

# نظرة عن نشأة وتطور معايير المحاسبة الدولية وتوجهاتها الحديثة

أ/عراي حمزة

## مقدمة:

كان اهتمام المستثمرين والدائنين وغيرهم من الأطراف المعنيين بأمر الشركات في بلدانهم مركزا على العمليات الاقتصادية المتعلقة ضمن حدودهم الجغرافية، ولم تكن الاختلافات في المعايير والمعالجات المحاسبية مع بلدان أخرى تشكل موضوعا أساسيا بالنسبة لهم. إلا أن انتشار العولمة - ميزة العصر - أزال بصفة تدريجية القيود التي تفصل بين الشعوب والأمم، أضف إلى ذلك زيادة التبادل التجاري، فقد أصبح عدد الموقعين على اتفاقيات المنظمة العالمية للتجارة (WTO) يمثل غالبية دول العالم - النامية والمتطورة. ومع تعاظم قوة الشركات المتعددة الجنسيات وانتشارها في العالم، وكذلك تدفق رؤوس الأموال التي تخطت عائق الحدود السياسية والاقتصادية؛ زاد التركيز على موضوع الاختلافات في الممارسات المحاسبية والتحرك لتوحيد المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم واتساقها. فأصبح من الضروري إنشاء هيئة خاصة تهتم بتوحيد واتساق المعايير المحاسبية على المستوى العالمي - مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB).

من المهم النظر للأسباب التي زادت في ضرورة الإسراع إلى تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية؟ وكذا كيفية نشأة وتطور هذه اللجنة؟ وما هي أهم الصعوبات التي واجهتها؟ وما هي أهم الإنجازات التي قامت بها اللجنة؟

وعليه ستتم معالجة العناصر التالية - في سبيل فهم أمثل للموضوع محل الدراسة:

○ ماهية المحاسبة والعوامل التي ساعدت على تطورها.

○ الحاجة إلى معايير محاسبية دولية.

○ فوائد تطبيق معايير محاسبية موحدة.

○ لجنة معايير المحاسبة الدولية، نشأتها وأهدافها.

○ المراحل التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

○ التوجهات الحديثة لمعايير المحاسبة الدولية.

○ الخلاصة.

### تعريف المحاسبة:

رغم التقارب حول جوهر المحاسبة ووظائفها الأساسية؛ إلا أنه لحد الآن لم يتم الاتفاق على تعريف موحد للمحاسبة، فقد عرفها معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) في النشرة المحاسبية رقم 4 بأنها:

"Accounting is a service activity. Its function is to provide quantitative information, primarily financial in nature, about economic entities that is intended to be useful in making economic decisions."<sup>(1)</sup>

" المحاسبة هي نشاط خدمي وظيفتها توفير معلومات كمية ذات طبيعة مالية أساسا، تكون مفيدة في عمليات اتخاذ القرارات الاقتصادية التي تتعلق بالمنشآت الاقتصادية".

وكذلك عرفتها جمعية المحاسبة الأمريكية بأنها:

" Accounting is the process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgments and decisions by users of the information"<sup>(2)</sup>

" المحاسبة هي عملية تحديد، قياس، وتوصيل المعلومات الاقتصادية التي تسمح لمستخدمي المعلومات بتقييم المعلومات واتخاذ القرارات على أساسها"

وقد عرف (دهمش وآخرون) المحاسبة بأنها: "علم وفن تقييم العمليات ذات الأثر المالي بوحدات نقدية، وتسجيلها وتصنيفها وتلخيصها وتفسيرها كحقائق مالية تخص المشروعات الفردية وشركات التضامن والشركات المساهمة والهيئات والجمعيات التي لا تهدف إلى الربح كالجمعيات الخيرية والدينية والثقافية والتعاونية والأندية والجامعات والوحدات

<sup>(1)</sup> Accounting Principles Board, 1970, statement No 4 " Basic Concepts & Accounting Principles underlying Financial Statement of business Enterprises", paragraph No 40. take from Eldon S. Hendriksen and Michael F. Van Breda, 1992, accounting theory, 5<sup>th</sup> edition, the McGraw-Hill companies, USA. P:106.

<sup>(2)</sup> American Accounting Association, A statement of Basic Accounting Theory

الحكومية وغيرها، ومن ثم عرض مراكزها المالية ونتائج أعمالها بصورة تعكس وضعها بشكل عادل"<sup>(1)</sup>.

### العوامل التي أدت إلى تطور المحاسبة:

لقد نشأت المحاسبة وتطورت نتيجة لعوامل اقتصادية واجتماعية وقانونية أدت جميعها إلى ظهور الحاجة إليها لبيان النتائج المالية للعمليات والأحداث الاقتصادية، وفيما يلي أهم العوامل التي ساهمت في تطور المحاسبة<sup>(2)</sup>:

1. ظهور نظام القيد المزدوج: يعتبر ظهور وتطبيق نظام القيد المزدوج من أهم العوامل التي ساهمت في تطور العملية المحاسبية، وقد تم تطوير نظام القيد المزدوج من قبل لوقا باشيليو (Luca Pacioli)، وأول وصف لهذا النظام نشر في إيطاليا عام 1494م. وقد تأثر هذا النظام بدرجة كبيرة جدا بحاجة تجار مدينة البندقية الإيطالية، ولا يزال إلى وقتنا هذا يطبق تحت اسم "الطريقة الإيطالية". وقد بقيت هذه الطريقة المحاسبية محافظة على مكانتها في الحياة العملية فيما عدا بعض التغيرات الشكلية وذلك لتتلاءم مع تطور الأعمال والأنشطة الاقتصادية، فمسك الدفاتر وتسجيل الحسابات على أساس نظام القيد المزدوج يعطي أساسا علميا رياضيا بشكل أوسع للمحاسبة ويقدم معلومات أفضل وأوضح.

2. الثورة الصناعية: لقد أثرت الثورة الصناعية على المحاسبة بسبب حاجة مديري المصانع إلى معرفة تكلفة سلعهم، ومن هنا تطور حقل محاسبة التكاليف لتلبية الحاجة إلى تحديد تكلفة الإنتاج بدقة عمل تقديرات لها في الوقت المناسب. فمحاسبة التكاليف تركز على تسجيل التكاليف وتزويد الإدارة بالتقارير الخاصة بتكلفة عمليات الإنتاج.

3. ظهور الشركات المساهمة العامة: لقد خلقت الثورة الصناعية طلبا كبيرا على رؤوس الأموال لتمويل المشروعات الضخمة، فأدى إلى ظهور الشركات المساهمة حيث لا يستطيع فرد وحده تأمين هذه المبالغ الضخمة لإقامة مصنع. ويتكون رأس مال شركة المساهمة من مجموعة من الأسهم حيث تكون قيمة السهم صغيرة نسبيا، وظهر حقر محاسبة الشركات لمعالجة كيفية تكوين رأس المال وتوزيع الأرباح على المساهمين.

(1). نعيم دهمش، محمد ابو نصار، محمود الخلايلة، 2005، مبادئ المحاسبة، ط2، دار وائل، عمان، ص:4.

(2). نعيم دهمش وآخرون، المرجع نفسه، ص ص: 6- 11.

4. فصل ملكية المشروع عن إدارته، أدت ضخامة حجم المشروعات التجارية والاقتصادية إلى زيادة وتعقيد عملياتها المالية والاقتصادية وتعددت أنشطتها، فوجدت فئة متخصصة لإدارة المشروعات الضخمة (طبقة الإداريين والمنظمين) نيابة عن المساهمين لتعذرهم عن القيام بإدارة الشركة لكثرة عددهم واختلاف ثقافتهم وقدراتهم الإدارية ومواقعهم الجغرافية، ولهذا كان لا بد من توفر سجلات محاسبية منتظمة ومنسقة، ونظام محاسبي جيد يكفل تزويد المساهمين وغيرهم بالمعلومات والتقارير المالية الكافية عن أوجه نشاط المشروع المختلفة، التي تسهل عملية الرقابة وتقييم الأداء ومد استغلال الموارد المتاحة.

5. تعدد المستثمرين الحاليين والمتوقعين، كلما كبر حجم شركة المساهمة كلما زاد عدد الأطراف الذين يعتمدون على التقارير المالية والمعلومات المحاسبية، فالمستثمرون المتوقعون والدائنون بحاجة إلى المعلومات للقيام بعملية الاستثمار أو عدمه، هذا ما أدى إلى حاجة المشروع كوحدة محاسبية مستقلة إلى تقديم البيانات والتقارير المالية عن أوجه النشاط المختلفة للحكم على مدى كفاية الإدارة وإنتاجية ومعدل ربحية المشروع.

6. زيادة حجم المنافسة بين المشروعات المتشابهة، أدت المنافسة بين المشروعات المتشابهة إلى ضرورة ضغط النفقات إلى أقل درجة ممكنة مع الاحتفاظ بجودة السلعة من أجل زيادة معدل الربحية، وهذا بدوره أدى إلى ظهور حسابات التكاليف والمحاسبة الإدارية وتطبيق أنظمة الرقابة الداخلية الفعالة والتخطيط المالي والاقتصادي السليم.

7. حاجة الحكومات إلى فرض الضرائب على أرباح المشروعات؛ حاجة الوحدات الحكومية إلى المعلومات المحاسبية لأغراض فرض الضرائب وتحديدها أدت إلى وجود سجلات منتظمة، تأخذ بعين الاعتبار حصر النفقات التي تكبدها المشروع في الحصول على إيراداته، وكذلك تحديد سياسات تسعير المخزون السلعي والمواد التي تدخل في عمليات الإنتاج وطرق الاهتلاك المطبقة، وغيرها من الإجراءات والطرق والقواعد والمبادئ المحاسبية التي أدت إلى تطور المحاسبة.

8. ظهور مهنة تدقيق الحسابات؛ أدى وجود شركات المساهمة إلى الحاجة إلى مراجعة وتدقيق الحسابات والتقارير والقوائم المالية التي تعدها إدارة هذه الشركات من قبل شخص أو أشخاص مهنيين مستقلين عن الشركة وإدارتها، ومنه أدى إلى ظهور وظيفة جديدة وهي مهنة تدقيق الحسابات والتي كانت سببا في تطوير ونمو مهنة المحاسبة القانونية.

9. التأثير الحكومي؛ لقد كان للحكومة دور وتأثير فعال وكبير بالنسبة لتطوير المحاسبة، فالتشريعات والقوانين المالية والتجارية تتطلب ضرورة نشر البيانات والتقارير المالية السنوية، وعلى الأنظمة المحاسبية في الوقت الحاضر القيام بتسجيل ونشر بيانات مالية لتلبية المتطلبات القانونية.

ساعد ظهور الأسواق المالية المحلية والدولية بما فيها الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية إلى زيادة الحاجة إلى معلومات مالية ملائمة وموثوق منها وكذلك أدى ظهور الهيئات المهنية المحاسبية المحلية، الإقليمية والدولية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى تطوير المحاسبة عبر إصدارها لمعايير محاسبية أكثر شفافية وموثوقية، وملائمة لمستخدمي المعلومات المحاسبية وأهم هذه الهيئات:

- الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية
- الاتحاد الدولي للمحاسبين.
- مجلس معايير المحاسبية المالية الأمريكية.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية.

وتعتبر لجنة معايير محاسبة الدولية هيئة مستقلة تعمل على إصدار وتطوير معايير محاسبية ذات قبول عالمي، ولقد ساعدت هذه اللجنة التي سنتطرق إليها لاحقاً مع الهيئات المهنية الأخرى على تطوير المحاسبة وأدت إلى ظهور وتنظيم المحاسبة الدولية.

### تعريف المحاسبة الدولية:

تعرف المحاسبة الدولية: "بأنها تسيق الأسس والقواعد والمعايير المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتي عن طريقها يمكن خدمة ومساعدة المستثمر المحلي والأجنبي بتوفير تقارير وقوائم مالية مفيدة وقابلة للمقارنة"<sup>(1)</sup>.

ويمكن تعريف المحاسبة الدولية بأنها ما تتبعه كل منشأة في تنظيم العملية المحاسبية في معاملاتها المالية دولياً، أو ما تتبعه في ذلك مجموعة من الدول<sup>(2)</sup>.

### تعريف المعيار المحاسبي:

يقصد بالمعيار بصفة عامة أنه: قاعدة أو مجموعة من القواعد المنظمة للأداء أو لقياس شيء ما، فالمعيار بذلك هو المقياس أو الطريقة أو الاتجاه المتفق عليه بين الناس ودليلهم للوصول إلى معرفة شيء ما وتحديد دقته، وبالمثل يعرف المعيار المحاسبي أنه: قاعدة أو مجموعة من

<sup>(1)</sup> حكمت الراوي، 1995، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، ص: 24.

<sup>(2)</sup> صالح الدين فهمي، 2000، المعايير المحاسبية الدولية نظرية وتطبيق، دار الإسكندرية.

القواعد تصف أو تبين الطريقة (أو الطرائق) التي يتم بها إعداد الحسابات وعرضها بالقوائم المالية<sup>(1)</sup> (صالح الدين فهمي، 2000).

المعروف أن المعيار المحاسبي ينبع أساساً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة؛ وقد تختلف بعض الدول في الإجراءات التي تتبعها تنفيذاً لهذه المبادئ، والمعيار المحاسبي يرتبط بالتموجية أو أفضل مجموعة من القواعد أو الطرق التي توفر نتائج وبيانات مالية صحيحة - يعتمد عليها<sup>(2)</sup> (صالح الدين فهمي، 2000).

### الحاجة إلى معايير محاسبة دولية:

• يمكن تلخيص أهم المقتضيات السياسية والاقتصادية التي أدت إلى ظهور الحاجة إلى المعايير المحاسبية الدولية في ما يلي<sup>(3)</sup>:

1. التبادل التجاري: أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم، وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية، وتزايد عدد الدول الموقعة على اتفاقية التبادل التجاري (المنظمة العالمية للتجارة) إلى اهتمام الدول والشركات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار، واحترام قواعد المنافسة الشريفة، وهذا يعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية فلا يجوز البيع بأقل من ثمن التكلفة بشكل عام إذ أن البيع بالخسارة يؤدي إلى تدمير نظام المنافسة العادلة، والعمل على تطبيق سياسة الإغراق لتدمير بعض الشركات المنافسة عن طريق إلحاق خسائر كبيرة بها مما يؤدي إلى إفلاسها وخروجها من السوق، فاعتبرت المنظمة العالمية للتجارة البيع بأقل من التكلفة مخالفاً لقواعد التجارة الدولية، وقد عملت المعايير المحاسبية الدولية على توحيد مفهوم قياس التكلفة إما بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

2. التنمية الدولية: تمثل التنمية الدولية هدفاً تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدول المختلفة، كما تهتم المنظمات الدولية من المنظمة العالمية للتجارة والبنك الدولي بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم وتعطي بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال، بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، كما تصلح للتجميع والتلخيص على مستوى الأقاليم أو القارات أو الدول. ولما كان النشاط

(1) . صالح الدين فهمي، المرجع نفسه.

(2) صالح الدين فهمي، المرجع نفسه.

(3) . حسين القاضي و مأمون حمدان، 2000، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص

الاقتصادي يمارس من قبل المنشآت الاقتصادية حكومية أو خاصة، فلا بد من إعداد هذه الحسابات من قبل المنشآت ضمن المفاهيم المحددة في النظام، شريطة أن تفصح في التقارير المالية على أسس القياس المستخدمة لإمكان إدخال التعديلات المناسبة عليها، وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة، أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية مما يجعل توحيدها ممكنا وإعداد الحسابات القومية بناء عليها شفافا وقابلا للمقارنة.

3. تدفقات رؤوس الأموال، تلعب تدفقات رؤوس الأموال دورا هاما في تحريك عجلة الاستثمار على الصعيد الدولي، وتأخذ هذه التدفقات عدة نماذج منها إنشاء فروع للشركات المتعددة الجنسية في الأقاليم أو الدول التي يقدم وجود هذه الفروع مصلحة للشركة الأم. وعند ذلك يواجه الفرع مشكلة إعداد حساباته وقوائمه المالية في نهاية الدورة المحاسبية. إذ أن الفرع ملزم بتطبيق القوانين المحلية الخاصة بالقياس أو الإفصاح المحاسبي، وكذلك هو ملزم بتطبيق المعايير المهنية السائدة في بلد إقامته. إلا أن الإدارة المركزية بحاجة إلى توحيد القوائم المالية للفروع المختلفة مع المركز الرئيسي وإن وجود اختلافات في معايير القياس والإفصاح يحتاج إلى إعداد تسويات محاسبية معقدة قبل إعداد القوائم المالية للمركز والفروع مع بعضها البعض، ومع تعاضم قوة هذه الشركات في الاقتصاد العالمي وهيمنتها على دول عديدة وكذلك لتسهيل عملية تدفق رؤوس الأموال بين مختلف الدول ظهرت الحاجة إلى معايير محاسبية موحدة تحكم عملية القياس والإفصاح لإعداد قوائم وتقارير مالية قابلة للفهم والمقارنة.

#### • الأسباب ودواعي الحاجة لمعايير محاسبية دولية<sup>(1)</sup>:

1. المقارنة: تعتمد عملية اتخاذ القرار على المفاضلة بين البدائل المختلفة التي تتطلب معلومات ملائمة تم إعدادها على أسس ومبادئ متعارف عليها ومقبولة قبولاً عاماً، فوجود معايير محاسبية دولية تساعد على إعداد البيانات المالية بشكل شفاف وقابل للمقارنة مما يسهل عملية المفاضلة واتخاذ القرار.

2. كلفة معالجة المعلومات: عندما تعد القوائم المالية وفق معايير مختلفة ومتنوعة يضطر مستخدمو القوائم المالية إلى ترجمتها على أسس موحدة. مما يحملهم تكلفة المعالجة التي من الممكن تجنبها إذا ما تم إعداد البيانات المالية وفق أسس وقواعد موحدة.

(1). سناء مسودة، 2006، أهمية إلزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر مدققي الحسابات، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الإدارية، الاتجاهات الحديثة في منظمات الأعمال، الفرص والتحديات والافاق، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن.

3. تضيق الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية المتبعة في الشركات.

4. حماية المستثمر في الأسواق المالية الخارجية من خلال زيادة موثوقية ومصداقية البيانات المالية.

### مزايا تطبيق معايير المحاسبة الدولية:

من بين مزايا تطبيق معايير محاسبية موحدة، نذكر ما يأتي<sup>(1)</sup>:

- سهولة الدخول إلى أسواق رؤوس الأموال الأجنبية.
- زيادة مصداقية أسواق رؤوس الأموال المحلية مقارنة بأسواق رؤوس الأموال الأجنبية الذي يعطي احتمالية أكبر للشراكة والاندماج.
- زيادة مصداقية القوائم المالية للشركات في الدول النامية بالنسبة للدائنين المحتملين.
- تخفيض تكلفة رأس المال للشركات.
- قابلية مقارنة البيانات المالية بين مختلف الدول.
- زيادة الشفافية والمساءلة في نطاق الحاكمة المحاسبية.
- زيادة قابلية فهم التقارير المالية (لغة مالية مشتركة).
- تخفيض تكاليف إصدار معايير محاسبية وطنية (قطرية).
- سهولة تنظيم أسواق الأوراق المالية.
- تخفيض التأثير بالضغط السياسية.

### لجنة معايير المحاسبة الدولية وأهدافها:

بدأ المحاسبون ومنذ زمن بعيد التفكير بالتوفيق والتنسيق بين المبادئ والممارسات المحاسبية التي تطبقها مختلف الشركات في عرض قوائمها المالية. وعموما ترجع فكرة توفيق وتنسيق معايير المحاسبة إلى المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904 في مدينة سانت لويس بأمريكا حيث تم الاتفاق وكخطوة أولى على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات لمناقشة ومقارنة المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول المشاركة<sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Keith Alferdson and al., 2005, Applying international accounting standards, John Wiley & Sons Australia, p: 6.

<sup>(2)</sup> أمين السيد، 2004، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص: 429- 430.

وفي عام 1972 انعقد المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين بسيدني (أستراليا)، حيث تم فيه اقتراح مشروع إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية، وبعد فترة قصيرة في 29 يوليو 1973 اتفقت تسع دول (أستراليا، كندا، الولايات المتحدة الأمريكية، المملكة المتحدة، ألمانيا، هولندا، فرنسا، اليابان، والمكسيك) على تأسيس لجنة المعايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC). وتعتبر هذه اللجنة هيئة خاصة مستقلة في عملها لا تتبع أي منظمة مهنية ولا تتلقى توجيهات أو أوامر من أي جهة أخرى حكومية كانت أو مهنية. وبعد أن كانت لجنة معايير المحاسبة الدولية تضم 9 دول أعضاء سنة 1973 انضمت إليها كافة الجمعيات والمعاهد المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين ليصبح عدد أعضائها 152 عضوا في 112 دولة سنة 2000، وأصدرت 41 معيارا محاسبيا دوليا والعديد من هذه المعايير عدلت مرة أو عدت مرات عبر السنين والبعض منها ألغي أو أدمج في معايير أخرى<sup>(1)</sup>.

### أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية:

منذ إنشاء لجنة المعايير المحاسبة الدولية وكما جاء في دستورها، هدفت إلى<sup>(2)</sup>:

1. تكوين ونشر معايير محاسبية دولية متعارف ومتفق عليها من أجل اتباعها في إعداد القوائم المالية لغرض الاتساق والانسجام والتماثل في المعالجات المحاسبية من جهة.
2. تشجيع القبول العالمي لهذه المعايير المحاسبية، والعمل بشكل عام على تحسينات المحاسبة الدولية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

### المراحل التي مرت بها لجنة معايير المحاسبة الدولية:

مرت معايير المحاسبة الدولية بخمس مراحل، وذلك على النحو التالي<sup>(3)</sup>:

#### أولا: مرحلة التأسيس:

امتدت هذه المرحلة من عام 1973 حتى عام 1989 وتم خلالها وضع معايير محاسبية أساسية ضرورية شملت مواضيع مثل البضاعة والسياسات المحاسبية والإفصاح المالي وغيرها. وفي هذه

(1) Keith Alferdson and al. Pp: 7-8, 10.

(2) نعيم دهمش، 2001، "معايير المحاسبة الدولية وهيمنة العولمة"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد: 116، ص: 8.

(3) نعيم خوري، 2003، معايير محاسبية عالمية موحدة هل تولد بعد عام 2005، مجلة البنوك في الأردن، العدد 22، ص: 7-8.

المرحلة انطوت المعايير على بدائل عديدة للتطبيق، ولم يكن هناك لجنة لتفسيرها، وتبعاً لذلك لم تتوفر آلية لمراقبة الالتزام بها.

### ثانياً: مرحلة التطوير:

استمرت هذه المرحلة من عام 1989 حتى عام 1995 وفيها تم إنجاز مشروع تطوير المعايير وأخذ بعين الاعتبار قابلية المقارنة للتقارير المالية، وهذا تمثل في تعديل عشرة معايير محاسبية من أجل قبولها من الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية، وقد أدى هذا التعديل إلى تقليل البدائل الممكنة لدى التطبيق.

### ثالثاً: مرحلة المعايير الأساسية الشاملة:

وقد انتهت هذه المرحلة في عام 1999، وفيها تم الاتفاق مع الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على عدد من المعايير الشاملة الواجب إصدارها بغية اعتمادها وقبولها لأغراض متطلبات الأسواق المالية على المستوى العالمي ويندرج تحت هذه المعايير، المعايير التي تعالج مشكلة الأدوات المالية، ضريبة الدخل، الاستثمارات العقارية، وتدني قيمة الموجودات المحاسبية ومعايير حول الزراعة وغيرها. وتم في هذه المرحلة تأسيس مجلس لتفسير معايير المحاسبة الدولية.

### رابعاً: مرحلة إعادة الهيكلة:

وقد انتهت هذه المرحلة في عام 2001 وجرى فيها إعادة النظر في البنية التحتية للجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل تقويتها والنهوض بمستوى الإنجاز فيها، وفي ما يلي صعوبات التوفيق مع المعايير الدولية وكذا العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد:

• **صعوبات التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية:** بالرغم من الهدف الذي تسعى إليه لجنة معايير المحاسبة الدولية في تعزيز قبول معايير المحاسبة الدولية والتقييد بها في جميع أنحاء العالم، نجد بعض المنظمات المهنية تشير إلى وجود بعض الصعوبات والعقبات التي تحول دون تطبيق المعايير مباشرة، نلخصها في النقاط التالية<sup>(1)</sup>:

1. تباين المستوى التعليمي.
2. اختلاف النظام السياسي (رأس مالي، اشتراكي...)
3. اختلاف قانون الشركات والضرائب من دولة إلى أخرى.
4. مستوى التطور الاقتصادي (الدول المتقدمة، الدول النامية...).

(1). أنظر، حسين القاضي و مأمون حمدان، مرجع سابق، ص: 44.

5. الاختلاف والتباين في الممارسات المهنية للمحاسبة بين مختلف الدول.

❖ وتتلخص أهم العوامل التي ساهمت في إظهار الحاجة إلى تنظيم جديد للجنة المعايير المحاسبية الدولية في ما يلي<sup>(1)</sup>:

- سرعة نمو الأسواق الرأسمالية العالمية.
  - الجهود التي تبذلها المنظمات العالمية (البنك الدولي والمنظمة العالمية للتجارة..)
  - والإقليمية (الاتحاد الأوروبي..) في القضاء على العوائق التي تواجهها التجارة العالمية.
  - التوجه نحو تدويل تنظيم الأعمال.
  - زيادة تأثير معايير المحاسبة الدولية بالمعايير الأمريكية.
  - تسارع ظهور العمليات الاقتصادية الجديدة.
  - زيادة الحاجة إلى معلومات ملائمة وموثوق منها.
- وكنتيجة لزيادة الطلب على معايير محاسبية ذات جودة عالية تمكن من توفير الشفافية وقابلية المقارنة. أصبح من الضروري إعادة تنظيم وهيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية لتحقيق أهداف أكثر دقة تتمثل في ما يلي<sup>(2)</sup>:

1. يعين أن تتوفر في المعايير المحاسبية الدولية الجديدة ما يلي من العناصر الحيوية:

- الجودة العالية.
  - الشفافية.
  - قابلية مقارنة المعلومات المالية.
  - مساعدة مستعملي المعلومات المالية في أسواق رأس المال في عملية اتخاذ القرار.
2. تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.
3. العمل بفاعلية مع مختلف هيئات المعايير الوطنية في العالم من أجل تطوير المعايير الوطنية والمعايير الدولية للإبلاغ المالي.
- وشملت عملية إعادة الهيكلة خلال هذه المرحلة ما يلي:
- التمثيل في اللجان يعتمد على الكفاءة والخبرة وليس على أساس التمثيل الجغرافي.

(1) . Richard G. Schroeder and al. Pp: 71-72.

(2) . Richard G. Schroeder and al. Pp: 71-72

- يعمل الأعضاء في اللجان بتفرغ كامل وليس جزئياً.
- إعادة هيكلية البنية التحتية بما فيه مجلس الإدارة ومجلس الأمناء.
- تشكيل مجلس استشاري للمعايير المحاسبية.
- تسجيل اللجنة كمؤسسة غير هادفة للربح.
- وضع دستور جديد.

وتميزت هذه المرحلة بموافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية في عام 2000 على قبول البيانات المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية. وفي هذه المرحلة تم تغيير اسم لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Board (IASB).

### خامساً: مرحلة معايير الإبلاغ المالي:

وقد بدأت هذه المرحلة في عام 2002 إلى الآن، وفيها تم تغيير تسمية معايير المحاسبة الدولية إلى المعايير الدولية للإبلاغ المالي (International Financial Reporting Standards)، ولكن المعايير المحاسبية الدولية ستبقى سارية المفعول لحين تعديلها أو سحبها من الاستعمال، ولحد الآن صدرت سبعة معايير دولية للإبلاغ المالي، مبينة في الجدول التالي:

رقم: IFRS	اسم المعيار الدولي للإبلاغ المالي
1	التبني الأول للمعايير الدولية للإبلاغ المالي
2	الدفع على أساس الأسهم
3	اندماج الأعمال
4	عقود التأمين
5	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة
6	استكشاف وتقييم الموارد لطبيعية
7	الأدوات المالية

### التوجهات الحديثة للمعايير المحاسبية الدولية:

• يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من أهم المبادئ التي يعتمد عليها الفكر المحاسبي فكل العمليات التي تقوم بها الشركات تقيد وتسجل في الدفاتر على أساس التكلفة التاريخية - أي على أساس تكلفة الشراء أو الحيازة- ، وأي تغيير في قيمتها السوقية (إيجاباً أو سلباً)

لا يؤخذ بعين الاعتبار - أي لا يتم تسجيله وإظهاره في الدفاتر المحاسبية للشركة - . لكن مع تعاظم الأسواق المالية وزيادة حجم العمليات خصوصا تلك المتعلقة بالاستثمارات المالية، زادت حاجة المستثمرين إلى معلومات أكثر ملاءمة لعملية اتخاذ القرارات والمفاضلة بين مختلف البدائل المتوفرة، وأدى الارتفاع الكبير لمستوى التضخم عبر مختلف دول العالم إلى طرح عدت تساؤلات عن مدى ملاءمة المعلومات المعدة على أساس مبدأ التكلفة التاريخية وما مدى فائدتها بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية والمستثمرين، وعليه أصبح التوجه نحو إعداد معايير محاسبية دولية تعتمد على أساس القيمة السوقية العادلة بدل أساس التكلفة التاريخية.

• في ظل ارتفاع الأسعار المستمر (التضخم)، بات من المهم مراجعة بعض طرق قياس والاعتراف بالمخزونات، فأصبحت طريقة LIFO (الداخل أخيرا الصادر أولا) لا تتماشى مع مفهوم المنافسة العادلة بين الشركات، حيث أصبحت الشركات تستعمل احتياطي طريقة LIFO (LIFO reserve) لتخفيض التكلفة ومنه تخفيض سعر البيع بأقل من المنافسة والسوق، أي التلاعب بما تتطلبه المعايير المحاسبية الدولية في تقييم المخزونات بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، وعليه تم منع استعمال طريقة LIFO في القياس والاعتراف بالمخزونات والاكتفاء فقط بطريقة FIFO (الداخل أولا الصادر أولا) وطريقة المتوسطات المرجحة.

• في ما يخص عمليات الاندماج، يتم استعمال فقط طريقة البيع purchasing method، وتوقف عن استعمال طريقة المنافع المشتركة pooling interest method.

• وفي ما يخص معالجة الشهرة goodwill، تم التوقف عن اهتلاك الشهرة حيث كانت تهتك على مدة زمنية قدرها 40 سنة، فأصبحت تقييم سنويا وأي نقص أو زيادة يسجل ويقيد في حسابات الدخل.

### الخلاصة:

بعد عملية إعادة الهيكلة للجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، ومع إصدار المعايير السبعة للإبلاغ المالي، وكذا بعد موافقة الهيئة العالمية المشرفة على الأسواق المالية على اعتماد المعايير المحاسبية الدولية، زاد الاهتمام والحرص على إصدار معايير ذات جودة عالية تلبى حاجة مستخدمي القوائم المالية وذلك بتوفيرها لمعلومات ملائمة وذات مصداقية، موافقا لما جاء في الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبية الدولية، وستبقى معايير المحاسبية الدولية معتمدة ومطبقة إلى حين إلغائها واستبدالها بالمعايير الدولية للإبلاغ المالي.

## المراجع :

1. أمين السيد، 2004، المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، ص: 429- 430.
2. حسين القاضي و مأمون حمدان، 2000، المحاسبة الدولية، دار الثقافة للنشر والتوزيع، عمان الأردن، ص ص: 20، 23 - 24.
3. حكمت الراوي، 1995، المحاسبة الدولية، دار حنين، عمان، ص: 24.
4. سناء مسودة، 2006، أهمية إلتزام الشركات المساهمة الأردنية بتطبيق معايير المحاسبة الدولية من وجهة نظر مدققي الحسابات، بحث مقدم للمؤتمر العلمي الخامس لكلية الاقتصاد والعلوم الادارية، الاتجاهات الحديثة في منظمات الأعمال، الفرص والتحديات والآفاق، جامعة الزرقاء الأهلية، الأردن.
5. صالح الدين فهمي، 2000، المعايير المحاسبية الدولية نظرية وتطبيق، الإسكندرية: الدار الجامعية.
6. طارق عبد العال، (2004). **موسوعة معايير المحاسبة**، ج 1، الإسكندرية: الدار الجامعية.
7. مجلس معايير المحاسبة الدولية، (2005). **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية**، ترجمة: المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان.
8. نعيم خوري، 2003، معايير محاسبية عالمية موحدة هل تولد بعد عام 2005، مجلة البنوك في الأردن، العدد 4 المجلد 22، ص ص: 7- 8.
9. نعيم دهمش، 2001، "معايير المحاسبة الدولية وهيمنة العولمة"، مجلة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، العدد: 116، ص: 8.
10. نعيم دهمش، محمد ابو نصار، محمود الخلايلة، 2005، مبادئ المحاسبة، ط2، دار وائل، عمان، ص: 4.

1. Accounting Principles Board, 1970, statement No 4 " Basic Concepts & Accounting Principles underlying Financial Statement of business Enterprises", paragraph No 40.

2. American Accounting Association, A statement of Basic Accounting Theory.

3. Eldon S. Hendriksen and Michael F. Van Breda, 1992, accounting theory, 5<sup>th</sup> edition, the McGraw-Hill companies, USA. P:106.

4. International Accounting Standards Board, (2006), International financial reporting standards, London, UK: IASB.

6. Keith Alferdson and al. ., 2005, Applying international accounting standards, John Wiley & Sons Australia, p: 6.