جزئيا لتكون قابلة للاستعمال من قبل جميع المستخدمين ، سواء كانوا شركاء أوروبيين أو أجانب, فإن هذه العملية[152] تلزم السلطات الوطنية بتسجيل الإصلاح المحاسبي من بين المشاريع ذات الأولوية. و عليه يمكننا القول أن الجهات الدولية المانحة للتمويل و المستثمرين الأجانب يضغطون على الدول المستفيدة لتوحيد نظامها المحاسبي, فالمؤسسات المالية الاقليمة تفرض عليهم تطبيق التوجيهات الأوروبية في حين أن الممولين من خارج الاتحاد يطالبون بالتوافق مع المعايير المحاسبية الدولية .

إن تطلع دول أوروبا الشرقية[153] التي كانت تمر بمرحلة انتقالية للانضمام إلى الاتحاد الأوروبي جعل التوجيهات الأوروبية فيما يتعلق بالمحاسبة قد تم أخذها في الاعتبار عند عملية تطوير النظام المحاسبي الجديد.إذ كان الشاغل الأساسي لواضعي المعايير هو ملائمة اللوائح الوطنية مع المعايير الأوروبية .

يقدم الجدول التالي جردا شاملا للمصادر التنظيمية للاصلاح المحاسبي في مختلف دول أوروبا الشرقية, مع توجهها للانضمام إلى الاتحاد الأوروبي بالتعاون مع لجنة المعايير المحاسبية أو مع دول أخرى .

الجدول رقم 3.3 : الإصلاح المحاسبي في بعض دول أوروبا الشرقية

البلد	إعادة تنظيم المحاسبة[154]	المصدر التشريعي للتنظيم المحاسبي	الهيئة أو البلد المؤثر	الانضمام إلى الاتحاد الأوروبي	تطبيق التوجيهات الأوروبية[155]
ألبانيا	1991	قانون 1993	الاتحاد الأوروبي & IASB[156]	2004	✓
بلغاريا	1990	قانون 1991	IASB & فرنسا	2007	✓
التشيك	1990	قانون 1991	الاتحاد الأوروبي & IASB & فرنسا	2004	✓

[152] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص156 .

[153] Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya - Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia – Springer edition 2006 – USA – P : 30

[154] الإصلاح المحاسبي في جميع الدول كان من مسؤولية وزارة المالية الذي تتمثلت مهمتها في تصميم التشريعات الجديدة و وضع السياسات المحاسبية الملائمة كما أنها كانت تشرف على تنفيذها .

[155] تطبيق التوجيهات الأوروبية إجباري منذ انضمام كل دولة إلى الإتحاد الأوروبي

[156] كان IASC في تلك الفترة , ظهر IASB في سنة 2001 .

المجر	1991	قانون 1992	الاتحاد الأوروبي & ألمانيا	2004	✓
بولندا	1991	قانون 1994	الاتحاد الأوروبي & IASB	2004	✓
ليتوانيا	1990	قانون 1992	IASB &الاتحاد الأوروبي	2004	✓
رومانيا	1990	قانون 1991	IASB & فرنسا	2007	✓
روسيا	1989	قانون 1996	الأمم المتحدة & IASB	لم تنظم بعد[157]	
يوغوسلافيا	1989	قانون 1990		زوال الدولة[158]	

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى أبحاث د. Nhu Tuyên LÊ & د. Jacques Richard

يتضح لنا من الجدول أعلاه أن دول أوروبا الشرقية و بعد سقوط الكتلة السوفيتية مباشرة , سارعت إلى إصلاح نظامها المحاسبي كجزء من الاصلاحات الاقتصادية الاخذة و ذلك باصدار عن طريق قوانين و تشريعات لتنظيم ذلك. كما نلاحظ التنوع الكبير للتطورات المحاسبية بين الدول[159]. فبالرغم من أنهم تخلوا عن نفس النظام الاشتراكي إلا أنهم وجدوا أنفسهم مختلفين جداً في فترة زمنية جد قصيرة. حيث اعتمدت جميعها أساسا على نموذج المجلس الدولي لمعايير المحاسبة, إذ تبنت المبادئ والقواعد التي صاغتها المنظمة الدولية عن طريق اللجوء إلى الأمم المتحدة.قد كان لبعض الدول مصادر إلهام أوروبية بحتة و ذلك لتأثرهم بالتجربة الفرنسية و الثقافة الألمانية في سياساتهما المحاسبية, هذا ما يفسر مرونة النظام المحاسبي في الدول .

3 - النظام المحاسبي في الصين

منذ نشأة جمهورية الصين الشعبية[160] في سنة 1949, قامت بوضع نظام اقتصادي مخطط مركزي على مستوى عال و مصمم وفقا لنظام الاتحاد السوفيتي الذي يعكس المبادئ الماركسية. و قد سيطرت الحكومة على الملكية و حق استخدام

157 دراسة الملف قائمة مع امكانية الانضمام في سنة 2018 .

158 في عام 2003، انقسمت الجمهورية اليوغوسلافية إلى عدة دول مثل :صربيا و الجبل الأسود

159 Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya - Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia –Springer edition 2006 – USA – P : 40

160 Serge Evraert & Yuan Ding - Les enseignements d'une comparaison de la comptabilité sociale des entreprises en Chine et en France – in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit/ numéro spécial – Mai 2002/3 Tome 08- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 287-310)- France - P : 291 .

و توزيع كل وسائل الانتاج, كما أنهامار ست نظاما صارما للتوجيه و الرقابة على الاقتصاد عن طريق التخطيط للمبيعات و كذلك أسعارها. و عليه كانت المحاسبة في خدمة احتياجات الدولة للتخطيط الاقتصادي و توجيه منشآت الإنتاج و رقابتها .

جاء الإصلاح الاقتصادي الذي أعلن عنه إبتداءا من سنة 1978 [161] بمفهوم و توجيه جديد ألا و هو نظام اقتصاد السوق الاجتماعي الذي كان يرتكز على عدة مقومات أهمها:

1. بقاء ملكية القطاع العام للدولة، الفصل بين الملكية و الإدارة، إدارة مشروعات القطاع العام عن طريق إدارة متخصصة و الحد من تدخل الحكومة و إعطاء أوسع الصلاحيات لإدارة الشركات في القطاع العام;
2. السماح للنظام المصرفي بتمويل مشروعات القطاع الخاص;
3. الترحيب برأس المال الأجنبي و وضع الحوافز اللازمة لاستثماراته و السماح بإنشاء الشركات المساهمة و المشروعات المشتركة;
4. المحافظة على سيطرة الحزب الشيوعي على السلطة السياسية مع تسريع العمل بمبدأ تداول السلطة, بحيث لا يستمر أي زعيم في السلطة أكثر من دورة واحدة سواءا كان رئيسا للدولة أو أمينا عاما لحزب أو رئيسا للوزراء أو حتى في المستويات السياسية الأدنى من ذلك;
5. إطلاق حملات منظمة للقضاء على الفساد الإداري.

إبتداءا من سنة 1981 [162], شرعت الصين في اصلاح نظامها المحاسبي الذي أصبح لا يستجيب لمتطلبات البيئة الصينية, و بالتعاون مع الأمم المتحدة التي شكلت في سنة 1982 فريق خبراء حكومي دولي في معايير المحاسبة الدولية و الذي كانت الصين عضوا فيه منذ تأسيسه .عملت الصين على إرساء قاعدة قانونية للمحاسبة و ذلك باصدار القانون المحاسبي لسنة 1985. بعد سنوات من التطبيق لم يعد هذا القانون يسمح بالمرونة و المطابقة مع نمو الاقتصاد الصيني الذي كان بوتير ة سريعة, حيث كان تدخل الدولة يتميز بالسلطة على مستوى الاقتصاد الكلي و بالرقابة على مستوى الاقتصاد الجزئي. عرفت الصين ز يادة في الاستثمار الخارجي و تأسيس العديد من الشركات المختلطة بالإضافة إلى تزايد عدد الشركات الخاصة و المشاريع المشتركة مع مؤسسات الدولة، كما أصبح فيها سوقين ماليين هما[163] بورصة شنغهاى التي فتحت أبوابها في سنة 1990 و بورصة شينزن التي فتحت أبوابها في سنة 1991, و هي أضخم البورصات في آسيا، تنشط تحت إشراف لجنة الأوراق المالية الصينية, حيث تنشر الشركات الصينية أسهمها و سنداتها فيها. جاء هذا التطور لأسواق رأس المال بعد وصول المستثمرين الدوليين بكثرة. ففي سنة 2000[164]، استقبلت الصين 327.7 مليار دولار من

---

[161] حسين القاضي , مأمون حمدان - مرجع سبق ذكره . ص 43

[162] Serge Evraert & Yuan Ding – Comptabilité en Chine - – Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris – P : 293

[163] فريدريك تشوي وآخرون: مرجع سبق ذكره، ص 164

[164] Serge Evraert & Yuan Ding – Les enseignements d'une comparaison de la comptabilité sociale des entreprises en Chine et en France - Op Cit - P : 290

الاستثمارات الأجنبية عن طريق إنشاء 353 ألف شركة أجنبية في الصين, و بالمقابل استثمرت الصين 7.6 مليار دولار في الخارج ، عن طريق خلق 6296 شركة صينية خارج حدود الجمهورية, منها 48 شركة صينية مدرجة في أكبر الأسواق الماليةالدولية كبورصة نيويورك. لقد نجحت الصين في تحقيق أعلى معدلات التنمية في فترة التسعينات, كما حققت قفزات نوعية في مجال الصناعة و رفعت من مستوى الانتاج الفلاحي بالريف, كما إنتشرت فيها الشركات المساهمة و الشركات ذات المسؤولية المحدودة برؤوس أموال وطنية و أجنبيةبكثر ة.

كل هذه العوامل استدعت تبني مرحلة ثانية[165]من الإصلاحات المحاسبية, إذ كانت الغاية الأساسية وراء هذه الاصلاحات تكمن في تحقيق توافق تدريجي مع معايير المحاسبة الدولية. و عليه قامت الصين بتعزيز علاقاتها و تبادلاتها مع المنظمات المحاسبة الدولية و الإقليمية كما شاركت في أنشطة تنسيق المحاسبة الدولية واستوعبت الخبرة المحاسبية للبلدان المتقدمة. و عليه قامت بإنشاء جمعية المحاسبة ، ورابطة الخبراء المحاسبين إلى جانب تفعيل المجلس الوطني للمحاسبة على مستوى وزارة المالية. و لقد أرسلت الحكومة الصينية [166]عشرات الأشخاص إلى لجنة معايير المحاسبة IASC و مؤسسات التعليم العالي في المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية بهدف الدراسة وتلقي التدريب والعمل و عليه تم تحضير أعدادا كبيرة من الأشخاص لعولمة المحاسبة . إن أهم عملية قامت بها الصين هو تلقيها لإعانة مالية من البنك الدولي شريطة أن تستعين بواحد من أكبر خمس شركات للمحاسبة و المراجعة الأنجلوساكسونية في العالم كمستشار لدى وزارة المالية .

أصدرت الصين مجموعة من التشريعات لإصلاح منظومتها المحاسبية و هذا بفضل تفاعل جهود وزارة المالية والخبراء ذوي الصلة [167]، أهم هذه التشريعات :

- إعداد معايير محاسبية عامة في 30 نوفمبر 1992;
- تنظيم مهنة خبراء المحاسبة حسب القانون المؤرخ في 31 أكتوبر 1993;
- تعديل القانون الجبائي حسب المرسوم التنفيذي المؤرخ في 13 ديسمبر 1993 ;
- إصدار قانون الشركات حسب القانون المؤرخ في 29 ديسمبر 1993;
- تعديل القانون المحاسبي الصادر في سنة 1985 بالقانون المؤرخ في 29 ديسمبر 1993 ;
- تحيين تشريعات و تعليمات أسواق الأوراق المالية ;
- تنظيم ندوات و مؤتمرات دولية[168] و اقليمية بدعوة و حضور ممثلي أغلب الهيئات الدولية و الإقليمية ذات العلاقة بالمحاسبة , المالية و البورصة .

---

[165] Yuan Ding – Les facteurs de risques Hypothéquant la réussite de la réforme comptable en Chine – in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit – n° 02 – 2005- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 188-193)- France - P : 190 .

[166] Corine Eyraud – Pour une approche Sociologique de la comptabilité, Réflexions à partir de la réforme comptable Chinoise – in Sociologie du Travail , 2003 , n°04 , France , PP :491-508 .P : 504.

[167] Michel Gervais - La réforme du système comptable dans les entreprises Chinoises – in Revue Comptabilité - Contrôle - Audit / Tome 2 - Volume 2 - par l'Association Francophone de Comptabilité- septembre 1996 (pp. 93 à 109) P : 97

أهم ما تميزت به هذه النقلة الضخمة , هو إصدار المعايير المحاسبية للمؤسسات[169]و هي عبارة عن إطار مفاهيمي مجزء إلى 10 فصول : 1- أحكام عامة 2- المبادئ المحاسبية العامة 3- الأصول 4- الخصوم 5-رؤوس الأموال الخاصة 6-الإيرادات 7-المصاريف 8-الأرباح و الخسائر 9-الوثائق الملخصة 10-أحكام إضافية .

كما قامت بإعداد 30 معيار محاسبي لمشروعات الأعمال أتبعت فيهم نفس إجراءات إعداد المعايير الدولية من قبل أي : مقدمة , مصطلحات , النص الرئيسي و الملحق. لم تصادق وزارة المالية إلا على سبعة 07 معايير فقط في حين أن 23 معيار الباقي تركت للمناقشة.

كما أصدرت أكثر من 40 مخططا محاسبيا للمؤسسات تختلف حسب نظام الملكية (عمومي , خاص , أجنبي) و القطاع الاقتصادي (بنوك , تأمينات , سياحة , مركبات كميائية , مركبات بترولية .....) .

لقد تم تنظيم مهنة المحاسبة و ذلك بتعزيزها بقوانين و مراسيم لرقي أصحابها إلى مستوى عال يليق بالظروف البيئية و ذلك لتعاملهم المستمر مع الأجانب. فوفقا للإحصائيات الصادرة عن نقابة الخبراء المحاسبين في الصين [170]، فإن 52 ٪ من الخبراء المحاسبين تجاوزوا 60عام ًا ؛ 18٪ فقط منهم حاصلون على درجات التعليم العالي (شهادات جامعية).

في سنة 1998[171] قامت الصين بتشكيل لجنة لمعايير المحاسبة تابعة لوزارة المالية و قد ضمت أكاديميين و ممثلين عن منشآت المحاسبة الكبرى و خبراء في المحاسبة, و مع حصولها على معونة من هيئات دولية لتطهير و إعادة تنظيم مهنة المحاسبة في الصين فقد أصدرت عددا من المعايير العامة بالإضافة إلى معايير تطبق على الشركات المدرجة في البورصة, إنتهت هذه الأعمال بإصدار قانون محاسبي معدل في سنة 1999.

أعطت الحكومة الصينية الأولوية لقضية الحوكمة في الشركات المساهمة و الرقابة الداخلية كما إهتمت بتعديل القوانين السابقة التي استهدفت بالدرجة الأولى حماية المستثمر, بناء على ذلك أصدر مجلس الدولة قواعد للمحاسبة و التقارير المالية عدلت القواعد السابقة و كانت أكثر انسجاما مع المعايير المحاسبية الدولية.

أصبحت جميع الشركات المنشأة في الصين، بما في ذلك الشركات ذات رأس المال الأجنبي[172]ملزمة بإعداد البيانات المالية وفقً ا لمعايير المحاسبة الصينية "Chinese Accounting Standards" أو "CAS" للوفاء بالتزاماتها المحاسبية والضريبية. أصدرت هذه المعايير لأول مرة من قبل وزارة المالية في سنة 2000 تحت مسمى "المعايير المحاسبية للشركات التجارية"، ثم تم تنقيح المعايير المحاسبية الصينية CAS في سنة 2004 ,و في 15فيفر ي 2006 تم الإعلان عن اصدار جديد لها . إستنادا لهذه المعايير، يجب أن تكون البيانات المالية (الدفاتر والتقارير المالية) قد أعدت باللغة الصينية (الماندرين) كما

---

[168] أهمها ندوتين دوليتين نظمتهما وزارة المالية الصينية ، إحداهما عام 1993 والثانية عام 1994 (كان ضيف الشرف الوفد الفرنسي) ؛كان هدف الندوة الأولى هو تقييم الإصلاح المحاسبي لعام 1993 ، والثانية لدراسة التطورات الضرورية .

[169] Shimin Chen , Zheng Sun and Yuetang Wang - Evidence from China on wether harmonized accounting standards harmonize accounting practices – in Accounting Horisons – By American Accounting Association Volune 16 , n°03 – September 2002; PP 183 – 197 .

[170] Yuan Ding – Op.Cit ; P : 195

[171] حسين القاضي , مأمون حمدان - مرجع سبق ذكره . ص 45

[172] Souglan Peng and Yoyce Vander Laan Smith - Chineese GAAP and IFRS : an analysis of the convergence process - in journal of international Accounting , Auditing and Taxation – volume 19 – issue 1 , Canada 2010 ; pages 16 to 34 – P: 183

يتم الإحتفاظ بها لمدة 15عاماً على الأقل. يتم استخدام هذه البيانات المالية لحساب الضريبة على الدخل « Enterprise Income Tax » (EIT) و الأرباح القابلة للتوزيع.

على الرغم من أن معايير المحاسبية الصينية تقترب من المعايير الدولية "المعايير الدولية للتقارير المالية" -"IFRS" ، إلا أنه لا تزال هناك بعض الإختلافات التي تلزم المستثمرين الأجانب التعرف على قواعد وممارسات المحاسبة الصينية لتطبيقها على أحسن وجه .

إستوعبت الصين أن للمحاسبة دور هام في تحقيق الأهداف التنموية لاقتصادها ، فكلما كان الإطار المحاسبي جيدا كلما تمكنت الشركات من أداء أعمالها بسهولة ويسر, كما أنه يعزز من إدارتها لمواردها ومن تنفيذ سياساتها التنموية, ومن هنا سارعت الصين إلى إصلاح نظامها المحاسبي مع تبني عملية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية، حيث أصبحت هذه المعايير بمثابة علامة أو اسم تجارى تسعى إليه خاصة, مع تميزها في الماضي بضعف جودة معاييرها المحاسبية الوطنية، و ذلك بهدف جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية لأن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية, سيعطي إشارات عن جودة التقارير المالية الصادرة عن الشركات الصينية. فمنذ سنة 2006 إعتمد الصين بشكل جوهري المعايير المحاسبية الدولية.

و للمزيد من التقارب مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و الذي يعتبر مشروعامستمرا. إعتمدت الصين على خارطة طريق متفق عليها مع مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB لاستمرار التقارب بين معايير المحاسبة الصينية للمؤسسات التجارية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية فهي إصدار جديد لوزارة المالية الصينية في أفريل 2010 ، تمت مراجعتها وتحيينها بما يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، بهدف التقارب الكامل .

تكمن العوامل الرئيسية التي ساهمت في إنجاح عملية تطبيق المعايير الصينية الجديدة فيما يلي[173] :

- التزام وحماس وزارة المالية والجهات التنظيمية والمهنية؛
- الجهود المشتركة لجميع أصحاب المصلحة في إعداد التقارير المالية لجعل مهمة تطبيق المعايير تتم على أحسن وجه؛
- تكثيف البرامج التعليمية و التدريبية ذات الصلة بالمحاسبة و المراجعة و كذلك احتضان عدة مؤتمرات دولية على أراضيها ؛
- عضوية الصين في اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية و في عدة هيئات أخرى دولية و إقليمية ؛
- إصدار توجيهات شاملة و واضحة للمساعدة في تطبيق المعايير و المبادئ المحاسبية ؛
- تطبيق المعايير بصفة معقولة و مناسبة من قبل محضري القوائم المالية ؛
- تطوير ثقافة أخلاقيات المهنة لتعزيز المحاسبة بالأحكام و الاجتهادات ؛
- تراكم المعرفة الفنية والخبرة العملية، و المساعدة التي تلقتها الشركات من مدققي حساباتها (الخبراء المحاسبين).

[173] رضا جاوحدو , أحمودة وفاء - تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011 – ورقلة – الجزائر .

فبالرغم من التوافق شبه الكامل لمعايير المحاسبة الصينية مع معايير المحاسبة الدولية إلا أنه تبقى هناك تباينات تدفع بالصين للعمل حاليا على تضييق نطاق الاختلاف بين النظامين المحاسبيين , إلا أنه من أجل الحفاظ على السيادة الصينية بخصوص معاييرها المحاسبية ، سوف تستمر الصين في اعتماد مبادئ المعايير المحاسبية الدولية ولكن بتطبيقها بطريقة مناسبة للاقتصادها وبيئة أعمالها .

4 - التباينات المحاسبية الدولية داخل المنظومة القارية الأوروبية

سنتطرق إلى مقارنة بعض العناصر المهمة حسب رأينا و المكونة للنظام المحاسبي المالي مع نظيرتها في معايير المحاسبة الدولية و النظام المحاسبي المطبق بالمنظومة القارية الأوروبية عبر الدول الثلاثة[174]التي تم عرضها سابقا, و ذلك من خلال المحاور التالية[175] :

- الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية
- وجود الطابع الرسمي للإطار التصوري ، مفهوم مبدأ الحيطة و الحذر و مبدأ أسبقية المادة على الشكل و تأثير الجباية
- عناصر القوائم المالية
- القاعدة العامة لتقييم الأصول
- معالجة التثبيتات المعنوية المولدة و مصاريف البحث و التطوير المستمر
- معالجة شهرة المحل
- التثبيتات العينية
- الأصول الجارية - المخزونات
- العقود الطويلة الأجل
- الأصول الجارية -الحقوق
- الإيجارات
- المؤونات
- التزامات التقاعد
- الضرائب المؤجلة

[174] إعتمدنا في دراسة المقارنة على طريقة العرض الذي قام به الباحث A.Haller في مقاله المنشور في الكتاب الجماعي Comptabilité Internationale إلا أن المعلومات تم تحيينها حسب ما هو معمول به حاليا و ذلك لقدم الكتاب (تقريبا 20 سنة) .

[175] - Axel Haller – Comparaison du traitement comptable de certains éléments particuliers , in Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, Paris, France, 1997, P.405.

- طرق تجميع الحسابات (الميزانية الموحدة)
- الوضعية اتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية

1- الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية

البلد	الأسس القانونية للأنظمة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	منظمة خاصة لوضع المعايير
الـجزائر (SCF)	القانون
فرنسا (PCG)	منظمة محاسبية وطنية، إضافة إلى القانون
الصين[176]	القانون
أوروبا الشرقية	القانون

2-وجود الطابع الرسمي للإطار التصوري ، مفهوم مبدأ الحيطة و الحذر و مبدأ أسبقية المادة على الشكل و تأثير الجباية

البلد	الوضعية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	وجود إطار تصوري , سيطرة مبدأ أسبقية المادة على الشكل , مبدأ الحيطة و الحذر ثانوي , استقلالية الجباية عن المحاسبة .
الـجزائر (SCF)	وجود إطار تصوري , تطبيق مبدأ أسبقية المادة على الشكل , *تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر مطلوب بشدة , تأثير قوي للجباية على المحاسبة*
فرنسا	الإطار التصوري قيد الإعداد , سيطرة مبدأ الحيطة و الحذر ,مبدأ أسبقية المادة على الشكل مقبول فقط للحسابات المجمعة, تأثير قوي للجباية على الحسابات الفردية .
الصين	وجود إطار تصوري , تطبيق مبدأ أسبقية المادة على الشكل , مبدأ الحيطة و الحذر مطبق جزئيا , تأثير قوي للجباية على المحاسبة
أوروبا الشرقية	عدم وجود إطار تصوري , لا مبدأ الحيطة و الحذر و لا مبدأ أسبقية المادة على الشكل يتغلب على الاخر ,تأثير الضريبة عن المحاسبة يتغير حسب البلد

[176] المعلومات المتعلقة بالصين استخرجت من بحث منشور قام به كل من Serge Evraert & Yuan Ding
- Les enseignements d'une comparaison de la comptabilité sociale des entreprises en Chine et en France – in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit/ numéro spécial – Mai 2002/3 Tome 08- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 287-310)- France - P : 291 .

3-عناصر القوائم المالية

البلد	عناصر القوائم المالية
هيئة (IAS/IFRS) IASB	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رؤوس الأموال، الملحق
الجزائر (SCF)	الميزانية، حسابات النتائج، جدول تدفقات الخزينة ، جدول تغيرات رؤوس الأموال، الملحق
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) ، جدول التمويل إجباري للشركات ذات حجم معين، ليس هناك نموذج مفروض ,حيث تم اعداد نماذج مختلفة من عدة شركات .
الصين	نفس محتوى معايير هيئةIASB , جدول التمويل إجباري للشركات المدرجة في البورصة .
أوروبا الشرقية	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) مع اختلاف في النماذج من بلد لأخر.

4-القاعدة العامة لتقييم الأصول

البلد	القاعدة العامة
هيئة (IAS/IFRS) IASB	التكلفة التاريخية , القيمة العادلة , قيمة الإنجاز ,القيمة المحينة
الجزائر (SCF)	التكلفة التاريخية, القيمة الحقيقية (الكلفة الراهنة), قيمة الإنجاز,القيمة المحينة,قيمة المنفعة.
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) ,إعادة تقييم التثبيتات مرخص به و مرتبط بشروط معينة.
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) يطبق على الشركات المدرجة في البورصة , التكلفة التاريخية تطبق على الشركات الصينية, إمكانية إعادة تقييم التثبيتات فوق التكلفة التاريخية مرتبط بشروط معينة
أوروبا الشرقية	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) , في بعض الدول إمكانية إعادة التقييم فوق التكلفة التاريخية غير مسموح به إلا في حالات التضخم الشديدة.

5-معالجة التثبيتات المعنوية المولدة و مصاريف البحث و التطوير

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	مصاريف البحث و التطوير يتم تحميلها كمصروف، غير ان هناك قواعد خاصة لرسملتها
الجزائر (SCF)	تشكل نفقات التنمية أو النفقات الناجمة عن طور التنمية لأي مشروع داخلي , أعباء ولا يجوز تثبيتها
فرنسا	الأصول المعنوية المنجزة عادة غير مسموح بتسجيلها كتثبيت، و لكن هناك إمكانية تسجيل العلامات بشروط معينة و لا يمكن اهتلاكها أو إعادة تقييمها , إمكانية تسجيل مصاريف البحث و التطوير إما كتثبيت بشروط معينة, و إما تحمل كمصروف في السنة الجارية.
الصين	إمكانية تسجيل الأصول المعنوية المنجزة كتثبيت و مكانية تسجيل مصاريف البحث و التطوير كتثبيت مرتبطة بشروط.
أوروبا الشرقية	تسجيل تثبيتات المعنوية كتثبيت غير ممكن في بولونيا و المجر و لكنه مسموح به في بلغاريا، روسيا و جمهورية التشيك إمكانية رسملة مصاريف البحث و التطوير في بولونيا و المجر، و هي إجبارية في بلغاريا، روسيا و جمهورية التشيك، و تمتلك على عشر سنوات

6 - معالجة شهرة المحل

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	ترسمل و تطفئ على العمر المقدر لها و الذي لا يتعدى عادة 20 سنة.
الجزائر (SCF)	سجل فارق الإقتناء في الأصل المالي غير الجاري للحصيلة تحت عنوان منفصل في شكل زيادة للأصل المالي إذا كان الفارق إيجابيا، وفي شكل تخفيض للأصل المالي إذا كان الفارق سلبيا.
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	تطبق نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) في بولونيا , بلغاريا، روسيا , الاهتلاك اختياري في رومانيا .

7-معالجة التثبيتات العينية

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يمكن إعادة تقييم جميع الاصول من نفس الفئة فوق التكلفة التاريخية ,فارق إعادة التقييم يسجل في حسابات الأموال الخاصة, مدة الاهتلاك مستقلة عن الاعتبارات الضريبية, لم تفرض طريقة اهتلاك معينة ,إذا كانت القيمة العادلة للأصل أقل من قيمته الدفترية فيجب تكوين مؤونة لتدني القيمة .
الجزائر (SCF)	يمكن إعادة تقييم جميع التثبيتات العينية من نفس الفئة فوق التكلفة التاريخية ,فارق إعادة التقييم يسجل في حسابات الأموال الخاصة, طرق الاهتلاك المعتمدة هي الطريقة الخطية، الطريقة التناقصية , الطريقة التدرجية أو طريقة وحدات الإنتاج. وتكون الطريقة الخطية هي المعتمدة في حالة لم يمكن تحديد هذا التطور بصورة موثوقة. اهتلاك بعض العناصر لها اعتبارات ضريبية.
فرنسا	إمكانية إعادة التقييم بتكلفة الإستبدال ,فارق إعادة التقييم يسجل في حسابات الأموال الخاصة , تأثير قوي للجباية في اختيار مدة الاهتلاك المستعملة في الحسابات الفردية و أقل تأثيرا في الحسابات المجمعة , الاهتلاك المتناقص هو أكثر استعمالا في الحسابات الفردية، و الخطي الأكثر استعمالا في الحسابات المجمعة .
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) للشركات المدرجة في البورصة , ممنوع إعادة التقييم فوق التكلفة التاريخية بالنسبة للحسابات الفردية , يتأثر الاهتلاك كثيرا بالجباية ، طريقة الاهتلاك الخطي هي الأكثر استعمالا و الاهتلاك المتزايد مسموح به في بعض القطاعات فقط .
أوروبا الشرقية	إعادة التقييم فوق التكلفة التاريخية غير مسموح به إلا في حالة التضخم ,في أغلبية الدول مدة الإهتلاك تتأثر بالجباية .

8-المعالجة المحاسبية للمخزونات

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	التقييم يتم بالقيمة المحققة الصافية أو على الأقل بقيمة السوق, الطرق المرخصة هي: CMP-LIFO-FIFO , الزامية الغاء المؤونات التي تكون بدون

	هدف .
الـجزائر (SCF)	أساس التكاليف الحقيقية,الطرق المقبولة في التقييم هي:FIFO CMP , تخصص مؤونة لما تكون تكلفة مخزون ما أكبر من القيمة الصافية لإنجاز هذا المخزون.
فرنسا	التقييم بأقل قيمة بين التكلفة و قيمة السوق, الطرق المقبولة هي: CMP FIFO و طريقة LIFO غير مقبولة وهي مرخصة فقط في الحسابات المجمعة
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) , طريقة LIFO مرخصة
أوروبا الشرقية	التقييم بأقل قيمة بين التكلفة و قيمة السوق, الطرق المقبولة هي: CMP FIFO و طريقة LIFO غير مقبولة في جمهورية التشيك , تدني القيمة له طابع ضريبي في رومانيا.

09- المعالجة المحاسبية للعقود طويلة الأجل

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	تستعمل طريقة الإدراج في الحسابات حسب نسبة التقدم. أو طريقة النتيجة النهائية للعقد إذا تعذر تقديرها بصورة موثوقة .
الـجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) مع وجود اعتبارات ضريبية.
فرنسا	تطبيق طريقة النتيجة النهائية للعقد .
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	تطبيق الطريقتين ممكن , لكن بشروط

10- المعالجة المحاسبية للحقوق

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	تكون المؤونات عندما يمكن تقدير قيمتها و يحتمل تحققها في حين التقييم الجزافي غير مقبول .
الـجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

أوروبا الشرقية	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) , في رومانيا تخضع لشروط جبائية

11-المعالجة المحاسبية للإيجار المالي

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	الإيجار المالي يتمثل في التحويل للمستأجر الأخطار و المنافع المتعلقة بملكية الأصل , عند المستأجر: تسجيل الأصل و الديون في الميزانية, و عند المالك: تسجيل حقوق
الجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)في حالة الحسابات المجمعة فقط
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	روسيا، بولونيا، التشيك تطبيق نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) , في المجر و رومانيا: لا يتم تسجيلها في ميزانية المستأجر

12- معالجة مؤونات للخسائر

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يتم تشكيل مؤونات الخسائر و الديون المستقبلية المحتملة الناتجة عن التزامات تجارية , النفقات المستقبلية التي لا تنتج عن التزام اتجاه الغير لا يمكن أن تخصص لها مؤونة
الجزائر (SCF)	تشكل مؤونات الأعباء و المخاطر عندما يكون هناك إلتزام راهن (قانوني أو ضمني) ناجم عن حادث مضى و عندما يكون من المحتمل أن يكون خروج موارد أمرا ضروريا لاطفاء هذا الإلتزام و عندما يمكن القيام بتقدير هذا الإلتزام تقديرا موثوقا منه. لا تكون الخسائر العملياتية المستقبلية محلا لمخصص المؤونات.
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) بشرط أن يتم تقييمها بصفة دقيقة و أن سبب النفقة يكون معروف خلال السنة أو سنة سابقة
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)

13-معالجة التزامات التقاعد (المعاشات)

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	يتم تقييمها باستخدام طريقة رجعية (Rétrospective) أو بطريقة تنبؤية (Prospective) مستقبلية (امكانية استعمال طر ق أخرى)
الـجزائر (SCF)	طريقة مقننة في التقييم حسب افتراضات اكتوارية (الرواتب ، معدل الوفيات ، معدل الدوران ، معدل الخصم)
فرنسا	امكانية تكوين المؤونة (عملية اختيارية) و في حالة عدم تكوينها يجب ذكر ذلك في الملحق. لا توجد طريقة معينة للحساب
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	في بعض الدول يمكن أن يتم تشكيل مؤونة لها, في حالة عدم تكوينها يتم توضيحها في الملحق

14– معالجة الضرائب المؤجلة

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة IASB (IAS/IFRS)	هي الفارق الزمني بين الإثبات المحاسبي لحاصل ما أو عبء ما واحتسابه في النتيجة الجبائية لسنة مالية لاحقة في مستقبل منظور و يجب أن تقيد محاسبيا
الـجزائر (SCF)	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
فرنسا	تحسب في حالة الفارق الزمني بين النتيجة المحاسبية و النتيجة الجبائية و تسجل في الحسابات المجمعة
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	ليست هناك قاعدة واضحة في بلغاريا ,رومانيا و روسيا. في المجر تسجل في الحسابات المجمعة فقط و في بولونيا تقيد في الحسابات المجمعة و الفردية.

15–طرق تجميع الحسابات (الميزانية الموحدة)

البلد	المعالجة المحاسبية
هيئة (IAS/IFRS)	طريقة الادماج الكلي , طريقة الادماج الجزئي و طريقة الوضع في التكافؤ (حسب نسبة

IASB	المساهمات)
الـجزائر (SCF)	طريقة الادماج الكلي و طريقة الوضع في التكافؤ في حين استبعدت طريقة الادماج الجزئي
فرنسا	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) نسبة الرقابة تختلف .
الصين	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS)
أوروبا الشرقية	نفس محتوى معايير هيئة IASB (IAS/IFRS) نسبة الفائدة و الرقابة تختلف من بلد لاخر

16–وضعية كل دولة اتجاه تطبيق المعايير المحاسبية الدولية (حسب موقع IASB)

البلد	الوضعية
الـجزائر	لا يوجد بورصة القيم المنقولة. المعايير الدولية للإبلاغ المالي غير مسموح بها
فرنسا	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ سنة 2005
الصين	معايير وطنية متقاربة جوهريا مع المعايير المحاسبية الدولية
أوروبا الشرقية	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ سنة 2005

توضح الجداول السابقة اختلافا نوعيا فيما يخص المعالجة المحاسبية لنفس الموضوع. كما نلاحظ أن الجزائر ودول أوروبا الشرقية التي كانت في الأساس دولا ذات تبعية اشتراكية، وبفضل الإصلاحات المستوحاة من النموذج الغربي ؛ فإن المحاسبة في أوروبا الشرقية تتجه تدريجياً نحو المحاسبة الدولية التي يحكمها مجلس معايير المحاسبة الدولية.

إن الدول موضوع المقارنة خضعت جميعها إلى درجة كبيرة من الإصلاحات فيما يتعلق بنظامها المحاسبي التقليدي, إذ تبنت نظاماً حديثاً يضم المزيد من الشفافية و المصداقية و خاصة الموثوقية في مخرجاته من قوائم و معلومات محاسبية لفائدة المستخدمين و لفائدة أصحاب المصلحة .

مع يوجد تغير مستمر في الأوضاع الإقتصادية و المحاسبية و المالية ، سواءا بالنسبة للجزائر أو بالنسبة للدول التي تتبع المنظومة القارية الأوروبية ،فيمكننا أن نتوقع اضطرابات محاسبية جديدة في المستقبل القريب أو البعيد الناتجة عن التغيرات في العلاقات الدولية بشكل عام و الأوروبية بشكل خاص. ففي الجزائر، يمكن أن تحدث تحولات تحت تأثير الحقائق الاقتصادية و الواقع السياسي إذ أن التغيير في أساليب التنظيم المحاسبي محتمل الوقوع لكن ليس على المدى القصير .

V - النظام المحاسبي في الدول العربية و الأفريقية

نحاول دراسة بلدين عربيين تبنوا أنظمة وممارسات محاسبية حسب هوية المستعمر، فالبلد الأول تبعية إنجليزية (مصر) والثاني تبعية فرنسية (تونس) إلى جانب إعطاء فكرة عامة عن المحاسبة و خصائصها على مستوى التجمعات الإقليمية ، حيث تطرقنا إلى تجربة المملكة العربية السعودية بإعتبارها عضوا في مجلس التعاون لدول الخليج العربي، وتجربة جمهورية الكونغو الديمقراطية بإعتبارهاعضوا في الإتحاد الإقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا (UEMO) ، وفي الأخير ،سنتطرق إلى العوامل البيئية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية بين الدول مع إقتراح حلول لمعالجتها.

1- الأنظمة المحاسبية في الدول العربية (جمهورية مصر العربية , الجمهورية التونسية)

تجمع بين الدول العربية مجموعة من الخصائص المشتركة, فبالإضافة الى وحدة اللغة و العادات و التقاليد , تتشابه معظمها في نظمها السياسية و الاجتماعية و الاقتصادية و القانونية , كما أن لها إرثا تاريخيا جمعهم تحت راية الإسلام بعد خضوعهم للحكم العثماني ثم إحتلال معظمهم من قبل الغزاة الأوروبيين, و بالتالي يصنفون ضمن الدول النامية ذات بنية نظامية و إدارية تتلائم و ثقافة المستعمر من بينها الأنظمة و الممارسات المحاسبية الذي جلبها هذا الأخير لتطبيقها كما هي في هذه الدول العربية المستعمرة, فرغم استقلالها ظلت أغلبية هذه الدول تستخدم تلك الأنظمة لعدة سنوات . سوف نعرض فيما يلي طبيعة النظام المحاسبي و تطوره في كل من جمهورية مصر العربية و الجمهورية التونسية.

1-جمهورية مصر العربية

كان أول ظهور للنظام المحاسبي الموحد عربيا في جمهورية مصر العربية سنة 1950, و هذا بصدور القانون رقم 156 لسنة 1950 وهو قانون الإشراف على هيئات التأمين الذي فرض وجود دفاتر معينة وحسابات موحدة. تأثرت جمهورية مصر العربية [177] بالمدخل المهني الذي كان سائدا في المملكة المتحدة خلال فترة الإنتداب البريطاني, كما تم تأسيس أول جمعية مهنية للمحاسبين القانونين تحت اسم الجمعية الملكية للمراجعين و المحاسبين المصريين في سنة 1947 كما تم تنظيم المهنة القانونية بموجب القانون رقم 133 لسنة 1951 . في سنة 1954 و بموجب القانون رقم 26 لسنة 1954 تم توحيد الأحكام المحاسبية الخاصة بشركات المساهمة و شركات التوصية, حيث تم وضع نموذج موحد للحسابات الخاصة بالأرباح والخسائر والميزانية العمومية.

بصدور القرار الجمهوري رقم 4723 لسنة 1966 تبنت جمهورية مصر العربية النظام المحاسبي الموحد كإدارة للتخطيط المركزي الشامل ليتم تطبيقه على الوحدات الاقتصادية العامة، و لقد نصت المادة الثالثة من القرار المذكور على أن " تشكل بقرار من رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات لجنة فنية دائمة تختص باقتراح التعديلات والتغييرات التي تقتضيها

[177] حسين القاضي , مأمون حمدان - مرجع سبق ذكره . ص 46

ظروف التطبيق, و تصدر هذه التعديلات بقرار من رئيس الجهاز وتعتبر جزءاً من النظام المحاسبي الموحد....." ، كما نصت المادة الرابعة من هذا القرار على أن يتولى الجهاز المركزي للمحاسبات متابعة تنفيذ هذا النظام .

كان هذا النظام[178] يهدف إلى الوصول إلى متطلبات الاشتراكية, فهو يسهل توفير المعلومات التي تخدم السلطة المركزية في تجميع حساب القيمة المضافة لمتطلبات الرقابة و التقييم و تحديد الأسعار. في حين تركت شركات القطاع الخاص دون تنظيم محاسبي, حيث استمرت أنظمتها المحاسبية متؤثرة بالنظام الانجليزي حتى بداية التسعينات .

شهد الاقتصاد المصري تطورا في تسعينات القرن الماضي , في حين أن النظام المحاسبي لسنة 1966 لم يعد يساير متطلبات هذا التطور, و عليه قامت اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة و المراجعة المصرية بإعداد المعايير المحاسبية التي صدر بشأنها القرار الوزاري رقم 503 لسنة 1997 و في المعايير التي تتفق مع معايير المحاسبة الدولية. و بالرغم من تسمية هذه المعايير باسم معايير المحاسبة المصرية إلا أنها هي ترجمة شبه كاملة لمعايير المحاسبة الدولية, و في ذلك تكريس لتطبيق هذه الأخيرة بشكل غير مباشر , إذ أصبح تطبيق معايير محاسبية قومية تتفق مع المعايير الدولية أمرا ملحا.

في ضوء التغيرات التي طرأت على النظام الاقتصادي العالمي خاصة بعد انعقاد الجولة الثامنة لمنظمة الجات في أورجواي عام 1989، كان من نتيجة ذلك أن بدأ العالم يبحث عن لغة محاسبية مالية واحدة يتحدث بها و تلقى قبولا عاما لدى كافة الدول، كانت هذه اللغة هي معايير المحاسبة الدولية، و المعايير الدولية للتقارير الماليةIAS/IFRS.

لقد إستمرت[179] الأمور بالتطور بموجب قوانين وقرارات رئاسية, كان آخرها القرار الجمهوري رقم 4723 لسنة 1996 الذي نص على إعتماد النظام المحاسبي الموحد .

كان من الضروري[180] إزاء التحولات الاقتصادية التي شهدتها جمهورية مصر العربية خلال السنوات الأخيرة الانطلاق نحو الأخذ باقتصاديات السوق الحر بديلاً عن أسلوب الاقتصاد الموجه مع إعادة النظر في النظام المحاسبي الموحد وتعديله حتى يتلاءم مع متطلبات المرحلة الاقتصادية الراهنة ويواكب في الوقت ذاته أحدث الاتجاهات والمفاهيم التي طرأت على الفكر المحاسبي طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية. نتيجة لذلك أصدر رئيس الجهازقرارا تحت رقم 204 لسنة 2001 يقضي بتعديل الدليل المحاسبي وشرحه والقوائم المالية بالنظام المحاسبي الموحد.

هذا, و قد تقرر أن يقتصر تطبيق هذا القرار على شركات القطاعين العام والأعمال العامة دون الهيئات العامة ذات الطابع الاقتصادي, حيث تم استثناء هذه الهيئات في تطبيق القرار المذكور بموجب قرار رئيس الجهاز رقم 629 لسنة 2003.

فيما يلي جدول يلخص الإطار العام للدليل المحاسبي (حسابات ذات رقمين) حسب ما جاء في ذات القرار .

---

[178] علي محروس شادى – النظام المحاسبي الموحد – تأصيل علمي , تطبيق عملي – الناشر مكتبة عين شمس – مصر 1974 – ص : 10

[179] طارق عبد العال حماد، موسوعة معايير المحاسبة، الجزء 1 , مرجع سبق ذكره، ص 92 .

[180] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 296 .

الجدول رقم 4.3 : الإطار العام للدليل المحاسبي المصري

حسابات المركز المالي		حسابات النتيجة	
1الأصول	**2حقوق الملكية و الالتزامات**	**3التكاليف و المصروفات**	**4الإيرادات**
الأصول طويلة الأجل	***حقوق الملكية***	31 خامات و مواد و وقود و قطع غيار	41 إيرادات النشاط
11 أصول ثابتة	21 رأس المال المدفوع		
12 مشروعات تحت التنفيذ	22 إحتياطات	32 أجور	42 منح و إعانات
13 إستثمارات طويلة الأجل	23 أرباح (خسائر) مرحلة	33 مصروفات	43 إيرادات استثمارات و فوائد
14 قروض و أرصدة مدينة طويلة الأجل	24 أسهم الخزينة	34 مشتريات بضائع بغرض البيع	44 إيرادات و أرباح أخرى
15 أصول أخرى	25 التزامات طويلة الأجل	35 أعباء و خسائر	
الأصول الثابتة	***الالتزامات المتداولة***	36 تكاليف الإنتاج	
16 مخزون	26 مخصصات		
17 عملاء و أوراق قبض و حسابات مدينة	27 بنوك دائنة	37 التكاليف التسويقية	
18 إستثمارات و أوراق مالية متداولة	28 موردون و أوراق دفع و حسابات دائنة	38 المصروفات الإدارية و التمويلية	
19 نقدية بالبنوك و الصندوق			

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات الموجودة في قرار وزير الاستثمار المتعلق بتعديل النظام المحاسبي الموحد.

صدر في 11 جويلية 2006 قرار عن وزير الاستثمار المصري تحت رقم 243 لسنة 2006 متضمنا سريان 35معيارا محاسبيا جديدا لتحل محل كل ما سبق اصداره من معايير محاسبية مصرية, وبصفة عامة يمكن القول أن معايير المحاسبة المصرية الآن اصبحت تصدر عن جهتين مستقلتين هما :

اولا: الجهاز المركزي للمحاسبات: حيث سبق أن أصدر هذا الجهاز 20معياراً محاسبياً كإطار مكمل للنظام المحاسبي الموحد، وذلك بموجب قرار رئيس الجهاز رقم 2644 لسنة 1996، ليتم العمل بها بالنسبة للمنشآت الملزمة بتطبيق هذا النظام والمتمثلة فى شركات القطاعين العام والأعمال العامة الهيئات العامة ذات الطابع الإقتصادي.

وثانيا: وزارة الاقتصاد سابقا والهيئة العامة للرقابة المالية حاليا : أصدر الاصدار الثالث من المعايير المصرية الجديدة للمحاسبة[181] وعددها 35 معيارا و هذا بموجب قرار من السيد وزير الاستثمار السابق تحت رقم 243 لسنة 2006 (مطبوع عليها سنة النشر 2005) لتحل محل المعايير التي سبق إصدارها بالقرارين الوزاريين رقم 503 لسنة 1997 و رقم 345 لسنة 2002)، كما يتم العمل بها بالنسبة لباقي وحدات القطاع الاقتصادي الخاص (وهي باقي الشركات دون القطاعين العام والأعمال العامة والهيئات العامة ذات الطابع الإقتصادي).

غير أنه نتيجة للتغيرات و المستجدات التي طرأت في الآونة الأخيرة على معايير المحاسبة و المعايير الدولية للتقارير المالية ظهرت ضرورة تحديث معايير المحاسبة المصرية لتواكب تلك المستجدات. انطلاقا من هذا الهدف، و في إطار التنسيق التام و الاتفاق المشترك بين الجهاز المركزي للمحاسبات و جمعية المحاسبين و المراجعين المصرية، قامت لجنة المعايير بالجمعية و التي يشترك في عضويتها ممثل عن الجهاز المركزي للمحاسبات من أعضاء الجمعية بترجمة معايير المحاسبة الدولية و المعايير الدولية للتقارير المالية .

بموجب قرار صادر عن وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015 [182]تم إجراء تعديل آخر على المعايير المحاسبية المصرية تتضمن هذه الأخيرة حاليا 39 معيارا و 1 إطار واحد لإعداد و عرض القوائم المالية و 1 قائمة واحدة لتعريف المصطلحات و 1 ملحق واحد للمعالجات . كما أوضح هذا القرار أن الموضوعات التي لم يتم تناولها في المعايير المصرية تخضع في معالجتها للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لحين صدور المعايير المصرية التي تتناول هذه الموضوعات,كما أن إدارة الشركة تعتبر مسؤولة عن إعداد قوائمها المالية المعتمدة و المنشورة و في هذه الحالة يجب أن تلتزم عند إعداد هذه القوائم بما جاء في معايير المحاسبة المصرية من معالجات و إفصاح و عرض .

نعرض في الجدول الأتي قائمة معايير المحاسبة المصرية و ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية .

الجدول رقم 5.3 : قائمة معايير المحاسبة المصرية و ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	وصف المعيار	معيار IAS
إطار إعداد و عرض القوائم المالية	إطار إعداد و عرض القوائم المالية	Frame work
معيار المحاسبة المصرية رقم(1)	عرض القوائم المالية	IAS 1
معيار المحاسبة المصرية رقم (2)	المخزون	IAS 2
معيار المحاسبة المصرية رقم (4)	قوائم التدفق النقدي	IAS 7
معيار المحاسبة المصرية رقم (5)	السياسات المحاسبية والتغييرات فى التقديرات المحاسبية و الأخطاء	IAS 8
معيار المحاسبة المصرية رقم (7)	الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	IAS 10
معيار المحاسبة المصرية رقم (8)	عقود الإنشاء	IAS 11

[181] موقع الأستاذ الدكتور محمد شريف توفيق 2011 نشر بحثه حول دراسة دولية مقارنة للاصدار الثالث لمعايير المحاسبة المصرية http://mstawfik.bizhosting.com

[182] الوقائع المصرية – ملحق للجريدة الرسمية للجمهورية مصر العربية – العدد 158 تابع (أ) الصادر يوم 9 جويلية 2015 (يحتوي هذا الملحق على 1535 صفحة لعرض و شرح المعايير المحاسبية المصرية) .

معيار المحاسبة المصرية رقم (10)	الأصول الثابتة وإهتلاكها	IAS 16
معيار المحاسبة المصرية رقم (11)	الإيـراد	IAS 18
معيار المحاسبة المصرية رقم (12)	المحاسبة عن المنح الحكومية و الإفصاح عن المساعدات الحكومية	IAS 20
معيار المحاسبة المصرية رقم (13)	أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
معيار المحاسبة المصرية رقم (14)	تكلفة الاقتراض	IAS 23
معيار المحاسبة المصرية رقم (15)	الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	IAS 24
معيار المحاسبة المصرية رقم (17)	القوائم المالية المجمعة و المستقلة	IAS 27
معيار المحاسبة المصرية رقم (18)	الاستثمارات في شركات شقيقة	IAS 28
معيار المحاسبة المصرية رقم (20)	القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي	IAS 17
معيار المحاسبة المصرية رقم (21)	المحاسبة و التقرير عن نظم مزايا التقاعد	IAS 26
معيار المحاسبة المصرية رقم (22)	نصيب السهم في الأرباح	IAS 33
معيار المحاسبة المصرية رقم (23)	الأصول غير الملموسة	IAS 38
معيار المحاسبة المصرية رقم (24)	ضرائب الدخل	IAS 12
معيار المحاسبة المصرية رقم (25)	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	IAS 32
معيار المحاسبة المصرية رقم (26)	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	IAS 39
معيار المحاسبة المصرية رقم (27)	حصص الملكية في المشروعات المشتركة	IAS 31
معيار المحاسبة المصرية رقم (28)	المخصصات والأصول و الالتزامات المحتملة	IAS 37
معيار المحاسبة المصرية رقم (29)	تجميع الأعمال	IFRS 3
معيار المحاسبة المصرية رقم (30)	القوائم المالية الدورية	IAS 34
رقم المعيار	وصف المعيار	معيار IAS
معيار المحاسبة المصرية رقم (31)	اضمحلال قيمة الأصول	IAS 36
معيار المحاسبة المصرية رقم (32)	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع و العمليات غير المستمرة	IFRS 9
معيار المحاسبة المصرية رقم (34)	الاستثمار العقار ي	IAS 40
معيار المحاسبة المصرية رقم (35)	الزراعة	IAS 41
معيار المحاسبة المصرية رقم (36)	التنقيب عن الموارد التعدينية و تقييمها	IFRS 6
معيار المحاسبة المصرية رقم (37)	عقود التأمين	IFRS 4
معيار المحاسبة المصرية رقم (38)	مزايا العاملين	IAS 9
معيار المحاسبة المصرية رقم (39)	المدفوعات المبنية على أسهم	IFRS 2
معيار المحاسبة المصرية رقم (40)	الأدوات المالية : الإفصاح	IFRS 7
معيار المحاسبة المصرية رقم (41)	القطاعات التشغيلية	IFRS 8
معيار المحاسبة المصرية رقم (42)	القوائم المالية المجمعة	IFRS10
معيار المحاسبة المصرية رقم (43)	الترتيبات المشتركة	IFRS11
معيار المحاسبة المصرية رقم (44)	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الاخرى	IFRS 12

معيار المحاسبة المصرية رقم (45)	قياس القيمة العادلة	IFRS 13
معيار المحاسبة المصرية رقم (46)	معيار المحاسبة للمنشآت الصغيرة و المتوسطة	IFRS for SME
قائمة تعريف المصطلحات	قائمة تعريف المصطلحات الواردة فى معايير المحاسبة المصرية	GLOSSARY
ملحق المعالجات	المعالجات المستثنى تطبيقها طبقا للمعايير الدولية لاعداد التقارير المالية	

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات الظاهرة في قرار وزير الاستثمار رقم 110 لسنة 2015.

أهم نقاط إختلاف المعايير المحاسبية المصرية عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية [183]

معيار المحاسبة المصري رقم 1 "عرض القوائم المالية"

- توزيعات الأرباح على العاملين و أعضاء مجلس الإدارة لا تيم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل بل تثبت كتوزيع للربح و ذلك تطبيقا للمتطلبات القانونية.
- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصري رقم 22 "نصيب السهم في الأرباح" و معيار المحاسبة المصري رقم 38 "مزايا العاملين"

معيار المحاسبة المصري رقم 10 "الأصول الثابتة و اهتلاكاتها"

- تم تعديل الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من "31" إلى "42" من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج إلا في حالات محددة و عندما تسمح القوانين و اللوائح بذلك، و فيما عدا هذا تستخدم المنشأة نموذج التكلفة الوارد بفقرة "30".

معيار المحاسبة المصري رقم 17 "القوائم المالية المستقلة"

- تم إلغاء الفقرات الخاصة ببديل استخدام طريقة حقوق الملكية في القوائم المالية المستقلة و ما تبع ذلك من تعديل الفقرات من 4 إلى 8 و الفقرتين 10، 12 من هذا المعيار

معيار المحاسبة المصري رقم 20 "القواعد و المعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلي"

- تم إعداد هذا المعيار مختلفا عن معيار المحاسبة الدولي رقم 17 الخاص بالتأجير و ذلك لما احتواه القانون 95 لسنة 1995 و الخاص بالتأجير التمويلي في مادتيه "24"، "25" من معالجات محاسبية ملزمة تختلف تماما عن المعالجات السائدة دوليا. حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر و يقوم بإهتلاكه، و يقوم المستأجر بتحميل الأرباح أو الخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات تخص الفترة التي سددت فيها.

معيار المحاسبة المصري رقم 23 "الأصول غير الملموسة"

[183] http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2.ge_account.htm

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم في الفقرات من 75 إلى 87 و 124، 125 من هذا المعيار بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج و تستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرة 74.

معيار المحاسبة المصري رقم 34 "الاستثمار العقاري"

تم إلغاء الفقرات الخاصة بنموذج القيمة العادلة في الفقرات 31 و من 33 إلى 55 و من 60 إلى 65 و من 74 إلى 79 من هذا المعيار, بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج و تستخدم المنشأة فقط نموذج التكلفة الوارد بالفقرات 56 و 79.

معيار المحاسبة المصري رقم 42 "القوائم المالية المجمعة"

تم إلغاء الفقرات الخاصة باستثناء المنشآت الاستثمارية من التجميع في الفقرات من 27 إلى 33 من هذا المعيار.

- تم التأكيد على إلغاء هذا الاستثناء من التجميع في الفقرة 4 من هذا المعيار.

مما لا شك فيه أن تحديث معايير المحاسبة المصرية لتواكب المعايير الدولية سوف يعود بفوائد عديدة على الاقتصاد المصري، حيث سيؤدي إلى تشجيع رأس المال الأجنبي على الاستثمار في جمهورية مصر العربية و يتيح للشركات المصرية قيد و تداول أوراقها المالية في البورصات العالمية، و يحقق المزيد من الإفصاح و الشفافية و المصداقية للقوائم المالية للشركات المتداول أوراقها في البورصة المصرية. و هو ما يساهم بشكل إيجابي في زيادة حجم الاستثمار و بالتالي تحقيق انتعاش كبير على نحو ما هو مأمول بالبورصة, فضلا عن اكتساب ثقة المؤسسات الدولية و مستخدمي تلك القوائم و تلبيةاحتياجاتهم من المعلومات بصورة أفضل هذا من ناحية، و من ناحية أخرى, فسوف تؤدي هذه الخطوة إلى إثراء مهنة المحاسبة في جمهورية مصر العربية و الارتقاء بالمستوى العلمي لمزاولي المهنة.

لم يقتصر عمل السلطات المصرية على المجال المحاسبي, فقط بل قامت بإصدر قرار وزاري تحت رقم 166 لعام 2008 يتضمنإصدار المعايير المصرية للمراجعة و الفحص المحدود ومهام التأكد الاخرى ، و التى تحل محل معايير المراجعة المصرية السابق اصدارها فى سبتمبر 2000. يبلغ عدد المعايير التى صدر بشأنها القرار الوزارى (38) معياراوإطار اعاماً لتكتمل بذلك منظومة المعايير المصرية للمراجعة وتصبح متوافقة مع معايير المراجعة الدولية(ISA).

إن الهدف من إصدار المعايير المصرية للمراجعة و معايير المحاسبة المصرية التى تم اصدارها من قبل هو إرساء قواعد محددة لكيفية تناول معالجات التطبيقات المحاسبية و ما يرتبط بها من أعمال مراجعة وتدقيق الحسابات.

2-الجمهورية التونسية

كانت تونس تحت الاستعمار الفرنسي منذ سنة 1881, إذ عرفت هذه الفترة تطبيق الأحكام المحاسبية حسب النظام المعمول به في فرنسا حيث استخدم التونسيون مخطط الحسابات لسنة 1942 الذي وضع بموجب مرسوم 22 فبراير 1942. ثم استخدموا مخطط حسابات آخر تم وضعه بموجب قرار وزاري بتاريخ 18 سبتمبر 1947. حصلت الجمهورية التونسية على الاستقلال سنة 1956 ، لكن الشركات التونسية واصلت تطبيق الخطة المحاسبية لسنة 1947 ، و التي تم تعديلها في سنة 1957 بموجب قرار وزاري مؤرخ في 11 ماي 1957.

في سنة 1963 ، شعر المهنيون بعدم كفاية الخطة المحاسبية لسنة 1957, و هذا لعدة أسباب أبرزها :

-ضرورة سيادة الدولة تونسية ،

-جعل الدولة مستقلة في جميع الميادين ،

-ضرورة التحرر بشكل كامل ونهائي من إرث الاستعمار ؛

-عدم قدرة مخطط الحسابات لسنة 1957 على لعب دوره الاقتصادي لتكييف حسابات الشركة مع احتياجات الحسابات القومية.

لهذا السبب قررت السلطات إعداد خطة محاسبية وطنية. وكلت هذه المهمة إلى هيئة وطنية تم إنشاؤها لهذا الغرض تحت رئاسة رئيس منظمة الخبراء المحاسبين و المدير العام للبنك المركزي التونسي .

في سنة 1968 ، تم وضع أول خطة محاسبية تونسية لتكون بمثابة أداة للسياسة الاقتصادية, حيث كانت الدولة هي المخطط و الموجه الرئيسي للموارد الاقتصادية للبلاد. في الواقع ، كان لمخطط الحسابات الجديد مزايا لا جدال فيها من خلال تحديد المستفيدين من البيانات المالية و تزويد المحاسبة بأداة تخطيط اقتصادي .

أبرمت تونس عدة إتفاقيات للتجارة الحر ة خاصة مع شريكها الاتحاد الأوروبي واتفاقية الجات و منظمة التجارة العالمية. بهذه العلاقات الدولية الجديدة وجدت نفسها أمام واقع مستحدث و بيئة مختلفة عن سابقتها, مما استدعى الحال إلى الشروع في إصلاحات عديدة تشمل جميع المجالات لا سيما النظام المحاسبي . إن الهدف من هذا الإصلاح هو تحديث المعلومات المالية التي يجب أن تكون لها خصائص معينة ، بحيث يمكنها تلبية احتياجات مختلف المستخدمين و تحسين الشفافية و كذلك استخدام نفس اللغة المحاسبية مع الشركاء الأجانب وتزويد النظام الاقتصادي بالآليات اللازمة لتطويره في المستقبل .

وجهت انتقادات كثيرة للمخطط المحاسبي العام لسنة 1968 PCG , و هذا لعدم إستجابته لمتطلبات الاقتصاد الليبرالي الحر ,يمكن تلخيص هذه الإنتقادات في النقاط المختلفة التالية:

- ✓ غياب الهيكل المرجعي النظري للانضباط المحاسبي شكل عقبة أمام حل المشاكل المحاسبية و خاصة الجديدة منها. حيث كانت مكاتب المراجعة تبني الحلول حسب الاجتهادات الشخصية للمهنيين مما أضر بصورة المعلومات المالية وخصائصها.
- ✓ عدم تحديد المفاهيم والمبادئ والقواعد التي تحكم القياس المحاسبي.
- ✓ عدم ملاءمته للسياق الاقتصادي الجديد، وبالتالي فإن تقادم المخطط المحاسبي العام PCG بعيد عن كونه بسبب نقص في إعداده.
- ✓ كانهناك كيان واحد لاتخاذ القرار ألا و هو الدولة, و بالتالي تم استخدام المعلومات المحاسبية لاعتبارات مالية واقتصادية كلية.
- ✓ سيادة النهج القانوني على النهج الاقتصادي.

كان لإندماج تونس في الاقتصاد العالمي و للقرار الاستراتيجي بالتوجه من اقتصاد مخطط إلى اقتصاد السوق أهدافا أساسية تتمثل في تشجيع الاستثمار التونسي و خاصة الأجنبي ، تأمين المعاملات الاقتصادية وضمان شفافيتها ، إعداد أرضية ملائمة لمبادرة المشاريع و الشراكة الأجنبية و تسهيل قرارات الاستثمار والائتمان.

إنّ إختيار تونس[184]إستراتيجية قوامها التفتح على العالم الخارجي ، للإستفادة مما يتيحه الاندماج في الإقتصاد العالمي من فرص،كان لا بدّ أن يواكبه تأهيل شامل في مختلف الميادين لمنظومة الانتاج الوطنية من أجل رفع التحديات ودعم القدرة التنافسية للاقتصاد بشكل عام و للمؤسسات الوطنية بشكل خاص.

في هذا الإطار، تم التركيز على تأهيل المعلومة المالية التي تعتبر الأداة الضامنة لحماية معاملات المؤسسة ومصالح المتعاملين معها، ولذلك إقترنت كل الإصلاحات بوضع نظام محاسبة للمؤسسات و الذي دخل حيز التطبيق منذ الفاتح من جانفي 1997 بصدور القانون رقم 112 لسنة 1996 المؤرخ في 30 ديسمبر 1996 و الذي يهدف بالأساس إلى ضبط المميزات النوعية المطلوبة في المعلومة المالية وتوحيدها بالنسبة لكل المستعملين مع تكريس الشفافية اللازمة.
لقد أولى نظام المحاسبة للمؤسسات عناية خاصة بمختلف مستعملي المعلومة المالية وخاصة المستثمرين, كما ساهم في بلورة الدور الجديد للمؤسسة وألزمها على إتباع مبادئ وقواعد لمسك المحاسبة وإعداد القوائم المالية وضبطها ملائمة في مجملها مع المعايير الدولية في الميدان هذا من جهة, من جهة أخرى, حرص على توحيد المراجع المحاسبية المتعددة والطرق والمناهج المختلفة بصورة تمكن من إجراء المقارنات بين المؤسسات, وتقدير مدى قدرتها على التطور في المستقبل والتنبؤ بالمخاطر والصعوبات قبل وقوعها.

ساهم نظام المحاسبة للمؤسسات في تدعيم الثقة بين المؤسسة ومحيطها, وذلك بإضفاء أكثر شفافية ومصداقية على معاملاتها وقوائمها المالية بشكل يتماشى مع الممارسات الدولية في مجال المحاسبة. تجدر الإشارة هنا إلى التذكير بموقف

[184] http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt موقع المجلس الوطني للمحاسبة بتونس

اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة - IASB في نشرتها الصادرة في أكتوبر 1997 حول مقارنة الأنظمة المحاسبية حيث إعتبرت أن نظام المحاسبة للمؤسسات في الجمهورية التونسية هو من بين الأنظمة المنبثقة بصفة كبيرة عن المعايير الدولية.

من أهداف نظام المحاسبة للمؤسسات ما يلي[185]:

- ✓ وضع نظام محاسبة على ذمة المؤسسات يتلاءم مع المعايير الدولية ويستجيب إلى التوجهات الإقتصادية للبلاد ويواكب وضعياتها على جميع المستويات القانونية والإجتماعية والثقافية،
- ✓ تلبية حاجيات مختلف مستعملي القوائم المالية من خلال إعداد وتقديم معلومة مالية ذات دلالة وأمينة تمكن من إتخاذ القرارات الإقتصادية الملائمة وخاصة القرارات المتعلقة بالإستثمار والقروض،
- ✓ المساعدة على تقدير الموارد الإقتصادية للمؤسسة و تقييم نجاعتها وقدرتها على الوفاء بالديون وسيولتها،
- ✓ تقديم معلومات حول طريقة إدارة المؤسسة وتنظيمها ومراقبتها.

يتكون النظام المحاسبي للمؤسسات من ثلاثة مكونات:

1- القانون المحاسبي؛

2 - الإطار المفاهيمي؛

3- المعايير المحاسبية التي تتضمن بدورها ثلاثة مكونات فرعية:

3-أ المعيار العام للعرض؛

3-ب المعايير التقنية ؛

3-ج المعايير القطاعية.

1- القانون المحاسبي : يتكون القانون المحاسبي من خمسة فصول تتناول الجوانب القانونية والتنظيمية للمحاسبة, و هي :

- الفصل الأول بعنوان "أحكام عامة" : يحدد هذا الفصل مجال تطبيق القانون المحاسبي ومكونات النظام المحاسبي للمؤسسات ، وإنشاء المجلس الأعلى للمحاسبة مع تحديد صلاحياته.

- الفصل الثاني يتناول الإطار المفاهيمي للمحاسبة

- الفصل الثالث يتناول الدفاتر المحاسبية : إذ يجب أن تكون العمليات المحاسبية مدعمة بمستندات و وثائق ثبوتية عند إعداد وعرض البيانات المالية.

-الفصل الرابع بعنوان "البيانات المالية" : يحدد هذا الفصل محتوى هذه البيانات و فترة إعدادها, كما يحدد الالتزامات عند تجميع الحسابات لإعداد القوائم المالية الموحدة, حيث تتضمن القوائم المالية ما يلي: الميزانية العامة , بيان الدخل , جدول التدفق النقدي و الملاحظات على البيانات المالية.

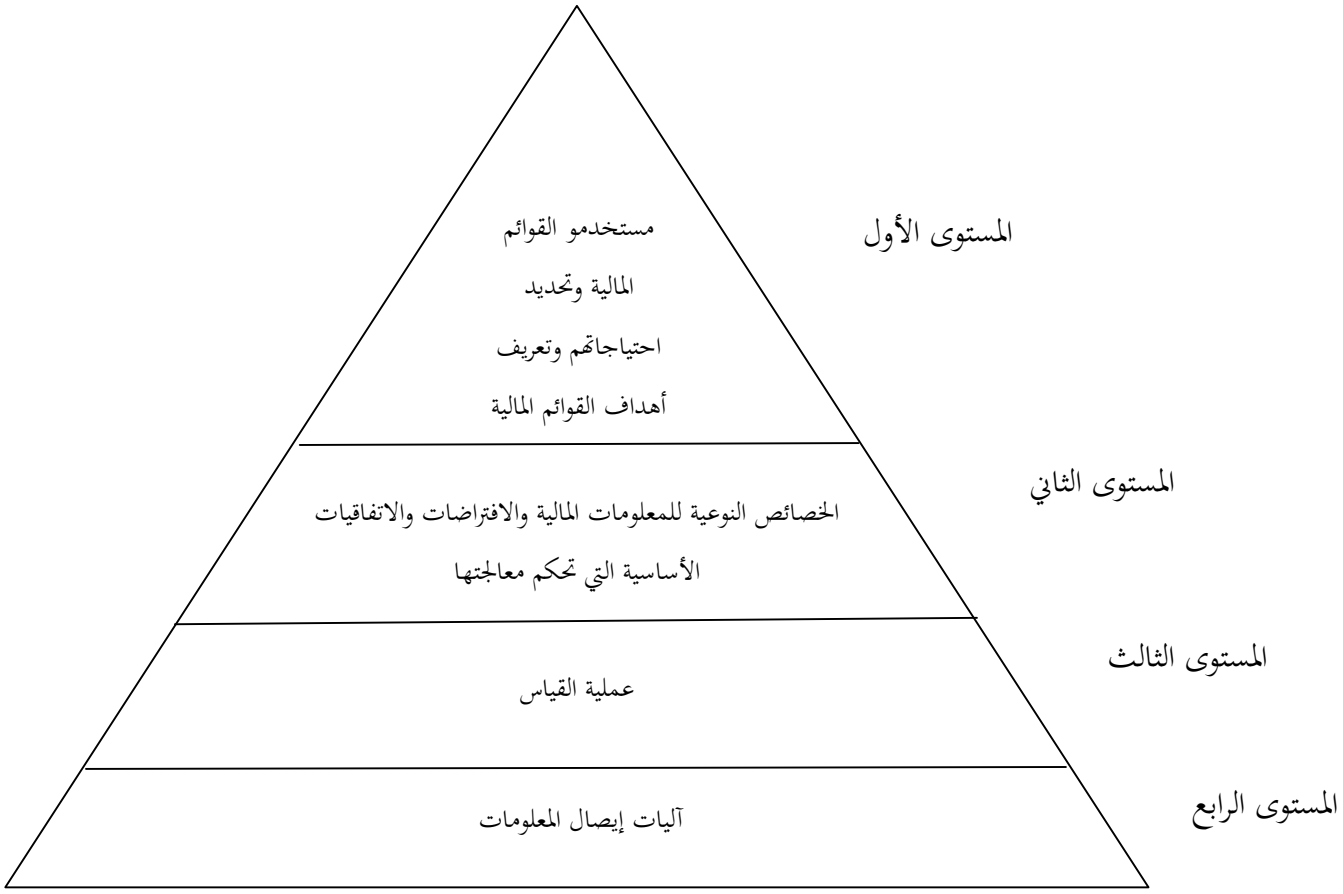
[185] Maher Jeriji - Professionnalisme d'un normalisateur comptable et adoption d'un référentiel de nature anglo-saxonne – in La revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion 2009/2 n° 236 – Finance - mars-avril 2009 - pages 63 à 72 .

- يحتوي الفصل الخامس والأخير على أحكام مختلفة تحدد مدة الاحتفاظ بالوثائق المحاسبية وتاريخ بدء تنفيذ النظام المحاسبي الجديد .

2 - الإطار المفاهيمي للمحاسبة (المرجعي) : يتكون من مجموعة من الأسس والأهداف والمفاهيم والعناصر النظرية التي تحافظ على قيمة المعلومات المالية و المحاسبية ، حيث تكون مترابطة و متماسكة ومتكاملة, و هو ما يعزز إنتاج معلومات التي يمكن أن تلبي إحتياجات الأعوان الاقتصادية, و ذلك بتقديم نهج فكري منطقي ومتماسك .

يتم تنظيم الإطار المفاهيمي وفقاً للتسلسل الهرمي التالي:

الشكل رقم 1.3 : عناصر مستوى الإطار المفاهيمي للقانون المحاسبي التونسي



المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات الظاهرة في المرسوم رقم 96-2459 الصادر في 1996/12/30 المتعلق بالمصادقة على الإطار المرجعي للمحاسبة

3 - المعايير المحاسبية التي تتضمن بدورها ثلاثة مكونات فرعية:

3-أ معيار محاسبي عام : يحدد الأحكام المتعلقة بنموذج القوائم المالية التي تنشرها الشركات و كيفية عرضها وفقا للهيكل الذي يزيد من وضوحها لصالح المستخدمين, و كذلك يوضح الأحكام المتعلقة بتنظيم المحاسبة إلى جانب المصطلحات المحاسبية و قائمة الحسابات و كيفية سيرها .

3-ب المعايير التقنية : تحدد إجراءات معالجة العمليات الناشئة عن معاملات الشركة وتأثيرات الأحداث المرتبطة بنشاطها .

3-ج المعايير القطاعية : تحدد إجراءات معالجة العمليات الخاصة ببعض القطاعات .

تبنت السلطات في عمليةوضع معايير المحاسبة التونسية معايير ا أخرى منذ الإصلاح [186] :

- ✓ المعايير المتعلقة بالأسواق المالية التي يعود تاريخها إلى 1999/01/22 ،
- ✓ المعايير المتعلقة بالبيانات المالية المؤقتة ومصروفات البحث والتطوير في 1999/01/22 ،
- ✓ المعايير القطاعية المتعلقة بالقطاع المصرفي بتاريخ 1999/03/25 ،
- ✓ المعايير القطاعية المتعلقة بقطاع التأمين وإعادة التأمين بتاريخ 2000/02/26 ،
- ✓ المعايير المتعلقة بالمؤسسات المخولة بمنح القروض المصغرة في 2001/11/22.
- ✓ المعايير الخاصة بتجميع حسابات الشركات بتاريخ 2003/12/1.

و تبقى القطاعات الأخرى جزء من برنامج العمل المستقبلي للمجلس الوطني للمحاسبة و هي: قطاع السياحة , قطاع الزراعة و قطاع النفط والطاقة .

تم تزويد المعايير التونسية بلوائح البنك المركزي التونسي, حيث تعد المعايير المحاسبية المطبقة على البنوك في الأصل جزءا لا يتجزأ من نظام محاسبة الأعمال، أضيفت إليها توجيهات من البنك المركزي التونسي. يجب استخدام هذه المبادئ التوجيهية في إعداد الكشوف المالية إذ تميل هذه المبادئ التوجيهية إلى تقييم الأصول والنتائج بحكمة و موثوقية .

بين عامي 1984 و 1999، نشر ت نقابة الخبراء المحاسبين معايير المحاسبة والمراجعة التي كان مطلوبا من أعضائها الالتزام بها في إعداد وتدقيق البيانات المالية للشركات. ومع ذلك ، كان لهذه المعايير نقائص كبيرة دفعت بمكاتب المراجعة إلى استخدام بعض المعايير الدولية كمعايير تكميلية. بعد إصدار نظام محاسبة المؤسسات الجديد في سنة 1997 ، اعتمدت نقابة الخبراء المحاسبين معايير ISA للفدرالية الدولية للمحاسبين ، وهي إلزامية ابتداء من سنة 2000. حيث أن فراغ إطار المراجعة في تونس سهل إلى حد كبير الانتقال إلى معايير ISA ، حيث لم تسجل عملية الاعتماد و التطبيق أي مشاكل محددة .

في سنة 2010قرر ت ذات النقابة بموجب القرار رقم 85/10 المؤرخ في 2010/05/05[187]اعتماد معايير المراجعة الدولية (ISA) كما أقرتها IAASB في صيغتها المترجمة إلى اللغة الفرنسية من قبل المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين (CICA). في سنة 2015 صدر قرار جديد متعلق باستحداث و تحيين معايير المراجعة بالتوازي مع اصدارات IAASB.

نعرض في الجدول التالي قائمة معايير المحاسبة التونسية و ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية[188] .

الجدول رقم 6.3 : قائمة معايير المحاسبة التونسية و ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية

---

[186] موقع الانترنت بوابة تشريع تونس – البوابة الوطنية للاعلام القانونيhttp://www.legislation.tn/detailtexte/Arr%C3%AAt%C3%A9

[187] موقع الانترنت المطبعة الرسمية للجمهورية التونسية http://www.iort.gov.tn/WD120AWP/WD120Awp.exe/
قرار من وزير المالية المؤرخ في 2000/06/26 يتعلق بالمصادقة على معايير المحاسبة – الرائد الرسمي للجمهورية التونسية (الجريدة الرسمية) العدد 54 – لـ 2000/07/07 ص : 1714 – 1722

[188] موقع الانترنت نقابة الخبراء المحاسبين بتونس http://www.oect.org.tn/page.php?r=3&sr=15&ssr=

رقم المعيار	البيان	تاريخ الإصدار	معيار IAS
معيار محاسبي عام			
1	المعيار المحاسبي العام	1999	IAS 01 et 07
المعايير التقنية			
2	الأموال الخاصة	1999	
3	المداخيل و الإيرادات	1999	IAS 18
4	المخزونات	1999	IAS 03
5	التثبيثات المادية	1999	IAS 16
6	التثبيثات غير المادية	1999	IAS 38
7	التوظيفات	1999	IAS 25
8	نتيجة الدورة و العناصر غير المادية	1999	IAS 08
9	عقود الإنشاء أو الإنجاز	1999	IAS 11
10	التكاليف المؤجلة	1999	IAS 17
11	التعديلات المحاسبية	1999	IAS 08
12	الإعانات العمومية	1999	IAS 20
13	أعباء القروض	1999	IAS 23
14	الأحداث اللاحقة لتاريخ إقفال الميزانية	1999	IAS 10
15	العمليات بالعملة الأجنبية	1999	IAS 21
المعايير المتعلقة بالأسواق المالية			
16	تقديم القوائم المالية لمؤسسات التوظيفات	1999	IAS 32
17	حافظات و عمليات مؤسسات التوظيفات	1999	IAS 39
18	المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي لمؤسسات التوظيفات المالية	1999	
والمعايير المتعلقة بالبيانات المالية المؤقتة ومصروفات البحث والتطوير			
19	القوائم المالية المرحلية	1999	IAS 34
20	مصاريف البحث و التطوير	1999	IAS 38
المعايير المتعلقة بالقطاع المصرفي			
21	تقديم القوائم المالية للمؤسسات البنكية	1999	IAS 39
22	المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي للمؤسسات البنكية	1999	
23	العمليات بالعملة الأجنبية في البنوك	1999	IA
رقم المعيار	البيان	تاريخ ...../.....	ار IAS
24	التعهدات و الإيرادات الناتجة عنها في المؤسسات البنكية	1999	IAS 39
25	حافظات و عمليات المؤسسات البنكية	1999	IAS 39
المعايير المتعلقة بقطاع التأمين وإعادة التأمين			

26	القوائم المالية لمؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	
27	المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي لمؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	
28	مداخيل مؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	IAS 39
29	المؤونات التقنية في مؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	
30	التكاليف التقنية في مؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	
31	التوظيفات في مؤسسات التأمين و إعادة التأمين	2000	
المعايير المتعلقة بالمؤسسات المخولة بمنح القروض المصغرة			
32	تقديم القوائم المالية في الجمعيات المسموح لها بتقديم القروض المصغرة	2001	
33	المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي في الجمعيات المسموح لها بتقديم القروض المصغرة	2001	
34	القروض المصغرة و المداخيل الناتجة منها في الجمعيات المسموح لها بتقديم القروض المصغرة	2001	
المعايير الخاصة بتجميع حسابات الشركات			
35	القوائم المالية الموحدة	2003	IAS 27
36	المساهمات في المؤسسات الشريكة	2003	IAS 28
37	المساهمات في المؤسسات الشريكة	2003	IAS 28
38	تجمع الشركات	2003	IFRS 03
39	معلومات حول الأطراف المرتبطة	2003	IAS 24
معايير تقنية مختلفة			
40	المحاسبة المبسطة	2007	
41	عقود الايجار	2008	IAS 17
42	الهياكل الرياضية الخاصة	2011	
43	عرض القوائم المالية في شركات التأمين التكافل و إعادة التكافل	للتطبيق في 2018	
44	المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي في شركات التأمين التكافل و إعادة التكافل	للتطبيق في 2018	
45	قواعد و إلتزامات المسؤولين عن المنظمات غير الحكومية والجمعيات	2011	للتطبيق في 2018

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا للمعلومات المنشورة على الموقع الإلكتروني لنقابة الخبراء المحاسبين بتونس

و في إطار الاصلاحات التي قامت بها تونس تم ضبط تركيبة المجلس الوطني للمحاسبة وقواعد تنظيمه و ذلك حسب الأمر رقم 1096 المؤرخ في 2 ماي 2007 الذي عمل على اصدار معايير جديدة, و هي :

✍ المعيار المحاسبي التونسي رقم 43 :عرض القوائم المالية في شركات التأمين التكافل و إعادة التكافل.

- المعيار المحاسبي التونسي رقم 44 : المراقبة الداخلية و التنظيم المحاسبي في شركات التأمين التكافل و إعادة التكافل .
- المعيار المحاسبي التونسي رقم 45 الصادر عن طريق القانون رقم 2011-88 المؤرخ 24 سبتمبر 2011 وضع سلسلة من القواعد والالتزامات للمسؤولين عن المنظمات غير الحكومية والجمعيات العاملة في تونس لكن أجل تطبيقها إلى غاية سنة 2018 .

و في مطلع سنة 2010 ، أعلنت السلطات التونسية عزمها الانتقال من المعايير التونسية إلى المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على أن يكون التنفيذ إبتداءا سنة 2014, إلا أن تكلفة هذا الانتقال ستكونضخمة على عاتق الدولة و كذلك على عاتق الشركات هذا ما أفشل مخططها, و عليه تم توجيه الهدف نحو البنوك و المؤسسات المالية حيث وفقا للخطط المستقبلية[189] للمجلس الوطني للمحاسبة فإنه سيكون اعتماد القطاع المالي التونسي للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) و التحول نحو تطبيقها تدريجيا في سنة 2021. حيث يعتبر هذا الأمر ضرورة تمليها متطلبات الأسواق الدولية معللا بأن هذه المعايير قد عملت على إرساء مجموعة من المواصفات المحاسبية الدولية المعترف بها بهدف تحسين الشفافية والمسؤولية ونجاعة الأسواق المالية في كل أنحاء العالم.

إن الجمهورية التونسية في حالة يقظة إستراتيجية فهي لا تريد أن تطغى عليها التغييرات على المستوى الدولي,حيث كانت من بين الدول الأولى التي إختارت التنسيق المحاسبي و هذا بما أن هناك منظمة دولية سهرت على إعداد معايير عالية الجودة, فما كان لتونس إلا إختيار هذا النهج المجهز بأدوات مضمونة النجاح .

في الأخير يمكننا القول أن مسار التشريع المحاسبي في تونس لم يختلف كثيرا عن نظيره في الجزائر, فلقد مر بمراحل نمطية تتمثل في إبقاء نظام الاستعمار الفرنسي ثم إعداد نظام محاسبي وطني يستجيب لمتطلبات الاقتصاد الموجه و أخيرا التكييف من الأنظمة المحاسبية الدولية .

[189] http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbtموقع المجلس الوطني للمحاسبة بتونس

2- الأنظمة المحاسبية في التجمعات الإقليمية – الخليجية و الإفريقية

تجمع بين بعض الدول مجموعة من الخصائص المشتركة فبالنسبة للدول العربية فإن الدين , اللغة , التاريخ ,العادات والتقاليد المشتركة هو تميزها الرئيسي، كذلك هو الحال بالنسبة للدول الإفريقية (وسط وغرب إفريقيا) ، هذه العوامل دفعت ببعض الدول إلى التكتل في مجموعات و العمل على توحيد أنظمتها الإقتصادية والمالية وكذلك السياسية لتسهيل المعاملات مع بعضها البعض, و للنهوض بالمستوى الإقتصادي و الإجتماعي و كذلك المعيشي , سنتطرق هنا إلى التجمعين التاليين :

- مجلس التعاون لدول الخليج العربي
- الإتحاد الإقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا

I - *مجلس التعاون لدول الخليج العربي :*

في 25 ماي 1981 توصل قادة كل من الإمارات العربية المتحدة ودولة البحرين والمملكة العربية السعودية وسلطنة عمان ودولة قطر ودولة الكويت في إجتماع عقد في أبوظبي بالإمارات العربية المتحدة إلى صيغة تعاونية تضم الدول الست في شكل منظمة إقليمية عربية, تهدف إلى تحقيق التنسيق والتكامل والترابط بين دولهم في جميع الميادين وصولاً إلى وحدتها، سميت هذه المنظمة ***بمجلس التعاون لدول الخليج العربي***[190] وفق ما نص عليه النظام الأساسي للمجلس في مادته الرابعة، حيث أكد أيضا على تعميق وتوثيق الروابط والصلات وأوجه التعاون بين مواطني دول المجلس.

بدأ الاهتمام بمهنة المحاسبة والمراجعة في إطار العمل المشترك بين دول مجلس التعاون، ففي سنة 1990 تم الاتفاق على تأسيس هيئة مهنية فنية تحت إشراف لجنة التعاون التجاري التي تظم " وزراء التجارة بالدول الأعضاء " حيث تم إعداد مشروع النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون. بدأت الهيئة مزاولة أعمالها في ماي 2001 حيث حددت أهدافها و مهامها[191] حسب المادة 5 من القانون الأساسي. من أهدف هذه الهيئة القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها, ولها على الأخص مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية ؛ بالاضافة إلى معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة مع الأخذ بعين الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية .

كان أول نشاط للهيئة في سنة 2003 أي تم اعتماد الإطار الفكري للمحاسبة المالية و المفاهيم و الأهداف و اعتماد 13 معيارا محاسبيا , بنيت غالبية هذه المعايير على المعايير السعودية المستوحاة من المعايير الدولية , على أن تسري هذه المعايير على الدول الأعضاء في المجلس بعد مراجعتها في كل دولة عضو . نعرض هذه المعايير في الجدول التالي :

---

[190] حدد النظامالأساسي لمجلس التعاون اهداف المجلس في تحقيق التنسيق والتكامل والترابط بين الدول الاعضاء في جميع الميادين وصولاً إلى وحدتها، وتوثيق الروابط بين شعوبها، ووضع أنظمة مماثلة في مختلف الميادين الاقتصادية والمالية، والتجارية والجمارك والمواصلات، وفي الشؤون التعليمية والثقافية والاجتماعية والصحية والإعلامية والسياحية والتشريعية، والإدارية، ودفع عجلة التقدم العلمي والتقني في مجالات الصناعة والتعدين والزراعة والثروات المائية والحيوانية، وإنشاء مراكز بحوث علمية وإقامة مشاريع مشتركة، وتشجيع تعاون القطاع الخاص.

[191] Web site : https://www.gccaao.org/

الجدول رقم 7.3 : قائمة معايير المحاسبة الدولية التي تبنتها دول مجلس التعاون الخليجي سنة 2003

رقم المعيار	وصف المعيار	معيار IAS
1	عرض القوائم المالية	IAS 1
2	الأصول الثابتة	IAS 16
3	معيار الأصول غير الملموسة	IAS 38
4	المخزون السلعي	IAS 2
5	الاستثمارفي الأوراق المالية	IAS 40
6	الإيـراد	IAS 18
7	المحاسبية عن عقود الايجار	IAS 17
8	العملات الأجنبية	IAS 21
9	القوائم المالية المرحلية	IAS34
10	تكاليف البحث و التطوير	IAS 38
11	الإفصاح عن الأطراف ذو ي العلاقة	IAS 24
12	توحيد القوائم المالية	IAS 27
13	التقارير القطاعية	IAS 14

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات المتوفرة في موقع هيئة المحاسبة و المراجعة https://www.gccaao.org/

في سنة 2005 , اتخذت هيئة المحاسبة والمراجعة بمجلس التعاون لدول الخليج العربيقرارا بتوقيف عملية تطوير و صناعة معايير المحاسبة, و طلبت من المجالس المحاسبية للدول الأعضاء تبني معايير المحاسبة الدولية, و عليه توجهت أغلب دول مجلس التعاون إلى إتباع إستراتجية في كافة المجالات و منها مجال المحاسبة و التدقيق .

من أهم الأسباب التي ساهمت في تبني المعايير الدولية للتقارير المالية في هذه الدول, ما يلي:

- ✓ سرعة تنامي اقتصاد دول الخليج مما استوجب وضع معايير محاسبية تواكب هذا التطور .
- ✓ إنفتاح الاقتصاد الخليجي على الخارج بدرجة عالية من الحرية الاقتصادية.
- ✓ إستقطبت دول الخليج الخبرات و الكوادر البشرية من شتى دول العالم, فكان من الضروري إيجاد مفاهيم محاسبية مشتركة يمكن فهمها و العمل بها, فكانت المعايير الدولية للتقارير المالية هي الأنسب.
- ✓ سهولة و مرونة البيئة التشريعية التي تتناسب و طبيعة العمل التجاري بهذه الدول مع انتشار المناطق الحرة، حيث توجد 45 منطقة حرة بدول الخليج .

- ✓ غياب الضريبة على أرباح الشركات في دول الخليج عدا السعودية و الكويت, مما جعل المفاهيم المحاسبية تهدف إلى إبراز الوضع الاقتصادي للشركات و ليس الوضع الجبائي, و هو ما يتناسب كليا مع مبادئ المعايير الدولية للتقارير المالية .

سوف سنتطرق فيما يلي إلى تجربة المملكة العربية السعودية في إنتقالها و تحولها من معايير محاسبية وطنية إلى معايير محاسبية دولية .

المملكة العربية السعودية :

لم تخضع المملكة العربية السعودية لاستعمار مباشر من قبل الدول الغربية إلا أنها عاشت خلال النصف الأول من القرن العشرين في ظروف سياسية, اقتصادية و اجتماعية صعبة مع ارتفاع في نسبة الأمية, و عليه لم تكن هناك ممارسات محاسبية متطورة أو نظام محاسبي معين يعتمد عليه .

تحسن الوضع الاقتصادي في النصف الثاني من القرن العشرين نتيجة للاكتشاف النفط، إذ أصبح هناك استقرار سياسي و تطورات اقتصادية و تعليمية ملحوظة. هذه التغييرات ألزمت المحاسبة بالتطور لتعكس الظروف البيئية الجديدة.

يمكن أن ترجع بدايات هذا التنظيم المحاسبي بالمملكة إلى سنة 1930 [192]حيث تم إصدار النظام التجاري الذي نص في بعض أحكامه على تنظيم مسك الدفاتر التجارية و إثبات العمليات المالية، ثم تبعه قانون الشركات الصادر في سنة 1965 الذي ألزم الشركات بإعداد قوائم مالية و مراجعتها من قبل محاسب قانوني مرخص, كما تعرض القانون لبعض قواعد تعيين المحاسب القانوني و تحديد مسؤولياته. في سنة 1968 صدر القرار رقم 422 عن وزارة التجارة الذي يحدد بعض الشروط الواجب توفرها في من يرخص له ممارسة عمل مراجعة الحسابات, و قد ضل هذا القرار سار المفعول حتى سنة 1974.

يمكن القول أن التطور المحاسبي خلال هذه الفترة انحصر في مجموعة من القرارات و القوانين التي تمس بشكل مباشر أو غير مباشر بعض الممارسات المحاسبية دون أن يكون هناك وجود لأي تنظيم محاسبي معتمد أو متفق عليه يحدد و ينظم عمل المحاسبين و المراجعين بالمملكة، كما أنه في ذلك الوقت لم توجد أية منظمة أو هيئة إعتبارية تهتم بشؤون مهنة المحاسبة و المحاسبين.

لقد تم في المملكة دراسة ثلاثة بدائل رئيسية لغرض وضع تنظيم محاسبي متكامل, و هي :

- أول هذه البدائل هو تبني معايير محاسبية لدول متقدمة (الولايات المتحدة الأمريكية و المملكة المتحدة ا).
- ثانيها هو إقرار معايير و إرشادات معايير المحاسبة الدولية.

-أما البديل الثالث يقوم على الاستعانة بالمعايير المحاسبية المعمول بها ببعض الدول كأساس لوضع معايير المحاسبة و المراجعة بالمملكة.

[192] محمد المبروك أبو زيد: مرجع سبق ذكره، ص 304.

لقد تبنت المملكة البديل الثالث إدراكا منها بخصوصية البيئة المحلية السعودية التي تتطلب معايير محاسبية تراعي البيئة السعودية و احتياجاتها, و عليه قامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بوضع معايير محاسبية خاصة مستمدة من المعايير المحاسبية الدولية بعد ترجمتها إلى اللغة العربية, حيث اعتمدت هذه المعايير للتطبيق من قبل الشركات العاملة.
نستعرض في الجدول الموالي قائمة المعايير المحاسبية السعودية و ما يقابلها من معايير دولية .

الجدول رقم 8.3 : قائمة معايير المحاسبة السعودية و ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية

رقم المعيار	وصف المعيار	سنة الاصدار	معيار IAS
الإطار الفكري لإعداد و عرض القوائم المالية			
	أهداف المحاسبة المالية		Frame work
	مفاهيم المحاسبة المالية		
	آراء و تفسيرات		
المعايير المحاسبية المتعلقة بعرض القوائم المالية			
معيار المحاسبة السعودي رقم(1)	عرض القوائم المالية		IAS 1
معيار المحاسبة السعودي رقم (15)	التقارير القطاعية	2002	IAS 14
معيار المحاسبة السعودي رقم (18)	المحاسبة عن المنح و الاعانات الحكومية	2005	IAS 20
معيار المحاسبة السعودي رقم (4)	الإفصاح عن الأطراف ذو ي العلاقة	1997	IAS 24
معيار المحاسبة السعودي رقم (20)	نصيب السهم في الأرباح	2007	IAS 33
معيار المحاسبة السعودي رقم (10)	القوائم المالية الاولية	1999	IAS34
المعايير المحاسبية المتعلقة بالقياس و التقويم المحاسبي			
معيار المحاسبة السعودي رقم (3)	المخزون السلعي	1997	IAS 2
معيار المحاسبة السعودي رقم (21)	عقود الإنشاءات و الخدمات	2010	IAS 11
معيار المحاسبة السعودي رقم (6)	معيار المصاريف الإدارية والتسويقية	1998	
معيار المحاسبة السعودي رقم (11)	معيار الزكاة	1999	
معيار المحاسبة السعودي رقم (12)	ضرائب الدخل	1999	IAS 12
معيار المحاسبة السعودي رقم (13)	الأصول الثابتة	2001	IAS 16
معيار المحاسبة السعودي رقم (14)	المحاسبية عن عقود الايجار	2001	IAS 17
معيار المحاسبة السعودي رقم (5)	الإيـراد	1997	IAS 18
معيار المحاسبة السعودي رقم (2)	العملات الأجنبية	1997	IAS 21
معيار المحاسبة السعودي رقم (8)	توحيد القوائم المالية	1998	IAS 27
معيار المحاسبة السعودي رقم (19)	تدني قيمة الأصول	2007	IAS 36
معيار المحاسبة السعودي رقم (17)	معيار الأصول غير الملموسة	2002	IAS 38
معيار المحاسبة السعودي رقم (7)	تكاليف البحث و التطوير	1998	

المعايير المحاسبية المتعلقة بالادوات المالية			
معيار المحاسبة السعودي رقم (16)	المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية	2002	IAS 28
معيار المحاسبة السعودي رقم (9)	المحاسبة عن الاستثمار في الأوراق المالية	1998	IAS 32

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات المتوفرة في موقع الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين: www.socpa.org.sa

لقد كانت وتيرة إعداد المعايير السعودية مقارنة بنظيرتها الدوليةتسير بوتيرة جد بطيئة, فلم تنجز المملكة ثلث ما تم اصداره و تحديثه دوليا , ناهيك عن التفسيرات المتعلقة بكل معيار . حيث كانت تخضع المسائل و المواضيع التي لم يتم تناولها في المعايير السعودية إلى المعالجة للمعايير الأمريكية US GAAP .فبالرغم من تطبيق تعاليم الشريعة الاسلامية و تحريم الفوائد إلا أن المملكة أسست سوقا ماليا نشطا يتم فيه تداول مختلف الأوراق المالية, و بإنظمام المملكة إلى المجموعة العشرون G20 و إلى المنظمة العالمية للتجارة قررت تبني المعايير المحاسبية الدولية لاستقطاب رأس المال الأجنبي.

اعتمد مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في سنة 2012 خطة طريق للتحول إلى معايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة الدولية، والتي يستدعي تنفيذها تبني منهجية مناسبة لدراسة المعايير الدولية والنظر في مراحل التطبيق ومدى الحاجة لإجراء أي تعديلات لازمة عليها أو على الأنظمة والتعليمات الحالية ليتم تطبيق تلك المعايير بطريقة صحيحة.

نصت خطة التحول إلى المعايير الدولية على عدد من الإجراءات التنفيذية مع تكليف لجان فنية بتنفيذها, و بشكل محدد فقد تم الاتفاق على ما يلي[193]:

- إعداد دراسات فنية وشرعية ونظامية لكل معيار.
- إدرا ج معيار للزكاة .
- إعداد ترجمة عربية للمعايير بعد موافقة الهيئة الدولية للمعايير IFRS Foundation .
- برمجة اجتماعات دورية لمناقشة الدراسات الاستشارية التي تمت .
- عرض المعايير على المتخصصين من الجهات الإشرافية والأكاديمية والمهنية وقطاع الأعمال لتبادل الرأي حول عراقيل تطبيق المعايير عمليا و مدى تأثيرها على عدالة القوائم المالية و كذلك إمكانية إدراج أي إضافات أو تعديلات ضرورية على كل معيار ليتسنى تطبيقه بصورة صحيحة في المملكة, مع منح الأولوية إلى فحص مدى تطابق أو تعارض كل معيار مع الأحكام الشرعية و مع أنظمة و لوائح المملكة .
- نشر المعايير على موقع الهيئة وذلك بغرض طلب الرأي من ذوي الاهتمام حول المعايير الدولية، وتشجيع المشاركة بأي تعديل (إن وجد) ليتسنى للجان النظر فيه و مراجعته.
- اعتماد اللجان الفنية وثائق التوصية بتطبيق المعايير بعد التعديل (إن وجد).
- اعتماد مجلس إدارة هيئة المعايير المحاسبية

[193] https://socpa.org.sa/Socpa/Home.aspx

وفقا لقرار مجلس الإدارة [194]فإن تطبيق المعايير الدولية المعتمدة من الهيئة بنسختها الكاملة Full IFRS سيكون ابتداءا من سنة 2017 وذلك على المنشآت المدرجة في السوق المالية. أما بالنسبة للمنشآت الأخرى، فإن التطبيق سيكو ن ابتداءا من سنة 2018 ، مع الترخيص لتلك المنشآت الآخرى بالتطبيق المسبق ابتداءا من سنة 2017.

لقد اختارت الهيئة هذا التوقيت المستقبلي للتطبيق تنفيذا لما تضمنته خطة التحول من تقدير لحاجة البيئة المحلية للاستعداد الكافي لتطبيق المعايير الدولية. حيث نصت الخطة المعتمدة للتحول إلى المعايير الدولية على أن نجاح خطة التحول يرتبط بمراعاة البيئة التي ستطبق فيها، والتفاوت بين القطاعات الاقتصادية في قدرتها على استيعاب متطلبات تلك المعايير وتوفر الكفاءات المهنية القادرة على تطبيق هذه المتطلبات والتأكد من تطبيقها.

قد تتوفر لدى المنشآت المالية القدرة على تطبيق المعايير الدولية في الوقت الحالي، في حين أن قطاعات أخرى قد تحتاج إلى تهيئة فنية و مهنية لكوادرها قبل الإلزام بتطبيق متطلبات المعايير الدولية دفعة واحدة. و لذلك فإنه من غير المناسب تحميل القطاعات الأخرى عبء التحول إلى المعايير الدولية بدون إتاحة الفرصة لتلك القطاعات للاستعداد الكافي. يضاف إلى ذلك حرص الهيئة على إعطاء وقت كاف لدراسة المعايير الدولية من كافة الجوانب ذات العلاقة بالبيئة المحلية متضمنة الجوانب الشرعية و النظامية لمتطلبات المعايير. حيث نصت خطة التحول على إجراءات تنفيذية ركزت على الدراسة المعمقة لكل معيار دولي و إشراك نخب المجتمع من ذوي الاهتمام بمهنة المحاسبة و المراجعة مثل معدي القوائم المالية و المراجعين و المستخدمين و الأكاديميين و الهيئات الإشرافية لمناقشة متطلبات المعايير بشكل مستفيض لضمان تحقق الهدف من تطبيقها.

وفقا للتوجه العالمي بإعداد مجموعتين من معايير المحاسبة, حيث تمثل المجموعة الأولى معايير المحاسبة الدولية التي تلتزم بها المنشآت الخاضعة للمساءلة العامة (مثل الشركات المدرجة في السوق المالية والشركات المالية) في حين تمثل المجموعة الثانية الموضوعات المشتمل عليها المعيار الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم IFRS For SMEs و هو المعيار الذي تلتزم به المنشآت الأخرى التي لا تخضع للمساءلة العامة. فقد نصت خطة التحول على اعتماد هذه المجموعتين من المعايير, حيث أن المعيار الخاص بالمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم IFRS For SMEs يوفر متطلبات إفصاح أقل ومتطلبات قياس أسهل من تلك التي تطلبها النسخة الكاملة من المعايير الدولية للتقرير المالي.
وبمعنى آخر، فإن المنشآت الملزمة بشكل عام بتطبيق المعايير الدولية بنسختها الكاملة Full IFRS هي تلك المنشآت الخاضعة لإشراف هيئة السوق المالية وتشمل الشركات المدرجة في السوق المالية، أو في طريقها للإدراج أو لديها أدوات مديونية متداولة في السوق المالية، أو أنها منشآت مالية مثل صناديق الاستثمار.

[194] https://socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx?lang=en-us

أما في ما يخص معايير المراجعة ISA ، فإن مكاتب المراجعة مطالبة بتطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة أو الفحص المرتبط بها ابتداءا من 2017/01/01.

لقد تبنت باقي دول مجلس التعاون الخليجي نفس مسار المملكة العربية السعودية , فبعدما طورت نظامها الاقتصادي و نظمت سوقها المالي , توجهت إلى سوق التجارة الخارجية لتنشيط استثمارها و استقطاب المستثمرين داخل و خارج الخليج كما هو الحال في الامارات العربية المتحدة , البحرين و غيرها .

II-منظمة تنسيق قانون الأعمال في إفريقيا OHADA[195]

لم تنشأ منظمة تنسيق قانون الأعمال في إفريقيا بمبادرة[196] فردية من رؤساء الدول الأفريقية ، بل هي في الواقع مطلب الجهات الاقتصادية الأفريقية التي تطالب بتحسين البيئة القانونية والقضائية للشركات من أجل تأمين استثماراتها ، لمواجهة التباطؤ في الاستثمار بعد الركود الاقتصادي وانعدام الأمن القانوني والقضائي الذي عرفته هذه المنطقة منذ الثمانينات من القرن الماضي، و هذا بهدف استعادة ثقة المستثمرين المحليين و الأجانب ، من أجل تعزيز تنمية روح المبادرة وجذب الاستثمار الخارجي .

إنظم إلى هذه المنظمة دول وسط و غرب إفريقيا و التي كانت في معظمها مستعمرات فرنسية في السابق، و التي تبنت القانون الفرنسي كنموذج للقوانين الحديثة لتحقيق أهدافها. لقد اعتمدت منظمة OHADA حتى الآن، عدة أعمال للتوافق و التوحيد, و هي : توحيد القانون التجاري العام , قانون العمل , قانون الشركات التجارية ,مجموعات المصالح الاقتصادية, قانون المعاملات المضمونة، قانون تسوية الديون، قانون الإعسار، قانون التحكيم، تنسيق محاسبة الشركات، عقود نقل البضائع و شركات القانون المتعاونة.
تجمع منظمة "أوهادا" بين دول الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا UEMOA ودول المجموعة الاقتصادية والنقدية لوسط أفريقيا CEMAC. تبقى العضوية مفتوحة للدول المنتمية للاتحاد الأفريقي أو غير ذلك.

أ - *الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا*[197] (UEMOA[198]) هو منظمة إقليمية [199] تضمن حرية كاملة لحركة الأفرادورؤوس الأموال والسلع والخدمات وعوامل الإنتاج ، والتمتع الفعال بحق ممارسة وإقامة المهن الحرة ، و إقامة المواطنين في جميع أنحاء الإتحاد. حيث تعمل المنظمة على تحقيق التعاون و التكامل الاقتصادي بين الدول الأعضاء من خلال

[195] OHADA :Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique

[196] منظمة تنسيق قانون الأعمال هي منظمة أنشأت في 17 أكتوبر 1993 في بورت لويس ، موريشيوس ، وضمت العديد من البلدان الأفريقية الناطقة بالفرنسية التي أرادت تحديث قانون أعمالها(دول منطقة الفرنك).و تضم 16 دولة وهي بنين وبوركينا فاسو والكاميرون وجزر القمر والكونغو والكوت ديفوار والغابون وغينيا وغينيا بيساو وغينيا الإستوائية ومالي والنيجر وإفريقيا الوسطى والسنغال وتشاد والتوغو.

[197] أنشأ في داكار (السنغال) في 10 يناير 1994 . ومقره في واغادوغو (بوركينا فاسو). وخلف للاتحاد النقدي لغرب أفريقيا (UMOA) الذي أنشئ في عام 1963.

[198] UEMOA : Union Economique et Monétaire Ouest-Africaine

[199] https://www.international-arbitration-attorney.com/ar/ohada-arbitration-act/

تعزيز القدرة التنافسية للأنشطة الاقتصادية في إطار سوق مفتوحة وتنافسية ومناخ قانوني رشيد وملائم. لتحقيق مزيد من التنمية تم انشاء البنك المركزي لدول غرب إفريقيا, كما تم إنشاء بنك تنمية دول غرب افريقيا و تأسيس مجلس إقليمي للادخار العام والأسواق المالية في سنة 1997 و في سنة 1998 تم افتتاح أول بورصة أوراق مالية إقليمية .

في عهد العولمة الراهن، يبدو الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب إفريقيا كصورة حقيقية لتكامل إقليمي. وكونه يضم 8 دول[200] فقط هذا ما يسمح له بمواجهة التحديات بشكل أفضل, و لقد أوكلت له المهام التالية[201] :

- ✓ دعم القدرة التنافسية للأنشطة الاقتصادية والمالية للدول الأعضاء;
- ✓ تنسيق الخطط الاقتصادية للدول بإجراءات ونظم مراقبة جماعية;
- ✓ انشاء سوق مشتركة على أساس حرية انتقال الافراد والسلع والخدمات ورؤوس الأموال ووضع تعريفة خارجية (رسوم جمركية) وخطط تسويقية مشتركة;
- ✓ تنسيق السياسات القطاعية الوطنية بتبني اجراءات وسياسات مشتركة في المجالات الرئيسية للنشاط الاقتصادي;
- ✓ تنسيق التشريعات وفقا لما تقتضيه إحتياجات السوق المشتركة;
- ✓ تفعيل المنافسة الاقتصادية العادلة بين الدول الأعضاء سواء في الأنشطة الاقتصادية أو المالية, وذلك في اطار تحرير السوق وتوفير البيئة التشريعية الملائمة .

ب - *المجموعة الاقتصادية و النقدية لوسط أفريقيا*[203] : (CEMAC[202]) هي منظمة إقليمية تضم عدة دول من وسط أفريقيا. كلفت هذه المجموعة بالمهام التالية :

- ✓ إنشاء اتحاد أكثر تكاملا بين دول المجموعة وتعزيز التضامن بين شعوبها اعتمادا على الروابط الجغرافية و الإنسانية.
- ✓ تعزيز الأسواق الوطنية عن طريق إزالة الحواجز أمام التجارة بين بلدان المجموعة و تنسيق برامج التنمية والمزيد من التعاون في المشاريع الصناعية.
- ✓ تعزيز التضامن بين الدول الأعضاء لصالح الدول والمناطق المحرومة.
- ✓ إنشاء سوق مشتركة إفريقية فعالة.

لإضفاء المزيد من الصلاحيات ، وقعت اتفاقية جديدة للتعاون مع فرنسا، لكن نظرا للاضطرابات التي شهدتها اقتصاديات الدول الاعضاء في ثمانينات القرن العشرين بفعل الصدمات الخارجية وانخفاض اسعار المواد الاولية، أعيد النظر في طبيعة الاتحاد و هذا من أجل زيادة التعاون والتكامل الاقتصادي لمواجهة تلك المخاطر الاقتصادية.

---

[200] و هي : بنين , بوركينا فاسو , كوت ديفوار , غينيا بيساو , مالي , النيجر ,السنغال ,توجو

[201] http://www.uemoa.int/fr/presentation-de-luemoa

[202] CEMAC : Communauté Economique et Monétaire de l'Afrique Centrale

[203] أنشأت لتحل محل الاتحاد الجمركي والاقتصادي لوسط أفريقيا .تم توقيع المعاهدة التي تنص على تأسيس هذه المجموعة في 16 مارس 1994 في مدينة انجمينا في التشاد، و دخلت حيز التنفيذ في يونيو .1999 يقع المقر الرسمي للمجموعة في عاصمة جمهورية أفريقيا الوسطى بانغي.

إنظمت هذين الهيئتين (الاتحاد الاقتصادي والنقدي لغرب أفريقيا UEMOA و المجموعة الاقتصادية والنقدية لوسط أفريقيا CEMAC) إلى منظمة "أوهادا" لتسطير أهداف مشتركة أكثر انسجاما و تكاملا حيث يتمثل الهدف الرئيسي في تنسيق قانون الأعمال في منضمة تنسيق قانون الأعمال في إفريقيا "أوهادا" OHADA و معالجة انعدام الأمن القانوني والقضائي الموجود في الدول الأعضاء. يرجع انعدام الأمن القانوني بشكل أساسي إلى قدم النصوص القانونية السارية, فمعظمها يعود إلى فترة الاستعمار فمن الواضح أنه لم يعد يتوافق مع الوضع الاقتصادي والعلاقات الدولية الحالية . سطرت هذه المنظمة الأهداف التالية[204] :

- إنشاء ممارسة محاسبية موحدة ؛
- موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية؛
- تكييف النموذج المحاسبي مع المعايير الدولية ؛
- تزويد الشركات بأداة إدارية حديثة ؛
- صورة صادقة للأصول والوضع المالي للشركات ؛
- أهمية المعلومات المالية المشتركة ؛
- تزويد الميزانية الموحدة بالمعلومات المحاسبية؛
- إتاحة الأدوات المناسبة لجميع القطاعات ؛
- ضمان كفاءة أكبر في التحكم في الحسابات.

استمر أعضاء المنظمة في تطبيق النظام المحاسبي لغرب أفريقيا (SYSCOA[205]) إلى حين تم إعداد[206] القانون المحاسبي لأوهادا (اختصار SYSCOHADA[207]) بشأن تنظيم وملاءمة حسابات الأعمال في المنطقة و ذلك بموجب اللائحة رقم CM / UEMOA / 96/04 المؤرخة في 1996/12/20. دخل هذا المرجع المحاسبي حيز التنفيذ في مختلف بلدان المنضمة إبتداءا من 1 جانفي 1998 .و هو[208] عبارة عن مستند يحتوي على أكثر من 800 صفحة تمت تكملته بدليل يوضح كيفية تطبيقه يحتوي على حوالي 700 صفحة. كانت تعكس هذه المجلدات الإرادة التعليمية لرؤساء دول هذه المنضمة. كما تم تعديل هذه اللائحة و إستبدالها بالقانون الموحد المتعلق بتنظيم وملاءمة الحسابات التجارية المعمول بها منذ 1 جانفي 2001 للحسابات الفردية للشركات ، و 1 جانفي 2002 للحسابات المجمعة والحسابات المدمجة.

كان هذا النظام مأخوذ من النظام المحاسبي القاري الأوروبي, وكانت أحكامه مستوحاة من التوجيهة الأوروبية الرابعة و السابعة و بالنسبة لمخطط الحسابات و كيفية سيرها فهو مستنبط من المخطط المحاسبي العام الفرنسي. يوضح الجدول التالي الأجزاء المكونة لهذا النظام :

الجدول رقم 9.3: بنية القانون المحاسبي لأوهادا و توافقه مع التوجيهات الأوروبية

[204] Site : www.fr.allafrica.com Consulté le 15 Mai 2011

[205] SYSCOA : Système Comptable Ouest Africain .

[206] Jacques Njampiep, Maîtriser le droit et la pratique du système comptable OHADA, éditions publibook 2008 – P : 28.

[207] SYSCOHADA : Système Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique

[208] Claude Pérochon – Normalisation Comptable Francophone – in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000 - P : 913 .

فصول القانون المحاسبي لأوهادا	المحتوى	التوافق مع التوجيهات الأوروبية
الفصل 1	الحسابات الفردية	التوجيهة الأوروبية الرابعة
الفصل 2	الحسابات المركبة و المجمعة	التوجيهة الأوروبية السابعة
الفصل 3	الأحكام الجنائية	-
الفصل 4	الأ حكام النهائية	-

المصدر: Alexis Ngantchou - le système comptable OHADA

و عليه فإن الهيكل العام للقانون المحاسبي[209] لمنظمة "أوهادا" يلخص بوضوح أن هذا المرجع المحاسبي يعزز النموذج المحاسبي القاري الأوروبي, الذي من الممكن ملاحظته في ذلك المزيج من التوجيهات الأوروبية الرابعة والسابعة من خلال محتوى الفصل الأول و الثاني على وجه الخصوص. فمن وجهة نظرنا فإنه يشمل كذلك على منطق النموذج الأنجلوساكسوني الذي تستمد منه التوجيهات الأوروبية. في حين يتطرق محتوى الأحكام النهائية ، بدرجةكبيرة إلى الموضوعات المتعلقة بكيفية التسجيل المحاسبي و التقييم و القياس المستوحاة من المخطط المحاسبي العام الفرنسي. سجل هذا النظام عدة نقائص أهمها:

- عدم وجود إطار تصوري و الذي عادة ما يكون مستوحى من إطار تصوري فكريدولي كالذي وضعه مجلس IASB ,الذي يسمح بتحديد المبادئ و الاتفاقيات المحاسبية و خاصة المفاهيم المتعلقة بالمحاسبة المالية,و يوضح كذلك الأسس العامة للمبادئ المحاسبية.
- عدم توافقه مع محتوى معايير المحاسبة الدولية من جانب القياس و التقييم و من جانب العرض و الافصاح .

يوضح الجدول التالي أهم نقاط إختلاف النظام المحاسبي لأوهادا عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية .

[209] Alexis Ngantchou - le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon »- in Revue de l'Association Francophone de Comptabilité – N°03/2011- Tome 17 - pages 31 à 53- P : 48

الجدول رقم 10.3: أهم نقاط إختلاف النظام المحاسبي لأوهادا عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

العناصر	معايير المحاسبة IAS/IFRS	النظام المحاسبي OHADA
إطار تصوري	موجود و يوضح المفاهيم اللازمة	غير موجود , بعض المفاهيم تعرض في شكل مواد .
المبادئ المحاسبية	وجود المبادئ المحاسبية إضافة إلى الإتفاقيات المحاسبية و الخصائص النوعية للمعلومة المحاسبية	وجود 5 مبادئ محاسبية فقط , لا وجود للإتفاقيات و لا للفرضيات
القوائم المالية	الميزانية - حساب النتائج- تدفقات الخزينة- حركة رؤوس الأموال-الملحق	الميزانية - جدول التمويل - جدول ملخص
التثبيتات المادية	تعرف بأنها تولد منافع اقتصادية مستقبلية	تعرف بأنها تولد قيم اقتصادية إيجابية
التثبيتات العينية	يمكن تحديدها و مراقبتها	تخلق موارد و يمكن مراقبتها
تكلفة تسجيل التثبيتات	لا تدرج في المصاريف العامة	تدرج في المصاريف العامة (المباشرة و غير المباشرة)
التوظيفات المالية	حددت لها مفاهيم معينة	لا وجود لمفاهيم معينة فهي تعتبر أصول مادية
الأموال الخاصة	تعرف على انها حصص مقدمة كمساهمات في رأس المال	تعرف على أنها قيم منقولة و ظفت بالشركة
مؤونات تقنية	غير موجودة	تسجل محاسبيا و تحدد في القانون الجبائي
الايجار المالي	يقيد لدى المستأجر	يقيد لدى المالك القانوني

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا إلى المعلومات المتوفرة في موقع https://www.ohada.org/

تعتمد المقارنة إلى أوجه التشابه و الإختلاف المطروحة من خلال العناصر التي تم الإستناد عليها في الدراسة, فهناك عناصر تعالج بنفس الطريقة التي تكون بها على مستوى التعريف و على مستوى التقييم, بينما هناك عناصر أخرى تختلف بعض وجهات النظر حولها, إذ ترجع بعض التناقضات إلى حقيقة أن المعايير الدولية IFRS مخصصة للشركات الكبرى. و عليه فإن بعض التقنيات و المعلومات تعتبر إلزامية بينما هي إختيارية بالنسبة لشركات SYSCOHADA . لتحقيق ما تطمح له منظمة "أوهادا" [210], قامت بتنصيب لجنة التوحيد المحاسبي بموجب اللائحة [211]رقم 2009/002 /OHADA/ CM التي تحدد تنظيم وتشغيل لجنة التوحيد القياسي للمحاسبة في منطقة "أوهادا" المسماة

[210] Souleymane SERE - Droit comptable et plan comptable OHADA – Revue ERSUMA du 22 décembre 2006 , Porto-Novo – P : 30

[211] https://www.ohada.org/index.php/fr/actes-uniformes-de-l-ohada/presentation-et-innovations-de-l-audcif

CNC-OHADA[212], وهي هيئة مسؤولة عن مساعدة المنظمة في تطوير ، تفسير , تنسيق وتحديث القواعد و المعايير المحاسبية في الدول الأعضاء عن طريق تأليف البحوث النظرية والمنهجية العلمية اللازمة, و بشكل خاص فهي مسؤولة عن:

أ) وضع أي خطة لإصلاح قواعد المحاسبة ؛

ب) إعداد المشاريع لتحديث دائم لنظام المحاسبة ، وفقا للتطورات القانونية والاقتصادية والمالية الدولية؛

ج) رصد وضمان تنفيذ نظام محاسبة "أوهادا" في الدول الأعضاء ؛

د) تشجيع تنفيذ ملاءمة النظام الجبائي في الدول الأعضاء ؛

هـ) صياغة معايير المحاسبة القطاعية .

لقد بدأت منظمة "أوهادا" في تحيين و تطوير نظامها و الإستعداد لعملية توافق و تنسيق أنظمتها مع ما أصدرته الهيئات الدولية. فبعدما قررت منظمة "أوهادا" أن تسمح لجمهورية الكونغو الديمقراطية بالإنضمام إليها و إعطائها الموافقة سنة 2012 ما سيجعل عدد أعضائها 17 دولة عضو فهي حاليا تقوم بمراجعة مجموعة من القوانين و الأنظمة مثل القانون التجاري و النظام المحاسبي بهدف مسايرة الأوضاع الاقتصادية و السياسية للمنطقة الافريقية و في العالم قبل تبني المعايير المحاسبية الدولية .

سمحت هذه المراجعة بتعديل القانون الموحد المتعلق بقانون المحاسبة والمعلومات المالية (AUDCIF[213]) الذي سيخلف القانون الموحد لسنة 2001 و سنة 2002. حيث أخذ هذا التعديل بعين الاعتبار التطورات التي تعرفها المعايير المحاسبية الدولية و الاحتياجات المالية و الاقتصادية المتزايدة للدول الأعضاء في "أوهادا" ، يضم القانون الموحد المتعلق بقانون المحاسبة والمعلومات المالية : معايير المحاسبة ، مخطط الحسابات ، قواعد حفظ الحسابات ، تقديم البيانات المالية و تقرير مالي و عرض الحسابات الفردية للكيانات والأشخاص الطبيعيين و المعنويين والحسابات المركبة والحسابات المجمعة , كما يحتوي على أحكام جنائية.

يلزم هذا القانون الجديد الكيانات[214] المدرجة في البورصة أو الاكتتاب العام للجمهور بإعداد القوائم المالية و تقديمها للأسواق المالية والهيئات التنظيمية القطاعية الأخرىوفقًا لمعايير التقارير المالية الدولية (IFRS) و هذا إبتداءا من 1 جانفي 2019 . أما بالنسبة القوائم المالية الفردية يتم إعدادها حسب معايير SYSCOHADA أو وفقًا للمعايير المحاسبية الخاصة بأنشطتهم القطاعية و ذلك إبتداءا من 1 جانفي 2018.

من بين المزايا التي تستفيد منها هذه الدول الإفريقية عند تبني معايير المحاسبة الدولية, ما يلي :

[212] CNC-OHADA : Commission de Normalisation Comptable de l'Organisation pour l'Harmonisation du Droit des Affaires en Afrique

[213] AUDCIF :Acte Uniforme relatif au Droit Comptable et à l'Information Financière

[214] https://www.ohada.org/

- إمكانية دخول رؤوس الأموال الافريقية للسوق الأمريكية والأسواق الأوروبية, أي بعبارة أخرى سهولة الوصول إلى الأسواق العالمية ؛
- موثوقية المعلومات المحاسبية والمالية ، فكلما زاد اعتماد هذه المعايير من قبل هذه الدول سيسمح باجراء مقارنات معتبرة في الزمن و بين الشركات المختلفة ؛
- التخلي التام عن مبدأ التكلفة التاريخية لصالح القيمة العادلة (القيمة الحقيقية) ؛
- التخلي التام عن مبدأ أسبقية المظهر القانوني لصالح الواقع الاقتصادي (مبدأ الجوهر فوق الشكل) ؛

أما في ما يخص معايير المراجعة ISA ، قررت "أوهادا" نشر لائحة تتضمن توحيد الممارسات المهنية للمحاسبة والمراجعة في الدول الأعضاء عن طريق تطبيق تلك المعايير على أعمال المراجعة و الفحص المتعلقة بها ابتداء من 2017/01/01 . و عليه فإن مكاتب المراجعة و المحاسبة الموجودة بمنطقة "أوهادا" مطالبة باتباع قانون أخلاقيات المهنة و رقابة جودة المراجعة الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين و المراجعين IFAC .

سوف نتطرق إلى تجربة جمهورية الكونغو الديمقراطية في انتقالها و تحولها من معايير محاسبية وطنية إلى معايير محاسبية دولية.

جمهورية الكونغو الديمقراطية[215]

خلال الفترة الاستعمارية [216] وحتى بعد الاستقلال ، ظلت الشركات التي تأسست في جمهورية الكونغو الديمقراطية تعتمد على الجهود المبذولة بهدف التوحيد المحاسبي و التي تمت في أماكن أخرى خاصة في أوروبا الغربية. حيث عرف الربع الأول من القرن العشرين في أوروبا نهضة محاسبية كبيرة, و ذلك بحثا عن تأطير المسائل المحاسبية و تحديد طرق القياس و التقييم و وضع نماذج للقوائم المالية و تنسيق شكلها ومحتواها لجميع الشركات.و عليه فقط بدأت المخططات المحاسبية الأولى في الظهور حيث[217] ظهر مخطط محاسبي في ألمانيا سنة 1937 ثم في فرنسا سنة 1947. جدد المخطط المحاسبي العام الفرنسي في سنة 1957 و بقي ساري التطبيق في جميع المستعمرات الفرنسية بما فيها جمهورية الكونغو. بحلول سنة 1968 بدأت أشغال تصميم نظام محاسبي يتماشى مع الأوضاع الجيوسياسية الافريقية سمي بالنظام المحاسبي OCAM[218], تمت المصادقة عليه من قبل رؤساء دول المنظمة الأفريقية المشتركة و دول الملغيش و الموريشيوس ليدخل حيز التنفيذ في سنة 1970 ,إذ كان للمهنيين الفرنسين من خبراء و مراجعين دورا كبيرا في إعداده .

[215] Daniel Gouadain - Le SYSCOA, ce méconnu - in Revue de l'Association Francophone de Comptabilité – n° 2000/1 Tome 6 | pages 85 à 99 – P : 86

[216] Jean bosco Nsuami - Réforme des Pratiques Comptables et Budgétaires dans le Secteur Public Local en République Démocratique du Congo: réflexions théoriques et épistémologiques - Revue Congolaise d'Economie - Volume 2, N° 01 - Mars 2007 (pp. 23-45)

[217] Daniel Gouadain et El bachir Wade – SYSCOA / OHADA – in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2009 - P : 1302 .

[218] OCAM: Organisation Commune Africaine, Malgache et Mauricienne المنظمة الأفريقية المشتركة و دول الملغيش و الموريشيوس

تمكن[219] هذا التنوع في المخططات المحاسبية في التأثير على الشركات الموجودة بالكونغو, فكل شركة كانت تعتمد نظاما محاسبياوفقاً لاحتياجات مديريها أو حسب الأصل في رأس مالها (بلد الشركة الأم) , فعلى سبيل المثال ، اعتمدت الشركات التالية الأنظمة المحاسبية التالية[220] :

- شركة Gécamines : المخطط العام الفرنسي ؛
- شركة DANZER: المخطط المحاسبي OCAM ؛
- شركة BAYER : المخطط المحاسبي الألماني؛
- شركة ONATRA: تكييف المخطط المحاسبي OCAM ؛
- شركة UNIBRA: مخطط المحاسبي Blairon ؛
- شركة BRALIMA: المخطط العام الفرنسي ؛
- شركة BELGIKA: المخطط العام البلجيكي ؛
- شركة Renault : المخطط العام الفرنسي ؛

إلا أن هذا النهج في إستعمال أنظمة محاسبية متعدد و الذي إتخذه بعض الأعوان الاقتصاديين تسبب في مشاكل, أهمها :
- بالنسبة للشركة: عدم قدرة المديرين على إجراء دراسة مقارنة لنتائجهم مع شركات أخرى من نفس الفرع وبنفس الحجم ؛
- بالنسبة للسلطات العامة: واجه مدققو وزارة المالية صعوبة في التحقق من المستندات المحاسبية و القوائم المالية التي لم يتم تقديمها بنفس الطريقة ، والتي تم وضعها وفقاً لقواعد التقييم المختلفة.
- بالنسبة للمحاسب: في حالة قيام المحاسب بتغيير الشركة ، يجب عليه أن يسعى إلى التكيف مع مخطط حسابات جديد للشركة الجديدة.

هيكل التنظير المحاسبي بجمهورية الكونغو الديمقراطية :

يعتبر المجلس الدائم للمحاسبة في الكونغو (CPCC)[221] هو الهيكل الوحيد للاشراف على عملية التنظير المحاسبي و هو هيئة لإبداء الاستشارات و الآراء الفنية بالحكومة الكونغولية في مجال التوحيد المحاسبي. تم إنشاءه بموجب الأمر رقم 75-024 المؤرخ في 3 فبراير 1975 ووضع تحت إشراف وزارة المالية. يعمل هذا المجلس على تصميم وإدارة النظام المحاسبي الكونغولي وتنظيمه والتوزيع الحصري للوثائق المطبوعة من المخطط المحاسبي العام الكونغولي. تترجم أعماله عبر اللوائح و التشريعات الأساسية المتعلقة بالنظام المحاسبي الكونغولي و هذا من خلال القانون والمراسيم المفصلة أدناه[222]:

[219] HUMMEL Paul – Plan comptable OCAM et plan comptable francais – filiation directe ou non ? - in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit– Numéro spécial 10eme Congrés de l'AFC - Mai 1989- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 302-322)- France - P : 303

[220] Florence KASOYA KAMBERE - Comparaison de système comptable congolais et OHADA – Mémoire de fin d'étude Université de Bunia en RDC – 2010 P : 10

[221] CPCC : Le Conseil Permanent de la Comptabilité au Congo

[222] Florence KASOYA KAMBERE – Op Cit – P : 16

- القانون رقم 76-020 الصادر في 16 جويلية 1976 الذي يتضمن توحيد المحاسبة في جمهورية الكونغو الديمقراطية. يحتوي على أحكام محاسبية عامة وتقنية تنظم مسك الحسابات في المؤسسات الفردية و الشركات في جمهورية الكونغو الديمقراطية.

- المرسوم رقم 76-150 الصادر في 16 جويلية 1976 الذي يحدد المخطط العام للمحاسبة الكونغولية . يتضمن هذا المرسوم عناصر مكملة لقانون المحاسبة حتى تعطي الشكل الكامل للنظام ، مثل: إطار وقائمة الحسابات و كيفية سيرها و الجداول الملخصة , نموذج القوائم المالية.....

- المرسوم رقم 77-332 المؤرخ 30 نوفمبر 1977 الذي يحدد شروط التطبيق الإلزامي للمخطط العام المحاسبي الكونغولي PCGC[223] من خلال الاستشهاد بالمتعاملين الاقتصاديين الخاضعين للمخطط المذكور باستثناء البنوك والمؤسسات المالية التي سيتم وضع مخطط محاسبي قطاعي خاص بها .

- كما تم إصدار قوانين لاحقة تنص على تطبيق محاسبة قطاعية أي تكييف المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC لقطاعات معينة تعرف خصوصيات معينة و هي : البنوك ، التأمين ، النقل ، المناجم ، الزراعة.

يتكون المخطط المحاسبي العام الكونغولي من الأصناف الآتية[224] :

الصنف 1: حساب حقوق الملكية والقروض التي تتعدى سنة ؛

الصنف 2: حسابات القيم الثابتة ؛

الصنف 3: حسابات المخزونات ؛

الصنف 4: حسابات الغير و حسابات التسوية ؛

الصنف 5: الحسابات المالية ؛

الصنف 6: حساب المصاريف والخسائر حسب طبيعتها ؛

الصنف 7: حسابات الدخل والأرباح حسب طبيعتها ؛

الصنف 8: حسابات أرصدة التسيير ؛

الصنف 9: الحسابات التحليلية و الاستغلال ؛

الصنف 0: الحسابات الخاصة.

صمم المخطط المحاسبي العام الكونغولي في المقام الأول بهدف تلبية احتياجات الدولة من حيث الإحصاءات الوطنية, كما يسمح لها بتوحيد نظم المحاسبة لتيسير مسك حساباتها القومية لأهداف التخطيط و توجيه الاقتصاد الوطني , في حين أن احتياجات المستثمرين وتطوير المعلومات المالية ذات الصلة بالمشاريع و حوكمة الشركات ليست من أولويات هذا النظام المحاسبي .

[223] PCGC : Plan Comptable Général Congolais

[224] Florence KASOYA KAMBERE – Op Cit – P : 20

بسبب تواجد شركات المناجم المدرجة في البورصات الأجنبية ، فإن العديد منها يعمل على مسك محاسبة مزدوجة : المحاسبة وفقا للمخطط المحاسبي العام لتلبية المتطلبات القانونية و الجبائية الوطنية و محاسبة تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية IAS/IFRS للإبلاغ للشركات الأم لأن المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC مخصص فقط للحسابات الفردية و ليس للحسابات المجمعة .

لم يتطور توحيد المحاسبة عمليا في جمهورية الكونغو الديمقراطية لمدة 30 عاما , فالمخطط المحاسبي العام لسنة 1976 لم يساير التطورات الدولية و خاصة إصدارات المعايير المحاسبية الدولية , إذ كانت هناكاختلافات كبيرة بينه و بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و خصوصا في النقاط التالية:

- عدم وجود إطار مفاهيمي للمخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC؛
- عرض البيانات المالية حيث يقدم المخطط أربعة جداول موجزة فقط ؛
- تاريخ انتهاء السنة المالية يتم تحديده بحرية من قبل الشركة ؛
- يتمثل ملحق القوائم المالية في الجدول الاقتصادي والمالي و الجبائي مما لا يتوافق مع المعايير الدولية؛
- بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية المتعلقة بعرض البيانات المالية والمعلومات الإضافية لم يتم تناولها على الإطلاق من قبل المخطط ؛
- لا تتعامل قواعد المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC مع الحسابات المجمعة و المدمجة بخلاف المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي تعتبرها موضوعا مهما ؛
- أخيرا ، لا يتم التعامل مع العديد من النقاط الأخرى للمعايير الدولية من قبل المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC, يمكن أن نذكر منها بعض المعايير التي من المفروض أن يتم تطبيقها على وجه الخصوص في جمهورية الكونغو الديمقراطية : معيار المحاسبة الدولي 17"عقود الإيجار" ، معيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض" ، معيار المحاسبة الدولي 11 "عقود البناء" و المعيار المحاسبي الدولي 20 "المحاسبة عن الإعانات الحكومية والمعلومات عن الاعانات العمومية".

هذه الاختلافات الكثيرة للغاية تعني أن القوائم المالية التي تم إعدادها بالرجوع إلى أحكام المخطط المحاسبي العام الكونغولي (PCGC) تزود مستخدميها بمعلومات أقل جودة بكثير مقارنة بالمعايير الدولية للإفصاح المالي.

في سنة 2008 [225]و في غياب إجتماع اللجنة الاستشارية للمحاسبة منذ عدة سنوات ، تعهدت السلطات الكونغولية تنشيطها عن طريق تعيين أعضاء جدد , وعليه تم تشكيل لجنة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS) داخل هذه اللجنة لضمان التقارب والتكييف بين المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC و معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS. في هذا السياق تدخل البنك المركزي الكونغولي في عملية التنسيق مع المعايير الدولية عن طريق لجنة توجيهية, تم وضع تقويم يهدف إلى جعل النظام المحاسبي الكونغولي يتماشى مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و هذا بحلول سنة 2011 . حيث رسمت لجنة البرمجة والتنسيق ورقة الطريق التي تضمنت الجوانب التالية:

[225] Equipe ROSC de la banque mondiale - rapport sur le respect des normes et codes - comptabilité et audit - république démocratique du Congo - Avril 2010 . p :23 .

- إبتداءا من سنة 2011 يتم تنفيذ وتطبيق معايير المحاسبة الدولية / المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IAS/IFRS) في البنوك و المؤسسات المالية ، شركات المصلحة العامة والشركات الاستراتيجية الكبيرة في البلاد ؛
- إبتداءا من سنة 2012 ، يتم تقسيم باقي الشركات على 3 فئات :

✍ في المؤسسات الصغيرة و متوسطة الحجم (التي تزيد عن حجم معين) سيتم تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على الشركات الصغيرة والمتوسطة (IFRS pour PME) و التي تم تطويرها من قبل مجلس المعايير المحاسبية الدولية ؛

✍ في الشركات الصغيرة و المتوسطة الأخرى (التي تقل عن حجم معين) سيتم تطبيق المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC و الذي سيتم تكييفه لتقريبه من المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مع مراعاة البيئة الاقتصادية للبلد ؛

✍ في المؤسسات المصغرة سيتم تطبيق الحد الأدنى من النظام المحاسبي مثل محاسبة الخزينة كالمنصوص عليها في نظام SYSCOHADA.

بإعتبار أن هذه الخيارات مكلفة جدا للسلطات, قررت الدولة الإنضمام إلى معاهدة الأوهادا OHADA و تم البث في العضوية بالفعل في سنة 2012 , حيث يمكن لهذه العضوية أن تغير بشكل إيجابي الإطار القانوني والتنظيمي لا سيما فيما يتعلق بمعايير المحاسبة ومهنة المحاسبة و المراجعة , كما أنها ستساهم في تحسين مناخ الأعمال و التنظيم القانوني من خلال مختلف القوانين و التشريعات الموحدة لأوهادا . هذا الخيارسوف يبسط المهام التي سيتم تنفيذها وسيكون لها ميزة كونها أقل تكلفة بكثير من تطوير المخطط المحاسبي العام الكونغولي PCGC لسنة 1976. و يسمح أيضا للشركات بتطبيق النظام المحاسبي لمنطقة الأوهادا في فترة وجيزة وبدون صعوبة كبيرة .

بما أن منظمة الأوهادا برمجت تبني معايير المحاسبة الدولية و معايير المراجعة الدولية بحلول سنة 2017, فإن جمهورية الكونغو الديمقراطية سوف يكون لها نفس مصير الدول الأعضاء , فمن الواضح أن هذه المعايير ستتيحعر ضا أفضل للوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للشركات. فبالنسبة للدول الأفريقية ، سيكون إعتماد هذه المعايير ثورة ضخمة في الثقافة المالية الإفريقية .

VI -أ همية التوافق و التوحيد المحاسبي الدولي :

يرى مؤيدو فكرة التوافق المحاسبي بأنه يمثل العمل على وضع حد للإختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول و زيادة الإنسجام بين المعلومات المالية و تسهيل المقارنة بين القوائم المالية, كما يهدف التوافق المحاسبي إلى التقريب بين المعايير و التطبيقات المحاسبية. سنحاول إبراز أهم أسباب و مزايا هذا التنسيق و التوافق المحاسبي.

أسباب التوافق المحاسبي :

بدأت محاولات تنسيق المعايير المحاسبية حتى قبل ظهور لجنة معايير المحاسبة الدولية سنة 1973 (IASC). فقد واجهت الشركات التي تبحث عن ر أس المال خارج أسواقها المحلية و كذا المستثمرون الراغبون في تنويع إستثماراتهم عالميا العديد من

المشاكل نتيجة للفروق المحاسبية القومية من حيث القياس المحاسبي و الإفصاح و المراجعة. تجاوبا مع ذلك زادت محاولات التناسق خلال التسعينات, حاليا يعتبر التوافق المحاسبي الدولي أحد أهم القضايا التي تواجه هيئات الأوراق المالية و البورصات و مستخدمي القوائم المالية[226].

ترجع الأسباب الرئيسية وراء عملية التوافق المحاسبي الدولي [227] :

- رغبةالمستثمر ين و المحللين الماليين في أن يكون لديهم القدرة على فهم القوائم المالية للشركات الأجنبية التي يرغبون في شراء أسهمها, لذلك يودون دوما التأكد من أن تلك القوائم المعدة وفقا لمعايير محاسبية محلية قابلة للإعتماد عليها و قابلة للمقارنة أيضا، على الأقل أن يكون هناك وضوح لديهم بشأن طبيعة و حجم الإختلافات الموجودة بين تطبيقات المحاسبة المحلية, كما هم بحاجة إلى أن تكون تلك القوائم المالية ذات موثوقية و مصداقية عالية, و هذا من أجل القيام بعملية التدقيق على أحسن وجه.
- إن إهتمام العديد من المنظمات الدولية بموضوع التوافق المحاسبي الدولي يهدف إلى حماية المستثمرين. ففي الحالة التي يتم فيها تسعير الأسهم الأجنبية في بورصة الأوراق المالية المحلية فإن هيئة سوق المال و خدمة المستثمرين تطلب منهم إعداد قوائم مالية للشركات الأجنبية بإستخدام التطبيقات المحلية, أما في حالة ما أرادت شركة محلية إصدار أسهم جديدة في أسواق مالية أكثر إتساعا فهنا تكون بحاجة إلى تطبيقات محاسبة مقبولة عموما من أجل إعداد قوائمها المالية حتى تصبح قابلة للمقارنة لدى جميع المستثمرين المحليين أو الأجانب.
- إن عملية التوافق المحاسبي الدولي كانت نتيجة حتمية لتزايد عدد الشركات متعددة الجنسيات, و التي بذل فيها المحاسبون و المحللون الماليون جهودا مضنية من أجل إعداد القوائم المالية الموحدة(مجمعة) لمختلف القوائم المالية التابعة لفروعها الأجنبية المتواجدة عبر أقطار العالم, حيث أن تلك القوائم التي يتم إعدادها بشكل موحد على مستوى عالمي ستخفف العبء عن المحاسبين و المحللين الماليين و تقلل من التكاليف الموجودة على عاتق الشركة. كما أن عملية إعداد معلومات داخلية قابلة للمقارنة من أجل تقييم الشركات الأجنبية لغرض إحتمال إندماجها أو الإستحواذ عليها سوف تساهم في تسهيل هذه العملية لحد كبير.
- لعبت مكاتب المحاسبة دورا هاما في إرساء فكرة التوافق المحاسبي على المستوى الدولي, فبإعتبار أن الكثير من عملاء تلك المكاتب لديهم على الأقل شركة خارجية تابعة أو فرع أجنبي واحد فإن إعداد و توحيد القوائم المالية لتلك الشركات سيصبح أقل تعرضا للخطأ إذا ما تم توحيد الممارسات المحاسبية.
- إن السلطات الضريبية في أي دولة من دول العالم سوف تواجه تعقيدات كبيرة خلال تعاملها مع مختلف فروع الشركات متعددة الجنسيات, و هذا نظرا لتعدد أساليب قياس الأرباح التي تتم حسب المعايير المحاسبية المحليةفي كل دولة. حيث أن قيمة تلك الأرباح تختلف حتما إن قيست بإستخدام المعايير المحاسبية للبلد المنشأ .

---

[226] فريدريك تشوي و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 349.

[227] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول ص 374.

- من السهل على حكومات الدول النامية أن تفهم و تراقب عمليات الشركات متعددة الجنسيات حين يتم إحداث نوع من التوافق المحاسبي بين المعايير المستخدمة محليا في إعداد التقارير المالية و المعايير المحاسبية الدولية.
- يسمح التوافق الدولي بتسهيل عملية الإقراض و التمويل الدولي و هو الأمر الذي يسرع من عملية دفع القرض للبلد الدائن.

مزايا التوافق المحاسبي الدولي

من الطبيعي أن تكون هناك دوافع موضوعية للأطراف التي تسعى إلى إيجاد توافق محاسبي دولي. إن هذه الدوافع لابد أن تنبع من الفوائد و المنافع التي ستكون من وراء عملية التوافق. من أهم فوائد التوافق المحاسبي الدولي ما يلي [228]:

- تحسين عملية اتخاذ القرارات للمستثمرين الذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم, و هذا عن طريق زيادة المعلومات المقارنة لنتائج عمليات الشركات في الدول المختلفة و زيادة الإطلاع على عمليات الشركات متعددة الجنسيات.
- إمكانية المقارنة بين المعلومات المالية الذي من شأنه القضاء على سوء الفهم السائد حول إمكانية الإعتماد على القوائم المالية الأجنبية, مما يساهم في إزالة أهم العراقيل التي تواجه عملية توسع الإستثمار الدولي إذ تعتبر هذه الميزة من أهم مزايا التوافق.
- يوفر الوقت و الأموال التي تنفق حاليافي سبيل توحيد المعلومات المالية المتغيرة.
- الرفع مستوى معايير المحاسبة بقدر الإمكان بهدف مسايرة الظروف الإقتصادية و القانونية و الإجتماعية[229].
- إزالة صعوبة ترجمة و فهم المعلومات المحاسبية المعدة بنظم محاسبية مختلفة, مما يسهل على مستخدمي المعلومات المالية الترجمة الصحيحة لها و بالتالي إتخاذ قرارات أفضل بناءا على هذه المعلومات.
- من فوائد التوافق المحاسبي الدو لي تسهيل عملية الحصول الشركات على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموا د المحلية, و ذلك من خلال إعطاء الشركة فرصة أخرى للحصول على الأموال من خارج حدود الدولة الموجو دة بها سواء كانت هذه الأموال على شكل رؤوس أمو ال أو قروض[230].
- المساهمة في الرفع من مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم. حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة و بدائية سوف تعمل على إتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني و تشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية و هذا ما قد يساهم في رفع مستوى نظم المحاسبة.
- مساهمة المعايير المحاسبية الموحدة للفروع المتواجدة عبر أنحاء العالم في تسهيل توحيد عملية تجميع نتائج الأعمال في قوائم مجمعة إستنادا إلى عملية تقييم يتم فيها اختيار عملة واحدة تكون هي العملة المرجعة .

---

[228] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره، الجزء الأول ص 373.

[229] فريدريك تشوي، كارول و آخرون، مرجع سبق ذكره، ص 351.

[230] محمد المبروك أبو زيد، مرجع سبق ذكره، ص 272.

- مواكبة الدول النامية لعملية تطبيق المعايير و الطرق و الإجراءات المحاسبية التي تعمل في ظلها الشركات الأم و فروعها العاملة في تلك الدول.

يمكن تلخيص المنافع المحتملة من عملية التوافق المحاسبي على النحو التالي [231]:

- تخفيض التكاليف الخاصة بالأنظمة و إدارتها و هذا عن طريق إزالة الإزدواج في البيانات و المعلومات المالية المنشورة.
- تسهيل عملية الإتصال و التقليل من درجة الغموض في تفسير المعلومات المالية.
- توفير معلومات أفضل لأغراض التخطيط الإقتصادي و إعداد الموازنات.
- تعزيز الكفاءة في أسواق رأس المال العالمية.
- تشجيع مبدأ المنافسة الحرة و النزيهة بين الشركات متعددة الجنسيات.

VII-الحلول و البدائل المقترحة لمعالجة الإختلافات المحاسبية بين الدول

منذ العقد الأخير من القرن العشرين , عرفت دول العالم تدفقاكبيرا للسلع و الخدمات و رؤوس الأموال فيما بينها ,كما شهد العالم عولمة أسواق رؤوس المال و ذلك عن طريق ما يعرف بالشركات المتعددة الجنسيات, حيث تزايد عددها عن طريق الاندماج و التواجد في عدة دول و كذلك عن طريق إدراج أسهمها في بورصة البلد الام و كذلك في بورصات الدول التي تتواجد فيها, و عليه فهي تتحصل على تمويل و قروض من دول مختلفة تعرف متغيرات في أنظمتها المالية , الاقتصادية , المحاسبية , الضريبية .....,, إلى جانب تزايد و تنوع مستخدمي المعلومات المحاسبية من : مستثمرين , مقرضين , مساهمين , موردين , زبائن ....

لقد أجرى[232] الأستاذ الجامعي الانجليزي الدكتور كريستوفر نوبز دراسة حول الاختلافات المحاسبية بين الدول حيث لخصها فيما يلي:

أظهرت الدراسة المذكورة أنه عند تطبيق الممارسات المحاسبية المتباينة على نفس الوحدة المحاسبية (الكيان) فإن البيانات الحسابية الناتجة تعكس نتائج الأعمال السنوية و قيمة الموجودات و المطلوبات التي تختلف في مبالغها اختلافا كبيرا مقارنة للممارسات المحاسبية المطبقة في الدول الأخرى.كما تبين أنه عند مقارنة صافي الربح السنوي المستخرج وفقا لقواعد المحاسبة الأمريكية مع الممارسات المحاسبية الأخرى في الدول المختلفة، فإن قيمة الربح في أمريكا يعادل 60% من صافي الربح في اليابان و 80% منه في ألمانيا و 125% منه في المملكة المتحدة، أما قيمة الموجودات فإنها في بعض الأحيان قد تعادل ثلاثة أمثال القيمة في الولايات المتحدة الأمريكية عند مقارنتها في الدول الأخرى, أي أن الاختلافات في النتائج تكون كبيرة و مضللة للمستثمرين عبر دول العالم المختلفة.

---

[231] أمين السيد أحمد لطفي، مرجع سبق ذكره،الجزء الأول ص 376.

[232] نعيم خوري – المحاسبة العالمية في متاهة الصراع الأنجلوساكسوني - مقال نشر في مجلة المدقق – مجلة مهنية متخصصة تصدرها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين – العدد 24 سبتمبر 1994 – ص : 12

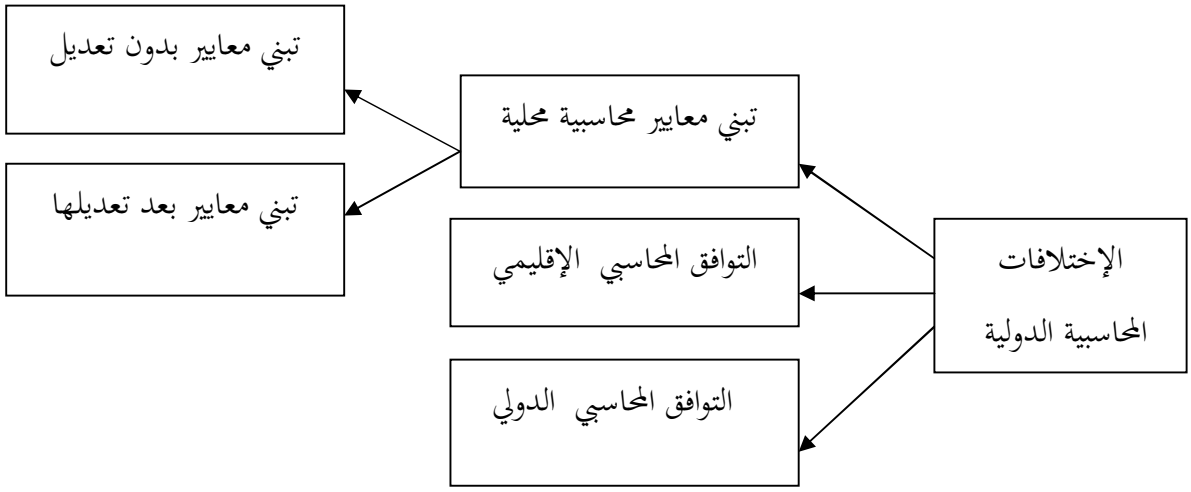
من الواضح أن الدرب لا يزال طويلا لسد الفجوة القائمة بين الممارسات المحاسبية في العالم, أو لتقليص الاختلافات الناجمة عن تباين التشريعات و الأنظمة المحاسبية بين الدول الأنجلوساكسونية و الدول الأخرى، غير أنه من الواضح أيضا أن هناك جهودا تبذل دائما لإيجاد حلول مناسبة تساهم في معالجة و تذليل العقبات و لكن هذه الجهود و المساعي التي ستبذل لإزالة هذا الإختلاف و التنوع المحاسبي قد تستغرق أكثر من عقد من الزمن في المستقبل.

من أجل ضمان إيصال معلومات مالية مفهومة وقابلة للمقارنة دوليا والحد من الآثار السلبية الناجمة عن الاختلافات المحاسبية الدولية ، تم بشكل رئيسي طرح العديد من الحلول ، يمكن تلخيصها في النقاط التالية[233] :

- تبني معايير محاسبية محلية
- التوافق المحاسبي الإقليمي
- التوافق المحاسبي الدولي

يمكن توضيح هذه الآليات من خلال الشكل التالي [234]:

الشكل رقم 3.3 : حلول مقترحة للحد من الإختلافات المحاسبية الدولية



Source : Karim M'hedhbi, Op cit P :30

- ***تبني معايير محاسبية محلية*** : وفقا لهذا الحل الأول ، فإنه يطلب من الشركات الأجنبية إما إعداد البيانات المالية وفقا للقواعد المعمول بها في بلد النشاط (المضيف) و هذا بإعتماد المعايير المحلية بصفة كلية، أو بالتوفيق بين النتائج و حقوق الملكية المحددة وفقا لمعايير البلد الاصلي (الأم) وتلك التي تم الحصول عليها من خلال تطبيق معيار بلد النشاط , أي أن المعايير المحلية تعتمد بعد تعديلها . و ذلك من خلال ما يلي :

[233] Adhikari, R., Hora, J. et Tondkar, R. (1997). International accounting standards in capital markets. Journal of International Accounting Auditing & Taxation , volume 6 Issue (2), pages 171-190

[234] Karim M'hedhbi, Analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, Thèse doctorale présentée en vue de l'obtention du grade de doctorat en science comptable, Université de la Manouba, Tunisie. P :30

- *تبني المعايير المحلية بدون تعديل*[235]: و هو عبارة عن تبني صريح و بسيط للمعايير المحلية و ذلك من أجل ضمان حماية المستثمرين إذ يمكن للسلطات المسؤولة عن مراقبة الأسواق المالية أن تفرض على الشركات الأجنبية التي ترغب في الحصول على التمويل اللازم لأنشطتها نشر القوائم المالية وفقاً للقواعد المطبقة على الشركات الوطنية. تم اعتماد هذا الحل على سبيل المثال ، في الولايات المتحدة من قبل البورصة SEC التي تتطلب من الشركات الأجنبية الإبلاغ عن الحسابات وفقا للمعايير الأمريكية.
- *تبني المعايير بعد تعديلها*[236] : و هو عبارة عن تبني المعايير بعد إجراء عملية التوافق. ففي هذه الحالة ، يتعين على الشركات الأجنبية التوفيق بين النتائج وحقوق الملكية التي يتم إعدادها على أساس قواعد البلد الاصلي (الأم) وتلك التي تستخدم المعايير المعمول بها في بلد النشاط (المضيف). يمكن إجراء هذه التسوية من خلال الملاحق التي تنشر المعلومات و الاساليب و خاصة طرق الحساب, التي تبين الانتقال بين النتائج وحقوق الملكية المحددة على أساس المبادئ المحاسبية للبلد الاصلي وتلك التي تم الحصول عليها وفقا للمعايير المحلية. ينتج عن استخدام هذه الطريقة إبلاغ نتائج مختلفة تماما خلال نفس السنة أو الفترة ، مما قد يؤثر على مصداقية المعلومات المالية التي تم الكشف عنها . و كمثال لذلك نذكر تجربة الشركة الألمانية دايملر بنز مع سوق المال الامريكي, أين قدمت لجنة الأوراق المالية والبورصات - وهي هيئة إشرافية ورقابية على الأسواق المالية الأمريكية مهمتها الرئيسية هي حماية المدخرات- وثيقة تقارن فيها نتائج الشركة الأجنبية Daimler-Benz المعدة حسب المعايير الالمانية بنتيجة تم إصدارها وفقا للمعايير الأمريكية , حيث حققت شركة دايملر بنز[237] في سنة 1993 وفقا للمعايير الألمانية ، أرباحا بلغت 615 مليون مارك ألماني في حين أن النتيجة المستخرجة وفقا للقواعد الأمريكية (US GAAP) هي عجز قدره 1839 مليون مارك ألماني.

التوافق المحاسبي الإقليمي : من أجل التقليل من الإختلافات بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي و جعل المعلومات المالية مفهومة و قابلة للمقارنة ، تم إجراء عدة تجارب متعلقة بالتوافق المحاسبي الجهوي أو الإقليمي، خاصة على المستوى الإفريقي و الأوروبي و الخليجي .حيث أن هذه العملية تهدف إلى تحقيق التقارب بين المعايير و الممارسات المحلية ، و بالتالي تسهيل مقارنة البيانات المحاسبية التي تنتجها الشركات من مختلف الدول من خلال الهدف الأساسي لضمان وجود تكافؤ معين بين الممارسات المحاسبية في مساحة محددة جيدا .إن التنسيق المحاسبيختلف عن التو حيد القياسي ، الذي يفترض التوحيد الكلي للقواعد من خلال تطبيق معايير متطابقة. لقد تم تطوير العديد من تجارب التنسيق الإقليمي في أوروبا و إفريقياو دول الخليج كما قدمناها بالتفصيل في المطالب السابقة, حيث أن المجهودات التي قامت بها هذه التجمعات فيما يتعلق بالتوافق المحاسبي الجهوي كللت بنتائج مهمة و حقيقية خاصة أن تطبيق مختلف التعليمات و التوجيهات، قد يسمح بتحسين مستوى مقارنة التطبيقات

[235] Karim M'hedhbi , Op Cit , P :31

[236] Wolf Bay , Hans-Georg Bruns , l'information financière des entreprises multinationales , in Comptabilité internationale – Librairie Vuibert – Paris 1997 – P : 447

[237] Wolf Bay , Hans-Georg Bruns , op cite , P:443

المحاسبية لعدة عناصر في المحيط المحاسبي الأوروبي ، الافريقي أو الخليجي . يمكن تلخيص هذه التعليمات في النقاط التالية :

أ - التوافق المحاسبي الأوروبي : أعتبر التوافق المحاسبي[238] أعتبر كإحدى الوسائل المهمة للوصول إلى إنشاء سوق موحد في إطار المجموعة الأوروبية، فحسب مهندسي هذه المبادرة، فإن إنتاج المعلومات المالية من طرف كل دولة من دول الإتحاد يمكن أن يضمن حركة جيدة لرؤوس الأموال الضرورية لتنمية الشركات, و لقد تطرقنا سابقا للنظام المحاسبي الفرنسي الذي إعتمد أساسا على التوجيهات الأوروبية خصوصا التعليمة الرابعة، السابعة و الثامنة و هي بصورة موجزة كالآتي :

1) **التوجيه الأوروبي الرابع**

نشر هذا التوجيه في 14 أوت 1978 ضمن الجريدة الرسمية للمجموعة الأوروبية، خصص للأهداف و لعرض و محتوى القوائم المالية لشركات رؤوس الأموال هذه القوائم التي تشمل: الميزانية، حساب الأرباح و الخسائر و الملحق، مع وجوب تقديم صورة صادقة عن وضعية الشركة.

2) **التوجيه الأوروبي السابع**

نشر هذا التوجيه في 18 جويلية 1983 ضمن الجريدة الرسمية للمجموعة الأوروبية خصص لإعداد و عرض و محتوى الحسابات المجمعة .

3) **التوجيه الأوروبي الثامن**

نشر هذا التوجيه في 21 ماي 1984 ضمن الجريدة الرسمية للمجموعة الأوروبية، إهتم بالمهنيين المكلفين بالمراجعة القانونية للقوائم المالية. في هذا الإطار حدد هذا التوجيه المهام النظرية و التطبيقية التي يجب أن يلتزم بها المهني في إطار الرقابة القانونية لحسابات الشركة.

ب - منظمة تنسيق قانون الأعمال في إفريقيا: بغرض توافق التطبيقات المحاسبية لشركاتها، قامت دول الاتحاد الاقتصادي و النقدي لغرب إفريقيا (UEMOA) و دول المجموعة الاقتصادية والنقدية لوسط أفريقيا قامت بإعداد نظام محاسبي تمت تسميته بالنظام المحاسبي لغرب إفريقيا (SYSCOHADA)، هذا الأخير تم إنهاؤه سنة 1997، و شرع في تطبيقه إبتداءا 1998 في بلدان منطقة "أوهادا".

الأهداف الأساسية لهذا النظام المحاسبي كانت:

- ✓ تزويد الشركات بأداة إدارية متطورة ؛
- ✓ ضمان الكفاءة العالية في التحكم و مراقبة الحسابات ؛

[238] Laurence BINET – Les états financiers anglo-saxons – comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale – Economica – Paris - 1991 – P : 17

✓ تقديم معلومات مالية عالية الجودة لمختلف المستعملين ؛
✓ تعزيز التدفق المرن لرأس المال والتكامل الاقتصادي لدول المنطقة .

ج - مجلس التعاون لدول الخليج العربي : حددت أهداف و مهام المجلس في المادة 5 من القانون الأساسي, حيث يهدف إلى القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل فيما بينها, ولها على الأخص ما يلي :

أ. مراجعة ,تطوير ,إعداد واعتماد المعايير المهنية , وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك وآداب المهنة آخذة في الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية؛

ب. تطوير وتوحيد وسائل تنظيم المهنة بما في ذلك اقتراح تعديل وتطوير وتوحيد الأنظمة والقوانين المنظمة لها وإجراءات ترخيص مزاولتها؛

ت. وضع القواعد اللازمة لامتحان شهادة الزمالة وتنفيذه بما في ذلك الجوانب العلمية ,العملية و المهنية لمهنة المحاسبة والمراجعة؛

ث.الارتقاء بمستوى الأداء المهني وإعداد وتنفيذ بر امج التعليم المستمر المتعلق بالمهنة.

ج. وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية لأداء المحاسبين القانونيين ومتابعة وتقويم الأداء المهني؛

ح. إعداد وتشجيع البحوث والدراسات والترجمة وإصدار الكتب والدوريات والنشرات المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة وما يتصل بهما وإثراء الفكر المحاسبي علميا ومهنيا؛

خ. التنسيق بين الجمعيات والجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة والمحاسبين الممارسين والعمل على دعمها وتطويرها؛

د. توحيد المصطلحات المحاسبية والرقابية.

✍ ***التوافق المحاسبي الدولي :*** كان و لا يزال التوافق المحاسبي الدولي من الاهتمامات الأساسية للعديد من المنظمات الدولية (الأمم المتحدة، الاتحاد الأوروبي، لجنة معايير المحاسبة الدو لية، منظمة التعاون و التنمية الاقتصادية .....) حيث تعمل على إيجاد توافق للمعايير و للتطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي عن طريق إصدار معايير محاسبية جديدة أو تحيين , تعديل و في بعض الأحيان إلغاء معايير كانت موجودة .

هنا تجدر الإشارة إلى ما حدث بالولايات المتحدة الأمريكية, عندما أعلنت إحدى الشركات الدولية العملاقة للطاقة عن إفلاسها، بعد وقت قصير جدا من حصولها على تقرير مراجعة نظيف عن قوائمها المالية من قبل مكتب مراجعة دولي و هو مكتب آرثر أندرسن Arthur Andersen. و كنتيجة لهذه الكارثة واجه مكتب المراجعة مشاكل صعبة جدا أدت إلى انهياره بسبب تأهيله للقوائم المالية للشركة الدولية Enron العملاقة للطاقة التي سرعان ما أعلنت إفلاسها. لقد شكل هذا الحدث نقطة تحول أساسية للتنظيم المحاسبي في العالم عامة و في الولايات المتحدة الأمريكية خاصة ، حيث تم إنشاء فريق من الخبراء بلجنة معايير المحاسبة الدولية لغرض تطوير و توجيه عمليات المراجعة لزيادة الشفافية بالقوائم المالية ,و عليه يجب أن تكون المعايير المحاسبية بعيدة عن التعقيد و أن تكتسب السلطة و حجة الإلز ام على مطبقيها ، و ذلك من

خلال دعم الحكومات و السلطات. كما تجدرالإشارة إلى أن المعايير المحاسبية تحتاج دائما إلى إعادة بناء و تطوير و توحيد من أجل الاحتفاظ بثقة المستثمرين بشكل خاص و المستخدمين بشكل عام.

في الواقع[239] تتحكم الأنظمة المحلية في كل بلد - و بدرجات متفاوتة - في المبادئ المحاسبية و المعلومات التي يجب الافصاح عنها في القوائم المالية , إذ أن المعايير المحاسبية الدولية لا تملك القوة القانونية و لا يمكنها أن تتجاوز تلك الأنظمة المحلية , حيث تعتبر توصيات و آراء فقط ليس لها سلطة مباشرة .

في الجدول الآتي سنعرض حالة كل بلد كان محل دراسة في هذا البحث إتجاه تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعداد التقارير المالية حسب تصنيف مجلس معايير المحاسبة الدولية[240] :

الجدول رقم 11.3 : حالة الدول موضوع الدراسة إتجاة تطبيق معايير المحاسبة الدولية

البلد	الوضعية
الجزائر (SCF)	لا توجد بورصة القيم المنقولة. المعايير الدولية للإبلاغ المالي غير مسموح بها
الولايات المتحدة الأمريكية	مرخصة للمستثمرين الأجانب المدرجين بالبورصة في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 2007 . مشروع التقارب قائم منذ 2011 .
المملكة المتحدة (بريطانيا)- EU*	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ 2005
أستراليا	اجبارية التطبيق في جميع الكيانات بما فيها تلك المدرجة في البورصة والمؤسسات المالية منذ 2005.
فرنسا – EU*	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ 2005
الصين	معايير وطنية متقاربة جوهريا مع المعايير المحاسبية الدولية
أوروبا الشرقية – EU*	جميع شركات الدول الأعضاء في الاتحاد الأوروبي و المقيدة في البورصة ملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية المصادق عليها من قبل الاتحاد منذ 2005
المملكة العربية السعودية	مطلوبة للبنوك والمصارف وشركات التأمين حسب مخطط التقارب الكامل مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية و معيار الشركات المصغرة و المتوسطة الجاري اعتماده

[239] أحمد محمد أبو شمالة – معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي – مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع – الأردن – 2008 – ص : 14

[240] s/#jurisdiction-by-standards-ifrs-of-use/world-the-around-use/org.ifrs.www://http.

*أعضاء في الإتحاد الأوروبي

لجمهو رية التونسية	المعايير جارية اعتمادها .
جمهورية مصر العربية	المعايير مسموح بها لجميع الشركات الأجنبية و الشركات المدرجة في البورصة
جمهورية الكونغو الديمقراطية	مطلوب لجميع الشركات الأجنبية التي يتم تداول أوراقها المالية في سوق المال و شركات الادخار العام بار ً ا من 1 جانفي 2019

المصدر : من إعداد الباحثة إستنادا للمعلومات المنشورة بالموقع الإلكتروني لـ IASB

الخلاصة :

إتضح لنا من خلال دراسة التنظيم المحاسبي لمختلف الدول محل الدراسة و المقارنة أنه يهدف إلى وضع الآلية المناسبة لإنتاج المفاهيم النظرية المختلفة وإدخالها في سياق التطبيق العملي. فهناك تنظيم قانوني تحكمه الدولة (النموذج الأوروبي القاري) انطلق من حاجة الضرائب و المصارف ، وتنظيم مهني أو ذاتي يحكمه القطاع الخاص وتؤطره الدولة (النموذج الأنجلوساكسوني) انطلق من حاجة المستثمر المقيد بتعليمات البورصة . من خلال التجارب الدولية استطعنا تحديد أسباب الاختلافات الموجودة بينها، حيث تبين وجود مجموعة من العوامل البيئية المؤثرة (العامل الاقتصادي، القانوني، السياسي , الثقافي،...),حيث أن تعدد الطرق و البدائل المستعملة و الأهداف المنتظرة من طرف المكلفين بوضع المعايير المحاسبية على مستوى كل دولة هو الذي أدى إلى ظهور ممارسات محاسبية مختلفة على المستوى الدولي.

نعلم أن التقييمات المحاسبية التي تعتمد على قواعد كل بلد تعتبر عائقا بالنسبة للمعاملات الدولية, وهذا ما يطرح مشاكل للمستثمرين الدوليين والشركات متعددة الجنسيات التي تواجه مفاهيم ربحية مختلفة ، و الدول التي تحاول إنشاء مناطق للتجارة الحرة ، حيث يمكن أن تؤدي هذه الاختلافات إلى عدم المساواة و الإضطرابات الاقتصادية بين الدول, ولذلك تم بذل جهود التوافق للحد منها.

إن الإنجاز الأكثر أهمية هو بلا شك إنجازات لجنة معايير المحاسبة الدولية, حيث أصبحت معاييرها المستوحاة نوعا ما من النظام الأنجلوساكسوني من المعايير التي تستخدمها العديد من الشركات في العالم ، حتى في الدول غير الأنجلوساكسونية ، هذا لأن للمعلومات المالية و المحاسبية المتحصل عليها تكون ذات جودة عالية من خلال إختبار جودة التقارير المالية التي تم إعدادها وفقها, فقد يصبح تطبيق هذه المعايير قاعدة للشركات متعددة الجنسيات. هذا هو السبب الذي أدى إلى إستخدام هذه المعايير كمرجع و وسيلة للمقارنة بين البلدان.

فبالنسبة للتنظيم المحاسبي في الجزائر يجب تنصيب هيئة تعمل من أجل تقليل الاختلافات بين التشريعات و القواعد و المبادئ الجزائرية من أجل تحقيق التوافق بينها و بين المعايير المحاسبية الدولية, حيث أن التوافق في السياسات المحاسبية يسمح بإنتاج قوائم مالية صادقة و موثوقة و قابلة للمقارنة هذا من جهة , و من جهة أخرى , يساهم في تنظيم الممارسات المحاسبية لتحقيق المنفعة العامة. كما يعمل على توفير المعلومات الملائمة بشأن إستخدامها من أجل إتخاذ القرارات في التسيير و التخطيط والاستثمار و خاصة متابعة النشاط الاقتصادي للمجتمع.

الـمــراجـــــــع

المراجع باللغة العربية

1. أحمد محمّد أبو شمالة – معايير المحاسبة الدولية و الابلاغ المالي – مكتبة المجمع العربي للنشر و التوزيع – الأردن – 2008–
2. الدكتور ابراهيم جابر السيد – الافصاح المالي و أثره و أهميته في نمو الأعمال التجارية العربية داخل البلاد الأجنبية – دار غيداء للنشر و التوزيع – عمان – 2014
3. أمين السيد أحمد لطفي – نظرية المحاسبة – الجزء 2 : القياس و الافصاح و التقرير المالي – الدار الجامعية – الاسكندرية – 2007
4. حسين القاضي , مأمون حمدان - المحاسبة الدولية و معاييرها – دار الثقافة للنشر و التوزيع – 2008
5. حسين القاضي , مأمون حمدان – نظرية المحاسبة – منشورات جامعة دمشق – سوريا , 2012
6. رضا جاوحدو , أحمودة وفاء - تجربة الإصلاح المحاسبي في الصين المؤتمر العلمي الدولي حول: "الإصلاح المحاسبي في الجزائر يومي 29 و30 نوفمبر 2011 – ورقلة – الجزائر .
7. رضوان حلوة حنان- تطور الفكر المحاسبي– مدخل نظرية المحاسبة- دار الثقافة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، الأردن 1998،
8. ريتشارد شرويدر وآخرون: نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي أحمد كاجيجي وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية 2006
9. طارق عبد العال حماد- موسوعة معايير المحاسبة، شرح معايير التقرير المالية الدولية الحديثة و مقارنتها مع المعايير الأمريكية و البريطانية و العربية و الخليجية و المصرية، الجزء الأول عرض القوائم المالية ، الدار الجامعية، ألإسكندرية - مصر، 2006
10. عبد الرزاق محمّد قاسم – تحليل و تصميم المعلومات المحاسبية – دار الثقافة – الأردن – 2004 –
11. عزيزة عبد الرزاق – المحاسبة و المراجعة الدولية – دار الايمان للنشر و التوزيع – القاهرة – 2013 –
12. عصام محمّد البحيصي – قياس التنوع في النظم المحاسبية الدولية – مراجعة أدبية – مجلة الجامعة الإسلامية (سلسلة الدراسات الإنسانية) – 2006 – المجلد 14 العدد 1
13. علي محروس شادى – النظام المحاسبي الموحد – تأصيل علمي , تطبيق عملي – الناشر مكتبة عين شمس – مصر 1974–
14. غزي بن علي الغزي – الإجراءات العملية في مراجعة الحسابات – مطبوعة جامعة عمران – اليمن – 2008
15. محمّد المبروك أبو زيد- المحاسبة الدولية و إنعكاساتها على الدول العربية- إيتراك للطباعة و النشر و التوزيع، مصر، 2005
16. نعيم خوري – المحاسبة العالمية في متاهة الصراع الأنجلوساكسوني - مقال نشر في مجلة المدقق – مجلة مهنية متخصصة تصدرها جمعية مدققي الحسابات القانونيين الأردنيين – العدد 24 سبتمبر 1994 –

المراجع باللغة الأجنبية

1. Adhikari, R., Hora, J. et Tondkar, R. (1997). International accounting standards in capital markets. Journal of International Accounting Auditing & Taxation , volume 6 Issue 2
2. Ahmed Belkaoui – Théorie Comptable – Presse de l'Université de Québec – 1984 – 2eme édition - Canada –
3. Alexis Ngantchou - le système comptable OHADA : une réconciliation des modèles « européen continental » et « anglo-saxon »- in Revue de l'Association Francophone de Comptabilité – N°03/2011- Tome 17 -
4. Axel Haller – Comparaison du traitement comptable de certains éléments particulers , in Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, Paris, France, 1997,
5. Bernard Collasse – Introduction à la Comptabilité – 10eme édition – Economica – Collection Gestion Paris 2007
6. Bernard RAFFOURNIER : Comptabilité internationale : Encyclopédie de comptabilité, contrôle de gestion et audit ; Economica, paris 2000,
7. Christine Collette , Jacques Richard - Les systèmes Comptables Français et Anglo-Saxons – Dunod – Paris 2013 .
8. Christine Hoarau – France – in Comptabilité Internationale –Librairie Vuibert – France 1997
9. Claude Pérochon – Normalisation Comptable Francophone – in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2000.
10. Comparaison des systèmes comptables allemand, français, Italien, britannique, japonais et américain et des prescriptions de la 4eme directive du conseil de juillet 1978 – Document Commission Des Communautés Européennes – Belgium – 1987 .
11. Corine Eyraud – Pour une approche Sociologique de la comptabilité, Réflexions à partir de la réforme comptable Chinoise – in Sociologie du Travail , 2003 , n°04 , France , PP :491-508
12. Daniel Gouadain - Le SYSCOA, ce méconnu - in Revue de l'Association Francophone de Comptabilité – n° 2000/1 Tome 6 | pages 85 à 99 –
13. Daniel Gouadain et El bachir Wade – SYSCOA / OHADA – in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2009 -
14. Delloitte Touche Tohmatsu –Summary of Australian Accounting requirements –15 th edition April 2003 – Australia

15. Denis CORMIER – Comptabilité Anglo-Saxonne et Internationale – Edition economica – Paris 2007.
16. Denis Cormier et Michel Magnan – Comptabilité aux Etats-Unis – in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2009
17. Elena Barbu – Harmonisation Comptable Internationale et environnement comptable : de l'influence à l'interaction – in Cahier des Recherche – Laboratoire Orléanais de Gestion – N° 2005-07 – Paris 2005
18. Equipe ROSC de la banque mondiale - rapport sur le respect des normes et codes - comptabilité et audit - république démocratique du Congo - Avril 2010
19. Florence KASOYA KAMBERE - Comparaison de système comptable congolais et OHADA – Mémoire de fin d'étude Université de Bunia en RDC – 2010
20. Françoise VERDIER: comptabilité aux États-Unis, in Encyclopédie CCA, Economica, paris 2000, P141-143.
21. Gary K. Meek – Les Etats-Unis – in Comptabilité Internationale – Chap 3 - Vuibert - Paris 1997
22. HUMMEL Paul – Plan comptable OCAM et plan comptable francais – filiation directe ou non ? - in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit– Numéro spécial 10eme Congrés de l'AFC - Mai 1989- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 302-322)- France .
23. Jacques Njampiep, Maîtriser le droit et la pratique du système comptable OHADA, éditions publibook 2008.
24. Jacques Richard – Comptabilité en Russie – Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris –
25. Jacques Richard – Les pays de l'Europe de l'Est , in Comptabilité Internationale, Librairie Vuibert, Paris, France, 1997, P.352.
26. Jacques Richard – Système comptable français et Normes IFRS – édition Dunod Paris 2006 –
27. Jean bosco Nsuami - Réforme des Pratiques Comptables et Budgétaires dans le Secteur Public Local en République Démocratique du Congo: réflexions théoriques et épistémologiques - Revue Congolaise d'Economie - Volume 2, N° 01 - Mars 2007 (pp. 23-45)
28. José-Côme Honoré – La Comptabilité Approfondie - édition ellipses – Paris 2015

29. Karim M'hedhbi, Analyse de l'effet de l'adoption des normes comptables internationales sur le développement et la performance des marchés financiers émergents, Thèse doctorale présentée en vue de l'obtention du grade de doctorat en science comptable, Université de la Manouba, Tunisie.
30. Laurence BINET – Les états financiers anglo-saxons – comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale – Economica – Paris
31. Maher Jeriji - Professionnalisme d'un normalisateur comptable et adoption d'un référentiel de nature anglo-saxonne – in La revue des Sciences de Gestion, Direction et Gestion 2009/2 n° 236 – Finance - mars-avril 2009 - pages 63 à 72 .
32. Michel Gervais - La réforme du système comptable dans les entreprises Chinoises – in Revue Comptabilité - Contrôle - Audit / Tome 2 - Volume 2 - par l'Association Francophone de Comptabilité- septembre 1996 (pp. 93 à 109)
33. Nhu Tuyên LÊ - évolution des formes comptables en contexte de transition économique – Thèse de Doctorat en sciences de gestion - école des hautes études commerciales de paris – France 2008 –P:175
34. Odile Barbe et Laurent Didelot - Les IFRS – Collection l'Expert en poche – Ordre des Experts Comptable – Paris 2013
35. Odile Barbe ; Laurent Didelot et Jean-Luc Siegwart – Comptabilité Approfondie – édition Nathan -2015 – France –
36. Peter Walton , Comptabilité en Grande Bretagne , in Encyclopédie de Comptabilité, Contrôle de Gestion et Audit, Economica, Paris, 2009
37. Peter Walton , La comptabilité anglo-saxonne , Collection Repères – éditions la Découverte – Paris 2001
38. Peter Waltson , Le Royaume – Uni , in Comptabilité internationale , Chap6 , Vuibert - Paris 1997
39. 1Pierre Gensse - Modèle Comptable Français In Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris –
40. Price Waterhouse Coopers - Le Memento IFRS – Arrëté des comptes 2015 – éditions Françis Lefebvre – France 2015
41. Price Waterhouse Coopers – Des règles Françaises aux IFRS , Principales Divergences – éditions Françis Lefebvre – Paris 2008
42. Robert Kirk- IFRS : a quick reference guide - CIMA Publishing/ Elsevier 2009 - United Kingdom –

43. Robert Obert , Marie-Pierre Mairesse et Arnaud Desenfans – Comptabilité Approfondie – édition Dunod – Paris 2015-
44. Robert Obert , Pratique des normes IAS/IFRS – Comparaison avec les Règles Française et les US GAAP – édition Dunod – Paris 2003
45. Robert OBERT - Pratique des normes IFRS et US GAAP - 5e édition – Dunod – PARIS 2013
46. Robert OBERT : Pratique internationale de la comptabilité et de l'audit - 2e édition – Dunod – PARIS 2010
47. Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya - Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia –Springer edition 2006 – USA –
48. Robert W. McGee and Galina G. Preobragenskaya - Accounting and Financial System Reform in Eastern Europe and Asia –Springer edition 2006 – USA –
49. SAADA Toufik – les déterminants des choix comptables , étude des pratiques francaises et comparaison Franco-Américaine - in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit– Septembre 1995/2 Tome 01- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 52-74)- France -
50. Serge Evraert & Yuan Ding – Comptabilité en Chine - – Encyclopédie de Comptabilité – Economica - 2000-Paris –
51. Serge Evraert & Yuan Ding - Les enseignements d'une comparaison de la comptabilité sociale des entreprises en Chine et en France – in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit/ numéro spécial – Mai 2002/3 Tome 08- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 287-310)- France
52. Shimin Chen , Zheng Sun and Yuetang Wang - Evidence from China on wether harmonized accounting standards harmonize accounting practices – in Accounting Horisons – By American Accounting Association Volune 16 , n°03 – September 2002; PP 183 – 197 .
53. Souglan Peng and Yoyce Vander Laan Smith - Chineese GAAP and IFRS : an analysis of the convergence process - in journal of international Accounting , Auditing and Taxation – volume 19 – issue 1 , Canada 2010 ; pages 16 to 34
54. Souleymane SERE - Droit comptable et plan comptable OHADA – Revue ERSUMA du 22 décembre 2006 , Porto-Novo
55. Stephen Brian Salter , Tony Kang , Giorgio Gotti and Doupnik S.Timothy- The Role of Social Values, Accounting Values and Institutions in Determining Accounting Conservatism in Management International Review n° 53(4) - August 2013 -

56. Taisier a.Zoubi , Osamah Al-Khazali – Adopting US-GAAP or IASB Accounting Standards by the Arab Countries – in International Business 1 Economics Research Journal – Volume 3 ; N° 10 – PP (65-71).
57. Tazdait Ali – Maitrise du Système Comptable Financier – 1er édition ACG – Alger – 2009
58. Terry Heazlewood – L'Australie – in Comptabilité internationale , Chapitre 13 , Vuibert - Paris 1997 .
59. Wolf Bay , Hans-Georg Bruns , l'information financière des entreprises multinationales , in Comptabilité internationale – Librairie Vuibert – Paris 1997 –
60. Yannik Lemarchand et Marc Nikitin – Histoire des systèmes comptables – in Encyclopédie de comptabilité , contrôle de gestion et Audit – Economica – Paris 2009
61. Yuan Ding – Les facteurs de risques Hypothéquant la réussite de la réforme comptable en Chine – in Revue Comptabilité , Contrôle et Audit – n° 02 – 2005- par l'Association Francophone de Comptabilité (pages 188-193)- France -

الروابط الإلكترونية:

https://www.fasb.org/cs/Satellite?c=Document_

https://almohasben.com/2012-12-25-15-56-30.html

https://www.aasb.gov.au/Pronouncements/Current-standards.aspx

Site du CNC www.minefi.gov.fr/directions_srvices/CNCompta

Site du CRC www.minefi.gov.fr/directions_srvices/CNCompta

Site de l'ANC : www.anc.gouv.fr

www://http.ifrs.org/ use -around-the-world/ jurisdiction

http://mstawfik.bizhosting.com

http://www.efsa.gov.eg/content/efsa2.ge_account.htm

http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt

http://www.legislation.tn/detailtexte/Arr%C3%AAt%C3%A9

http://www.iort.gov.tn/WD120AWP/WD120Awp.exe/

http://www.oect.org.tn/page.php?r=3&sr=15&ssr=

http://www.finances.gov.tn/ar/almjls-alwtny-llmhasbt

https://www.ohada.org/index.php/fr/actes-uniformes-de-l-ohada/presentation-et-innovations-de-l-audcif

https://www.ohada.org/

https://www.gccaao.org/

https://socpa.org.sa/Socpa/About-Socpa/About-us.aspx?lang=en-us

https://www.international-arbitration-attorney.com/ar/ohada-arbitration-act/

http://www.uemoa.int/fr/presentation-de-luemoa

www.fr.allafrica.com