

المحور الأول: الاطار النظري للمحاسبة الدولية

أولاً- مدخل الى المحاسبة الدولية: التعريف والنشأة والتطور

إن الحاجة إلى وضع معايير محاسبية قد أملتتها الضرورة العملية، فالمحاسبة ليست علما مجردا وبالتالي فهي بحاجة إلى حد أدنى من التوافق بين ممارسيها (المحاسبين) على مستوى بلد محدد أو إقليم معين أو حتى على مستوى العالم، وذلك حتى يكون تطبيقها أسهل وتكون معطياتها أكثر مصداقية وقابلية للمقارنة. ويعتبر المرجع المحاسبي الدولي IAS/IFRS من أهم معايير المحاسبة وأكثرها تطبيقا على المستوى الدولي، ولكن قبل التعرف على هذا المرجع سنوضح مفهوم المعايير المحاسبية الدولية.

1- تعريف المعايير:

يشمل مفهوم المعيار عموما بأنه يشمل "أي مقياس للحكم على أمر أو شيء ما من خلال التقييم والمقارنة، ويشترط أن يكون المقياس موثوقا فيه ومتوافقا بشأنه، وعادة ما يكون مضمنا في وثيقة صادقا عليها من طرف هيئة معترف بها".

2- تعريف المعايير المحاسبية:

نورد فيما يلي أربع تعريفات للمعايير المحاسبية:

- يعرف الكاتب حسين القاضي المعايير المحاسبية بأنها "نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات".

- وتعرفها الباحثة كاتلين مكتان (Kathleen MOKTAN) بأنها: إطار مشترك يتيح عرض وتحليل وتفسير المعلومات المالية بين الكيانات أو البلدان أو المناطق.

- كما تعرف مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS Foundation) المعايير المحاسبية بأنها: "مجموعة من المبادئ التي تتبعها الشركات عندما تكون بصدد إعداد وعرض قوائمها المالية، مما يوفر طريقة موحدة لوصف الأداء المالي للشركة".

- في حين يعرفها البعض الآخر بأنها عبارة عن وثائق مكتوبة للسياسات (أي المناهج أو الطرق) صادرة عن هيئة خبيرة في مجال المحاسبة أو عن الحكومة أو أية هيئة تنظيمية أخرى، يشمل عمل هذه الهيئة الجوانب المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح عن المعاملات المحاسبية في القوائم المالية.

يستنتج مما سبق أن المعايير المحاسبية عادة ما تكون مدرجة في وثائق مكتوبة صادقة عليها، ومن شأن المعايير المحاسبية أن تقلص من البدائل المحاسبية عند تحضير القوائم المالية وذلك ضمن حدود معينة، وبالتالي ضمان قابلية المقارنة بين قوائم مالية لمؤسسات مختلفة، مما يزيد من موثوقية هذه القوائم، وهي تعمل بذلك على توحيد السياسات المحاسبية المتبعة في إطار تلبية أفضل لاحتياجات الإفصاح (الإبلاغ)

المالي. مع الإشارة إلى إمكانية تعزيز المعايير المحاسبية بمعايير أخلاقية صادرة عن هيئة محاسبية، تنص هذه المعايير على عقوبات مهنية ضد الأعضاء في حالة عدم الامتثال للمبادئ المعلنة في السياسات المتبعة.

عادة ما يتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل الهيئات التنظيمية أو المهنية للمحاسبة ضمن الإطار المؤسسي والمهني للبلد أو المنطقة، كما يمكن إعداد تلك المعايير بالتنسيق أو التكيف مع مجموعة معايير معترف بها دولياً، مثل معايير المحاسبة الدولية أو المبادئ المحاسبية الأمريكية المقبولة عموماً.

3- تعريف المحاسبة الدولية:

يمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها "العلم الذي يدرس أسباب الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، والوظائف المرتبطة بنظام الإبلاغ المالي الدولي".

ونحن لن نتناول - في محاضراتنا لمعايير المحاسبة الدولية - كل مواضيع واهتمامات هذا النوع من المحاسبة، وإنما سنركز على أحد الجوانب الهامة للمحاسبة ذات الصلة بالمعايير الصادرة والمعتمدة من طرف منظمات دولية، والمطبقة على مستوى أكثر من بلد.

4- تعريف معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS):

معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS (غالباً ما يشار إليها اختصاراً بـ IFRS) هي مرجع محاسبي دولي يتم إعداد وإصدار معاييره من قبل هيئة إصدار المعايير لدى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي الدولية، وهي مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ويتم استخدامها بشكل أساسي من قبل الشركات المدرجة في البورصة والمؤسسات المالية.

بالإضافة إلى المعايير في حد ذاتها، يتم إصدار تفسيرات بهدف توضيح بعض نصوص المعايير وترشيد عملية تطبيقها. وقد تم إصدار تفسيرات معايير المحاسبة الدولية -سابقاً- من طرف لجنة التفسيرات الدائمة (the Standing Interpretations Committee)، أما تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية - حالياً- فيتم إصدارها من طرف لجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي الدولية، وتسمى بـ IFRIC Interpretations أو تفسيرات لجنة تفسير معايير الإبلاغ المالي الدولية (International Financial Reporting Interpretations Committee).

وبالتالي فإن المرجع المحاسبي الدولي (IAS/IFRS) أو المصطلح المختصر باللغة الإنجليزية "IFRS" يشمل المعايير المحاسبية الدولية (IASSs) الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقاً (IASC) ومعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSSs) الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) حالياً، كما يشمل أيضاً كلا من التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات المعايير سابقاً (SIC) ولجنة تفسيرات معايير الإبلاغ المالي (IFRIC Interpretations).

كما قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإعداد معايير الإبلاغ المالي الدولية للمؤسسات الصغيرة والمتوسطة الحجم، والتي بإمكان الشركات غير المدرجة في البورصة استخدامها، وهي عادة شركات صغيرة ومتوسطة.

تعتبر معايير الإبلاغ المالي الدولية بمثابة مجموعة من المعايير "القائمة على المبادئ" (principales-based)، حيث تؤسس هذه المعايير لقواعد واسعة بدلاً من إملاء معالجات محددة. وتضم القائمة الحالية للمعايير الدولية 44 معياراً: 28 معياراً للمحاسبة الدولية IASs و 16 معياراً للإبلاغ المالي IFRSs (أنظر الملحق).

5- نشأة وتطور هيئة اعداد المعايير المحاسبية الدولية:

تعود المحاولات الأولى لوضع معايير محاسبية على المستوى الدولي إلى بدايات القرن العشرين، حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول سنة 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين (الأمريكية)، وكان الحضور من إنجلترا وهولندا وكندا، فضلاً عن الولايات المتحدة. وقد دار البحث في ذلك المؤتمر عن إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. ثم عقدت بعد ذلك مؤتمرات في كل من: امستردام سنة 1926، نيويورك سنة 1929، لندن سنة 1933، برلين سنة 1938، لندن سنة 1952، أمستردام سنة 1957، نيويورك سنة 1962، باريس سنتي 1967 و 1972، ألمانيا الاتحادية سنة 1977، المكسيك سنة 1982، طوكيو سنة 1987، الولايات المتحدة سنة 1992، باريس سنة 1997، هونغ كونغ سنة 2002، اسطنبول سنة 2006.

تم إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية في 29 جوان 1973، وأصدرت المعيار الأول المتعلق بالإفصاح عن السياسات المحاسبية (IAS1) شهر جانفي 1975.

كانت البلدان التسعة التي دعيت هيئاتها المحاسبية الوطنية للانضمام إلى لجنة المعايير المحاسبية الدولية تضم كلا من: أستراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والولايات المتحدة والمملكة المتحدة وإيرلندا (مجتمعتان). ومثل كل بلد وفد يضم ثلاثة أعضاء على الأكثر.

لقد كانت القضية الرئيسية بالنسبة للجنة معايير المحاسبة الدولية تتمثل في تشجيع الهيئات الوطنية لإعداد المعايير المحاسبية في جميع أنحاء العالم على تحسين المعايير الوطنية والتنسيق فيما بينها، وكانت تسعى لأن تكون هيئة دولية لإعداد المعايير المحاسبية مدعومة من طرف هيئات تنظيم الأسواق المالية العالمية، لذا فإنها كانت بحاجة إلى هيكل جديد يعكس هذا المستوى من المسؤولية.

لقد تم إجراء تغييرات جوهرية سنة 2001 لتعزيز استقلالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وشرعيتها وجودة عملية إعداد المعايير الدولية، وذلك بعد الضغط الكبير على اللجنة لتحويل نفسها إلى هيئة عالمية حقيقية لإعداد المعايير المحاسبية، من خلال معالجة بعض القلاقل الجدية التي تهم هيئات تطوير المعايير

المحاسبية حول العالم. سيتم على وجه الخصوص استبدال اللجنة بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، ليتم إحداث التغيير الهيكلي الهام الذي عملت من أجله اللجنة عدة سنوات منذ إنشائها وكننتيجة لتوصيات فريق العمل الاستراتيجي.

تم تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية بشكل رسمي في شهر أبريل من سنة 2001، وقد استغرق الأمر عدة سنوات للوصول إلى هذه المرحلة.

في هذا الاطار سيتم إجراء تعديلات هيكلية من خلال إنشاء منظمة مستقلة تتمثل في مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF - IASC Foundation) والتي تحولت لاحقاً الى مؤسسة معايير الإبلاغ المالي، وستكون هذه المنظمة مسؤولة عن أربع هيئات متميزة: الأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة التفسيرات الدائمة والمجلس الاستشاري للمعايير. ورغم أن مؤسسة لجنة المعايير هي الكيان الأم لمجلس المعايير إلا أن هذا الأخير هو الهيئة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية.

لقد تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية في اجتماعه الأول سنة 2001 كل المعايير الدولية المتميزة التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية باعتبارها معايير خاصة به، ويظل العمل بهذه المعايير ساري المفعول إلى غاية تعديلها أو سحبها من قبل المجلس. تعرف المعايير الجديدة الصادرة عن المجلس بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRSs)، ولكن عند استخدام هذه العبارة (معايير الإبلاغ المالي الدولية) فذلك يشمل كلا من معايير المحاسبة الدولية (IASs) الصادرة عن اللجنة ومعايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن المجلس، كما سبقت الإشارة إليه.