بسم الله الرحمن الرحيم

تأثير العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة وانعكاساتها على الاستثمار الأجنبي المباشر

الدكتور/ عبدالحميد مانع الصيح
أستاذ المحاسبة المساعد بكلية التجارة والاقتصاد/جامعة صنعاء

ملخص البحث

أسهمت عوامل عدة في ظهور مفهوم العولمة منها انهيار الاتحاد السوفيتي ومعظم دول المنظومة الاشتراكية، ولذا بدأ التوجه نحو عولمة كثير من مناحي الحياة اقتصادية، اجتماعية، سياسية، ثقافية. بيد أنّ عولمة الاقتصاد تعد أبرز جوانب العولمة، إذ زادت الشركات متعددة الجنسية وانتشرت الاستثمارات الأجنبية وغيرها.

و لم تكن المحاسبة بمعزل عن تلك التطورات إذ عملت على إعداد معايير محاسبية دولية والعمل على تطبيقها عالمياً. أما الدول العربية فنجد بعضها يتبع المعايير المحاسبية الدولية وبعضها يتبع المعايير الفرنسية، ولدى بعضها نظم محاسبية موحدة أو معايير تعد محلياً، ولذلك يأتي هذا البحث لمناقشة مفهوم العولمة وتطورها وآثارها على المحاسبة، لاسيما الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة وانعكاسات تلك الآثار على الاستثمار الأجنبي في الدول العربية.

Globalization, it's Effects on Arabian Uniform Accounting Systems and it's reflection on Foreign Direct Investments

Abdulhameed Manaa alsyeh
Sanaa University

Abstract

A lot of factors participate for the appearance of globalization's concept, such as disappear of USSR& most of Socialism countries, so a lot of things go to globalize economics, socialists, cultures and political. But globalize of economics is considered the most sight of globalization, so Multi-national companies have been increased and foreign investments have been spread and so on.

The Accounting was not part away from these developments. It works for set and Develop International Accounting Standards (IASs), and work of its application globally. For Arabian Countries we find some of them follow International Accounting Standards, others applied France Standards, and some of them have Uniform Accounting Systems or set their Standards locally.

Therefore, one of the main purposes of this study is to discuss globalization concept, it's development and it's affect on Accounting, especially on Arabian Uniform Accounting Systems and to determine the reflection of that on foreign investment in Arabian Countries.

1: مقدمة

أسهمت عوامل عدة، في ظهور مفهوم العولمة منها انهيار الاتحاد السوفيتي ومعظم الدول الاشتراكية، ولذا بدأ التوجه نحو عولمة كثير من مناحي الحياة اقتصادية، اجتماعية، سياسية وثقافية. بيد أنّ عولمة الاقتصاد تعد أبرز جوانب العولمة، إذ يلحظ تزايد الشركات متعددة الجنسية، كما شكلت بعض أسواق البورصة منظمةٍ عالمية هي المنظمة الدولية لهيئات أسواق الأوراق المالية International Organization of Securities Commission (IOSCO)، التي تشترط على أية سوق للبورصة تنوي الانضمام لها الالتزام بقواعد محددة ومعايير محاسبية موحدة إلى حد ما من قبل الشركات المسجلة أسهمها في تلك الأسواق، ليس هذا فحسب بل لقد اتحدت أسواق البورصة في معظم دول السوق الأوروبية في تجمع واحد، ويبدوا أنّ توجهاً كهذا قد أضحى منتشراً في معظم بلدان العالم متقدمة كانت أم نامية.

و لم تكن المحاسبة في مختلف الأقطار بمعزل عن تلك التطورات، فقد اتجهت المهنة منذ بداية القرن العشرين نحو إعداد معايير محاسبية دولية IASs (عولمة المحاسبة)، وتزايدت الشركات التي تتبع تلك المعايير في إعداد بياناتها المالية في مختلف الدول بما فيها الدول النامية، كما تزايد عدد المحاسبين الذين يعتمدون تلك المعايير في إعداد البيانات المالية.

أمّا الدول العربية فنجد بعضها يتبع المعايير المحاسبية الدولية وبعضها يتبع المعايير الفرنسية، ولدى بعضها نظم محاسبية موحدة، أو معايير تعد محليا. ومن هنا تظهر أهمية هذا البحث لأنه سيناقش مفهوم هذه الظاهرة (العولمة) وتطورها وآثارها على المحاسبة لاسيما الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة، كما تزداد أهمية هذا البحث كونه يوضح انعكاسات تلك الآثار على الاستثمار الأجنبي في الدول العربية لاسيما إذا ماعرفنا مدى أهمية الاستثمارات الأجنبية، فضلاً عن حجمها والتي يوضحها الجدول التالي:

جدول (١) حجم التدفقات الداخلة والخارجة من الاستثمار الأجنبي في بعض الدول العربية (بالمليون دولار)

الدولة	التدفقات الداخلة من الاستثمار الأجنبي		التدفقات الخارجة من الاستثمار الأجنبي	
	١٩٩٨	١٩٩٩	١٩٩٨	١٩٩٩
الأردن	٣١٠	١٥١	١٠	١٥
الإمارات	١٠٠	١٦٠	(٢٠)	(١٨)
البحرين	١٨١	٣٠٠	١٨١	٢٠٠
قطر	٧٠	٥٠	٢٠	٣٠
السعودية	٤٢٨٩	٤٨٠٠	(٤٧٢)	(١٢٥)
سوريا	٨٠	٧٥	٢	٢
الكويت	٥٩	٧٢	(١٨٦٧)	٢٢٣
عمان	١٠٦	٧٠	١٠	١٠
اليمن	(٢١٠)	(١٥٠)	٠	٠

Sourse: World Investment Report, 2000. كما ورد في (صبحي الدين، ٢٠٠١: ٢٣)

أهداف البحث

يهدف البحث إلى ما يلي:

١- توضيح آثار العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة.

٢- إظهار انعكاسات تلك الآثار على الاستثمار الأجنبي في البلدان العربية.

منهج البحث

ارتكز البحث على الدراسة المكتبية إذ تم مراجعة الكتب والدوريات التي تناول هذا الموضوع، وقد اعتمد البحث على المنهج العملي الذي يقضي بأنّ النظرية ما هي إلاّ الممارسات المتعارف عليها (الشواوازي، ١٩٩٠: ٤٩)، كما استخدم المنهج الاستنباطي لاشتقاق ما سيكون عليه حال الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة في ظل العولمة وانعكاساتها على الاستثمار الأجنبي في الدول العربية بغية إثبات أو نفي فرضيتي البحث.

حدود البحث

سيتم التركيز على اليمن من بين الأقطار العربية كحالة، كما سيتم التركيز على النظام المحاسبي الموحد اليمني بالنظر لكون الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة مشتقة أساساً من النظام المحاسبي الموحد المصري.

2: مفهوم العولمة، تطورها مدى قبولها

بدأت مظاهر العولمة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية في التبلور شيئاً فشيئاً لاسيما بعد تلاشي الاتحاد السوفيتي من خريطة العالم، ويتساءل البعض هل العولمة مرحلة جديدة من مراحل تطور الرأسمالية؟ أم أنّها إحدى الاستراتيجيات المتجددة للنظام الرأسمالي العالمي؟ أو هي كما يقول Giddew شكل آخر من أشكال الغربنة؟ أهي نفياً للمحلية أو تعايشاً معها؟ أهي اندماجاً أم نظاماً عالمياً غير متكافئ قائم على الهيمنة والاستغلال والاستلاب الثقافي؟ (النجار، ٢٠٠٠: ٩) ولعل هذا يستدعي التعرض لمفهوم هذه الظاهرة وتطورها ومدى قبولها.

1-2: مفهوم العولمة

لا تزال العولمة كظاهرة وكمفهوم أمراً يثير الجدل، وعليه فإنّ وضع تعريف محدد ومتفق عليه لهذه الظاهرة لم يتم حتى الآن. ويرى يسين (١٩٩٨: ٦-٧) أنّه لا يمكن النظر للعولمة كمفهوم مجرد، بل تمثل عملية مستمرة يمكن تلمسها باستخدام مؤشرات كمية وكيفية في المجالاتِ السياسية والاقتصادية والثقافية التي أصبح لها بعد كوني متزايد، ويخلص إلى أنّ جوهر عملية العولمة يتمثل في سهولةِ حركة الناس والمعلومات والسلع بين الدول على النطاق الكوني، والتي يمكن تقسيمها على ست فئات: بضائع وخدمات، أفراد، أفكار ومعلومات، نقود، مؤسسات، وأشكال من السلوك والتطبيقات.

ويعرفها عبيد (١٩٩٧: ٢٨) بأنّها "القوى التي لا يمكن السيطرة عليها للأسواق الدولية، والشركات متعددة الجنسية التي ليس لها ولاء لأية دولة قومية، كما أنّها تشمل حرية حركة السلع والخدمات والأيدي العاملة ورأس المال والمعلومات عبر الحدود الوطنية والإقليمية".

أمّا صادق العظم* فيذهب إلى أنّ العولمة هي "وصول نمط الإنتاج الرأسمالي عند منتصف القرن العشرين تقريباً إلى نقطة الانتقال من عالمية دائرة التبادل والتوزيع والسوق والتجارة إلى عالمية دائرة الإنتاج ...، ونشرها في كل مكان مناسب وملائم خارج مجتمعات المركز الأصلي ودولة".

ويؤكد ما سبق الأطرش (١٩٩٨: ٩٥) عندما رأى أنّ العولمة تعني اندماج أسواق المال في حقول التجارة والاستثمارات المباشرة وانتقال الأموال والقوى العاملة والثقافة والتقانات ضمن إطارٍ من حرية الأسواق، وتالياً خضوع العالم لقوى السوق العالمية واختراق الحدود القومية والانحسار في سيادة الدولة. أمّا Mc Grew & Lewis (١٩٩٢: ١-٣٠) فيذكر أنّ هناك أربع عمليات أساسية للعولمة هي: المنافسة بين القوى العظمى، الابتكار التكنولوجي، انتشار عولمة الإنتاج، والتبادل والتحديث.

---

* كما ورد في (يسين، ١٩٩٨: ٦-٨)

وعليه نخلص إلى صعوبة وضع تعريف دقيق للعولمة وإن كان جوهرها ينطوي في تقديرنا على سهولة تنقل الناس البضائع والخدمات والأفكار والمعلومات والاستثمارات والشركات متعددة الجنسية وأشكال من السلوك والتطبيقات، مع تحفظنا على صعوبة تنقل الأفراد، والذي يعود إلى أنّ تنقلهم سيشكل عبئاً على الدول الغنية، فالأفراد القادمون من الدول الفقيرة سيقبلون بأجور أقل من أمثالهم في الدول الغنية، ممّ يثير حفيظة مواطني تلك الدول كما هو الملحوظ في بعض دول أوروبا، كما قد يعمل على التخفيف من حدة عجز التحويلات الأجنبية للدول النامية وهذا ما لا ترضاه كثير من الدول المتقدمة.

ويجدر التنويه إلى أنّ بعض الباحثين يفرق بين العولمة والعالمية، فالعالمية تعني تفتح على العالم وعلى الثقافات الأخرى واحتفاظاً بالخلاف الأيديولوجي، أمّا العولمة فهي نفي للآخر وثقافته وأيديولوجيته (الجابري، ١٩٩٨: ١٧). كما يفرقون بينها وبين النظام الدولي الذي يعني التعاون بين دولة ودولة أو عدة دول، بينما العولمة ديناميكية جديدة تبرز داخل دائرة العلاقات الدولية من خلال تحقيق درجة عالية من الكثافة والسرعة في عملية انتشار المعلومات والمكتسبات التقنية والعملية للحضارة (غليون، ١٩٩٧).[٧]

2-2: تطور العولمة

تثار تساؤلات عدة بشأن تطور العولمة: هل تتشكل العولمة تلقائياً أم أنّها موجهة؟ أهي أداة جديدة لنظام دولي قديم يتكيف مع التطور التاريخي ومع المتغيرات العصرية بقصد استمرار الهيمنة؟ وغيرها من الأسئلة التي سنحاول الإجابة عليها في هذه الفقرة.

تعود بدايات استخدام مصطلح العولمة إلى كتابين صدرا سنة ١٩٧٠م: الأول لمارشال ماك لوحان "حرب وسلام في القرية الكونية" والثاني لبريزنسكي "أمريكا والعصر التكنتروني" (عتريس، ١٩٩٨: ٤).

وعن التطور التلقائي يرى عبيد (١٩٩٧: ٢٩) أنّه كما صنع الأقوياء التاريخ فسادت ثقافتهم السياسية ومفاهيمهم الاقتصادية، فإنّهم يتحكمون اليوم بسيادة هذه القيم والسلوكيات إلى حدٍ ما، وإذا كان التاريخ في الماضي قد صنعته دولة أو إمبراطورية، فإنّ تاريخ اليوم تصنعه أكثر من دولة بنسبٍ مختلفةٍ توازي ما تمتلكه كل دولة من خدمات ومؤسسات متنوعة اقتصادية، مالية، عسكرية، إعلامية، وثقافية وليس العالم بأجمعه.

وقد قسم روبرتسون نموذجه لتطور العولمة على خمس مراحل هي (يسين، ١٩٩٨: ٩-١١):

١- المرحلة الجنينيّة: وقد استمرت في أوروبا منذ القرن الخامس عشر حتى منتصف القرن الثامن عشر والتي شهدت نمو المجتمعات القومية.

٢- مرحلة النشوء: استمرت في أوروبا من منتصف القرن الثامن عشر حتى سنة ١٨٧٠م إذ حدث تحول في فكرة الدولة المتجانسة صوب المفاهيم الخاصة بالعلاقات الدولية.

٣- مرحلة الانطلاق: استمرت من سنة ١٨٧٠م حتى العشرينيات من القرن العشرين حيث ظهرت مفاهيم تتعلق بالهويات القومية والفردية وتم إدماج عدد من المجتمعات غير الأوروبية في المجتمع الدولي وحدث تطور في عدد وسرعة الأشكال الكونية للاتصال.

٤- الصراع من أجل الهيمنة: استمرت من العشرينيات حتى منتصف الستينيات من القرن العشرين، ونشأت صراعات كونية، من أبرزها الحربين العالميتين، إلقاء القنبلة الذرية على اليابان، وبروز دور الأمم المتحدة.

٥- مرحلة عدم اليقين: بدأت منذ الستينيات وأفضت إلى اتجاهات وأزمات في التسعينيات، وفيها تم إدماج العالم الثسالث في المجتمع العالمي، وشهدت هذه المرحلة نهاية الحرب الباردة، وشيوع الأسلحة الذرية، وزادت المؤسسات الكونية والحركات العالمية.

ورغم تحفظنا على تركيز روبرتسون على التطور في أوروبا لشرح تطور العولمة، وإهماله للكثير من التفاصيل التاريخية والتحكم في تحديد بداية ونهاية المراحل، لكننا نتفق إلى حدٍ ما مع تصوره لتطور العولمة، فتطور الدولة القومية أدى إلى نوعٍ من التجانس الثقافي بين مواطنيها، إذ كان المواطنين في كثيرٍ من الدول يتكلمون أكثر من لغة أو أكثر من لهجة، ومع استمرار هذه الدولة بدأت تتكون لغة أو لهجة واحدة متعارف عليها داخل الدولة، كما بدأ التقارب بين القوميات والديانات والمذاهب المختلفة داخل الدولة الواحدة باستثناء حالة إذكائها من دولٍ خارجية، وفي مرحلة تالية بدأ التقارب بين البشر على المستوى الكوني.

3-2: مدى قبول العولمة وتأثيراتها الاقتصادية على الدول النامية عامة والدول العربية خاصة

أدعى فوكوياما في كتابه نهاية التاريخ أنّ الرأسمالية ستكون ديانة الإنسانية للأبد (يسين، ١٩٩٨: ٤)، بيد أنّ الملحوظ أنّ العولمة لا تسير على النطاق القومي بغير مقاومة فهناك صراع مستمر بين العولمة التي تقلل من أهمية الحدود، والمحلية التي تؤكد عليها.

تاريخ اليوم، كما سبق الذكر، تصنعه أكثر من دولة بنسبٍ مختلفة تتوازى مع ما تمتلكه من مؤسسات وليس العالم بأجمعه، فيذكر غليون (١٩٩٧) * أنّ الشركات متعددة الجنسية قد زادت من (١١) ألف شركة سنة ١٩٧٥م إلى (٣٧,٥) ألف شركة سنة ١٩٩٠م، يملك معظمها الدول الصناعية الكبرى، وإن كان لبعض الدول النامية نسبة فيها فإنّ من يديرها فعلاً هي الدول الصناعية. وارتفعت استثمارات اليابان الخارجية من (١٧) مليار دولار سنة ١٩٨٠م إلى (٢١٧) مليار دولار سنة ١٩٩٠م، والولايات المتحدة من (١١٠) مليار دولار سنة ١٩٨٠م إلى (٢٠٦) مليار دولار سنة ١٩٩١م، يذهب ٩٠% منها إلى (١٢) بلداً لا تصل نسبتها إلى ١٠% من دول العالم ، وتزايد حجم التبادل اليومي مع البورصات العالمية من (٣٠٠) مليار دولار سنة ١٩٨٠م إلى (١٢٠٠) مليار دولار سنة ١٩٩٥م.

وعن تأثيرات العولمة يذكر عبيد (١٩٩٧: ٣١) أنّ هناك آثار إيجابية للعولمة تتمثل في وجود مشاكل إنسانية مشتركة يصعب حلها من قبل دولة بمفردها منها انتشار أسلحة الدمار الشامل والتهديدات النووية والبيئة وانتشار الأوبئة وانتقال الأيدي العاملة من منطقةٍ لأخرى. أمّا الآثار السلبية فتتمثل في الخشية من ذوبان الدولة القومية بحيث تفقد فيها سيادتها المطلقة لاسيما الدول الضعيفة، فضلاً عن انهيارِ التوازنات الدولية السياسية والاقتصادية والاجتماعية. ويتفق معه في الآثار السلبية عتريس (١٩٩٩: ٦). أمّا ظاهر (١٩٩٧: ٢٣) فيذهب إلى أنّ نظرية العولمة ليست سوى الوجه الآخر للهيمنة الأمريكية على العالم.

ويستبعد العامري (١٩٩٩: ١١-١٤) قيام حضارة عالمية واحدة لجملةٍ من الأسباب منها:

١- تستند فكرة قيام حضارة عالمية واحدة إلى التوسع المستمر في تبني الديمقراطية واقتصاد السوق، لكن من الصعوبة تنمية اقتصاد دولة شيوعية بمجرد الخصخصة وحرية الأسعار، وإقامة ديمقراطية في بلدٍ ممزق لأنّ قيم كهذه لا تسود إلاّ في المجتمعات التي يتوفر فيها سيادة القانون.

٢- إذا كانت العولمة هي الأساس الذي يرتكز عليه قيام حضارة عالمية واحدة، فإنّ وضع العولمة في إطارها التاريخي يبين محدوديتها، فكل المقاييس الاقتصادية قد وصلت ذروتها في نهايةِ القرن التاسع عشر وبداية القرن العشرين فالحجم التجاري للولايات المتحدة وأوروبا وصل أعلى مستواه قبل الحرب العالمية الأولى.

٣- إذا كان أحد أهم خصائص العولمة هو دور وفاعلية الشركات متعددة الجنسية فإنّ (٥٠٠) شركة من هذه الشركات التي يزيد عددها على (٣٠) ألف شركة تسيطر على ٨٠% من إنتاج العالم، و٧٥% من تجارته، وتتوزع هذه الشركات على الولايات المتحدة والاتحاد الأوروبي واليابان.

٤- رغم ما يطرح من تأثير العولمة الإيجابي على معظم الكتل المالية في السوق المالية العالمية، لكن الملاحظ انخفاض المعدل السنوي لنمو الاستثمارات في السنواتِ الأخيرة من٤٢,٧% خلال الفترة ٨٦-١٩٩٠م، إلى ١٢,٧% خلال الفترة ١٩٩١-١٩٩٤م*.

٥- رغم الحديث عن معطيات عصر المعرفة المعلوماتية الاتصالية فيما يتعلق بنهاية الدولة وعولمة الاقتصاد وتحرير التجارة، فالملاحظ انعزال النظم الاقتصادية القومية للدول الصناعية الكبرى، وعدم تكاملها مع الدول الأخرى.

٦- إنّ فكرة قيام حضارة عالمية واحدة تستند إلى تقلص وظيفة الدولة، تتناقض مع الواقع، فحكومات الدول المتقدمة تحولت إلى دولة حضانة إذ تزايد إنفاقها على الجوانب الاجتماعية، إذ زادت نفقات الحكومة الأمريكية في هذا الجانب من ٩% إلى ٢١%. ويؤيد هذه النقطة ما طرحه كوكشين (١٩٩٩: ٤١-٤٢) من أنّ الحكومة في الولايات المتحدة تبذل جهوداً كبيرة لنقل المعارف العلمية

---

* كما في (عبيد، ١٩٩٧: ٢٨)

* حصلت حرب الخليج في سنة ١٩٩١م وأثرت سلباً على اقتصادات العديد من دول العالم ، ولربما يعزى انخفاض الاستثمارات في هذه الفترة لهذا العامل بدرجة أساس، ثم ما لبثت أن عاودت النمو بعد هذه الفترة.

والتكنولوجيا من المؤسسات التابعة لها إلى القطاع الخاص والعكس. ويرى محمود أمين العالم (١٩٩٩: ٥)[∇] أنه ليس هناك أخطر على ثقافتنا العربية وانسانيتنا من الدعوة إلى الاستسلام للعولمة والهيمنة الرأسمالية، ومن ثم حتمية الاندماج والتكيف الهيكلي معها دون مراعاة خصوصياتنا الثقافية والاجتماعية.

ورغم وجاهة حجج معارضي العولمة من حيث تحيزها لصالح الدول المتقدمة والخشية من ذوبان الدولة القومية وصعوبة وجود متطلبات العولمة في الدول النامية، واحتفاظ الدول المتقدمة ببعض خصوصياتها الثقافية والاجتماعية والاقتصادية، لكن العولمة ظاهرة تاريخية لا يمكن القول بعدم وجودها. وخلاصة القول أنّ الدول النامية تواجه معركة كبرى، إن جاز التعبير، أيديولوجية، سياسية، اقتصادية... حول العولمة، ونتفق مع يسين (١٩٩٨: ١٢) من أنّ هناك اتجاهات رافضة للعولمة وهي اتجاهات تقف ضد مسار التاريخ، وهناك اتجاهات تقبل العولمة من دون تحفظات وهي اتجاهات تتجاهل سلبيات العولمة، أمّا الاتجاهات الواقعية فتحاول فهم القوانين الحاكمة للعولمة، دون التسليم بحتمية القيم التي تقوم عليها في الوقت الراهن. وبالنظر لكون العولمة حقيقة تاريخية لا يمكن القول بعدم وجودها فإنها تتطلب معالجة الكثير من الجوانب لاسيما الاقتصادية وبضمنها الجوانب المحاسبية التي ينبغي أن تساير هذه التطورات، ولعل أكثرها أهمية المعايير المحاسبية مما يجعلنا نتعرض لوضع المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة.

وعن الآثار الاقتصادية للعولمة على الدول النامية يذهب الأطرش (١٩٩٨: ٩٥-٩٧) إلى أنّ من أهم سمات النظام الرأسمالي الراهن هو العولمة المالية، والمتمثلة في تزايد تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة، والتي تُعزى إلى إزالة القيود على حركة رؤوس الأموال وقيام عدد من الدول النامية بإزالة القيود على المدفوعات الخارجية، وتبني الخصخصة، ومع ذلك فالاستثمارات الأجنبية في الوطن العربي هزيلة وأغلب البورصات المالية العربية لا تزال في مراحل تطورها الأولى، وأنّ الدول العربية مصدرة للاستثمارات لا مستوردة لها.

ويطرح أمين (١٩٩٨: ٥٤ و٥٦ و٥٨) أنّ الدول النامية تلجأ أثناء إدارة سياسات الإصلاح الاقتصادي ومعالجة العجز في موازين المدفوعات إلى نصائح مؤسسات التمويل الدولية، والتي تعمل على التحكم بموازين الصلات بين الغرب والجنوب والشرق، فضلاً عن فرض الليبرالية وتعويم العملات وإخضاع اقتصاديات العالم الثالث لخدمةِ الدين، مما يترك أثراً سلبياً للعولمة على اقتصادات الدول النامية.

وفي حين يدعوا البعض إلى التعامل مع ظاهرة العولمة دون قلق، لأنها ستساند الدول الفقيرة، للحاق بما تفرضه المستويات الاقتصادية والتكنولوجية والثقافية، مستشهدين على ذلك بتجارب كثيرة تمور وجهات نظرهم كالمقارنة بين مستويات النمو وعائد الفرد في ألمانيا الشرقية والغربية (سابقاً)، فإنّ آخرين يشككون في فوائد العولمة ويرون أنّها عبارة عن إطار لنظام اقتصادي يقوم على أيديولوجيا ومفاهيم الليبرالية الجديدة، و لم تقدم سوى وعود غيبية بالرفاهة والعدالة، إذ يريدون عولمة ٢٠% من سكان العالم وتغييب ٨٠% من سكانه (عتريس، ١٩٩٨: ٥-٦).

ولمواجهةِ هذه الحالة يطرح البعض قيام أسواق مشتركة بين التجمعات المختلفة في الدول النامية، كالدول الإسلامية، الدول العربية ...الخ، فبإمكان الدول العربية كأحد تجمعات الدول النامية على حد طرح عبيد (١٩٩٧: ٣٢) والأطرش (١٩٩٨: ٩٨) تقوية مركزها التفاوضي مع الاقتصاد الدولي الراهن من خلالِ إنشاء سوق عربية مشتركة.

وفي تقديرنا أنّ تشجيع الاستثمارات العربية المشتركة وتنقل العمالة العربية قد يكون أكثر فائدة للاقتصاد العربي عموماً فغالب الصناعات العربية متكررة في أكثر من دولة وبنفس النوع والمواصفات، ولذا لن تفضي السوق إلى نتائج ذات قيمة كبيرة لتكرار المنتجات في معظم الدول العربية، فإذا وجهت الاستثمارات إلى إنشاء الصناعات في كل دولة وفقاً لما يتوافر لها من خصائص كتوفر المواد الخام أو الأيدي العاملة الماهرة وغيرها وسيكون العائد مشترك فسيشجع كل دولة على تسويق منتجات هذه الصناعة في سوقها. كما أنّ السماح للعمالة العربية للعمل في الدول العربية سيجعل غالب تحويلات العمالة تنم داخلها.

[∇] كما ورد في (النجار، ٢٠٠٠: ١٢).

والمحصلة أنّ تأثيرات العولمة على الجوانب الاقتصادية أضحت ظاهرة للعيان رغم سلبياتها على اقتصادات الدول النامية عامة والعربية خاصة، إذ تتزايد الاستثمارات الأجنبية من فترةٍ لأخرى، ليس هذا فحسب بل إنّ كثيراً من تلك الدول تسعى إلى جذب هذه الاستثمارات، كما تتزايد طلباتها للانضمام لمنظمةِ التجارة العالمية (WTO)، وتسعى كثير من حكوماتها إلى خصخصةٍ كثير من منشآتها العامة كأحد مظاهر العولمة، ومشاركة الشركات متعددة الجنسية في مشروعاتٍ مختلفة. كل هذه الجوانب يتطلب تطبيقها من الدول العربية إصلاحات كثيرة في الجوانب الاقتصادية والمالية والمحاسبية. وهذا ما يدفعنا إلى التعرض لآثار العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة وانعكاساتها على الاستثمار الأجنبي.

3: تأثير العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة وانعكاساتها على الاستثمار الأجنبي

3-1: الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة

3-1-1: تطور النظام المحاسبي الموحد

أفضى تطور الصناعة الألمانية في الربعِ الأخيرِ من القرنِ التاسع عشر إلى نموٍ مطردٍ في التجارة، أدت إلى ظهور النظامِ محاسبي موحدٍ سنة ١٩١١م (Abel, 1971: 35-36 and 38).

في فرنسا أنشأت وزارة المالية الفرنسية لجنةً لإعدادِ نظامٍ قوميٍ موحدٍ للحسابات، وأفضى عمل هذه اللجنة إلى إعدادِ أول نظام محاسبي موحد سنة ١٩٤٧م (Most, 1971: 16).

في الدول العربية بدأت تطبيقات النظام المحاسبي الموحد في مصر سنة ١٩٥٠م عندما صدر القانون رقم ١٥٦ الخاص بالإشراف والرقابة على هيئات التأمين الذي تطلب وجود دفاتر وسجلات لإعداد حسابات نتيجة موحدة، وفي سنة ١٩٦٦م اعتمد النظام المحاسبي الموحد (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥: ٨-٩ ومرعي، ١٩٨٥: ١٤٩). وفي العراق بدأت تطبيقات النظام المحاسبي الموحد سنة ١٩٧٢م في صناعة النسيج، وقد أصدر النظام المحاسبي الموحد في صيغته النهائية سنة ١٩٨٠م (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥: ٨).أمّا في اليمن فبدأ تطبيق النظام المحاسبي الموحد سنة ١٩٧٨م على شركات ومؤسسات القطاعين العام والمختلط (حيدر والأديمي، ١٩٩٩: ٥)

3-1-2: أهداف القوائم المالية ومستخدموها في النظام المحاسبي الموحد

يعرف النظام المحاسبي الموحد بأنّه مجموعة العمليات والإجراءات التي بموجبها تجمع المعلومات والبيانات المطلوبة للتخطيط والتنفيذ والرقابة من خلال مسك السجلات وتوحيد دليل الحسابات وإجراءات العمل المحاسبية المتبعة في إعداد وتحليل المعلومات (ديوان الرقابة، ١٩٨٥: ١١).

وقد ألزم أحد أهداف النظام المنشآت التي تطبقه بتوفير البيانات المالية اللازمة لأغراض التخطيط المالي والرقابة على التنفيذ والمتابعة على مستوى الوحدة الاقتصادية والقطاع (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٤٠)، وعليه يمكن القول أنّ هدفَ القوائم المالية في ظلِ هذا النظام هو تقديم المعلومات لأغراضِ التخطيط والرقابة والمتابعة. أمّا هدف تقديم المعلومات للمستثمرين فيعد هدف ثانوي لدى النظام وذلك من خلال تقديم المعلومات للمساهمين في الجمعية العامة للمساهمين التي تعقد في نهاية كل سنة مالية.

ويتضح ذلك جلياً إذا ماتبين لنا أنّ أهم المستخدمين للقوائم المالية في ظل النظام المحاسبي الموحد هو المحاسب القومي، إذ إشارةِ النظام إلى أنّه أهمل ما سار عليه العرف التقليدي بشأن إعداد الحسابات الختامية لتحقيقِ الأهداف المبتغاة من النظام وبما ينسجم مع احتياجات المحاسبة القومية، كما يلزم النظام بإعدادِ بيان المركز المالي بحيث تصنف عناصره بما ينسجم مع خدمة المحاسب القومي إذ يميز بين الأصول التي تمثل جزءاً من رأسِ المال الثابت للمجتمع والأصول التي تمثل الحقوق المالية للمنشأة تجاه الغير، كما يميز في جانب الالتزامات وحقوق الملكية بين الحسابات التي تمثل التمويل الداخلي وتلك التي تمثل التمويل الخارجي والأخيرة التي تمثل حقوق الغير على المؤسسة أو الشركة (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١٦٣-١٦٤، ١٦٦، ١٨١-١٨٢). ويجدر التنويه إلى إهمال النظام للمقرضين مع أن بعض من الشركاتِ التي تطبقه تتعامل مع منظمات التمويل الدولية، ولذا تقوم بعض تلك الشركات بإعداد مجموعتين من الحسابات إحداهما وفقاً للنظام المحاسبي الموحد للاستخدامات الداخلية والأخرى وفقاً للمعايير الدولية للجهات المانحة للقروض.

ويطبق النظام في اليمن على مؤسسات وشركات القطاعين العام والمختلط صناعية كانت أم تجارية أم خدمية (الربيدي، ١٩٩٧: ٣٥)، ويطبق في العراق على جميع منشآت وشركات القطاع الاشتراكي (ديوان الرقابة المالية، ١٩٨٥: ١٥-١٦). وفي مصر يطبق النظام على جميع وحدات القطاع العام عدا البنوك وشركات التأمين (مرعي، ١٩٨٥: ١٥).

ويتبين من خلال العرض السابق أنّ النظام المحاسبي الموحد يطبق على القطاعين العام والمختلط دون القطاع الخاص في حين أنّ توجه الدول العربية صوب القطاع الخاص، ومن ثم قصور النظام عن تلبية متطلبات هذا القطاع من المعلومات فضلاً عن قصوره في تلبية متطلبات أسواق رأس المال التي تحتاج إلى معلومات معدة وفقاً لمعايير تركز على الوحدة الاقتصادية وليس على المستوى القومي كما هو حال النظام المحاسبي الموحد.

3-1-3: مدى اتفاق متطلبات النظام مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية

1-3-1-3: المعايير المحاسبية الدولية

بدأ التفكير في إعداد معايير تطبق على المستوى الدولي منذ عام ١٩٠٤م عندما انعقد المؤتمر الأول للمحاسبين في مدينة لويس. بيد أنّ إعداد وتطبيق هذه المعايير على المستوى الدولي لم يتم إلاّ عقب إنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) سنة ١٩٧٣م، التي تمثل هيئة خاصة مستقلة، تعمل على توحيد المبادئ المحاسبية المستخدمة في إعداد البيانات المالية بوساطة منشآت الأعمال في مختلف دول العالم(IASC, 1996: 7) . وقد أنشئت في سنة ١٩٧٣م من قبل الهيئات المهنية في كلٍ من أستراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة/آيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية (Mackenzie, 1976: 137) . وقد بلغ عدد أعضائها ثماني عشرة ومائة هيئة محاسبية من سبعةٍ وثمانين بلداً، يمثلون ما يربو على مليون محاسب (Pacter, 1996: 1). وتهدف اللجنة إلى (IASC, 1992: 4):

١- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي ينبغي مراعاتها لما فيه المصلحة العامة عند عرض البيانات المالية والعمل على جعلها مقبولةً ومعمولاً بها على نطاقٍ عالمي.

٢- العمل بوجه عام على تحسين وتنسيق الأنظمة والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية.

وتدعوا عوامل عدة للحاجة للمعايير المحاسبية الدولية منها العبد الله (١٩٩٢: ٥-٨):

١- **المقارنة:** يعتمد صنع القرارات على المفاضلة بين البدائل التي تقتضي وجود معلومات معدة بموجب أسس موحدة، وإذا كان هدف المحاسبة الرئيس تقديم معلومات مفيدة في عملية صنع القرارات، فإنّ المعايير تسهل هذه المقارنة بتوحيد أسس إعداد تلك المعلومات.

٢- **كلفة معالجة المعلومات:** فعندما تعد هذه المعلومات وفقاً لطرائق محاسبيةٍ متنوعةٍ يضطرُ متخذ القرار إلى اتباع طريقة لتوحيد أسس إعدادها، مما يحمله كلفة المعالجة التي يمكن توفيرها إذا ما كانت المعلومات معدة على أسسٍ موحدة.

٣- **انسيابية الاستثمار بين البلدان:** المستثمرين بحاجةٍ إلى إجراء المقارنات بين النشاطات التي يمكنهم الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

وإذا كانت تلك العوامل مهمة لمجتمع الأعمال فمن المتوقع زيادتها في ظل العولمة أكثر فأكثر فما هي جوانب الاتفاق والاختلاف بين متطلبات المعايير المحاسبية الدولية ومتطلبات النظام المحاسبي الموحد؟ وهذا ما سيتم إيضاحه في الفقرة التالية.

1-3-1-3: مقارنة متطلبات النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية*

قبل الولوج في مقارنة المعايير المحاسبية الدولية مع ما يناظرها في النظام المحاسبي الموحد نشير إلى ما تضمنته مقدمة المعايير المحاسبية الدولية من توضيح للمقصودِ بالبياناتِ المالية التي ترد في المعايير بأنها

---

* ستجرى المقارنة هنا مع متطلبات النظام المحاسبي الموحد اليمني مع ملاحظة تشابه الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة إلى حد بعيد نظراً لاعتماد معظمها على النظام المحاسبي الموحد المصري.

تتمثل في الميزانية العمومية، بيان الدخل أو حساب الأرباح والخسائر، بيان التدفقات النقدية، والإيضاحات والملاحظات المرفقة بها والتي تعد جزءاً لا يتجزأ من هذهِ البيانات (لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ١٩٩٧: ١٥).

وقد ألزم النظام[▽] بإعدادِ ونشر الميزانية العمومية وحساب العمليات الجارية الذي يحل محل بيان الدخل (الربيدي، ١٩٩٧: ٤٤٥) دون بيان التدفقات النقدية.

1- المعايير المحاسبية (١ ، ٥ ، ١٣) السياسات المحاسبية والمعلومات الواجب الإفصاح عنها في البيانات المالية وعرض الأصول والمطلوبات المتداولة

حدد المعيار (١) الافتراضات المحاسبية التي يستند إليها في إعدادِ البيانات المالية في الاستمرارية، الثبات، والاستحقاق، كما أكد المعيار على اتباع ثلاثة مفاهيم عند اختيار أو تطبيق السياسات المحاسبية هي الحيطة والحذر، تغليب الجوهر على الشكل، والأهمية النسبية (IASC, IAS1, 1994: Par.'s 3 and 5) .

وفي سياق المقارنة مع النظام، فقد ورد ضمن خصائصه "الانسجام مع قواعد وأصول المحاسبة التجارية وأعراف مهنة المحاسبة السائدة وخصوصاً ما يتعلق ... بمبدأ استقلال الدورات المالية" (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٤١-٤٢)، ولذلك فإنّ النظام يعتمد أساس الاستحقاق في إعدادِ البياناتِ المالية. كما يعتمد سياسة الحيطة والحذر (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٧١)، ومع ذلك فلم يميز النظام بين الافتراضات والمفاهيم كما فعل المعيار. وهو ما يظهر قصوره عن معالجةِ هذه النقطة.

أمّا المعيار (٥) فركز على الإفصاح عن جميع المعلومات المهمة التي تجعل البيانات المالية واضحة وقابلة للفهم، ولا يسمح بدمج أو مقاصة البنود الهامة مع بنودٍ أخرى، ويؤكد على ظهور البيانات المالية بشكلٍ مقارنٍ مع المدةِ السابقة (IASC, IAS5, 1994: Par.'s 6-9).

ويتفق هذا مع ما يتطلبه النظام المحاسبي الموحد نحو الإفصاح عن محتوى البيانات المالية في كشوفاتٍ تفصيلية، بل وألزم الإدارة المالية بإعدادِ أية كشوفات تفصيلية قد ترى إدارة المؤسسة أو الشركة أو الوزارة أو جهاز الرقابة ضرورة إرفاقها بالبياناتِ المالية (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٧٤-٧٥).

ويطرح المعيار (١٣) طريقتين لعرض الأصول والمطلوبات المتداولة: الأولى عرضها بصورةٍ منفصلةٍ عن غير المتداولة، والثانية عدم التمييز بينها وبين غير المتداولة على أن لا تعطى مجاميع جزئية بما يوحي بمثل هذا التمييز (IASC, IAS13, 1994: Par.'s 7-8).

ويأخذ النظام المحاسبي الموحد بالطريقةِ الثانية إذ لا يفرق بين الأصول والمطلوبات المتداولة عن غير المتداولة بل يصنفها وفقاً لدلالتها الاقتصادية، فتصنف الأصول إلى جزئين: الأول يمثل التكوين العيني للثروة وتحديد القدرة الإنتاجية للمنشأة، والثاني الحقوق المالية للمنشأةِ لدى الغير، وتصنف المطلوبات وحقوق الملكية إلى مصادر التمويل الداخلي ومصادر التمويل الخارجي (الربيدي، ١٩٩٧: ٤٦٦-٤٦٧).

من كل ما سبق يمكن القول أنّ بعض مضامين المعايير (١، ٥، ١٣) قد وردت في النظام المحاسبي الموحد.

2- المعيار (٢) المخزون

يتطلب المعيار قياس المخزون بالتكلفةِ أو صافي القيمة البيعية أيهما أقل، وتحدد تكلفة المخزون المخصص لمشروعاتٍ معينةٍ باستخدام طريقة التحديد الانفرادي، أمّا غير المخصص فتحدد تكلفته بطريقتي الوارد أولاً صادر أولاً، أو المتوسط المرجح كما يسمح المعيار باتباع طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً، ويجيز استخدام طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة بائعي التجزئة، إذا كانت نتائج القياس وفقاً لأيٍ منهن مقاربة للتكلفة (IASC, IAS2, 1993: Par.'s 6, 17, 19 and 21) .

أما النظام فيعتمد التكلفة في قياس المخزون، كما يعتمد طريقة المتوسط المرجح لتحديدِ ثمن التكلفة (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٦٥)، ومع ذلك فقد تطلب النظام إعداد مخصص هبوط أسعار المخزون عند انخفاض القيمة السوقية عن التكلفة (الربيدي، ١٩٩٧: ٣٢٨)، وهذا يعني أنّ النظام لم يخرج عن الالتزام بأساس التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل. وقد أخذ النظام بصافي القيمة البيعية في تحديدِ تكلفة مخزون البضائع الجاهزة التي لا يمكن التعرف على تكلفة إنتاجها والبضائع المعيبة أو المعطوبة جزئياً، والنفايات والعادم والمواد الأولية أو المساعدة الهالكة (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٦٥-٦٦).

3- المعياران (٤ ، ١٦) محاسبة الاستهلاك والممتلكات والمصانع والمعدات

يحدد المعيار (٤) المبلغ الخاضع للاستهلاك بالتكلفةِ التاريخية أو أي مبلغ (كمبلغ إعادة التقدير) يدرج للأصل في البياناتِ المالية مطروحاً منه القيمة المتبقية للأصول في نهاية عمرها الإنتاجي، ولم يحدد المعيار طريقة محددة للاستهلاك لكنه تطلب الاستمرار في تطبيق الطريقةِ المتبعة من مدةٍ لأخرى، وإذا اقتضت الحاجة تغيير هذه الطريقة، فيجب الإفصاح عن الآثار المترتبة عن هذا التغيير وأسبابه، كما يتطلب المعيار إعادة النظر في العمر الإنتاجي للأصول ونسب الاستهلاك إذا وجد اختلاف جوهري بين نتائج التوقعات الحالية عن التوقعاتِ السابقة (IASC, IAS4, 1994:Par's 4-5, 7-8 and 12).

ويتفق النظام مع المعيار في اعتمادِ التكلفة التاريخية لتحديدِ المبلغ الخاضع للاستهلاك، وقد ذهب النظام إلى مدى أبعد من المعيار حين ألزم باتباع طريقة القسط الثابت أو طريقة إعادة التقدير بالنسبةِ للعددِ واللوازم الصغيرة وبقية الأصول التي تفرض طبيعتها استخدام هذه الطريقة (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٦٨-٦٩). ومع ذلك فإنّ النظامَ لا يتطلب استنزال القيمة المتبقية من التكلفةِ لغرض حساب الاستهلاك، كما لم يتطرق إلى ضرورةِ إعادةِ النظر في العمر الإنتاجي ونسب الاستهلاك (الربيدي، ١٩٩٧: ١٩١-١٩٢).

ويركز المعيار (١٦) على وجوبِ إدراج بنود الممتلكات والمصانع والمعدات كأصول على أساس تكلفتها، وهذه تشتمل على ثمن الشراء مضافاً إليها جميع التكاليف المباشرة التي تصرف على الموجود حتى يصبح جاهزاً للاستخدام في الغرض المحدد له، ولا يدخل في ذلك التكاليف الإدارية، وتكاليف ما قبل الإنتاج ما لم تكن ضرورية لجعل الموجود جاهزاً للاستخدام، أمّا خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل أن تصل الأصول إلى المستوى المخطط لأدائها فيعترف بها كمصروفات، وتضاف النفقات اللاحقة المتعلقة بالأصول إلى قيمتها إذا كان محتملاً أن تزيد المنافع الاقتصادية للموجود، ويسمح المعيار بإدراج الأصول بمبلغ إعادة التقييم، ويراعى عند إعادة تقييم بند من بنودِ صنفٍ معين من الأصول كالسيارات مثلاً أن يتم إعادة تقييم بنود الصنف كافة على أن تسجل الزيادة في إعادةِ التقييم في حقوق المالكين تحت بند فائض إعادة التقييم، ويمكن الاعتراف بها كدخل لمقابلةِ نقصٍ سابق لإعادةِ تقييم البند نفسه والذي سبق الاعتراف به كمصروف، أمّا النقص في إعادةِ التقييم فيعترف به كمصروف ويمكن تسجيله على حساب أي فائض إعادة تقييم سابق للبند نفسهِ (IASC, IAS16, 1993: Par's 15-16, 18, 24, 30, 36 and 39-40) .

ويتفق النظام مع ما ذهب إليه المعيار فيما يتعلق بإدراج الأصول الثابتة بالتكلفة ومكوناتها (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١٤٩ـ١٥٠)، لكنه لا يسمح بإثبات الأصول بطريقةِ إعادة التقييم. وهذا ما يمكن من القول باشتمال النظام على بعض مضامين هذين المعيارين.

4- المعيار (٧) بيان التدفقات النقدية

يلزم المعيار الشركات بإعدادِ بيان يلخص تدفق النقدية من وإلى المنشأة، وتصنف التدفقات حسب الأنشطة التي تتولد منها أو تنفق فيها إلى الأنشطةِ التشغيلية، الاستثمارية والتمويلية، ويتم الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة، أو غير المباشرة (IASC, IAS7, 1992: Par's 1, 10 and 18-19).

ولم نجد في النظام المحاسبي الموحد أية إشارةٍ أو إلزام لإعدادِ بيان التدفقات النقدية.

5- المعيار (٨) صافي ربح أو خسارة المدة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية

يؤكد المعيار على الإفصاح عن صافي ربح أو خسارة المدة في بيان الدخل بحيث يُميز بين ربح أو خسارة الأنشطة العادية والبنود غير العادية على أن يفصح عن طبيعةِ وقيمة كل بندٍ غير عادي بصورةٍ منفصلة، كما يتطلب المعيار الإفصاح عن مكاسب أو خسائر كل عملية غير مستمرة والربح أو الخسارة خلال المدة من الأنشطة العادية الخاصة بالعمليةِ التي تقرر إيقافها بشكلٍ منفصل، وفيما يتعلق بمعالجةِ الأخطاء يفضل المعيار تصحيح الخطأ المتعلق بفتراتٍ سابقةٍ بتعديل رصيد الأرباح المحتجزة ويسمح بمعالجةِ هذا الخطأ ضمن صافي ربح أو خسارة المدة، أما التغيرات في السياساتِ المحاسبية فيسمح بها المعيار إذا كانت مطلوبة بموجبِ القانون أو من جهةٍ مخولةٍ بوضعِ المعايير، أو إذا كان سينتج عن هذا التغيير عرض أفضل للبياناتِ المالية وفي هذهِ الحالةِ يتطلب المعيار تطبيق هذا التغيير بأثر رجعي إذا أمكن تقدير مبلغ التعديل الناتج عن التغيير والمتعلق بالفتراتِ السابقة على أن يعالج مبلغ التعديل في حسابِ الأرباح المحتجزة،

---

[٥] نعني بالنظام "النظام المحاسبي الموحد اليمني".

ويسمح المعيار بمعالجةِ هذا المبلغ في صافي ربح أو خسارة المدة (IASC, IAS8, 1993: Par's 10-11, 20, 34, 38, 42, 49 and 54).

خصص النظامَ المرحلة الأولى من حسابِ العمليات الجارية لإظهار فائض أو عجز النشاط الجاري، والمرحلة الثانية من ذاتِ الحساب للمصروفاتِ المخصصة كالتبرعات، الإعانات، التعويضات...الخ ويعالج الأخطاء المتعلقة بسنواتٍ سابقة في حساب مصروفات سنوات سابقة الذي يقفل في المرحلةِ الثانية من حساب العمليات الجارية (الربيدي، ١٩٩٧: ٢٣٩-٢٤٠، ٤٤٧-٤٤٩)، وتتفق هذه المعالجة مع المعالجة المسموح بها للمعيار.

6- المعيار (٩) تكاليف البحث والتطوير

تعالج تكاليف البحث وفقاً لهذا المعيار كمصروف في المدةِ التي أنفقت فيها، وتنطبق المعالجة ذاتها على تكاليفِ التطوير، بيد أنّ المعيارَ يوجب معالجة تكاليف التطوير كأصول تطفى على أساسٍ منتظم في فتراتٍ مستقبلية، إذا أمكن تحديد تكاليف تطوير كل منتج أو عملية على حدة بشكلٍ موثوق به ووجد سوق للسلعةِ أو ظهرت منفعتها للمنشأةِ في حالة استخدامها داخلياً، فضلاً عن وجودِ الموارد المناسبة لإكمال السلعةِ وتسويقها، ويشترط المعيار ألا تزيد تكاليف التطوير لمشروع ما والتي تم عدّها كموجوداتٍ عن المبلغ الذي يحتمل استرداده من المنافع الاقتصادية المستقبلية المتعلقة بها (IASC, IAS9, 1993: Par's 15-17 and 21).

وفيما يتعلق بالنظام تُعد تكاليف البحث والتطوير مصرفاتٍ إيراديةٍ مؤجلةٍ إذا ارتبطت بمشرع استثماري جديد أو منتج جديد، وتطفى على أقساطٍ سنويةٍ متساويةٍ وفقاً للقواعدِ المقررةِ للاستهلاك وتحمل تلك الأقساط على المصروفات المخصصة، كما يعالج نفقات الأبحاث والتجارب المتعلقة بالنشاطِ الجاري لمشروعاتٍ قائمةٍ أو لمنتجاتٍ إنتاجها جار، كمصروفات (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١٥٢، الربيدي، ١٩٩٧: ١٤٦، ٢٥٤، ٣٥٤).

لكن النظام لم يشر إلى الظروف التي ينبغي توفرها كي تعالج تكاليف التطوير كأصول، وهذا يعني أنّ هنالك اتفاقاً بين بعض متطلبات المعيار ومشتملات النظام.

7- المعيار (١٠) الالتزامات المحتملة والأحداث اللاحقة لتاريخِ الميزانيةِ العمومية

يؤكد المعيار ضرورة الاعتراف بالخسارةِ المحتملة كمصروف ومطلوبات إذا كان محتملاً أن تؤكدها أحداث مستقبلية وأمكن تقدير قيمتها بشكلٍ معقول، وإذا لم يتوفر أحد الشرطين يكتفى بالإفصاح عن هذهِ الخسارة ضمن الإيضاحات المرفقة بالبياناتِ المالية، وفيما يتعلق بالأحداثِ اللاحقة يلزم المعيار بتعديل الأصول والمطلوبات بأثر الأحداث المتعلقة بأوضاع كانت قائمة بتاريخ المركز المالي، وما عداها يفصح عنها في الإيضاحاتِ المرفقة، كما يوجب المعيار تسجيل أو الإفصاح عن توزيعاتِ الأرباح المقترحة قبل المصادقة على البيانات المالية (IASC, IAS10,1994: Par's 8-9, 25, 28 and 31).

ويتبع النظام سياسة الحيطة والحذر كما سبق ذكره، وهذه تتطلب الاعتراف بالخسائر المحتملة، وقد أقر النظام إجراء التسويات لبعض بنودِ الخسائر المحتملة عند إعدادِ البيانات المالية كالديون المشكوك في تحصيلها، هبوط أسعار الأوراق المالية... الخ، (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ٧٠-٧١). وفيما يخص الأحداث اللاحقة لم نجد في النظام إشارةً لها.

وبشأن الإفصاح عن توزيعاتِ الأرباح المقترحة، يتطلب النظام الإفصاح عنها في حسابِ العمليات الجارية في المرحلةِ الثالثة، التي يتم فيها توزيع الفائض القابل للتوزيع بين الفائض المجنب كإحتياطيات، الفائض المرحل، والفائض الموزع (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١٦٥). ويشير ما سبق إلى اتفاق بعض فقرات المعيار مع ما ورد في النظام.

8- المعيار (١١) عقود المقاولات

تحدد تكلفة العقد وفقاً للمعيار بالتكاليفِ المباشرة التي تخص العقد، فضلاً عن التكاليف التي تعزى إلى أنشطةِ العقدِ بشكلٍ عام، ويوجب المعيار الاعتراف بإيراداتِ ومصاريف العقد باستخدام طريقة نسبة الإنجاز إذا أمكن تقدير نتيجة العقد بدرجةٍ موثوق بها، وإذا لم يعتمد على التقدير المذكور يعترف بالإيرادِ إلى الحدِ الذي يتوقع فيه استرداد التكاليف التي تم تكبدها فعلاً، أمّا تكاليف العقد فتعد مصروفاً يحمل على المدةِ التي تم فيها تكبد تلك التكاليف ويعترف بالخسائر المتوقعة كمصروف (IASC, IAS11, 1993: Par's 16, 22, 32 and 36).

ولم نجد في مراجعة النظام المحاسبي الموحد تناولاً لمتطلبات المعيار.

9- المعيار (١٢) المحاسبة على ضرائبِ الدخل

وفقاً للمعيار يحدد مصروف الضريبة للمدة على أساس محاسبة الأثر الضريبي باستخدام طريقة التأجيل أو طريقة المطلوبات على أن يفصح عن الطريقةِ المستخدمة ومصروف الضريبة المتعلق بدخل الأنشطة العادية وغير العادية بشكلٍ منفصل، ووفقاً لطريقةِ التأجيل، تؤجل الآثار الضريبية لفروقات التوقيت الجارية وتحمل للمدةِ القادمة، أمّا في طريقةِ المطلوبات فتحدد الآثار الضريبية المتوقعة لفروقات التوقيت الجارية وتظهر في الميزانيةِ العمومية إمّا كمطلوبات عن ضرائب تستحق الدفع في المستقبل أو كموجودات بوصفها دفعات مقدمة عن ضرائب تستحق مستقبلاً (IASC, IAS12, 1994: Par's 10, 12, 15 and 49).

وتعالج ضرائب الدخل في ظل النظام بتكوين مخصص الضرائب والرسوم وتحمل أو تضاف الفروقات على الفتراتِ القادمة، فإذا كان المخصص أقل من الضريبةِ المستحقة تحمل الزيادة على مصروفاتِ المدة في حسابِ مصروفات سنوات سابقة، أمّا إذا زاد المخصص فيعالج الفرق ضمن الإيرادات الجارية التحويلية في حسابِ المسترد من المخصصات (الربيدي، ١٩٩٧: ٢٥٠-٢٥٢). وتتفق هذه المعالجة مع طريقة الضرائب المستحقة التي كانت معتمدة في المعيار قبل تعديله سنة ١٩٩٣م*.

10- المعيار (١٤) التقرير عن المعلوماتِ المالية لقطاعاتِ المنشأة

يوجب المعيار على المنشآت الإفصاح عن المعلوماتِ المالية للقطاعاتِ الصناعية أو الجغرافية التي تؤدي دوراً هاماً في نشاطِ المنشأة، على أن تتضمن هذه المعلومات وصفاً لنشاط كل قطاع، المبيعات أو الإيرادات التشغيلية، نتيجة أعمال القطاع، الأصول الموظفة في القطاع معبراً عنها بقيمٍ نقدية أو كنسبة من القيمةِ الإجمالية لأصول المنشأة، والأساس المتبع في تسعير العمليات المتبادلة بين القطاعات (IASC, IAS14, 1994: Par's 2, 9 and 16).

ولم يتناول النظام معالجات محاسبية مشابهة لما ورد في هذا المعيار.

11- المعياران (١٥ ، ٢٩) المعلومات المبينة لآثار التغير في الأسعارِ والبيانات المالية في ظل تضخمٍ كبيرٍ في الأسعار

يتطلب المعيار (١٥) عرض معلومات تبين آثار التغير في المستوى العام للأسعار في البيانات المالية أو ملحقة بها، وذلك للمنشآت التي تعد مهمة في المحيط الاقتصادي الذي تعمل فيه، كما يشجع المعيار قيام المنشآت الأخرى بعرض هذه المعلومات، وتعد هذه المعلومات باستخدام طريقة القوة الشرائية العامة أو التكلفة الجارية أو الجمع بينهما على أن يفصح كحدٍ أدنى عن المبلغ المعدل لاستهلاك الممتلكات والآلات والمعدات، تكلفة المبيعات، بالإضافة إلى التعديلاتِ المتعلقة بالبنودِ النقدية، (IASC, IAS15, 1994: Par's 3, 5, 8, 9, 21-22 and 24).

أمّا المعيار (٢٩) فيطبق على المنشآتِ التي تعد بياناتها بعملةِ اقتصادٍ يشكو من تضخم كبير في الأسعار كأن يصل معدل التضخم التراكمي لارتفاع الأسعار خلال ثلاث سنوات إلى ١٠٠% أو أكثر، ويتم تعديل البيانات المالية باتباع طريقة التكلفة الجارية باستخدام جدول عام لقياس التغير في الأسعار بتاريخ الميزانية العمومية، ويفصح عن الأرقام المقابلة للمدةِ السابقة بالطريقةِ ذاتها، وعند انتهاء حالة التضخم الكبير في الأسعار تتوقف المنشأة عن إعدادِ بياناتها المالية وفقاً لهذا المعيار، وتعد المبالغ المعبر عنها بوحداتِ القياس الجارية في نهايةِ مدةِ البيانات المالية السابقة أساساً للمدةِ اللاحقة (IASC, IAS29, 1994: Par's 1, 3, 8, 12-14, 26 and 38).

ولم يشتمل النظام المحاسبي الموحد على معالجات تناظر ما ورد في هذين المعيارين.

12- المعيار (١٧) محاسبة عقود الإيجار

يعالج المعيار عقدي الإيجار التشغيلي والتمويلي، ويصنف عقد الإيجار بأنه تمويلي إذا نقل المؤجر مخاطر ومنافع الأصل المؤجَر إلى المستأجر، وقد أورد المعيار الحالات التي إذا توفرت إحداها يصنف العقد بأنه عقد تمويلي هي: أن تنقل ملكية الأصل المستأجَر إلى المستأجر في نهايةِ مدة العقد، أو أن يكون للمستأجر حق شراء الأصل المستأجَر في نهايةِ مدةِ العقد بأقل من قيمته العادلة، أو أن تغطي مدة العقد معظم العمر الإنتاجي للأصل، أو أن تكون القيمة الإجمالية للحدِ الأدنى لدفعاتِ عقد الإيجار عند بدء العقد تعادل أو تزيد عن القيمةِ العادلة للأصل المؤجر، ويتم الاعتراف بهذا العقد كأصول ومطلوبات في ميزانيةِ المستأجر بمبلغ يعادل عند

---

* انظر في ذلك (IASC, IAS12, 1979, Par's: 3 and 10).

بدء عقد الإيجار القيمة العادلة للممتلكات المستأجرة بعد تنزيل المنح والمستردات الضريبية المستحقة للمؤجر، أو بالقيمةِ الحاليةِ للحدِ الأدنى لدفعاتِ الإيجار إذا كانت أقل من القيمةِ العادلة، ويحسب المستأجر مصروف استهلاك للأصل المستأجر بنفس السياسة المتبعة للأصول المملوكة القابلة للاستهلاك، أمّا المؤجر فيستبعد من ميزانيتهِ العمومية الأصل المستأجر ويعترف به كذمةٍ مدينةٍ تعادل صافي الاستثمار في عقد الإيجار، أمّا عقد الإيجار التشغيلي فيحسب له مصروف إيجار لدى المستأجر وإيراد إيجار لدى المؤجر (IASC, IAS17, 1994: Par's 3, 7-9, 11, 19, 28, 44, 46 and 49).

ويعترف النظام بعقدِ الإيجار التشغيلي إذ يحمل مصروف الإيجار على دخل المدة المحاسبية (الربيدي، ١٩٩٧: ٢٠٧).

13- المعيار (١٨) الإيراد

وفقاً لهذا المعيار يعترف بالإيرادِ الناتج عن بيع البضاعة عندما تنتقل المنشأة للمشتري المخاطر والمنافع المرتبطة بملكيةِ البضاعة إذا لم تعد تحتفظ بعلاقةٍ بالبضاعةِ تصل إلى حدِ الارتباط بملكيتها أو السيطرة عليها وكذا إمكان قياس الإيراد بشكلٍ موثوقٍ به وأن يكون هناك احتمالية لتدفق المنافع المتعلقة بعمليةِ البيع، أمّا الإيراد الناتج عن تقديم الخدمات فيعترف به استناداً إلى مرحلةِ الإنجاز بتاريخ الميزانية إذا أمكن قياس إيراد وتكاليف العملية بشكلٍ موثوقٍ به مع احتمال تدفق المنافع المرتبطة بالعمليةِ إلى المنشأة، كما يعترف بالإيراد الناتج عن استخدام الغير لأصول المنشأة إذا كان هناك احتمال تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالعملية إلى المنشأة وأمكن قياس الإيراد بشكلٍ معقول (IASC, IAS18, 1993: Par's 14, 20 and 29).

ولم يشر النظام إلى الأسس التي ينبغي اتباعها للاعتراف بالإيراد.

14- المعيار (٢٠) محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية

يعترف بالمنح الحكومية وفقاً لهذا المعيار كدخلٍ يوزع على الفتراتِ الزمنية لتحقيق المقابلةِ بينها وبين التكاليف المتعلقة بها والتي كان هدفُ المنحة التعويض عنها ويجب عدم إضافتها مباشرةً لحقوقِ المساهمين، وتعرض المنح المتعلقة بالأصول في الميزانيةِ إمّا كدخلٍ مؤجل أو بطرح مبلغ المنحة من قيمةِ الأصول للوصول إلى القيمةِ المدرجة لتلك الأصول، أمّا المنح المتعلقة بالدخل فتعرض في الجانبِ الدائن من بيان الدخل إمّا كبندٍ مستقل أو بتنزيل قيمتها من المصروف المتعلق بها (IASC, IAS20, 1994: Par's 12, 24 and 29).

وقد خصص النظام حساباً للإعانات التي تحصل عليها المنشأة من الحكومةِ لمساعدتها في ممارسةِ نشاطها أو لتمكينها من تصدير بعض السلع للخارج، أو لتغطيةِ الفرق بين التكلفةِ الفعلية وأسعار البيع المقررة، وتعالج كإيرادات في حسابِ العمليات الجارية، كما أفرد النظام حساباً للتبرعات، وتعالج بنفس طريقة معالجة الإعانات (الربيدي، ١٩٩٧: ٢٩٩)، وقد أفرد النظام حساباً لإيرادات الإعانات المحصلة مقدماً (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١١٩). مما يعني اشتمال النظام على معظم متطلبات هذا المعيار.

15- المعيار (٢١) آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يتطلب المعيار تسجيل العمليات التي تمت بعملاتٍ أجنبيةٍ بالعملةِ التي تعد بها البيانات المالية (غالباً العملة المحلية) وفقاً لمعدل التحويل السائدِ بتاريخ حدوث العملية، وفي تاريخ الميزانية يفصح عن البنود النقدية باستخدام معدل التحويل في ذلك التاريخ، ويفصح عن البنود غير النقدية المدرجة بالتكلفةِ التاريخية باستخدام معدل التحويل في تاريخ العملية، كما يفصح عن البنودِ غير النقدية المدرجة بالقيمةِ العادلة باستخدام معدل التحويل الذي كان سائداً بتاريخ تحديد تلك القيمة، ويعترف بفروقات معدلات التحويل التي قد تنشأ كإيرادات أو مصروفات أمّا الفروق الناجمة عن صافي الاستثمار في منشأةٍ أجنبية أو التزام محدد بالعملةِ الأجنبية كتحوطٍ لصافي استثمار في منشأةٍ أجنبية فيعترف بها كجزءٍ من حقوق الملكية لحين التخلص من صافي الاستثمار، ويسمح المعيار بإضافةِ فروقات معدل التحويل المتعلقة بشراء أصل بعملةٍ أجنبية إلى قيمةِ ذلك الأصل (IASC, IAS21, 1993: Par's 9, 11, 15, 17, 19 and 21).

وقد أفرد النظام حساب خاص لأعباء القطع الأجنبي (الربيدي، ١٩٩٧: ١٨٠)، دون الإشارة لكيفيةِ معالجة فروق معدلات التحويل ولا العمليات الأساسية أيضاً.

16- المعيار (٢٢) اندماج المنشآت

حدد المعيار طريقتين لمعالجةِ اندماج المنشآت هما: طريقة الشراء التي تطبق عند قيام منشأة ما باقتناء منشأةٍ أخرى، وفي ظلها يضمن المقتني نتائج عمليات المنشأة المقتناة في بيان الدخل ويعترف بأصول ومطلوبات المنشأة المقتناة في الميزانيةِ العمومية بالقيمةِ العادلة لها في تاريخ الاقتناء، وتحدد حقوق الأقلية بقيمةِ حصتهم من القيمةِ العادلةِ لتلك الأصول والمطلوبات، وتعالج الشهرة التي تنتج عن الزيادةِ في تكلفةِ الاقتناء عن حصة المقتني من القيمةِ العادلة لأصول ومطلوبات المنشأة المقتناة كأصل وتطفى كمصروف على مدار عمرها الإنتاجي، أمّا إذا نشأ عن عمليةِ الاقتناء شهرة سالبة فتخفض القيمة العادلة للأصول غير النقدية على أساسٍ تناسبي إلى أن يتم استيعابها، وما زاد على قيم تلك الأصول يعالج كدخلٍ مؤجل يعترف به على أساس منتظم، (IASC, IAS22, 1993: Par's 18, 20, 22, 33, 40, 42, 49 and 51)، وطريقة توحيد المصالح التي تطبق عندما تندمج المنشآت بشكلٍ يبقي عليها كما لو كانت مستمرةً بصورةٍ مستقلة، إذ تكون عملية الاندماج عبارة عن تبادل أسهم بين الأطراف المندمجة ولا تحصر السيطرة على أصول المنشأة الجديدة بطرفٍ واحد بل يتقاسمها أصحاب رأسمال المنشآت المندمجة، وفي ظل هذهِ الطريقة يجب دمج بنود البيانات المالية للمنشآت المندمجة للمدةِ التي تم فيها الدمج في البياناتِ المالية للمنشأةِ الجديدة وكأنّ الاقتناء قد تم في بدايةِ المدة، وتعالج النفقات التي قد تحدث بسببِ توحيد المصالح كمصروفاتٍ في المدةِ التي حدثت فيها (IASC, IAS22, 1993: Par's 14, 62 and 66).

ولم يتناول النظام متطلبات هذا المعيار.

17- المعيار (٢٣) تكاليف الاقتراض

تقتضي المعالجة الأساسية للمعيار الاعتراف بتكاليف الاقتراض كمصروفٍ في المدةِ التي تم تكبدها فيها، أمّا المعالجة المسموح بها فتنصرف إلى وجوبِ رسملة تكاليف الاقتراض التي ترتبط مباشرةً بامتلاكِ أو إنتاج الأصل كجزءٍ من تكلفتهِ على أن يستنزل منها أي دخل ناتج عن الاستثمار المؤقت لهذهِ الأموال المقترضة، وتبدأ عملية الرسملة عند الإنفاق على الأصل أو عند تحمل تكاليف الاقتراض وتتوقف عندما يصبح الأصل في وضع قابلٍ للبيع أو الاستعمال(IASC, IAS23, 1993: Par's 7, 8, 11, 15, 17, 20, 25 and 29).

ويعالج النظام تكاليف الاقتراض وفقاً لما ورد في المعيار (الربيدي، ١٩٩٧: ٣٥٨).

18- المعيار (٢٤) الإفصاح عن الجهاتِ المقربة

يعد المعيار الجهات مقربة إذا كان لإحداها سيطرة على الجهاتِ الأخرى أو تأثيراً ملموساً على قراراتها المالية والتشغيلية كالمنشآت التابعة والزميلة والأفراد المالكون والإداريون الرئيسون والمنشآت التي يمتلكها المالكون والإداريون، ويتطلب المعيار الإفصاح عن المعاملاتِ المتبادلة بين الجهاتِ المقربة من حيث طبيعة العلاقة، أنواع المعاملات، حجمها، قيمتها، وسياسات التسعير المتبعة (IASC, IAS24, 1994: Par's 3, 5, 20, 22-23).

ولم يتطرق النظام المحاسبي الموحد إلى متطلبات هذا المعيار.

19- المعيار (٢٥) المحاسبة عن الاستثمارات

يوجب المعيار التمييز بين الاستثمارات، المتداولة وطويلة الأجل، وقد حدد المعيار معالجتين للاستثماراتِ المتداولة هما: القيمة السوقية، أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل، أمّا الاستثمارات طويلة الأجل فتدرج في الميزانيةِ بالتكلفةِ أو بمبلغ إعادة التقييم، أو التكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل إذا كانت الاستثمارات في أوراقٍ مالية، وتعالج التغيرات في القيمةِ المدرجةِ للاستثماراتِ المتداولة كدخلٍ أو مصروف، وتدرج الزيادة الناتجة عن إعادةِ تقييم الاستثمارات طويلة الأجل ضمن حقوق المساهمين تحت بند فائض إعادة التقييم، أمّا الانخفاض فيستبعد من أي فائض إعادة تقيم سابق للبندِ نفسه وما زاد عنه يعد مصروفاً، وعند استبعاد الاستثمارات يعالج الفرق بين صافي القيمة المحصلة والقيمة المدرجة كدخلٍ أو كمصروف، أمّا إذا كان الاستثمار مدرجاً بالتكلفةِ أو السوق أيهما أقل لمحفظةِ الاستثمار فتحدد الأرباح مقارنة بسعر تكلفة الاستثمار(IASC, IAS25, 1994 : Par's 4, 8, 14, 23, 31 and 33).

وقد أفرد النظام حساباً للاستثمارات التي قد توظف المؤسسة أموالها فيها، ويعدها النظام موجودات ثابتة، لكنه عدّ الاستثمارات في أوراقٍ مالية بهدفِ المتاجرة وتحقيق الربح موجودات متداولة، وتدرج الاستثمارات بالتكلفةِ في الميزانية وتعالج إيرادات هذه الاستثمارات ضمن الإيرادات في حسابِ العمليات الجارية، ولكن ليس ضمن إيرادات النشاط الجاري، وعند التخلص من الاستثمارات تعالج المكاسب والخسائر الناتجة عن

التخلص كإيرادات أو مصروفات رأسمالية (وزارة الاقتصاد، ١٩٧٨: ١٥٣-١٥٥). من كل ما سبق يمكن القول بأنّ بعض متطلبات المعيار قد وردت ضمن محتويات النظام المحاسبي الموحد.

20- المعياران (٢٧ ، ٢٨) البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة

يوجب المعيار (٢٧) على الشركةِ الأم إعداد بيانات مالية موحدة لجميع الشركات التابعة لها إلا إذا كانت الشركة الأم مملوكة بشكلٍ كامل لشركةٍ أخرى أو عندما تكون السيطرة على الشركةِ التابعة مؤقتة أو عندما تعمل الشركة التابعة تحت وطأة قيود مشددة وطويلة الأجل تحد من قدرتها على تحويل الأموال للشركةِ الأم أو عندما يكون الاختلاف بين تاريخي البيانات المالية للشركتين الأم والتابعة أكثر من ثلاثةِ أشهر، وفي هذهِ الحالةِ يفصح عن أسباب عدم عرض بيانات مالية موحدة، وتتم المحاسبة عن مثل هذه الشركات كاستثمارات وتتم المحاسبة عنها في البياناتِ الماليةِ المنفصلةِ للشركةِ الأم باستخدام طريقة حقوق الملكية أو بإدراجها بالتكلفةِ أو بمبلغ إعادة التقييم (IASC, IAS27, 1994: Par's 7-8, 11, 13, 17, 26 and 29).

أمّا المعيار (٢٨) فيوجب المحاسبة في البياناتِ المالية الموحدة والبيانات المالية المستقلة عن الاستثمارات في الشركةِ الزميلة بموجبِ طريقة حقوق الملكية إلا إذا كان اقتناء هذه الاستثمارات بقصد بيعها فيحاسب عنها بموجبِ طريقة التكلفة، كما تستخدم الأخيرة إذا انتهى التأثير الهام في الشركةِ الزميلة أو عملت الشركة الزميلة في ظل ظروفٍ تؤثر على قدرتها في تحويل الأموال للمستثمر (IASC, IAS28, 1994: Par's 8, 11, 12 and 14).

ولم نجد ما يناظر هذين المعيارين في النظام المحاسبي الموحد.

21- المعيار (٣٠) الإفصاح في البياناتِ المالية للمصارفِ والمؤسساتِ الماليةِ المماثلة

يتطلب المعيار الإفصاح في بيان الدخل عن أنواع الدخل والمصاريف كل على حدة، ولا يجوز إجراء مقاصة بين بنود الدخل والمصروفات، وكذا الإفصاح عن القيمةِ السوقية للأوراق المالية وتكلفتها، والإفصاح عن تحليل الأصول والمطلوبات وفقاً لآجال استحقاقها، والسياسة المحاسبية المتبعة في الاعترافِ بالقروض والسلفيات غير القابلة للتحصيل كمصروفات ومخصص خسائر القروض والسلفيات خلال المدة، والقيمة الإجمالية للقروض والسلفيات ومخصصها بالإضافةِ إلى الإفصاح عن أي مبالغ يتم تجنيبها لمقابلةِ المخاطر المصرفية العامة كالخسائر المستقبلية أو أية مخاطر غير متوقعة والتي تعالج في حسابِ الأرباح المحتجزة، هذا فضلاً عن الإفصاح عن القيمةِ الإجمالية للمطلوباتِ المضمونة وطبيعة الأصول المرهونة كضمان (IASC, IAS30, 1994: Par's 9-10, 13, 24, 30, 43, 50 and 53).

ولم يتضمن النظام المحاسبي الموحد متطلبات مناظرة لمتطلبات هذا المعيار.

22- المعيار (٣١) إصدار التقارير المالية عن المصالح في المشاريعِ المشتركة

حدد المعيار ثلاثة أشكال من المشاريع المشتركة هي: عمليات تخضع للسيطرةِ المشتركة، موجودات تخضع للسيطرةِ المشتركة، ومنشآت تخضع للسيطرةِ المشتركة، ويوجب المعيار على المشارك* ، فيما يتعلق بالعملياتِ الخاضعة للسيطرةِ المشتركة، الاعتراف في بياناتهِ المالية بالأصول التي يسيطر عليها والمطلوبات التي يتحملها والمصروفات التي يتكبدها وحصته من الدخل الناشئ عن بيع المشروع المشترك للسلع أو تقديمه للخدمات، وفيما يتعلق بالأصول الخاضعة للسيطرةِ المشتركة يفصح عن ذاتِ البنودِ في العملياتِ الخاضعةِ للسيطرةِ المشتركة السابقة الذكر، أمّا فيما يتعلق بالمنشآتِ التي تخضع للسيطرةِ المشتركة فيتطلب المعيار الإفصاح عن حصتهِ في المنشأةِ التي تخضع لسيطرةٍ مشتركة في بياناتهِ المالية الموحدة بطريقةِ التوحيد النسبي∇ ، ويسمح المعيار باستخدام طريقة حق الملكية، ويستثنى من هذا التوحيد إذا كانت المشاريع المشتركة قد تم شراؤها بغرض بيعها لاحقاً، أو كانت تعمل تحت قيود قاسية تحد من قدرتها على تحويل الأموال إلى المشارك، وفي هذهِ الحالةِ تعالج كاستثمارات (IASC, IAS31, 1994: Par's 3, 10, 16, 25 and 32).

ولم نجد ضمن النظام المحاسبي الموحد متطلبات تناظر ما ورد في هذا المعيار.

---

* المشارك: طرف في المشروعِ المشترك له سلطة مشتركة على المشروع.

∇ التوحيد النسبي: طريقة للمحاسبةِ يتم بموجبها تجميع حصة المشارك في كلٍ من الموجودات والمطلوبات والدخل والمصروفات لمنشأةٍ تخضع للسيطرةِ المشتركةِ مع البنود المناظرة لها في البياناتِ الماليةِ للمشارك.

ونخلص من هذهِ المقارنةِ إلى أنّ مجموعة من المعايير المحاسبيةِ الدولية قد وردت بعض مضامينها في النظام المحاسبي الموحد، (١، ٥، ١٣)، ٢، (٤، ١٦)، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٧ (الجانب التشغيلي)، ١٨، ٢٠، ٢٣، ٢٤، ٢٥ وهي عدد قليل مقارنة بعددِ المعايير التي أصدرتها IASC. ولربما يعود التشابه الجزئي لاشتمال بعض المعايير على أكثر من معالجة، فضلاً عن سماح بعض المعايير باستخدام أكثر من بديل، فضلاً عن تناول IASs للمعالجاتِ المحاسبية بشكلٍ تفصيلي في حين جاء النظام المحاسبي الموحد مختصراً في كثيرٍ من الحالات. وأخيراً فإنّ هناك مجموعة من المعايير لم نجد ما يناظرها في النظام المحاسبي الموحد، وتضم المعايير ٧، ١٤، (١٥، ٢٩)، ٢١، ٢٢، (٢٧، ٢٨)، ٣٠، ٣١.

2-3-1-3: تأثير العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة

أشرنا سابقاً إلى تزايد الاهتمام باعتماد المعايير المحاسبية الدولية IASs عند إعداد البيانات المالية في ظل العولمة، كما تبين من خلال مقارنة متطلبات النظام المحاسبي الموحد مع متطلبات تلك المعايير أنّ النظام المذكور لا يشتمل على كثير من متطلبات تلك المعايير، ومع ذلك فإنّ متطلبات التعامل مع المستثمرين والمقرضين من بلدان مختلفةٍ تفرض على المؤسسات والشركات التي تطبق هذا النظام ضرورة الاعتماد على IASs حتى تتمكن من التعامل مع أولئك المستثمرين والمقرضين وهذا ما جعل كثير من المؤسسات (كمؤسسةِ الكهرباء في اليمن) تعمد إلى إعداد مجموعتين من البياناتِ المالية إحداهما وفقاً للنظامِ المحاسبي الموحد والأخرى وفقاً للمعاييرِ المحاسبية الدولية والمطلوبة وفقاً لاتفاقاتٍ خارجية (آرثر أندرسن، ١٩٩٦، الشريحة الثانية: ١٩).

ورغم وجود الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة في بعض الدول العربية، فإنها غير موجودة في الدول العربية الأخرى، كما تختلف الدول العربية فيما يتعلق بمدى اعتمادها على المعايير المحاسبية الدولية أو إعداد معايير محلية كما يوضحها الجدول رقم (٢).

جدول (٢) مقارنة بعض الدول العربية فيما يخص المعايير المحاسبية والأنظمة الموحدة

الدولة	تعتمد IASs	لديها معايير محلية	لا تعتمد معايير محددة	أعضاء IASC & IFAC	لديها أنظمة محاسبية موحدة∇	لديها جمعيات مهنية محلية
المغرب	—*	—	×*	×	—	×
الجزائر	—	—	×	—	—	×
تونس	—	—	×	×	—	×
ليبيا	—	—	×	—	—	×
السودان	×	—	—	—	—	×
مصر	—	×	—	×	×	×
لبنان	×	—	—	×	—	×
سوريا	—	—	×	×	×	×
الأردن	×	—	—	×	—	×
السعودية	—	×	—	—	—	×
الكويت	×	—	—	×	—	×
قطر	×	—	—	—	—	—
الإمارات	×	—	—	—	—	×
البحرين	×	—	—	×	—	×
العراق∇	×	×	—	×	×	×
اليمن∇	—	—	×	—	×	×
عمان	×	—	—	—	—	—

* — تعني عدم انطباق الحالة في البلد المؤشرة أمامه، × تعني انطباق الحالة في البلد المؤشرة إزاءه.

المصدر: (علاء الدين، ١٩٩٣: ٢٤) .

∇ تم إضافتها من قبل الباحث.

وعليه ففي ظل العولمة فإنّ أمام الأنظمة المحاسبية الموحدة أحد ثلاثة خيارات:

أولها أن تظل كما هي دون تغيير، وبالتالي لا تمكن الشركات الملزمة بتطبيقها من مواكبة المتغيرات الدولية في ظل العولمة وبالتالي الاستفادة من الفرص التي يمكن أن تتيحها الاتفاقات الخارجية بالنظر لكون المستخدم الخارجي يطلب بيانات معدة بمعايير يفهمها والتي أكثرها قبولاً هي IASs.

وثانيها إلغاء هذه الأنظمة واستبدالها بمعايير جديدة كالمعايير الدولية، وفي هذا إهدار للجهود التي بذلت في إعدادها والتكاليف التي أنفقت في سبيل ذلك، والبحث عن صيغة توحيد جديدة للبيانات المالية للمنشآت التي تطبق تلك الأنظمة.

وثالثها تنقيح تلك الأنظمة بما يمكن من إدخال متطلبات المعايير المحاسبية الدولية التي لم تشتمل الأنظمة على متطلباتها مع مراعاة ملاءمتها للبيئة المحلية، ولعل هذا هو الأصوب كونه سيحقق الحفاظ على الخبرات المتجمعة من تطبيق هذه الأنظمة، وكذلك مسايرة التطورات الجارية في الأنشطة الاقتصادية وإمكانية فهم البيانات المالية للشركات التي تطبق تلك الأنظمة ويمكن تحقيق ذلك من خلال تشكيل لجنة لإعداد المعايير المحاسبية اليمنية تتولى تعديل النظام بما يتفق مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية.

3-1-3-3: انعكاسات تأثير العولمة على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة على الاستثمار الأجنبي المباشر

رغم أنّ الحديث عن الاستثمار الأجنبي المباشر ليس جديداً إلا أنّ الأهتمام به قد تزايد نتاجاً لعولمة النشاط الاقتصادي، وعمليات نقل التكنولوجيا في عالم يتزايد فيه التكتلات والتكامل (زكي، ٢٠٠٢: ٩). وعلى الرغم من المزايا التي قدمتها قوانين الاستثمار في معظم الدول العربية إلا أنّ مجموع ماتدفق من تلك الاستثمارات إلى الدول العربية ضئيلا ، فمثلاً في مصر لم يتجاوز حجمه ١,٨% من الناتج المحلي سنة ١٩٩٨م (زكي، ٢٠٠٢: ٣٩). ويقصد بالاستثمار الأجنبي المباشر إنشاء شركة جديدة أو المشاركة في شركة جديدة أو قائمة أو توسيع شركة قديمة من قبل المستثمر الأجنبي الذي يحتفض بحقه في إدارة كل عمليات الشركة القائمة، ويتكون الاستثمار الأجنبي المباشر من المساهمة في رأس المال، إعادة استثمار الأرباح، والقروض قصيرة وطويلة الأجل (محي الدين، ٢٠٠١: ٢). وغالبا تقوم الشركات المتعددة الجنسية بتقديم الاستثمار الأجنبي المباشر والتي تقدم حزمة يصعب على الدول النامية الحصول عليها مثل التكنولوجيا، الخبرات الإدارية، المهارات الفنية، والقدرة على الوصول إلى الأسواق، وتعد هذه الحزمة مهمة لعملية التصنيع والتكيف مع المجتمع العالمي الجديد البالغ التعقيد والتغيير.

وقد شهد الاستثمار الأجنبي المباشر تزايداً خلال السنوات الأخيرة، فيذكر تقرير الاستثمارات العالمية أنّ تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الدول المتقدمة قد ارتفع من ٦٨٠ مليار دولار عام ١٩٩٨م إلى ٨٦٥ مليار دولار عام ١٩٩٩م بمعدل نمو ٢٧%، وفي أوروبا الغربية ارتفع من ٢٦٠ مليار دولار عام ١٩٩٨م إلى ٣١٥ مليار دولار عام ١٩٩٩م بمعدل نمو ٢١%، وفي الدول النامية ارتفع من ١٨٠ مليار دولار عام ١٩٩٨م إلى ٢٠٨ مليار دولار عام ١٩٩٩م (محي الدين، ٢٠٠١: ٧).

وينهض الاستثمار الأجنبي بدور فعال في زيادة فرص العمالة ونقل التكنولوجيا وزيادة موارد النقد الأجنبي، فضلاً عن توفير رؤوس الأموال والسيولة اللازمتين لإنشاء المشروعات الاستثمارية المختلفة. وقد بذلت معظم الدول العربية جهوداً حثيثة لجذب الاستثمارات العربية والأجنبية خلال العقدين الماضيين من خلال تهيئة الأوضاع المناسبة للاستثمار التي تشمل الأطر التشريعية المنظمة للاستثمار والبنى التحتية وتحرير عدد من القطاعات الاقتصادية كالاستثمار والتجارة (مجلة الدراسات المالية والمصرفية، ٢٠٠٠ :١٤).

وإذا كان الاستثمار الأجنبي على هذه الدرجة من الأهمية، فإنّ العمل على توفير البيئة المناسبة له أمر ضروري لتلك لدول التي ترغب في جذب هذه الاستثمارات، ويذكر محي الدين (٢٠٠١: ٢٧-٣٢) الشروط المطلوبة لتوافر المناخ الاستثماري المناسب في اليمن منها: تعزيز إمكانيات النمو في الاقتصاد،

إصلاح النظام القضائي، تطوير مؤسسات الاستثمار، استكمال البنية الأساسية، إصلاح النظام المالي وتضارب الجهاز الإداري، وجود بعض الإعفاءات الضريبية والجمركية، وتوفير قاعدة بيانات ومعلومات عن الاقتصاد.

وتسهم المعلومات بدور مهم في اتخاذ القرارات سواء عند تحديد البدائل للمشكلة المراد اتخاذ قرار بشأنها، أو في تقييم تلك البدائل وتقدير احتمالات حدوثها ونتائجها (الباز، ١٩٩٠: ١١٣). وتمثل المعلومات المحاسبية أحد أهم مصادر تلك المعلومات والتي إذا ما تم إعدادها وفقاً لمعايير معروفة لدى المستثمرين ستمثل أحد عوامل جذب تلك الاستثمارات، وهذا يعني أنّ الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة إذا لم يتم تطويرها لمواكبة هذه المتغيرات فقد تعجز عن توفير المعلومات المطلوبة لهذا المناخ الاستثماري. وبقدر التأثير الذي سيلحق بالاستثمار إن لم توفر المعلومات المحاسبية بشكل يفهمها المستثمر الأجنبي، فإنّ لذلك الاستثمار تأثير على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة كما سبق الذكر.

الخلاصة

تعرض البحث لمفهوم العولمة وتطورها وقبولها أو رفضها، كما تناول آثار تطور وتطبيق مفاهيم العولمة لاسيما في الجوانب الاقتصادية على الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة ، وأردف ذلك بمناقشة انعكاسات تلك الآثار على الاستثمار الأجنبي.

وخلص البحث إلى صعوبة وضع تعريف دقيق وشامل للعولمة وإن كان جوهرها ينطوي على سهولة تنقل الناس والبضائع والخدمات والأفكار والمعلومات والاستثمارات والشركات متعددة الجنسية، ومع ذلك فإنّ تنقل الأفراد لا يزال صعباً للغاية، كونه سيشكل عبئاً على الدول الغنية، من حيث صعوبة قبول مواطني تلك الدول لهجراتهم وميل التحويلات الأجنبية من خلالها لصالح الدول النامية بعض الشيء.

كما استنتج البحث أنّ تطور الدولة القومية قد أفضى إلى نوعٍ من التجانس الثقافي بين مواطنيها، لاسيما توحد اللهجات أو اللغات داخل الدولة، كما بدأ التقارب بين القوميات والديانات والمذاهب المختلفة داخل الدولة الواحدة، وفي مرحلة تالية بدأ التقارب بين البشر على المستوى الكوني.

ومما استنتجه البحث أنّ العولمة ظاهرة تاريخية لا يمكن القول بعدم وجودها، وأنّ الدول النامية تواجه معركة كبرى، إن جاز التعبير، حول العولمة، فهناك اتجاهات رافضة للعولمة بالكامل ، وهناك اتجاهات تقبل العولمة من دون تحفظات، أمّا الاتجاهات الواقعية فهي الاتجاهات النقدية التي تحاول فهم القوانين الحاكمة للعولمة وتدرك أنّ العولمة عملية تاريخية، لكن بدون التسليم بحتمية القيم التي تقوم عليها في الوقت الراهن.

كما استنتج البحث أنّ هناك تأثيرات للعولمة على الجوانب الاقتصادية رغم سلبياتها على اقتصادات الدول العربية، إذ تتزايد الاستثمارات الأجنبية من فترةٍ لأخرى، ليس هذا فحسب بل أنّ كثير من الدول العربية تسعى إلى جذب هذه الاستثمارات، كما تتزايد طلباتها للانضمام لمنظمةِ التجارة العالمية (WTO)، وتسعى كثير من حكوماتها إلى خصخصةٍ كثير من منشآتها العامة، ومشاركة الشركات متعددة الجنسية في مشروعاتٍ مختلفة.

وخلص البحث إلى أنّ الأنظمة المحاسبية العربية الموحدة قد نقلت من فرنسا إلى مصر ومنها إلى بعض الدول العربية، ويعد الربط بين المحاسبة المالية والقومية أهم سمات هذا النظام، الذي يطبق في الشركات أو المؤسسات المملوكة للدولة بشكل كامل أو جزئي.

كما أستنتج البحث أنّ مجموعةً من المعاييرِ المحاسبيةِ الدولية قد وردت معظم مضامينها في النظام المحاسبي الموحد اليمني، (١، ٥، ١٣)، ٢٠، ٢٣، وهي عدد قليل مقارنة بعددِ المعايير التي أصدرتها IASC. كما تضمن النظام المذكور بعض مضامين مجموعة أخرى من المعايير هي المعايير ٢، (٤، ١٦)، ٨، ٩، ١٠، ١١، ١٢، ١٧ (الجانب التشغيلي)، ١٨، ٢٤، ٢٥. ولربما يعود هذا التشابه الجزئي لاشتمال بعض المعايير على أكثر من معالجة، أو لسماحِ بعضها باستخدامِ أكثر من بديل لمعالجةٍ بذاتها، فضلاً عن تناول IASs

للمعالجات المحاسبية بشكلٍ تفصيلي في حين جاء النظام المحاسبي الموحد مختصراً في كثيرٍ من الحالات. وأخيراً فإنّ هناك مجموعة من المعايير لم نجد ما يناظرها في النظام المحاسبي الموحد، وتضم المعايير ٧، ١٤، (١٥، ٢٩)، ٢١، ٢٢، (٢٧، ٢٨)، ٣٠، ٣١. ويؤدي عدم التشابه الكامل أو الجزئي إلى صعوبة تقديم معلومات للمستخدمين في ظل العولمة ومن ثم التأثير سلباً على الاستثمار الأجنبي الذي تطلبه الدول العربية كافة، أو اضطرار الشركات الملزمة بتطبيقه إلى إعداد مجموعتين من البيانات المالية إحداهما وفقاً لمتطلباته والأخرى وفقاً لمتطلبات IASs ممّ يزيد من كلفة معالجة المعلومات.

المصادر

المصادر العربية

١-آرثر أندرسن، (١٩٩٦)، دراسة وتقييم مهنة المحاسبة والمراجعة، الشريحة الثانية، الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، صنعاء.

٢-الأطرش، محمد، (١٩٩٨)، العرب والعولمة ما العمل، شؤون الأوسط، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٧١، نيسان/أبريل، ص ص ٩٥-٩٨.

٣- الباز، مصطفى علي، (١٩٩٠)، مدخل مقترح لتحسين جودة المعلومات المحاسبية لأغراض اتخاذ القرارات، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة، جامعة عين شمس، كلية التجارة، ع٢.

٤-الجابري، محمد عابد، (١٩٩٨)، العولمة والهوية الثقافية: عشر أطروحات، المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، ع٢٢٨، شباط/فبراير، ص ص ١٤-٢٢.

٥-الربيدي، محمد علي، (١٩٩٧)، النظام المحاسبي الموحد، ط٢، مكتبة الجيل الجديد، صنعاء.

٦-العامري، عصام فاهم، (١٩٩٩)، الثقافة والديمقراطية في مواجهة العولمة، شؤون الأوسط، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٨٨، تشرين الأول/أكتوبر، ص ص ٧-٢٤.

٧-العبدالله، رياض حاسم، (١٩٩٢)، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، بحث مقدم إلى المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق، عمان.

٨-العظم، صادق جلال، (١٩٩٦)، ماهي العولمة؟، ورقة بحثية قدمت إلى ندوة نضمتها في تونس المنظمة العربية للتربية والثقافة والعلوم في الفترة من ١٧-٢١ تشرين الثاني/نوفمبر.

٩- النجار، باقر، (٢٠٠٠)، **العرب والعولمة: المخاوف والتحديات**، أبواب، دار الساقي، ع٢٦، الخريف، ص ص ٩-٢٤.

١٠-أمين، سمير، (١٩٩٨)، **تحديات العولمة، شؤون الأوسط**، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٧١، نيسان/أبريل، ص ص ٥١-٦٢.

١١- حيدر، محمد غالب، والأديمي، منصور ياسين، (١٩٩٩)، النظام المحاسبي الموحد: دراسة تحليلية معاصرة، ط١، دار الشوكاني للطباعة والنشر، صنعاء.

١٢- ديوان الرقابة المالية، (١٩٨٥)، **النظام المحاسبي الموحد**، ديوان الرقابة المالية، ط١، بغداد.

١٣- زكي، إيمان محمد محب، (٢٠٠٢)، **تحديات الاستثمار الأجنبي المباشر في الدول النامية في ظل المتغيرات الدولية مع الإشارة إلى مصر، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية**، جامعة الاسكندرية، كلية التجارة، ع١، المجلد التاسع والثلاثون، مارس، ص ص ٩-٦١.

١٤-صندوق النقد الدولي، (١٩٩٧)، **آفاق الاقتصاد العالمي**، واشنطن، مايو.

١٥-طاهر، مسعود، (١٩٩٧)، **صدام الحضارات كمقولة أيديولوجية لعصر العولمة الأمريكية**، الاتحاد، ٤/٢١.

١٦-عبيد، نايف علي، (١٩٩٧)، **العولمة والعرب**، المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، ع٢٢١، يوليو، ص ص ٢٨-٣٤.

١٧-عتريس، طلال، (١٩٩٨)، المناظرة حول العولمة، **شؤون الأوسط**، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٧١، نيسان/أبريل، ص ص ٤-٧.

١٨-ـــــــــــ، (١٩٩٩)، **تمديد العولمة، شؤون الأوسط**، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٨٨، تشرين الأول/أكتوبر، ص ص ٢١-٢٧.

١٩-علاء الدين، فؤاد، (١٩٩٣)، **انسجام المعايير المحاسبية في العالم العربي**، بحث مقدم إلى المؤتمر المحاسبي العربي الدولي الثالث المنعقد في البحرين خلال المدة من ١٠-١٢ نيسان ١٩٩٣م، المحاسب القانوني العربي، ع٧٦، المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، تموز/آب، ص ص ٢٢-٢٤.

٢٠-غليون، برهان، (١٩٩٧)، **العرب وتحديات العولمة الثقافية: مقدمات في عصر التشريد الروحي**، محاضرة ألقيت في المجمع الثقافي، أبوظبي، أبريل.

٢١-كوكشين، أندريه، (١٩٩٩)، **التجليات الاقتصادية للعولمة: وجهة نظر روسية**، ترجمة محمد دياب، **شؤون الأوسط**، مركز الدراسات الاستراتيجية والتوثيق، ع٨٨، تشرين الأول/أكتوبر، ص ص ٣٥-٤٣.

٢٢-لجنة المعايير المحاسبية الدولية، (١٩٩٧)، **المعايير المحاسبية الدولية**، ترجمة ديلويت آند توش.

٢٣- مجلة الدراسات المالية والمصرفية، (٢٠٠٠)، **العولمة والعوربة والأسواق المالية في الدول النامية: منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى والاستثمار العربي: سياسات الاستثمار في الدول العربية**، مجلة الدراسات المالية والمصرفية، الأكاديمية العربية للعلوم المصرفية، عمان، ديسمبر، ص ص ١٣-١٦.

٢٤- محمود أمين العالم، (١٩٩٩)، **العولمة والهوية الثقافية**، حسور، ع١، فبراير، ص ص ٥-١٥.

٢٥- محي الدين، أمين محمد، (٢٠٠١)، **البيئة الملائمة لتدفق الاستثمار الأجنبي المباشر إلى الجمهورية اليمنية**، جامعة الدول العربية، يناير، بحث غير منشور.

٢٦- مرعي، عبدالحي، (١٩٨٥)، **النظام المحاسبي الموحد والمشاكل المحاسبية المعاصرة**، مؤسسة شباب الجامعة، الاسكندرية.

٢٧-وزارة الاقتصاد، (١٩٧٨)، **النظام المالي الموحد والنظام المحاسبي الموحد لمؤسسات وشركات القطاع العام والمختلط في الجمهورية العربية اليمنية**، الشركة اليمنية للطباعة والنشر، صنعاء.

٢٨-يسين، السيد، (١٩٩٨)، **في مفهوم العولمة**، المستقبل العربي، مركز دراسات الوحدة العربية، ع٢٢٨، شباط/فبراير، ص ص ٤-١٣.

المصادر الأجنبية

1- **Abel, Rein, (1971), The Impact of Environment on Accounting Practices: Germany in the Thirties,** International Journal of Accounting; Education and Research, Fall, PP. 29-47.
2- **IASC, (1992), International Accounting Standards Current and Project Status, London, July.**
3- ____, **(1996), International Accounting Standards 1996: The full Text of all International Accounting Standards Extent to 1 January 1996 and Current Exposure Drafts,** London.
4- ____, **IAS1, (1994), Disclosure of Accounting Policies,** London.
5 - ____, IAS2, (1993), **Inventories,** London.
6 - ____, **IAS 4, (1994), Depreciation Accounting,** London.
7- ____, **IAS 5, (1994), Information to be Disclosed in Financial Statements,** London.
8- ____, IAS 7, (1992), **Cash Flow Statements,** London.
9- ____, IAS 8, (1993), **Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies,** London.
10- ____, **IAS 9, (1993), Research and Development Costs,** London.
11- ____, **IAS 10, (1994), Contingencies and Events Occurring after the Balance Sheet Date, London.**
12- ____, **IAS 11, (1993), Construction Contracts,** London.
13- ____, **IAS 12, (1994), Accounting for Taxes on Income,** London.
14- ____, IAS 13, (1994), **Presentation of Current Assets and Current Liabilities,** London.
15- ____, IAS 14, (1994), **Reporting Financial Information by Segment,** London.
16- ____, IAS 15, (1994), **Information Reflecting the Effects of Changing Prices,** London.
17- ____, IAS 16, (1993), **Property, Plant and Equipment,** London.
18- ____, IAS 17, (1994), **Accounting for Leases,** London.
19- ____, IAS 18, (1993), **Revenue,** London.
20- ____, IAS 20, (1994), **Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance,** London.
21- ____, IAS 21, (1993), **The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates,** London.
22- ____, IAS 22, (1993), **Business Combinations,** London.
23- ____, IAS 23, (1993), **Borrowing Costs,** London.
24- ____, IAS 24, (1994), **Related Party Disclosure,** London.
25- ____, IAS 25, (1994), **Accounting for Investments,** London.
26- ____, IAS 27, (1994), **Consolidated Financial Statements and Accounting for Investments in Subsidiaries,** London.
27- ____, IAS 28, (1994), **Accounting for Investments in Associates,** London.
28- ____, IAS 29, (1994), **Financial Reporting in Hyperinflationary Economies,** London.
29- ____, IAS 30, (1994), **Disclosure in the Financial Statements of Banks and Similar Financial**

Institutions, London.

30- ____, IAS 31, (1994), **Financial Reporting of Interests in Joint Ventures**, London.

31- Mackenzie, A. I., (1976), **The Progress of the International Accounting Standards Committee: The First Tow Years**, The Accountant's Magazine, April., PP. 137-139.

32- McGrew, Anthony G., & lewis, Paul G., (1992), **Global Politics: Globalization and the nation-statec,**Cambridge: Polity Press; Oxford (England); Cambridge, MA: Black well Publishers, PP. 1-30.

33- Most, Kenneth S., (1971), The French Accounting Experiment, International Journal of Accounting: Education and Research, Fall, PP. 15-27.

34- Pacter, Paul, (1996), **Accounting Standards for International Capital Markets**, IASC, November.

35- World Investment Report, 2000.

وبالله التوفيق ومنه السداد.