

مقومات وبدائل تنظيم السياسة الحاسوبية على المستوى الكلي

في الدول النامية

دكتور

بشير عبد العظيم محمد البنا

ملخص : (مع الإشارة إلى بعض النماذج العربية) كلمة التقياؤ - بمفهوم الضخمة

يتناول هذا البحث مناقشة مقومات وبدائل تنظيم السياسة الحاسوبية على المستوى الكلي (القوى) في الدول النامية . وقد عنى البحث بمناقشة الموضوعات المتعلقة بالمقومات الهيئية والمؤثرة في عملية تنظيم السياسة الحاسوبية في الدول النامية بشكل عام ثم البدائل المقترحة لهذا التنظيم في ظل اطار من التوحيد الحاسبي . وفي ضوء ذلك قدم البحث بدليين ٠٠ الاول يتعلق بتوحيد جزئي يتناول الهادى والأسس الحاسوبية وينتهي باصدار معايير حاسوبية ، أما البديل الثاني فيتمثلق بتشريع حاسبي موحد وملزم . وقد تناول البحث التطبيق العمري للبدليين فأشار الى بعض النماذج التطبيقية في الدول العربية - كدول من الدول النامية - اوضح منها امكانية بناء هيكل حاسبي يتعلق بالاطر الهيئى بالحاسبة في الدول النامية بشكل عام .

مقدمة : Introduction

ان التغير الاقتصادى والاجتماعى الذى ترمى اليه عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية يتطلب من النظم الحاسوبية أن تسير مقومات هذا التغير وتكيف قواعد ها واجرائها وأساسليها لخدمة عمليات التنمية ، حيث أن هذه العمليات أصبحت تتطلب نظاما حاسوبية متطورة وواقعية يركز دورها في :

- ١- ايجاد نظام سليم للمعلومات : يفيد في مجال ترشيح متخذى القرارات على مستوى الوحدة الاقتصادية والمستوى القوس وعلى مستوى نمطى ليكن ضمان درجة نقسة معينة في تلك المعلومات تساعد في تحقيق أفضل استخدام ممكن لموامل الانتاج المتاحة في المجتمع الناس وتبتمد في نفس الوقت عن التقدير الشخصى حستى تساعد في حسن صنع القرارات في مختلف المستويات ، وما يزيد أهمية الحاسبة كنظام للمعلومات في هذا المجال اعتماد الدول النامية - على اختلاف بيئتها النظام السياسى والاقتصادى فيها - على التخطيط الاقتصادى كالحلوب للمسى وواقعى لعمليات التنمية المختلفة .

٢- استخدام نظرية محاسبية تركز على ركائز واقعية : ولا تختلف النظرية المحاسبية الخاصة بحاسبة التنمية الاقتصادية والاجتماعية عن النظرية المحاسبية المعروفة في المجال المحاسبى من ناحية الركائز وانما الاختلاف ينشأ مع أقلية المحاسبة — طبعة المجتمع التالى وظروفه الاقتصادية والاجتماعية باعتبار أن المحاسبة تصف المحيط الذى تعمل به اخله .

٣- درجة من التوحيد المحاسبى : حيث أن طبعة عمليات التنمية الاقتصادية تتطلب درجة من درجات التوحيد المحاسبى لتسهيل عملية جمع وقياس وتشغيل البيانات والتقرير عنها وتحليل النتائج وإجراء المقارنات . حيث أن وجود عملية التوحيد المحاسبى سوف يساعد على توفير المعلومات المحاسبية في شكل نمطى ما يضيف درجات من الثقة في هذه المعلومات خاصة في الوقت الذى تمانى فيه الدول النامية من المهارات المحاسبية المحدودة .

ويؤيد متطلبات تنظيم السياسة المحاسبية في الدول النامية — ومن واقع فلسفة نظامها الاقتصادى — من التوحيد في المعالجات فان مدى هذا التوحيد المحاسبى يتراوح بين :

١- توحيد جزئى Micro-based Regulation على مستوى المبادئ والاجراءات والأسس وينتهى باصدار أو تبنى معايير محاسبية تنظم قياس وعرض نوعيات معينة من العمليات والاحداث المؤثرة على المركز التالى للنشأة ونتائج أعمالها .

٢- توحيد شبه كامل على المستوى الكلى Macro Uniform للمناصر الرئيسية لنظام المحاسبة المالية لقطاع أو قطاعات معينة في الاقتصاد القومى .

وتعتبر عملية اجتهار البديل من العمليات التى تستند على العديد من القضايا التى تدور حول مدى الحاجة الحقيقية لتنظيم السياسة المحاسبية على المستوى الكلى بشكل عام باعتبارها قضية تهم المجتمع بطوائفه المختلفة المستفيدة من المعلومات المحاسبية والمستخدم لها ، ثم الحجج التى تبرر تنظيم هذه السياسة ، والمستفيدين منها — وما «و الجههاز الذى ستناطبه مسئولية بناء هذه السياسة ، والأملوب الأمل لهذا التنا» .

هدف البحث : Research Objectives

- (١) مناقشة أهم القومات البهتة للمحاسبة النالية في الدول النامية باعتبارها ركيزة لعملية تنظيم الساسة المحاسبية على المستوى الكلى .
- (٢) مناقشة بدائل تنظيم الساسة المحاسبية على المستوى الكلى في الدول النامية والنائج الخاصة بها .

حدود البحث : Research Limitations

- (١) لا يمكن القول بوجود وعيلة يمكن بها الحكم مباشرة على ما اذا كانت اجراءات التنظيم المحاسبى الكلى التى اتخذت سينتج عنها تنظيم العائد الاجتماعى أو النفع العام للمجتمع ، أو امكان الحكم على تحقق أشليتها بمعيار بارينو للأشلية على المستوى الكلى ، أو تحديد متى يتم الوصول الى الوضع الأمثل من حيث الكم والكيف المناسب من خلال التنظيم المقترح للساسة المحاسبية في الدول النامية ، وانما يمكن ملاحظة أو قياس ردود الافعال الخاصة بمستخدمى المعلومات المحاسبية ولكن في الأجل الطويل نسبيا .
- (٢) لن يتمرس البحث للتنظيم الادارى للأجهزة التى سيناطبها تنظيم الساسة المحاسبية في الدول النامية واكتفى بالاشارة الى هذه الأجهزة تاركا ذلك لظروف الدول النامية كل على حدة .
- (٣) لا يتمرس البحث لأساب أو طريقة اعداد التنظيم الداخلى لمهنة المحاسبة والمراجعة سواء فيما يتعلق بالاطار النظرى للبحث أو عند عرس بعض النماذج التطبيقية فى بعض الدول العربية .
- (٤) نظرا لامكانية حصول الباحث على بعض البيانات التطبيقية في مجال البحث فقد اشد البحث ليشمل بعض النماذج التطبيقية للبديل الاول و السلكة العربية السمودية ، وللبديل الثانى في كل من مصر واليمن وتونس باعتبارها دول نامية .

خطة البحث وأقسامه الرئيسية : Research Organization

يتكون البحث من قسمين رئيسيين ٠٠ يتناول القسم الاول مناقشة مقومات بيئة الحاسبة المالية في الدول النامية باعتبارها المدخل لتنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي في هذه الدول ، ثم ينتقل الى القسم الثاني لمناقشة بدائل تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي في الدول النامية والناهج الممكن اتباعها في كل بديل .

وبناءً على ذلك تتحدد أقسام البحث كما يلي :

القسم الاول : مقومات بيئة الحاسبة المالية في المجتمعات النامية كأساس لتنظيم السياسة الحاسبية

- ١ / ١ الاعتبارات الحاسبية
- ٢ / ١ الاعتبارات الاقتصادية
- ٣ / ١ الاعتبارات الادارية
- ٤ / ١ اعتبارات أخرى .

القسم الثاني : بدائل تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي في الدول النامية

- ١ / ٢ مقدمة
- ٢ / ٢ تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي " بين التأييد والمعارضة "
- ٣ / ٢ بدائل مقترحة لتنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي في الدول النامية .
- ١ / ٣ / ٢ تنظيم السياسة الحاسبية من خلال التوحيد الجزئى باصدار معايير حاسبية
- ٢ / ٣ / ٢ النموذج السعودي لبناء معايير الحاسبة المالية .
- ٣ / ٣ / ٢ تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي من خلال التوحيد شبه الكامل .
- ٦ / ٣ / ٣ / ٢ جدول مقارنة بين نماذج التوحيد الحاسبى شبه التاملى في مصر واليمن وتونس .

القسم الاول

١- مقومات بيئة الحاسبة المالية في المجتمع النامي كمدخل لتنظيم السياسة الحاسبية :

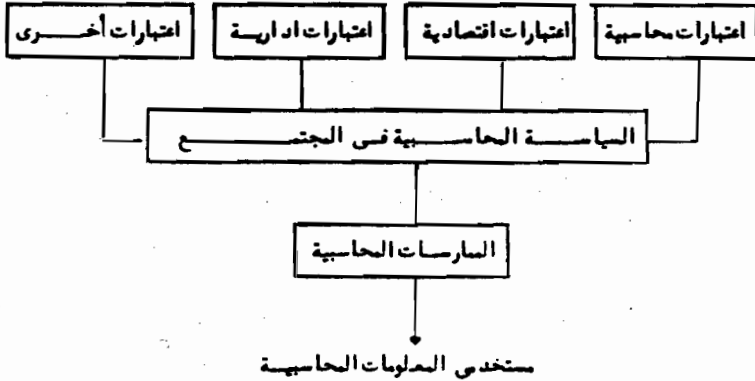
Components of Financial Acc.

Environment as Inputs of Regulation Policy

تعتبر السياسة الحاسبية في مجتمع ما انعكاسا لعدة عوامل أو اعتبارات وفي نفس الوقت تعتبر أيضا دالة في عدد آخر من المتغيرات أو المصادر التي تعتبر مقومات لبيئة الحاسبة المالية في هذا المجتمع . وبشكل عام يوضح الشكل التالي مقومات هذه البيئة كما يراها الباحث :

(شكل رقم ١/١)

(مقومات بيئة الحاسبة المالية في المجتمع كمدخلات لتنظيم سياسته الحاسبية)



Accounting Considerations : ١/١ الاعتبارات الحاسبية

يرى الباحث أن هذه العوامل تتمثل في :

١/١/١ الأهداف والمهام التي يحددها الإطار الفكري للحاسبة وهي تعتبر

المصدر الأساس في عملية بناء وتنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي باعتبارها تمثل ركائز نظرية الحاسبة . وفي الوقت الحاضر يـرى البعض (١) أنه لا يوجد نظرية شاملة للحاسبة وإنما يوجد نظريات متعددة ظهرت واستمرت في الفكر الحاسبي ويرى أيضا أن هذه النظريات تنتج من الاختلافات بين تصورات الباحثين لاستخدام المعلومات الحاسبية والبيئات التي يحمل بها هؤلاء المستخدمين من ناحية أخرى .

وقد أرجع البعض الآخر (٢) أسباب التباين في الفكر الحاسبي والتي تلخص في عدم الاتفاق على أهداف ووظائف الحاسبة في الفكر المعاصر .

وفي هذا المجال خلصت لجنة مفاهيم ومعايير التقارير المالية الخارجية المنبثقة عن جمعية الحاسبة الأمريكية (٣) إلى أنه " من السهل الاتفاق على الدور العام للحاسبة المالية ولكن مثل هذا الاتفاق يلقى الضوء على الاختلافات في الطرق التي تنظر بها النظريات المختلفة إلى كل من مستخدمي المعلومات وبيئة المعلومات ومستخدميها . ويجب أن تتكامل خصائص المستخدمين والبيئة في أعداد نماذج الاختبارات الحاسبية . . ان ما نبحث عنه هو نظرية تكون موميثها كافية لكي تتطابق مع التنوع والتميز بما يكفي لتقديم المساعدة إلى راسي السياسات الحاسبية ، ولكن لا يوجد أي من النظريات المتاحة يكون مقبولا من كل الحاسبين ، وبدلا من ذلك فإن لدينا جمع من النظريات ، ربما تكون لكل منها القدرة على التماثل مع عوامل من مشكلة معينة ولكن مع التضحية بآثارها للمشاكل الأخرى " .

(١) Ahmed Belkoui, "Accounting Theory" (N.Y., Harcourt Bruce Jovanovich, Inc., 1981) p. 20.

(٢) د . عبد الحى مرعى . " نحو فلسفة منطقية للتنصير الحاسبي " - مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية (العدد الأول ، المجلد السادس عشر ، ١٩٧٦ ، ص ٦) .

(٣) AAA, Committee on Concepts and Standards For External Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, (AAA: 1977) p. 3.

وقد أشار أيضا Sterling في هذا المعنى بقوله^(٤) أنه من المشاكل أو المعامد المرتبطة ببناء النظرية الحاسبية تمدد النظريات الحاسبية التي قالها ما تتناول موضوعات مختلفة ولكنها لا تعتبر هذه المشكلة كبيرة في حد ذاتها حيث أنها لا تمثل تعارضا بين نظريات عن موضوع واحد .

يورد الباحث تعقيبا على ذلك الملاحظات التالية :

١- أنه ليس بالضرورة - في كل الحالات - أن يكون سلوك وتصرف الحاسب بالشكل الذي يجب أن يكون عليه ، ولا يوجد سبيل للوصول الى الطريقة التي يجب أن يملكها الحاسب . وبالتالي فلن المعالجات الحاسبية المختلفة تتوحد - بالطبع - الى نظريات متميزة ويكون من الضروري أن تتم مراجعة هذه النظريات والتوفيق بينها .

٢- مطلوب من جيل الحاسبين المعاصر أن يكون سلوكهم وتصرفاتهم وفقا للبادئ الحاسبية المقبولة عموما . .

٣- وجود أكثر من جيل محاسبي ترتب عليه أن تكون عملية الادراك والتطبيق الحاسبية عملية دائرية كما في الشكل التالي :

(شكل رقم ٢/١)



AAA, "Report of the Comittee on Accounting Theory Construction and Verification", The Accounting Review, Supplement to Vol. 46 (1971) p. 53.

٤- أن النظرية الحاسبية يجب أن تهتم بالظواهر الحاسبية وليس
بالتطبيق الحاسبي .

٥- ليس هناك نظرية سائدة وحيدة للحاسبة العالمية تتم بالكمال التمام
لتغطية النطاق الشامل لوصفة بيئة مستخدمي المعلومات الحاسبية
وانما مجموعة من النظريات التي يمكن أن تكون بمثابة حلقة لتغطية
الاختلافات ومواصفات بيئة مستخدمي المعلومات الحاسبية .

والدرك لطبيعة الاطار الفكري للحاسبة في الدول النامية ملاحظ الامر التالي :

١- تأثر طيبة ولفسة ومكونات النظام الحاسبي بالانظمة الحاسبية الاجنبية . .
فمن خلال الاستثمارات المباشرة الاجنبية في الدول النامية ينتقل الفن والتطبيق
الحاسبي من الدول المتقدمة اليها مع التسليم بأن هذه الدول الاخيرة عليها أن
تحاول تكيف السياسات الحاسبية التي تتبناها بشكل يضمن المحافظة على شركاتها
التابعة لها وتتميتها . بينما تتجه الدول النامية الى محاولة جعل هذه السياسات
تنطبق أو تتلائم مع متطلبات عملية التنمية .^(٥) فعلى سبيل المثال نجد أن وظيفة
الحاسبة في مصر كانت محتكرة في الماضي بواسطة مجموعة من الاجانب الذين كانوا
يحتلون جزء كبير من الاقتصاد المصري قبل عمليات التأميم عام ١٩٦١ . ولا شك أن
الدول التي تعرضت للنظم الحاسبية الاجنبية أصبحت زاخرة في بناء نظمها
الحاسبية الخاصة أو حتى و قبول أي أفكار قد تؤدي الى تطوير تلك النظم .
هذا بالإضافة الى انتقال هذه النظم الى الملاح الذاتية أدى الى عدم تطويرها
التطوير المناسب أو اللازم .

٢- تأثر بعض المفاهيم الحاسبية في الدول النامية الى حد كبير ببعض حالات التدخل
الحكومي لجعلها تتأقلم مع الاحتياجات الضريبية فعدد من الدول النامية لديها
نظم محاسبية خليط من الاجراءات والنظم الحاسبية المستوردة من الخارج والنظم

(٥) Wafiq A. Hassan, "Comments on Research" in International Accounting: A Blueprint, The report prepared by the committee on International Accounting (AAA), Graduate of Management UCLA, 1983, p. 1.

المحلية ويرجع ذلك الى اعتبار الحاسبة في بعض هذه الدول ذات وظيفة "حارسة" تتشمل أخيراً في امساك الحسابات.

٢/١/١ الواقع العملي للمزاولة الحاسوبية في المجتمع النامي : ومن الطبيعي - كما يظهر في الشكل رقم (١) - أن تنعكس آثار وناتج المزاولة الحاسوبية بمضى النظر من كونها منظمة أو غير منظمة على شكل ونوعية المعلومات والتقارير التي يحتاجها وحصل عليها المستخدمون والمستخدمون . ومن ناحية أخرى تظهر في هذا المجال نظرة المجتمع الى الوظيفة الأساسية للمراجعة باعتبارها تتشمل في ايجاد وتطبيق المعايير اللازمة للتأكد من درجة اتفان المزاولة الحاسوبية مع النهج المتبع في تنظيم السياسة الحاسوبية على مستوى المجتمع وسواء كان هذا التنظيم رسمياً أو غير رسمي .

وبدراسة طبيعة المجتمعات النامية في هذا المجال يتضح الامور التالية :

١- لم يتم تنظيم مهنة الحاسبة والمراجعة في أغلب الدول النامية الا حديثاً (١) .

٢- ان أهم ما تعاني منه المزاولة الحاسوبية في الدول النامية بشكل عام هو انخفاض الوعي بأهمية الحاسبة والتعرف على أهدافها وعمادة لا يوجد تمييز واضح بين الحاسبة وامساك الدفاتر . (٢)

٣- عدم وجود صوابط محددة للمزاولة الحاسوبية تحدد طبيعة التأهيل العملي والعملي للقائمين بالعمل الحاسبي الامر الذي يؤدي الى

(١) مثلاً في الهند لم يتم التنظيم الحقيقي لمهنة الحاسبة والمراجعة الا في عام ١٩٥٦ ، وفي اليمن الشمالية عام ١٩٦٣ ، والمكسيك عام ١٩٤٥ ، وفي مصر عام ١٩٥١ ، وفي الاردن ولبنان عام ١٩٤٩ .

(٢) د . أحمد موسى ، "الحاسبة في مجال التخطيط" ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٦ ، ص ٥١١

انخفاض مستوى المهنة ، هذا بالإضافة الى عدم وجود معايير أو ضوابط تنظيمية محددة . (٥)

٤- يلاحظ أن كثيرا من مكاتب المحاسبة العالمية

The International of the Accounting Profession
والتي قد تواجه بعض الصعوبات التي قد تنشأ عن الاختلاف والتباين في الانظمة السياسية والاقتصادية والمؤثرات الهيئية الأخرى على العمل المحاسبي فمن الممكن أن تساهم هذه المكاتب في تطوير الفن المحاسبي . ويؤكد Needles (٧) على أن تكيف الأساليب والاجراءات المحاسبية المنقولة يمكن أن يكون ناجحا اذا ماتم اعتناده على الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وبدايته منها للدولة المنقولة اليها بحيث تستطيع هذه المكاتب الدولية أن تتعرف على الاهداف الاقتصادية القوية وتكيف الفن المحاسبي بما يتلاءم وهذه الاهداف .

ولكن على الرغم من هذا فإنه يلاحظ أن الخدمات التي تقدمها هذه المكاتب تكون قاصرة على عملائها العالميين فضلا عن أن طبيعة هذه الخدمات التي تقدمها لا تناسب اقتصاديات الدول النامية بالقدر الذي يناسب الدول المتقدمة ، وبناءً عليه فإن هذه المكاتب لا تقدم سوى الجزء القليل لتشجيع مهنة المحاسبة في الدول النامية .

(٥) في اليمن الشمالية مثلا يمكن أن يكون خريجي كليات التجارة شمعة ادارة الاعمال محاسبون قانونيون .

(٧) Belverd E. Needles, "Implementing a Framework for International Transfer of Accounting Technology", International Journal of Accounting Education and Research (Fall, 1976) p. 44.

٢/١ الاعتبارات الاقتصادية :

يلاحظ الباحث أن العوامل الاقتصادية كأحدى القوائم البيئية للمحاسبة المالية في الدول النامية تتضح ملامحها فيما يلي :

١/٢/١ انتفاخ الشركات متعددة الجنسية : وهذه الشركات التي تتم بدولبية الملكية والرقابة والادارة والتسويق والانتاج والتحويل^(٨) يترتب على وجودها نوعين من المشكلات المحاسبية الداخلية والخارجية . فالمشكلات المحاسبية تتضمن المشكلات المتعلقة^(٩) بتحويل الاسعار وامداد الموازنات التخطيطية - خاصة الرأسمالية - وتقييم الآدأ٠٠ أما المشكلات الخارجية فتتمثل في مشكلات دمج الحسابات وتوحيد مدلولاتها و ترجمة العملات الاجنبية بالاضافة الى المعالجة المحاسبية لمشاكل التضخم .

كذلك تحتاج السلطات الوطنية والخارجية الى معلومات بوصفها ونوعيات محددة تعتمد عليها في رسم السياسات واتخاذ القرارات في كافة المستويات .

وإذا كان المطلوب في بادئ الامر ترجمة القوائم المالية والتقارير المحاسبية الخاصة بالوحدات متعددة الجنسية بعد تكييفها وفقا للظروف البيئية التي تعمل خلالها^(١٠) فإنه يجب ترجمة هذه القوائم والتقارير الى اللغات المختلفة وفقا للفروع المنتشرة لهذه الشركات خلال العالم . وان كانت الحاجة الأهم تتمثل في كيفية مواجهة حاجة القراء المتعددين لهذه القوائم من المعلومات التي تناسب كل فئة من فئاتهم . . . في هذا المجال يقدم الباحث ثلاثة نماذج :

Gerhard G. Mueller, "Why's and How's of International", (٨) Accounting Review (April, 1965) p. 386.

Ahmed Belkoui, "International Accounting Issues and (٩) Solutions" (Green Road Press) 1985, p. 17.

-----, "International Accounting", Quorum (١٠) Books, 1985, pp. 55, 67.

المنهج الأول : كترسية (١١) من (AISG)

Accountants International Study Group.

ويتضمن اعداد نوعين من القوائم المالية :

النوع الأول : قوائم مالية وطنية أو محلية تعد بالعملة المحلية

(الوطنية) ووفقا للمعايير المحاسبية في البلد

الضيف .

النوع الثاني : قوائم مالية تعد بالمركز الرئيسي لادارة هذه

الوحدات في الخارج بعد ترجمتها بلغة دولة هذا

المركز .

أما المنهج الثاني فقد قدمه ميلر (١٢) ويتضمن اعداد تقارير واحدة

خاصة بالمركز الرئيسي على أساس أنها توضح أسلوب وشكل وطبيعة

الحسابات في كل دولة وبمعلومات تتفق مع طبيعة اجراءات ومعايير ومبادئ

المحاسبة الموجودة بهذه الدول ، ومن الممكن بعد اجراء تحليل وتفسير

لكونات هذه القوائم تقديمها لقراء القوائم المالية في الدول الاخرى .

وأخيرا يقدم بلقاوى (١٣) المنهج الثالث والذي يتضمن اتباع معايير

المحاسبة الدولية والتي تتبنى مهمة توحيد السياسات والاساليب

المحاسبية بالرغم من وجود بعض المعوقات الاقتصادية والسياسية

والاجتماعية .

(١١) المرجع السابق رقم (١٠) .

(١٢) Gerhard G. Mueller, "To International Significance of Financial Statements", Illinois CPA (Spring 1965) pp.1-10.

Ahmed Bekheiri, Op-Cit., p. 69.

(١٣)

٢/٢/١ عدم وجود أنظمة ضريبية ذات كفاءة عالية من ناحية^(١٤) عمليات فرض الضريبة وتحصيلها الامر الذي تنعكس آثاره على الدفاتر والسجلات المحاسبية والتي لا تنعكس مستوى الارباح الحقيقي والذي ساعد على ذلك أيضا غياب المفاهيم والمبادئ المحاسبية الامر الذي يؤدي في النهاية الى عزوف المستثمرين عن استثمار أموالهم في المشروعات المختلفة طالما أن المحاسبة عاجزة عن بيان كيفية حماية الاموال المستثمرة بالاضافة الى عدم وجود سجلات محاسبية موثوق في صحة ما تحويه من بيانات أو معلومات .

٣/٢/١ عدم استقرار النظم النقدية وموازن المدفوعات نتيجة لزيادة عمليات التجارة الخارجية .

٤/٢/١ زيادة معدل الاقتراض والطلب على رأس المال^(١٤) أدى الى ضرورة وجود معلومات ترشد متخذي القرارات الاستثمارية للمقرضين خاصة فيما يتعلق ببيان أحوال الأسواق والأنماط الادارية وتحليل المراكز والقوائم المالية وكافة المعلومات الأخرى التي تساعد في اتخاذ القرارات الاستثمارية . ومن هنا كان على المحاسبة الوفاء بهذه المتطلبات .

٥/٢/١ زيادة اعتماد دول العالم الثالث على القروض والمساعدات الخارجية لتمويل التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، وقد ترتب على ذلك زيادة في حجم الديون الخارجية . الامر الذي أدى الى وجود مشاكل خاصة في النظم المحاسبية ، والتي تتطلبها عملية التنمية مثل المشاكل الناتجة عن التضخم والمخاطر السياسية والاقتصادية وظهور أهمية القياس الاجتماعى للتكاليف والعوائد الخاصة بمشروعات التنمية والمشروعات الدولية .

Neil H. Jacoby, "The Multinationals Corporation", The Center Magazine 2 (Nov. 1970) p. 38.

٦/٢/١ درجة نمو الأنشطة الاقتصادية في المجتمع :

Stage of Economic Growth

فكلما زادت درجة هذا النمو تزداد الحاجة الى توفير معلومات محاسبية مناسبة وبتعدد الوفاً باحتياجات الفئات المختلفة لتستخدم هذه المعلومات ، كذلك يتطلب الامر اجراءات محاسبية متقدمة تتناسب ودرجة نمو المشروعات أو الوحدات الاقتصادية .

٧/٢/١ نمط ملكية المشروعات الاقتصادية Business Ownership

فاذا زادت درجة التدخل الحكومي في ملكية هذه المشروعات كانت السمة الاقتصادية السائدة هي سمة التخطيط المركزي الشامل وهذا من شأنه توحيد شبه كامل للمزاوات المحاسبية . (١٥) ومن ناحية أخرى فاذا كان الاعتماد على اقتصاديات السوق هو السمة الاقتصادية الغالبة فان ذلك سيؤدي الى التنوع النسبي للمزاوات المحاسبية المنظمة والتنوع النسبي أيضا للمعلومات اللازمة للمستخدمين والمقرضين بحسب نماذج القرارات الملائمة لكل منهم .

٣/١ الاعتبارات الادارية : Management Considerations

ان الاطار الثقافي الذي يتضمن كل العوامل والمؤثرات السلوكية والاجتماعية والتعليمية والتي تشكل المناخ الذي تعمل فيه الادارة لهو الذي الى تعقيد المشكلة الادارية في الدول النامية نتيجة لأنها ورثت ادارة ضمت للوفاً بخرس معين أثناء فترة ما قبل الاستقلال ، وهذه الادارة بالطبع تصبح عاجزة في فترة ما بعد الاستقلال عن تطوير نفسها للنهوض بمتطلبات التنمية .

(١٥) د . محمد شريف توفيق * رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية * بحث مقدم لندوة "المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية" ، جامعة الرياض ١٣ جمادى الآخرة ١٤٠٧ هـ . ص ١٣ .

وفي هذا الصدد يتفق الباحث مع الرأي القائل (١٦) بأن الإدارة في الدول النامية لا تخرج عن كونها مجموعة من الظواهر وليست نظاماً مستقرة نتيجة لعدم استقرار الأطر الانتقالي في هذه الدول ومن ثم فهي تمرر عن مجموعة من الأنماط الإدارية التي تمثل مراحل انتقالية ، أو أنماطاً مرحلية بسبب عدم استقرارها نتيجة لعدم استقرار الإطار المحيط بها . وعلى ذلك فإن ما ينتشر في الدول النامية هو الاهتمام بالنواحي الاجرائية ومحاولة التمسك بحرفية القوانين والقواعد المحاسبية والتحليل عليها . (١٧)

ونتيجة لذلك فإن التقدم في أسلوب إدارة المنشآت ، واتباع أساليب الإدارة العملية يستوجب توفير معلومات وبيانات متخصصة .

وعلاوة على ما سبق تمتد هذه الاعتبارات - أو العوامل - الإدارية والتي تؤثر في أسلوب وطبيعة تنظيم الممارسة المحاسبية في المجتمع لتشمل ما يلي :

١/٣/١ مدى مسؤولية الإدارة عن إعداد القوائم والتقارير المالية :

وتعتبر هذه المسؤولية من الأمور البديهية التي تضطلع بها الإدارة ، وقد بين Moonitz هذه المسؤولية بقوله "الإدارة مسؤولة عن إعداد القوائم المالية ولكن هذه القوائم المالية تعتبر في نفس الوقت منصوصاً أساسياً في تقييم أداء هذه الإدارة" (١٨) ومن منطلق هذه المسؤولية يكون أمام الإدارة القدرة أو السلطة الكافية لتحقيق رغبات مستخدمي هذه القوائم . (١٩)

(١٦) د . إبراهيم درويش ، "التحفة الإدارية" ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٥ ، ص ٤٤

(١٧) د . أحمد موسى ، مرجع سابق ، ص ٥٥ .

(١٨) Moonitz, Maurice, "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession", American Accounting Association, 1974, p. 64.

(١٩) Starling, Robert R., "Accounting Research Education and Practice", Journal of Accounting, 1973 p. 49.

٢/٣/١ مدى مسئولية الإدارة عن اختيار وتطبيق المبادئ المحاسبية :

وترتبط هذه المسئولية بالمسئولية الأساسية عن اعداد القوائم المالية ومن منطلق هذه المسئولية يرى Chambers أن "المديرون ، والإدارة نفس المنشآت لهم الحرية في الاختيار بين القواعد خاصة التي تخدم عملهم تحقيق أهدافها" (٢٠) وقد ضرب الكاتب عدة أمثلة لذلك كالانتقال من سياسة الأول في الأول الى سياسة الأخير في الأول في تصمير السواد المنصرفه للتشغيل ، أو أن تلجأ الإدارة الى الاهلاك المعجل لأصولها

• الثابتة

لهذه الاعتبارات السابقة يؤكد الباحث على أهمية اتخاذ هذه الاعتبارات عند وأثناء تنظيم السياسة المحاسبية على المستوى الكلى في المجتمع .

٤/١ الاعتبارات الأخرى: Other Considerations

١/٤/١ الاعتبارات التشريعية: Legal Considerations

ترتبط المعالجات والمزاوات المحاسبية في مجتمع معين وتتأثر بوجود التشريعات الملزمة كالتشريع الضريبي ، وقوانين الشركات والقانون التجارى والتي قد تتطلب معالجات محاسبية خاصة .

٢/٤/١ الاعتبارات الأكاديمية: Academic Considerations

ترجع هذه الاعتبارات الى نوعية التعليم في الميدان المحاسبى بالإضافة الى قدرة الطلاب الاستيعابية (٢١) لل مواد والمقررات المحاسبية وفي أمريكا

Chambers, Raymond J., "Accounting Principles or (٢٠)
Accounting Policies", Journal of Accountancy, May 1973
p. 48.

Lee H. Thompson, "Environmental Factors Influencing (٢١)
the development of accounting objectives, standards and
practice in Peru", The International Journal of Account-
ing Education and Research (Fall 1975) p. 40.

اللائهية تكمن المشكلة في عدم وجود الاساتذة المتخصصون في الحاسبة خاصة في بيرو بالإضافة الى تعقد نظم التعليم على الرغم من أن الفرد يحمل لقب المهنة بصفة أوتوماتيكية بمجرد تخرجه من أحد المعاهد أو الجامعات التي تعطى برامج الحاسبة. (٢٢)

International Considerations : الاعتبارات الدولية ٣/٤/١

توجد عدة هيئات أو جمعيات محاسبية عالمية تحاول التنسيق وخلق التوافق في المبادئ والفاهيم المحاسبية ، والمحاسبة الدولية كما يراها Quereshi, Weirich (٢٣) تتأسس على كونها نظام عام أو عالمي يمكن تطبيقه في كافة الدول بعد القبول العام للمبادئ المحاسبية (GAAP) مع تطبيق هذه المبادئ والفاهيم وفقاً لطبيعة العواامل الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية .

وقد سبق أن أوضح الباحث الدور الذي تلعبه الوحدات متعددة الجنسية في هذا المجال حيث أن طبيعة المستثمرين في هذه الشركات من دول مختلفة الأمر الذي يتطلب - كما سبق بيانه - العديد من القوائم والتقارير المالية التي تتفق وطبيعة قارئى القوائم المالية في هذه الدول وذلك للأسباب التالية: (٢٤)

Seiler, R.E. and Dilbec, The Journal of Accountancy, (٢٢)
October, 1967. p. 48.

- Mahmoud Quereshi, "Pragmatic and Academic Bases of International Accounting", Management International Review 2 (1979) pp. 61-68. (٢٣)

- Thomas E. Weirich, Clarence G. Avery and Henry R. Anderson, "International Accounting Education and Research", (1971) 1971 p. 79.

Geoffrey G. Muelle, and Lorna E. Walker, "The Conlines of Acc of International Financial Reporting", The Journal of Accountancy (July 1976) p. 120. (٢٤)

- ١- اختلاف النظم والأنماط الاستثنائية من دولة لأخرى ، وهذا يتطلب درجات ونوعيات معينة ومختلفة من المعلومات الحاسبية .
- ٢- طبيعة عمل ونشاط أفراد المجتمع ، واهتماماتهم تجعل هناك اختلافاً في طرق وسبل اتخاذ القرارات .
- ٣- المبادئ والفاهيم والمياسات الحاسبية المتعلقة بأعداد القوائم المالية تختلف من الناحية التطبيقية باختلاف طبيعة تاريخها أو مستخدميه ومن دولة لأخرى .

وعلى الرغم من وجود بعض الصعوبات التي قد تنشأ عن الاختلاف والتباين في الأنظمة السياسية والاقتصادية والموثرات البيئية الأخرى على العمل الحاسبى فمن الممكن مكاتب الحاسبة الدولية

International Accounting Profession

في تصوير الفن الحاسبى ، ويؤكد Needles (٢٥) على أن تكسييف الاساليب والاجراءات الحاسبية المنقولة يمكن أن يكون مفيداً اذا ما اعتمد أو ابتدأ من الأهداف الاقتصادية والسمات الاجتماعية للدولة المنقولة إليها .

القسم الثاني

بدائل تنظيم المياسة المحاسبية على المستوى الكلي في الدول النامية

١/٢ مقدمة :

ان التنمية - كعملية ديناميكية - تتطلب نظما محاسبية متطورة تماير العصر الذي نعيش فيه تنم بالواقعية وتخرج عن تلك الدائرة النظرية الضيقة التي كانت تدور فيها المحاسبة الى وقت قريب.

ولقد كانت الوظيفة الرئيسية للمحاسبة في الدول النامية تقتصر فقط على انتاج البيانات التي تلزم مجموعة الفئات ذات المصلحة في الوحدة الاقتصادية ، وكانت هذه البيانات بالتالي تعبر عن نشاط هذه الوحدة ككائن مستقل بذاته ، ويقتصر الاستفادة منها على الأطراف المستفيدة وى حدود الاغراض الخاصة بهذه الاطراف .

وعلى أثر التقدم الفنى (والتكنولوجى) والتطور الاقتصادى والاجتماعى الذى تشهده الدول النامية ظهرت أهمية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات في مختلف المستويات . وقد كان أمرا طبيعيا أن تلاحق المحاسبة هذا التطور وكان عليها أن تطور نفسها وأن يبسط المهتمون بها في التفكير حول الدور الواجب أن تقوم به المحاسبة في هذه المجالات ، وعلى ذلك اضطرت المحاسبة لأن تنمو وتتنوع دائرتها لكي تواجه هذه المتطلبات الجديدة .

ومن المتطلبات الجديدة التي ألقى على المحاسبة عبء الوفاء بها انتاج المعلومات اللازمة لممارسة التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات على المستوى الكلي للنشاط الاقتصادى وبصفة خاصة بعد انتشار أسلوب التخطيط وبعد أن أصبح ظاهرة مميزة للاقتصاد القومى فى مختلف المجتمعات النامية وأساسية كانت أو اشتراكية .

وهذا ما حدا ببلجنة التنصية المحاسبية التابعة للجمعية المحاسبية الأمريكية أن تنسح

تعريفًا للحاسبة عام ١٩٦٦ على أنها "عمليات تعيين وقياس وتوصيل معلوميات اقتصادية لستخدامها بحيث تنكسر من التعرف على الأمور الصحيحة عند اتخاذ القرارات". وقد أوضحت اللجنة المذكورة نطاق القرارات التي قد تكون البيانات المحاسبية ذات فائدة في اتخاذها في الآتي :

- ١- اتخاذ القرارات الخاصة باستخدام الموارد المحدودة .
- ٢- توجيه الموارد البشرية والمادية والرقابة عليها .
- ٣- كفاءة اثبات أعمال الفاعلين على الموارد والتقرير عنها .
- ٤- تسهيل وظائف ومعايير الرقابة الاجتماعية .

وحتى تساهم الحاسبة في تحديد نطاق القرارات السابقة في الدول النامية لتوضيح الرؤيا أمام عملية التنمية وما يتبعها من تغيير اجتماعي بصرف النظر عن أدوات تحقيقه ، فلن الباحث يرى الحدودات التالية :

- ١- حيث أن طهيمة التنمية الاقتصادية تحدث آثارا عكسية نتيجة للعلاقات المتبادلة بين مشروعات التنمية ، والبيئة يجب أن تقوم الحاسبة بما لديها من أدوات قياس بقياس المتغيرات التي تحدث نتيجة التنمية والتي تتمثل في أعباء قومية .
- ٢- ان الحاسبة في الدول النامية مطالبة لأن تعطي وزنا أكبر للحاسبة عن الموارد البشرية بصدد تحديد وقياس تكاليفها وآثارها الاقتصادية والاجتماعية .
- ٣- انفتاح الدول النامية في مجال الخبرات المحاسبية سواء الأكاديمية أو المهنية على الدول المتقدمة بشكل يتيح للدول النامية ومن خلال خطة سليمة الاستفادة من هذه الخبرات والتعاون في حل مشاكل التنمية .
- ٤- إعادة النظر في خطط التعليم في الأجل القصير والأجل الطويل بحيث توفر لها احتياجاتها من المحاسبين المتخصصين من ناحية ، وربط تحريج القبول البشرية

- المتعلقة باحتياجات التنمية و مجالاتها المختلفة من ناحية أخرى .
- ٥- تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلى فى الدول النامية . . . وهـذا
ما سيتناوله الباحث فى الصفحات القادمة .

٢/٢ تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلى : "بين التأيد والمعارضة"

- تشتمل جوانب التأيد لتنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلى فيما يلى : (٢٧)
- ١- حيث أن المنشأة تعتبر محتكرا طبيعيا للمعلومات الحاسبية فان غياب تنظيم السياسة الحاسبية ، فان المنشآت سوف تتحكم فى نوعية وطبيعة وكية المعلومات التى تصنع عنها .
 - ٢- انخفاض مستوى التقارير المالية فى ظل غياب تنظيم للسياسة الحاسبية نتيجة لتعدد طرق وسهل القياس الحاسبى وتباين الأسس والوسائل المستخدمة فى معالجة العمليات والأحداث الاقتصادية الأمر الذى يودى فى النهاية الى انهيار الثقة فى النظم الحاسبية كنظم يتعين عليها انتاج المعلومات بواقفات محددة من الموضوعية والتكامل والصلاحية .
 - ٣- المعلومات الحاسبية تعتبر فى نظر البعض (٢٨) لها خصائص الملعة العامة مسن
حيث :

Walk, Harry I., Jere R. Francis and Micheal G. Tearney, (٢٧)
"Accounting Theory: A Conceptual and Institutional Approach", (Boston: Kent publishing company) 1984, p. 75.

Gonedes, Nicholas J. and Nicholas Dopuch, "Capital (٢٨)
Market Equilibrium, Information Production, and Selected Accounting Techniques", Theoretical Research and Review of Financial Work, Studies in Financial Accounting Objectives, (Supplement to Journal of Accounting Research) 1974, p. 49.

أ - يمكن للبعض أن يستخدمها أو يستهلكها دون أن يترتب على ذلك انقماش لحقوق الآخرين و استهلاكها أو استخدامها .

ب - لا يمكن لنتجى المعلومات الحاسبية بسهولة تحديد غير المستخدم معين لهذه المعلومات وبالتالي فإن الطلب الحقيقي على تلك المعلومات لا يمكن تقديره بشكل دقيق . (٢٩)

و يترتب على ذلك أنه لا يوجد هناك حافز قوى لانتاج وتوفير المعلومات الحاسبية و حتى اذا أنتجت ستكون في أضيق الحدود مالم يتم تنظيمها من خلال تنظيم السياسة الحاسبية و مجموعها .

٤ - ان تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلى و المجتمع يمكن هذا المجتمع من التعرف على مدى تحقيق التوزيع والاستخدام الأمثل لموارد الحدوده على أوجه الاستخدام المتعدده ، والتأكد من حماية الفئات المستفيدة من اقامة المشروعات المختلفة (كالمستثمرين الحاليين والمرتقبين والمقرضين والطبقة العاملة في هذه المشروعات) وهذه الأمور تتطلب تامل المعلومات الحاسبية Symmetry Information وهذا التامل من شأنه أن يوضح أمام متخذي القرارات على المستوى الكلى مجالات الاستثمار المطلوبة ، والأخرى غير المطلوبة حتى يقومون باخذ ما يلزم من اجراءات تصحيحية مناسبة .

وعلى الرغم من مبررات تأييد تنظيم السياسة والممارسة الحاسبية في المجتمعات النامية الا أن البعض الآخر يطالب بترك المزاوالات الحاسبية دون أى قيود على أساس أن المنشآت لديها الدوافع بشكل دائم وبدون أى الزام على أن تكون قوائمها وتقاريرها الحاسبية دقيقة بشكل يخدم مباشرة الفئات المستفيدة من المعلومات الحاسبية . (٣٠)

Wick, and Foray, Co-opit., p. 78.

(٢٩)

Wick, Foray and Foray, Co-opit., p. 78.

(٣٠)

رؤس فريق معارض تنظيم المياسة المحاسبية على المستوى الكلى فى المجتمع
أسانده فيما يلى :

١- أن علاقة الادارة ء وأصحاب النشأة لا تخرج عن كونها علاقة وكالة (٣١) يسمى كل طرف منها لتحقيق منفعة ء ونظرا لأن القوائم والتقارير البالية تمثل أهم المصادر التى يستمين بها ملاك النشأة فى الحكم على فعالية الادارة ما يعتبر هذا دافعا لاهتمام الادارة على أن تكون هذه التقارير والقوائم واقية وكاملة دون الحاجة الى وجود تنظيم رسمى للمياسة المحاسبية (٣٢) .

٢- ستعمل النشآت على الحافظة على علاقاتها مع المستثمرين والمقرضين من خلال تحسين وسائل الافصاح الدقيق عن نتائج نشاطها ويتم هذا بطريقة تلقائية دون الحاجة الى تنظيم للمياسة والممارسة المحاسبية .

٣- قد يعارض البعضى تنظيم المياسة المحاسبية بحجة أن المستفيدين يستخدمى المعلومات المحاسبية من فئات متباينة نتيجة لتباين واختلاف نماذج القرارات والمعلومات المطلوبة لكل فئة وعلى ذلك فان تنظيم المزاوالت المحاسبية ء واصدار قوائم محددة للانصاح لن يوفر كل المعلومات اللازمة لهذه الفئات جميعا فى وقت واحد وبالكمية والواصفات المطلوبة . (٣٣)

وبتحليل ما سبق يؤيد الباحث وجهة النظر المؤيدة لتنظيم المياسة المحاسبية نفسى الدول النامية طبقا للبدائل المقترحة فى هذا البحث بناء على الاعتبارات التالية :

Kaplan, Robert S., "Advanced Management Accounting", (٣١)
(Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall), Inc.,
1962, p. 567.

(٣٢) د . محمد شريف توفيق ء مرجع سابق ء ص ٧٠

(٣٣) Lawrence, "Replacement Cost Accounting",
(Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall), Inc.,
1957, p. 5.

١- نظرا لأن النشأة عمليا - تعتبر المنتج المحكر للبيانات والمعلومات الحاسوبية ، ونظرا لأن قوى سوق المنافسة الكاملة لا يتحقق بالنسبة للمعلومات الحاسوبية فبان تنظيم السياسة الحاسوبية وفقا للبدائل المقترحة سوف يؤدي الى توفير البيانات والمعلومات لفئات المستفيدين المختلفة بمواصفات ومعايير معينة تضمن لها التكامل والوضوح والاستمرارية بالشكل الذي يتناسب مع الحاجات المختلفة لمستخدمي البيانات والمعلومات الحاسوبية .

٢- اذا كانت ظروف السوق ستدفع المنشآت - تطوعيا - للاضاح الكامل عن معلوماتها فانه في حالة عدم وجود تنظيم وضوابط للسياسة الحاسوبية وخاصة في الاجل القصير لن يتكون هناك ضمانات لادقة الاضاح الكامل أو عدم التأثير على النتائج نتيجة لتعدد المزاوالت الحاسوبية .

٣- في ضوء تحقيق أهداف المجتمع والتي تتمثل في الرقابة على أوجه ونوعية استخدام الموارد المحدودة والتي تتطلب لفة حاسوبية واحدة في ضوء (٣٤) :

أ - الاستخدامات المتعددة للحسابات .

ب - المبادئ الاقتصادية والاجتماعية السائدة .

ج - الفكر الاجتماعي السائد .

٤- يعتبر التنظيم المشار اليه نتيجة ، أو تلخيصا للنتائج التي تصفر عنها البحوث العلمية ومحاولة التوفيق بينها ، وربط هذه النتائج ببعضها من جانب وبالقرص التي بنيت عليها وطبيقة وسات المجتمع الذي ترتبط بالتطبيق فيه من جهة أخرى .

٥- نتيجة لعدم وجود نظرية عامة للحاسبة مقبولة تبولا عاما وما تعانیه النظرية الحاسوبية المعاصرة من تعدد البدائل وتنوعها ، واختلاف نتائجها اختلافًا جوهريا فان التنظيم المقترح للسياسة والممارسة الحاسوبية في الدول النامية قد

مساهم في وضع اطار عام لنظرية محاسبية يمكن قبوله وتطبيقه في هذه الدول ذات الظروف المتشابهة .

٦- حتى تتمكن المحاسبة من تحقيق دورها المتزايد في التنمية الاقتصادية فان الاسر في نظر الباحث لا يستدعي فقط اطار أفضل وانما يستوجب تنظيمًا شاملاً ومتكاملاً للمهاسة المحاسبية يتفق وطبيعة الاحتياجات المتغيرة والمتشعبة لسياسات التنمية الاقتصادية والاجتماعية .

٢ / ٢ بدائل مقترحة لتنظيم السياسة المحاسبية في الدول النامية :

Regulation Alternatives

أوضح الباحث أهمية وبيرواات تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع و الدول النامية بشكل خاص و هو " ذلك ينتقل البحث الى استعراض البدائل المختلفة الممكن اتباعها لتنظيم السياسة المحاسبية على المستوى الكلي و الدول المذكورة ، ويرتبط تنظيم السياسة المحاسبية على المستوى الكلي بشكل عام بدرجة التوحيد و المعالجات المحاسبية و يتراوح مدى التوحيد المحاسبى بين :

* توحيد جزئى : Micro-based Regulation و يقتصر على توحيد الأساس والمبادئ المحاسبية من خلال معايير لعمليات القياس المحاسبى و عرض تويميات محددة من العمليات والأحداث المؤثرة على المركز المالى و نتائج أعمال المنشأة ، ويرى الباحث أنه يمكن تطبيقه في الدول النامية التي تتخذ النظام الاقتصادى الحر أساسا لعمليات التنمية .

* توحيد شبه كامل على المستوى الكلى : Macro Uniform ويشمل العناصر الرئيسية لنظام المحاسبة المالية في قطاع واسع من المنشآت في الاقتصاد الكلى ، ويرى الباحث إمكانية تطبيقه بدرجات متفاوتة في الدول النامية ذات الاقتصاد المخطط .

* توحيد من واقع متطلبات القوانين الضريبية والتشريعات التجارية و يعتقد الباحث عدم إمكانية تطبيق هذا النوع من التوحيد في الدول النامية حيث تتم تشريعها انفراديا و احيائها الضريبية بالجمود و عدم المرونة و كثرة التغيرات الأمر الذى يهدد به عدم تنسيق هذا النوع من التوحيد .

وتتطرق البحث الى البديل الأول والثاني لنسابة تطبيق كل منهما لخصائص ومقومات
الدول النامية . .

١/٣/٢ البديل الأول - تطوير السياسة الحاسبية على المستوى الكلي من خلال التوحيد الجزئي واصدار معايير حاسبية :

يقتصر التوحيد الجزئي على توحيد الأسس والهادى الحاسبية باصدار معايير
حاسبية تكن من تلبية احتياجات العاملين في حقل الحاسبة سواء منهم العاملون في المهنة
أو في المنشآت المختلفة كذلك احتياجات مستخدمي القوائم العالية من مستثمرين ومورد
ومقرضين حاليين ، ويرتقبون ، وذلك لأن هذه المعايير تحقق تنظيمًا لطرق القياس ، والعرض
لنوعيات معينة ومحددة من الأحداث والعمليات ، باعتبار أن هذه المعايير هي المرشد
الاساس لقياس وعرض نتائج هذه العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز العالسي
للمنشأة ونتائج أعمالها ، وتوصيل المعلومات الى المستفيدين منها . (٣٥)

١/١/٣/٢ أهمية المعايير الحاسبية :

من الملاحظ أن مهنة الحاسبة لم تتغير - في الدول النامية - بشكل يواكب أو يحاير
عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية الأمر الذي على شكل ومضمون عملية قياس الأحداث
والظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمال الوحدات الاقتصادية ، وتوصيل نتيجتها
للمستفيدين . فمدنى مستوى المهنة يؤدي الى نتائج سلبية من أهمها نقص أو فقد ان الثقة
في المعلومات الحاسبية مما يؤدي الى نزوع مستخدمي هذه المعلومات الى التحفظ المخيل
والبحث عن وسيلة أخرى لمعرفة حقيقة المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها .

ومن أهم وسائل تطوير المهنة لكى تواكب زيادة وتنوع المشروعات الاقتصادية الناتجة
عن جهود التنمية الاقتصادية والاجتماعية هي اصدار معايير حاسبة مالية لحدد علس

(٣٥) عبد العزيز الراشد ، مشروع تطوير مهنة الحاسبة والمراجعة ، الملخص العام
(الرياض) مكتب الراشد "حاسبون قانونيون" عام ١٤٠٥هـ ص ٢٨ ، ٢٩ .

ضوئها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث على المركز المالي للوحدة ونتائج أعمالها ،
وتوصيل هذه النتائج الى الطوائف المتعددة من مستخدمي هذه المعلومات المحاسبية .

علامة على أن غياب معايير المحاسبة المالية سيترتب عليه بعض الآثار السلبية على
الاقتصاد القوي في البلاد النامية ومن هذه الآثار :

١- صعوبة عملية اتخاذ القرارات : وهذه الصعوبة ناتجة من عدم إمكانية مقارنة الراكز
المالية للمنشآت المختلفة ، ونتائج أعمالها وبالتالي صعوبة المقارنة بين البدائل
المختلفة عند اتخاذ القرارات خاصة تلك القرارات التي تتعلق بترشيد استخدام
الموارد الوطنية والاعانات والاقراض . كذلك يصعب على من ينوي استثمار أمواله في
مشروعات التنمية أن يعتمد على المعلومات المعروضة في القوائم المالية في ترشيده
قراره الاستثماري .

٢- الخطأ في عملية اتخاذ القرارات : يؤدي غياب معايير المحاسبة أحيانا إلى
استخدام طرق محاسبية غير سليمة لقياس نتائج العمليات والأحداث التي تؤثر
على القوائم المالية للمنشآت ، وتوصيل المعلومات الى مستخدميها وترتيبها على
ذلك أيضا أن هذه القوائم قد لا تظهر بشكل سليم مركزها المالي ونتائج أعمالها .
كما أن المقرضين للأنشطة الاقتصادية المختلفة يستخدمون المعلومات
المعروضة في القوائم المالية عند اتخاذ قرارات الاقراض ، ولذا فإن الخطأ في اعداد
تلك القوائم قد يؤدي الى الخطأ في اتخاذ هذه القرارات .

ولا جدال في أن وجود معايير المحاسبة المالية يعتبر من أهم وسائل تطوير مهنة
المحاسبة في البلاد النامية ، حيث أن غياب هذه المعايير سيجعل وفاق المحاسبين
لالتزاماتهم كاملة عملا مستحيلا ، هذا علاوة على أنه سيفتح المجالات أمام اجتهادات متعددة
تتأى في بعض الأحيان عن الموضوعية في معالجة الأمور المحاسبية المختلفة .

وتأكيدا لأهمية المعايير المحاسبية يرى (٣٦) Denham أن المعايير المحاسبية

Denham, R. "Standard Setting Under Pressure", The Accountants Digest, December, 1965, p. 23. (٣٦)

تحتل مكانة هامة في تحسين الاطار النظري لعلم الحاسبة حيث أنها :

- أ - تعتبر نقاط ارشادية معترف بها ومقبولة في أداء العمل الحاسبي فيما يتعلق بالقياس الحاسبي واعداد التقارير المالية .
- ب - أنها تعد د ردد أعمال الحاسبين في ظروف معينة .
- ج - تكون خط دفاع قوى ضد تدخل واهراف من جانب الجهات الخارجية .

٢/١/٣/٢ التناهي البديلة لبناء معايير الحاسبة المالية :

يستمر من الباحث تقييمها للتناهي التي يمكن الاعتماد عليها والاسترشاد بها في عملية بناء المعايير الحاسبية في الدول النامية بعد تلونها بلون المؤثرات البيئية المختلفة للجتمع الناس بشكل عام ، والجمع الذي ستنشأ فيه تلك المعايير بشكل خاص ثم يقترح الباحث منها عليا لبناء تلك المعايير يعتمد أساسا على تجسيد الاطار الفكري للحاسبة المالية كنقطة انطلاق لبناء المعايير الحاسبية .

١/٢/١/٣/٢ معايير الحاسبة الدولية :

نظرا لتباين واختلاف المقومات البيئية لدول العالم ، ومن ثم ممارستها الحاسبية أصدرت لجنة معايير الحاسبة الدولية IASC عدة معايير دولية بهدف توحيد الممارسات بين دول العالم ، محاولة بذلك التقريب أو ايجاد الحل الوسط بشأن معايير يمكن أن تلقى الاتفاق - أو القبول - العام بين الدول المشتركة في عضوية اللجنة .

ويرى الباحث أن تبني هذا النهج في الدول النامية كان محل جدل بين الكتاب بين مؤيد ومعارض ٠٠ فقد أيد البعض^(٣٧) تطبيق هذا النهج في الدول النامية معتمدا في ذلك على المبررات التالية :

(٣٧) عطا البيوك ، "معايير الحاسبة الدولية " الجزء الأول ، مطابع الشرق الاوسط بالرياض ، ١٩٨٥ ص ١٣ .

١- أن معايير المحاسبة الدولية قد راعت ظروف كل البلاد المشاركة في اللجنة حيث يتم عرضها على الهيئات المهنية والاقتصادية في معظم دول العالم وأخذ رأيهم فيها قبل صدورها .

٢- نظرا لارتباط اقتصاديات الدول النامية بالاقتصاد العالمي فإن العام ودراية المحاسبين في هذه الدول بمعايير المحاسبة الدولية يساعد في :

أ - فهم القوائم المالية المنشورة خارج هذه الدول .

ب - اعداد القوائم المالية بطريقة مقبولة عالميا .

ج - معرفة ما يتم من تطور في هذا المجال بشكل يساعد في أن تبدأ هذه

الدول من حيث انتهى من سبقهم في هذا المجال .

ولهذه الأسباب أوصت جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أعضائها بتبني كسل معايير المحاسبة الدولية ، وكذلك أوصى ديوان المراقبة العامة في المملكة العربية السعودية بتبني المعيارين الأول والخامس من هذه المعايير (٣٨) .

الا أن البعض الآخر يرى أن تبني الدول النامية لمعايير المحاسبة الدولية سيكون له آثارا سلبية ويؤكد على ذلك كل من (٣٩) Samuels & Oliga حيث أنه بغض القسوى البؤثرة في تطبيق النظم المحاسبية في الدول النامية يلاحظ أنها مفروضة بواسطة قسوى المستثمرين الأجانب أو نتيجة لتأثير الشركات متعددة الجنسية بالدرجة التي تعتبر معها النظم المحاسبية المطبقة في الدول النامية امتدادا لما هو مستخدم في الدول المتقدمة ، ومن ثم يرى الكاتبان أن كثيرا من الدول النامية لديها فرصة قليلة لاستخلاص نظم محاسبية تعكس بمدن الحاجات والظروف الخاصة بجمعاتهم وبالتالي استفادة معدودة من

(٣٨) المرجع السابق ، ص ١٤٠ .

(٣٩) Samuels, J.J. and Oliga, C.J., "Accounting Standards in Developing Countries", International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 18, No. 1. Fall (1982) pp. 69-88.

إيجابيات هذه النظم ، ويرجع ذلك الى طبيعة " الحاسبة " كعلم من العلوم الاجتماعية لا يمكن النظر اليها بحفة مستقلة عن البيئة المحيطة بها باعتبارها تتأثر وتؤثر في هذه البيئة ، ويؤدى ذلك الى القول أن فرض وجود تناسق في المفاهيم والظروف ومطلب السبب المعلومات الحاسبية بين الدول المتقدمة والدول النامية يعتبر قولاً مغللاً . ويوضح الكاتبان وجهة نظرهم هذه على أساس:

« أنه ليس هناك نظرية عامة للحاسبة مقبولة قولاً عاماً . . . فاليانينات والمعلومات المطلوبة تتركز على احتياجات محددة ، وبالتالي فاستخدام معايير محاسبية دولية بمعرفة دولة نامية سوف يخدم عدد محدود من المستثمرين في القطاع الخاص والقطاع الأجنبي .

« ان أحد الأهداف الرئيسية للتقارير والقوائم المالية هو المساعدة في اتخاذ قرارات اقتصادية ، وتساعد معايير الحاسبة الدولية هؤلاء الذين يتخذون القرارات على هذا النطاق ، وهذا في حين أن احتياجات متخذي القرارات الاقتصادية في الدول النامية من المعلومات المحاسبية غير واضحة . فالمعلومات المطلوبة قد لا تكون فقط مرتبطة بالتكاليف والعوائد المالية . إنما أيضاً بأسعار وتكاليف الظل ، ومعاملات النقد الأجنبي ، وتكلفة الفرصة البديلة على أساس الأسعار العالمية .

« تهدف الحاسبة في الدول النامية على توفير المعلومات الحاسبية اللازمة للقرارات الاقتصادية على مستوى الدولة ، حيث يمثل القطاع العام أهمية كبيرة في كثير من هذه الدول . الا أن التقارير المالية التي تلبى احتياجات الساهمين ورجال البنوك والتجارة الدولية في الدول المتقدمة لن تحقق مطلب المعلومات الحاسبية لتخذي القرارات سواء في القطاع العام أو الخاص في الدول النامية .

وفي هذا المجال يؤكد اليمس^(٤٠) على نفس النتيجة السابقة موضحاً أسباب ذلك في أن مجموعة المعايير الصادرة قد غطت مجالات محدودة للغاية من القضايا الحاسبية ، ومجالات

(٤٠) د . محمد شريف توفيق ، مرجع سابق ، ص ١٧ .

المزاولة المديدة ولم تتطرق الى العديد من الجوانب الفنية الدقيقة التي تصدر المعايير عادة لتنظيمها ، علاوة على أنها لم تتناول الاطار المفاهيمي للحاسبة المالية كدخسل - أو مرشد - أساس لبناء معايير المزاولة الحاسبية في ظل بديل التوحيد الجزئي .

وتحليل الآراء السابقة يرى الباحث عدم جدوى تبني الدول النامية لمعايير الحاسبة الدولية وضرورة بناء معايير محاسبية تصلح لها بصفة خاصة من خلال المؤثرات التنظيمية والاقتصادية والسياسية والقانونية والضريبية فالحاسبة ليست هدفا في حد ذاته وإنما هي تصف المحيط الذي تلعب فيه دورا وبالتالي لا تصلح المعايير الحاسبية للتطبيق في كل بيئة وفي كل زمان .

٢/٢/١/٣/٢ المعايير الحاسبية والشركات متعددة الجنسية :

من الملاحظ أن الشركات متعددة الجنسية تلعب دورا هاما في التأثير على اقتصاديات الدول النامية ، وفي حقيقة الأمر يجد الباحث نفسه في هذا المجال أمام عدة تساؤلات: هل يوجد معايير لهذه الشركات ؟ ، ما هي مقومات اعداد المعايير في هذه الحالة ؟ ومن المسئول عن هذا الاعداد ؟

وللإجابة على السؤال الأول يلاحظ أن طبيعة مستثري هذه الشركات - من دول مختلفة الأمر الذي يتطلب معه العديد من القوائم والتقارير المالية التي تتفق وطبيعة قارئي القوائم المالية في هذه الدول وذلك للأسباب الآتية : (١)

- ١- طبيعة عمل ونشاط أفراد المجتمع واهتماماتهم تجعل هناك اختلافا في طرق ومجال اتخاذ القرارات .
- ٢- اختلاف النظم والأنماط الاستثنائية من دولة لأخرى وهذا يتطلب درجات ونوعيات معينة من المعلومات .

٢- المبادئ، والفاهيم والسياسات المحاسبية المتعلقة باعداد القوائم المالية تختلف من حيث التطبيق باختلاف طبيعة قارعيها أو مستخدميها من دولة لأخرى.

أما بالنسبة لقوائم أو متطلبات اعداد المعايير في هذه الحالة فان طبيعة هذه القوائم تختلف باختلاف طبيعة القوائم المستخدمة للقوائم المالية، وعلى نوعية حاجة مستخدمي القوائم، وما يحتاجه من بيانات أو معلومات، ويحتاج الأمر هنا تعاوناً بين الممارسين لهيئة المحاسبة، والجهات المختصة بتطوير المعايير المحاسبية في الشركات متعددة الجنسية لمعالجة نواحي الاختلاف في الأمور التي تتعلق بما يلي :

- تحديد نوعية المعلومات المحاسبية المطلوبة.
- تحديد أهداف التقارير المالية.
- توحيد الأسعار والعملة الأجنبية وترجمة القوائم المالية.
- المحاسبة عن التضخم.
- نظم الرقابة على المعلومات.

وأخيراً فللاجابة على السؤال الثالث وهو ما يتعلق بين المسئول عن اعداد ووضع المعايير المحاسبية في هذه الحالة، فان الباحث يرى بديلين ٠٠ الأول هو أن تقوم الوحدات متعددة الجنسية بوضع هذه المعايير باقتراض حاجتها لإفادة هذه الشركات والتعاملين معها سواء عبر العالم، أو على المستوى المحلي، وفي هذا المعنى يرى (٤٧) كل من Joseph Cummings & William L. Rogers أن الوحدات متعددة الجنسية هي المسئولة عن وضع وملاحظة المعايير المحاسبية وخلق الانسجام والتكامل بين القوائم والتقارير المالية بعد أن تتلاءم هذه القوائم مع متطلبات الدولة الضيفة، ومواهبها لهذه المتطلبات.

أما البديل الثاني فهو بديل سهتي ويرى Gray (٤٨) في هذا البديل أنه من

(٤٧) Joseph Cummings, and William L. Rogers, "Developments in International Accounting", The CPA Journal (May 1978) p. 12.

(٤٨) S.J. Gray, "The International Accounting and Transnational Decisions", Butter Worths & Co. (Publishers) Ltd. 1983, p. 157.

الأفضل ترك الحالات والمشاكل الحاسوبية للمشتغلين في حقل الحاسبة ، فإذا ما وجدت هذه الفئة على المستوى المحلي - مستوى الدول النامية - فان التنظيمات الحاسوبية نفسى يادى ، الأمر سوف تقوم بخلق التاكامل أو التوافق الدولى والذى يتأسس أو يرتكز على فلسفة وطبيعة المعلومات المطلوبة ، والشكل المطلوب توضح هذه المعلومات فيه ، ودرجات التفصيل المطلوبة ، والترقيات الملائم لانتاج هذه المعلومات .

٣ / ٢ / ١ / ٣ / ٢ دور مكاتب الحاسبة الدولية :

The International of The Accounting Profession

على الرغم من وجود بعض الصعوبات التى قد تنشأ نتيجة الاختلاف والتباين نفسى الأنظمة السياسية والاقتصادية والمؤثرات البيئية الأخرى على العمل الحاسبى الا أنه من الممكن أن تساهم هذه المكاتب فى تطوير الفن الحاسبى ، ويؤكد (٤٤) Needles على أن تكييف الأساليب والاجراءات الحاسوبية "المنقولة" يمكن أن يكون ناجحاً إذا ما تم اعتمادها على الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للمجتمع المنقولة اليه . ويمكن لمكاتب الحاسبة الدولية فى هذه الحالة التعرف على هذه الأهداف وتكييف الفن الحاسبى بما يتلائم وطبيعة هذه الأهداف .

٤ / ٢ / ١ / ٣ / ٢ النهج الاستقرائى : Inductive Reasoning

ويعتمد هذا النهج على أساس الخبرة والملاحظة أو المشاهدة أو الاستقصاء ، ويعنى هذا النهج بالوصول الى عموميات صحيحة تمثل الاطار الذى تستند عليه عملية بناء المعايير الحاسوبية ، فإذا كان تعميم هذه الملاحظات أو المشاهدات ناجحاً فيجب الاعتماد عليه بعد فحصها والتأكد من صحتها وقابليتها للاستخدام أو لرفضها بعد عدة تجارب أو ملاحظات . (٤٥)

Belverd E. Needles, Jr., Op. Cit., p. 4B. (٤٤)

(٤٥) د . مؤاد النيشى ، "نظرية الحاسبة - المدخل المعاصر" دار النهضة العربية ، ١٩٨٥ ص ٥٠ ، ٥١ .

ومن خلال هذا المنهج يتم تشكيل فريق بحث مؤهل للقيام بما يلي : (٦)

- أ - تحديد الموضوعات التي تمثل مجال المعايير المحاسبية .
- ب - استقصاء وحصر وتسجيل الطرق التي يستخدمها معدو القوائم المالية ومعنى ذلك تحديد عناصر الموضوعات المقترحة اصدار معايير بشأنها .
- ج - دراسة وتحليل وتقييم المزاوالت المستخدمة للوصول الى اتفاق على أفضلها للنوايا بالاحتياجات الأساسية المطلوبة تم كنهية تحقيقها .
- د - اصدار المعايير التي تمكس أفضل المزاوالت .

وإذا كان اتباع هذا المنهج سيكون من شأنه اصدار معايير محاسبية تتناسب والظروف البيئية للمجتمع الا أن اتباعه سوف يجعل المعايير المقترحة مقتصرة على الآراء أو العلاقات السائدة والبيانات التي يجب ملاحظتها ، وصعوبة الوصول الى عنصيات ومبادئ رئيسية ، وهذا يترب عليه في النهاية عدم وجود مجال للتحديث أو التطوير الممكنة لهذا بالإضافة الى أنه لا يتضمن أى اطار مفاهيمي أو نظري كقاعدة لانطلاق التشريع المحاسبي المقترح .

Deductive Reasoning : منهج القياس الاستنتاجي : ٥/٢/١/٣/٢

ويعتمد هذا المنهج على التفكير المنطقي الاستنتاجي في اعداد المبادئ والأساليب الفنية بينما يتم تكوين الفروض العامة بواسطة المنهج الاستقرائي (٦) حيث أن التفكير المنطقي الاستقرائي قد يسبق التفكير المنطقي الاستنتاجي . (٧)

ومن خلال اتباع هذا المنهج يتم تشكيل فريق بحث مؤهل للقيام بما يلي :

Ahmed Belkaoui, "Accounting Theory", Op. Cit., p. 11. (٦)

S.C. Yu, "The Structure of Accounting Theory", (٧)
(Gainesville: The University Presses of Florida), p.20.

- أ - تحديد أهداف الحاسبة المالية ، والقوائم المالية .
- ب - تحديد الفروض الحاسبية والخاصة بالظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية التي يجب أن تعمل في إطارها المعايير الحاسبية .
- ج - وضع مجموعة شروط ربط أو قيود لتقود عملية التحليل المنطقي .
- د - إعداد البناء أو الإطار العام الذي سيتم شرح وتلخيص الأفكار في حدوده .
- هـ - تطبيق قواعد القياس لإصدار معايير تتراعى الأهداف والفاهيم السابقة ، نفس ضوء الطرق والاجراءات والقواعد اللازمة .

وان كان هذا المنهج يعتبر مقبولا من الناحية النظرية الا أن اتباعه يحتاج الى فترة زمنية طويلة الى جانب أن الحكم على صلاحية المعايير وتطويرها وتحديثها يتطلب فترة طويلة للتجربة .

٦/٢/١/٣/٢ المنهج المقترح لبناء المعايير الحاسبية في الدول النامية :

يتم هذا المنهج المقترح - وان كان يجمع بين مقومات المناهج السابقة - على مرحلتين التاليتين :

- أولا - تحديد الاطار الفكري للحاسبة المالية كأساس لإصدار المعايير .
- ثانيا - إصدار المعايير الحاسبية .

ويتناول الباحث هاتين المرحلتين بالتحليل على النحو التالي :

المرحلة الاولى - تحديد الاطار الفكري للحاسبة المالية كأساس لإصدار المعايير :

(١) الأهمية :

بين الباحث أن الظروف المهنية ، وظروف استخدام المعلومات الحاسبية في الدول النامية بشكل عام تشير الى حتمية تنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي ، وذلك لفرز تحديد الطرق السليمة لقياس نتيجة العمليات والأحداث المختلفة التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت الهادفة للربح ، ونتائج أعمالها وتوصيل المعلومات الناجمة أو اللائمه

لستخدامها التعمدين ، ولغرض تحقيق هذا الهدف يجب أن تكون المعايير المصدرة والمنظمة للسياسات والمزاوات المحاسبية في المجتمع وثيقة الصلة بأهداف ملائمة للمحيط وللمجتمع الذي تنشأ به ، كما يجب أن تكون مفهومة وقبولة من قبل المستخدمين ومتسقة مع بعضها البعض.

وعلى ذلك يجب أن تركز هذه المعايير المصدرة على أهداف ومفاهيم المحاسبية المالية والا أصبحت هذه المعايير غير مجدية ، وصعب تحقيق الغرض من إصدارها وبالتالي يجب أن يكون تحديد أهداف ومفاهيم المحاسبية المالية هو الخطوة الأولى والأساسية قبل إصدار معايير المحاسبية .

وكذلك حتى تحظى هذه المعايير بالفهم والقبول من قبل المستفيدين والمنتسبين للمهنة المحاسبية فان ذلك مرهون بأن تنطلق هذه المعايير من أهداف ومفاهيم المحاسبية المالية .

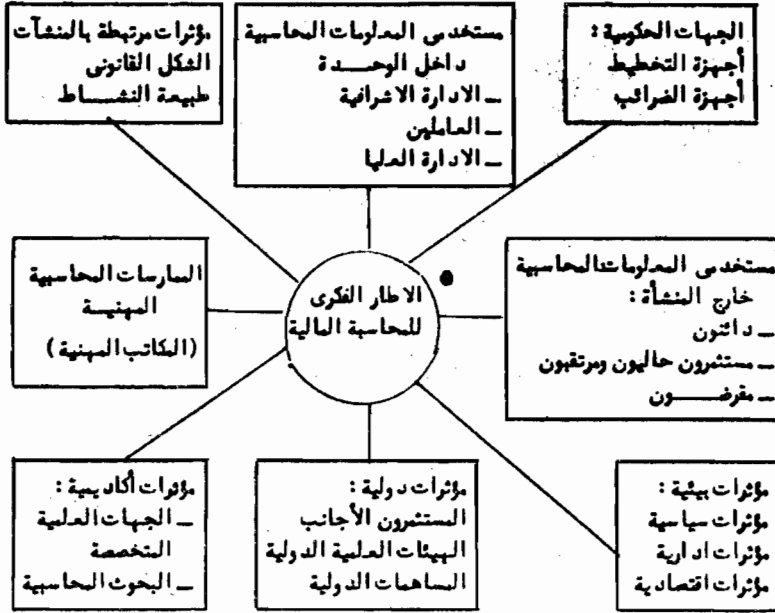
وأخيرا وحتى يتحقق الانسجام والتكامل والاتساق بين هذه المعايير بعضها البعض فانه ولاشك في أن أحسن وسيلة لتحقيق ذلك هي الاعتماد في إصدارها على اطار فكري يحدد مفاهيم المحاسبية المالية وأهدافها .

وبناء على التحليل السابق وقياسا على تجارب الدول المتقدمة في هذا المجال يجسد الباحث أنه من الصعب إصدار معايير تنسم بالخصائص المحددة سابقا باللجوء الى السلطة أو الرأي العام وانما يجب أن يكون إصدارها معتمدا على اطار فكري للمحاسبية المالية يحدد فيه أهدافها ومفاهيمها التي تنهى على أساس المعايير ، فالاطار الفكري اذن يمثل نفس رأى الباحث دستوراً للمهنة ونظاما متسكنا تترايط فيه المفاهيم والأهداف تترايطها منطقيا ومحكما .

(٢) المؤثرات في تحديد الاطار الفكري للمحاسبية المالية :

يتم تحديد الاطار الفكري للمحاسبية المالية كأساس لإصدار ومفاهيم المعايير في ظل الظروف والمؤثرات التي تؤثر في هذا الاطار والتي يمكن عرضها في الشكل التالي :

(شكل رقم ١ / ٢)
(المؤثرات الأساسية في الاطار الفكري للحاسبة المالية)



(٣) العلاقة بين عناصر الاطار الفكري للحاسبة المالية ومعاييرها :

تهتم معايير المحاسبة - بشكل عام - بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وتقييم ومعرض عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، ويتناول المعيار المحاسبي - عادة - بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من العمليات أو الأحداث أو الظروف المؤثرة على المركز المالي وتتأرجح أعمال المنشأة . بينما تهتم أهداف المحاسبة المالية (كعنصر من عناصر الاطار الفكري للحاسبة المالية) بتحديد طبيعة المعلومات الواجب على الحاسبة المالية انتاجها لتلبية

احتياجات المستفيدين • وتهتم مفاهيم المحاسبة المالية (كمنصر آخر من عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية) بتحديد طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين •

ومن هنا يتضح الارتباط المنطقي بين معايير المحاسبة المالية وعناصر اطارها الفكري • فبدون تحديد المعلومات المطلوبة من قبل المستفيدين (الأهداف) • وبدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن انتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعرفنا بدقة (المفاهيم) يكون من الصعب تحديد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وايضاح عناصر القوائم المالية • وتأثير العمليات والأحداث على المركز المالي للنشأة ونتائج أعمالها ويوضح الشكل التالي هذه العلاقة. (٤٨)

(شكل رقم ٢/٢)

(العلاقة بين عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية ومعاييرها)

درجة التحديد	الغرض الاساسي منها	عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية ومعاييرها حسب التسلسل المنطقي
محددة بشكل عموس	تحديد طبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية انتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين	أهداف المحاسبة المالية
محددة بشكل دقيق	تحديد طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين •	مفاهيم المحاسبة المالية
محددة بشكل دقيق	تحديد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض والانتصاح عن عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للنشأة ونتائج أعمالها •	معايير المحاسبة المالية

(٤٨) الفقرة ٢٠ من بيان "أهداف المحاسبة المالية" ملحق بـ وزارة التجارة السعودية •
س ١٥٤ - ١٥٥

(٤) بيان عناصر الاطار الفكري للحاسبة المالية كأساس لبناء المعايير :

١ - بيان مقترح بأهداف الحاسبة المالية :

ويعتبر اصدار هذا البيان المرحلة الأولى من مراحل بناء معايير الحاسبة المالية ، ويرتكز تحديد نطاق أهداف الحاسبة المالية على مجموعة من الفروض الأساسية التي ترتبط بالحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية ومن هذه الفروض: (٤٩)

- أن الحاسبة هي أحد فروع المعرفة الانسانية التي تهدف الى انتاج بيانات ومعلومات
- أن البيانات والمعلومات المحاسبية لها قيمة اقتصادية .
- أن هذه البيانات والمعلومات تستخدم في اتخاذ قرارات اقتصادية .
- أن مستخدمي هذه البيانات والمعلومات المحاسبية تمتد ذى الأهداف والاحتياجات والرغبات .

ويرتكز اصدار البيان المقترح بأهداف الحاسبة المالية كأحد عناصر الاطار الفكري على تعريف منتجاتها ، وبناءً على ذلك يجب أن يركز البيان المذكور في تحديد أهداف الحاسبة المالية على القوائم المالية باعتبارها المنتج النهائي للحاسبة المالية الذي يمسد لمصلحة المستخدمين من خارج المنشأة .

ويمكن الفرض الرئيسى من بيان أهداف الحاسبة المالية في النقاط الرئيسية التالية :

- ١- مساعدة الجهات المستولة عن وضع معايير الحاسبة المالية ، وتوجيه جهودهم بحيث يكون هذا البيان النطلق الرئيسى لاستنباط تلك المعايير .
- ٢- تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأمر التي لم يصدر لها معايير محاسبية .
- ٣- زيادة فهم مستخدمي القوائم المالية للمعلومات التي تشملها ، والتعرف على حدود تلك المعلومات ، وبذلك زيادة قدرتهم على استيعاب واستخدام تلك المعلومات .
- ٤- تحديد الوظيفة الأساسية للقوائم المالية ، وطبيعة المعلومات التي يجب أن تحويها ،

(٤٩) د . عبد الحى مرقى ، مرجع سابق ، ص ١٤ ، ١٥ .

ونظرا لأن هذا يتوقف على طبيعة احتياجات مستخدمي هذه القوائم فإن "البيان المقترح لأهداف المحاسبة المالية" يجب أن يحدد أيضا تلك الاحتياجات بصفة عامة .

• كذلك يتم تحديد الوظائف التي يتمتع على القوائم المالية - بصورة عامة - تأديتها لأصحاب من بينها :

أ - التناقض بين الوظيفة الرئيسية للقوائم المالية وبين غيرها من الوظائف التي يسهل لهذه القوائم أن تؤديها .

ب - قصور المحاسبة المالية - في مرحلة تطورها الحالي - عن إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بتأدية تلك الوظائف .

وبلاحظ على نطاق بيان الأهداف المقترح ما يلي :

- ١- تنطبق الأهداف ، وحدود الاستخدام الواردة بالبيان المقترح على القوائم المالية بغض النظر عن الشكل القانوني أو طبيعة نشاط المنشآت .
- ٢- تنطبق الأهداف ، وحدود الاستخدام الواردة بالبيان المقترح على المنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن شكلها القانوني تميزا لها عن القوائم المالية للوحدات غير الهادفة للربح .
- ٣- تنطبق الأهداف ، وحدود الاستخدام الواردة بالبيان المقترح على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام ، وبالتالي فإن البيان المقترح لا ينطبق على القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص .
- ٤- على الرغم من أن هذا البيان المقترح لا يحدد معايير بذاتها للمحاسبة المالية فإنه يحدد أهداف وحدود استخدامات القوائم المالية بشكل يكفل إيجاد احسدى القواعد الأساسية التي تركز عليها المحاسبة المالية في المجتمع موضوع الدراسة ، فضلا عن أن معرفة أهداف القوائم المالية تساعد من يعينهم أمر تلك القوائم على فهم محتوياتها ، وإدراك حدود استخدام المعلومات التي تشملها ، وبذلك تزيد فاعلية استخدام هذه المعلومات .

وبناءً على التحليل السابق لقطاعات المستفيدين وحاجاتهم المشتركة فإنه يمكن بيان أهداف القوائم المالية كما أوردتها القائمة رقم (٤) لمجلس المبادئ المحاسبية AFB على النحو التالي : (٥٠)

١- تمثل الأهداف الخاصة للقوائم المالية المعرضة - غير التحيز - المتفق مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً - للمركز المالي ونتائج العمليات والتغيرات الأخرى في المركز المالي .

٢- تشمل الأهداف العامة للقوائم المالية ما يلي :-

- تقديم معلومات عن التغيرات في الموارد الاقتصادية للنشأة والتزاماتها .
- امداد المعلومات التي يمكن الاعتماد عليها من الموارد الاقتصادية والالتزامات الخاصة بالنشأة .
- تقديم معلومات يمكن الاعتماد عليها عن التغيرات في صافي الموارد الناتجة من الأنشطة الربحية للنشأة .
- تقديم معلومات مالية مفيدة لتقدير الكاسب المحتملة للنشأة .

ب- بيان مقترح بمفاهيم المحاسبة المالية :

لكي يتحقق شرط اتساق معايير المحاسبة المالية يجب أن ترتكز على مفاهيم أساسية والفهوم يعنى مصطلح أساسى يعطى معنى معين ، ويحتبر المصطلح أساسيا اذا كان من الضرورى تكرار الاشارة اليه صراحة أو ضمنا وسوا" عند وضع معايير المحاسبة أو تفسيرها أو تطبيقها .

وتتركز أهمية تحديد مفاهيم المحاسبة المالية في استكمال الاطار الفكرى اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض ، وحتى يتحقق هذه الملائمة وذلك الاتساق يجب أن

تركز المعايير المحاسبية على مجموعة متكاملة من المفاهيم توضح المصطلحات المحاسبية الرئيسية ووفقا لتصور ذهني ملائم للمحاسبة المالية في الدول النامية - بشكل عام .

ويقترح الباحث أن تركز هذه المفاهيم على النواحي التالية :

- ١- مفاهيم العناصر الأساسية للقوائم المالية : ك مفاهيم الأصول ، الخصوم ، الارصدة ، النفقات ، حقوق الملكية ، الإيرادات ، المصروفات - المكاسب والخسائر - رأس المال المستثمر .
- ٢- مفاهيم الأحداث والعمليات والظروف التي تتأثر بها المنشأة باعتبارها موضوع القياس المحاسبى .
- ٣- مفاهيم ترتبط بالقياس المحاسبى : ك مفهوم الوحدة المحاسبية - مفهوم الاستمرار - مفهوم دورية التقارير - مفهوم وحدة القياس المحاسبى - مفهوم الاثبات المحاسبى لكل من الأحداث الداخلية والخارجية - مفهوم مقابلة الإيرادات بالمصروفات - مفهوم جودة المعلومات المحاسبية .

المرحلة الثانية - بناء معايير المحاسبة المالية :

ويمكن تعريف المعيار المحاسبى - كأسلوب محدود أو جزئى للتوحيد المحاسبى بأنه بيان كتابى يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية (رسمية) محاسبية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية ، أو نوع معين من العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالى للمنشأة ، ونتائج أعمالها ، ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس وعرض هذا العنصر لأغراض تحديد نتائج الأعمال ، وبيان المركز المالى للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن . (٥١)

ويرتكز بناء معايير المحاسبة المالية كبديل من بدائل تنظيم السياسة المحاسبية فسي المجتمع على الاطار الفكرى للمحاسبة المالية والسابق الاشارة اليه من ناحية ، والظروف

(٥١) د . محمد شريف توفيق ، مرجع سابق ، ص ٦ .

والتأثيرات البيئية السابق الإشارة إليها أيضا من ناحية أخرى ولا يتأت ذلك الا بانضمام
وتتظيم الجهة الرسمية أو جهاز التشريع المحاسبي الذي سيتولى بناء المعايير على المستوى
الكلّي "مجلس معايير المحاسبة المالية Accounting Standards Board"
ويقترح الباحث أن يتضمن في عضويته ممثلين من أساتذة الجامعات ، والجهات والدوائر
الحكومية ذات الاهتمام ، ومكاتب المحاسبة المهنية ، وممثلين عن قطاعات المستفيدين ،
والمستخدمين الموجودة بالمجتمع .

وتتم صياغة المعايير في ضوء نتائج دراسة وتحليل ومراجعة المعايير المحاسبية فسي
الدول الأخرى ، والاسترشاد بمعايير المحاسبة الدولية واختيار ما يناسب الظروف البيئية
والأهداف والفاهيم السابق تحديدها ، والا فهتم اعداد معايير وطنية ترتكز على الاطار
الفكري للمحاسبة المالية والسابق تحديده كنقطة البداية في بناء المعايير .

ويقترح الباحث اتباع الخطوات التالية عند بناء المعايير المحاسبية في الدول النامية :

١- بناء على توصيات "مجلس معايير المحاسبة المالية" المقترح يتم تشكيل لجنة لمشروع
بيان المعايير المقترح وتقوم باعداد "مذكرة مناقشة" تتناول كافة جوانب الموضوعات
والقضايا الرئيسية التي ينتظر أن يتناولها بيان المعايير المقترح ، وتوزع هذه المذكرة
على الأطراف المعنية (مستخدمي ومنتجي المعلومات المحاسبية) لدراستها والادلاء
بوجهات نظرهم فيما يتعلق بما جاء بها ، وباختيار الأسلوب الأمثل للمزاولة المنتظر
تنظيمها .

٢- يتم تجميع الاقتراحات التي تتجمع لدى المجلس عن طريق لجنة مختصة واعداد تقرير
تفصيلي وتحليلي لهذه الاقتراحات وعرضه على المجلس ، فاذا تبين من تلك الآراء أو
الاقتراحات عدم وجود الحاجة لاصدار معيار محاسبي فيتم استبعاد المشروع نهائيا .
أما اذا ظهرت الحاجة لاصدار بيان المعايير تقوم اللجنة الفنية المختصة والمقترحة
باعداد المسودة الأولى لمشروع بيان المعايير ، وتقوم بتوزيعها على الأطراف المعنية
خاصة المزاولين والممارسين للعمل المحاسبي وطلب ابداء الرأي والملاحظات بشأنها .

٣- يتم تعديل المسودة الأولى لبيان المعايير في ضوء التعديلات الجوهرية التي يوافق
عليها المجلس ووفقا لهذه التعديلات يتم التصويب على اصدار المعايير المقترحة رسميا

من جانب جميع أعضاء مجلس معايير المحاسبة "المقترح" * . وشترط في صياغة المعايير المحاسبية تحقيق الخصائص الرئيسية التالية :

أ - صياغة المعايير في ضوء أهداف وفاهيم المحاسبة المالية ومتطلبات المستخدمين والمستفيدين بقطاعاتهم المختلفة .

ب - ملاءمة المعايير للبيئة التي ستطبق فيها ويمكن تحقيق ذلك كما ذكر الباحث من خلال انشاء وتنظيم الجهة الرسمية أو جهاز التفرع الحاسبى الذى سيتولى مسئولية بناء المعايير على المستوى الكلى وتحديد أسلوب عمله بما يتفق مع ما تنفر عنه دراسة ظروف واحتياجات البيئة المحاسبية .

ج - سهولة الفهم من جانب المستخدمين والمستفيدين والمهنيين والتأثرين بها عموما بما يخفى عليها صفة القانونية ، ويمكن تحقيق هذه السهولة من خلال مراعاة اشتراك كافة الأطراف المتأثرة في عملية بناء المعايير بحيث يعكس الاصدار النهائى لها بقدر الامكان متطلبات قطاعات المجتمع المختلفة .

د - اتساق المعايير من طريق رسم خطة متكاملة لبناء المعايير تركز على الاطار الفكرى للمحاسبة المالية وتحديد لنوعية المعايير التى سيتم اصدارها .

٢/٣/٢ النموذج السمودى لبناء معايير المحاسبة المالية :

بعد فترة طويلة من ترقب مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية لتطورها لتواكب التغيرات الجذرية التى حدثت في الأنشطة المالية والتجارية والاقتصادية ، وفى متطلبات المهنة نفسها كأحد الأنشطة الأساسية في المجتمع السمودى . وانتهى الامر بضرورة اتخاذ اجراءات عملية لمواجهة تدهور مهنة المحاسبة والمراجعة وهو ذات خطر جسيم على الأنشطة الاقتصادية وان لم يكن ظاهرا على قدر خطورته .

وبناء على ذلك تقدم مكتب الرائد ببحث مفصل يوضح طرق تطوير المهنة اللازم اتباعها وشمل ذلك مشروفا متكاملا لمعايير المحاسبة والمراجعة وتنظيم داخلى متكامل للمهنة يشمل قواعد تطويرها المستمر .

وبعد استعراض هذا المشروع مع وزارة التجارة السعودية تم التوصل الى تطوير المهنة على مرحلتين : المرحلة الأولى وتسمى بإجراء دراسة مقارنة لوضع المهنة في مجموعة دول مختلفة بهدف التعرف على خبرات وتجارب هذه الدول في مجال تطوير المهنة فيها حتى يمكن الاستفادة منها في تطوير المهنة في السلطنة العربية السعودية . وقد تم اختيار سبع دول مختلفة ونقسمها الى ثلاث مجموعات وذلك بناء على مدى تطور المهنة فيها وكذلك الظروف الاقتصادية لتلك الدول وإمكانية الاستفادة من تجاربها لتطوير المهنة في السلطنة العربية السعودية وهذه المجموعات هي:

- المجموعة الأولى - الولايات المتحدة الأمريكية ، بريطانيا ، كندا
- المجموعة الثانية - فرنسا ، ألمانيا الغربية ، السويد
- المجموعة الثالثة - تونس ، فنزويلا ، البرازيل

ولقد تم اختيار دولة من كل مجموعة من المجموعات السابقة هي الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية ، وتونس شملت الدراسة المقارنة لأوضاع المهنة في هذه الدول الثلاث الخطوات الآتية :

- ١- استعراض القوانين والأنظمة والنشرات المهنية وكل ماله علاقة ب:
 - أ - معايير المحاسبة المالية .
 - ب - معايير المراجعة ومتطلبات المراجعة الأخرى .
 - ج - سلوك وآداب المهنة .
 - د - التنظيم الداخلي للمهنة .
- ٢- إجراء مقابلات مع المسؤولين عن المهنة في الدول الثلاث والاستماع بخبراتهم من هذه الدول .
- ٣- تحليل المعلومات التي تم الحصول عليها في الحظوتين السابقتين .
- ٤ - إعداد تقرير يشمل المقارنات بين أوضاع المهنة في الدول الثلاث وخاصة فيما يتعلق بمقارنة بين التنظيم الداخلي ، ومعايير المحاسبة والمراجعة ، وسلوك وآداب المهنة فيها ثم إعداد تصور أولي بما ينبغي سبب محيد المملكة وساعد على تطوير المهنة فيها .

وقد تم تقرير بهذه المرحلة لوزارة التجارة السعودية وتمت دراسة شاملة لتطوير أوضاع المهنة في المملكة العربية السعودية ليوكب التطور في المجالات الأخرى ثم بدأت الوزارة بتكليف مكتب الرائد - أحد كبار مكاتب المحاسبة المهنية بالسلكة - للقيام بدراسة تطوير معايير المراجعة ، التنظيم الداخلي للمهنة ، لائحة سلوك وآداب المهنة ، الاطار الفكري للمحاسبة المالية ، وأخيراً معيار العرض والانصاح العام كبادرة لاصدار معايير تالية للمحاسبة المالية .

أما المرحلة الثانية فقد قامت وزارة التجارة السعودية بمراجعة نتائج المرحلة الأولى واعتمادها وعملت اعداد مقومات المهنة التالية :

- ١- بيان بأهداف المحاسبة المالية .
- ٢- بيان بأهم مفاهيم المحاسبة المالية وتعرفها .
- ٣- اعداد معيار العرض والانصاح العام .
- ٤- معايير المراجعة .
- ٥- التنظيم الداخلي للمهنة .

وقد تم اعتماد هذه المقومات بعدما أرسلت الوزارة الدراسة المعدة الى الجهات الحكومية المختصة ومجموعة مختارة من المحاسبين المرخص لهم وطلبت منهم تزويد ها برأياتهم في هذا المجال ، وأخيراً صدر القرار الوزاري رقم ٦٩٢ بتاريخ ٢٨ صفر ١٤٠٦ هجرية والقاض بأن تعتمد الدراسة المتعلقة بأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعيار العرض والانصاح العام مرجعاً يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالمعمل فـس المملكة العربية السعودية .

وبالتالي فقد تضمنت معايير المحاسبة المالية التي صدرت في المملكة العربية السعودية بمقتضى قرار وزير التجارة السعودي المشار اليه ما يلي :

- أولاً - بيان بأهداف المحاسبة المالية .
- ثانياً - بيان بمفاهيم المحاسبة المالية .
- ثالثاً - معيار العرض والانصاح العام .

وتتاول الباحث هذه العناصر بقليل من التفصيل على النحو التالي :

أولاً - بيان "أهداف الحاسبة المالية" :

(١) الفرض من البيان : وتضمنته الفقرة ٥١ ونصت على أن الفرض من إصدار هذا البيان يمكن في مساعدة الجهات المسؤولة عن وضع معايير الحاسبة المالية بحيث يكون هذا البيان المنطلق الرئيسي لاستنباط تلك المعايير ، وزيادة فهم من يستخدمون القوائم المالية للمعلومات التي تشملها وبمهم حدود استخدام تلك المعلومات ، وبذلك زيادة مقدرتهم على استخدام تلك المعلومات ، وأخيراً مساعدة المحاسبين القانونيين وبفهمهم (كإدارة المنشأة) في تحديد المعالجة المحاسبية السليمة للأبواب التي لم يحدد لها معايير محاسبية بمد .

(٢) نطاق البيان : يحدد هذا البيان أهداف وحدود استخدامات القوائم المالية التي تعدها المنشآت العمومية لصلحة المستفيدين خارج المنشأة وتطبيق الأهداف وحدود الاستخدام الواردة على القوائم المالية لكافة المنشآت بغض النظر عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها مادامت تهدف إلى تحقيق الأرباح حتى ولو كانت هذه المنشآت وحدات ترمها الحكومة ويكون هدفها الأساسي توفير السلع والخدمات بيقابل ما يمثال الربح . كذلك تنطبق الأهداف التي يحددها هذا البيان على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والتي تعد بقصد تقديم المعلومات المفيدة للأطراف الخارجية .

(٣) مضمون البيان : في الفقرات من ٥٤ - إلى ٨٢ تطرق بيان أهداف الحاسبة المالية إلى بيان الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين (المستثمرون والمقرضون الحاليون والمرتقبون والموردون والمعملاء*) ، ثم تناول طبيعة المعلومات التي يمكن انتاجها بواسطة الحاسبة المالية ، ثم تطرق إلى بيان أهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام والتي تنحصر في :

أ - تقديم المعلومات اللازمة لاحتياجات المستفيدين الرئيسية .

ب - القياس الدوري لدخل المنشأة .

ج - تقديم معلومات تساعد على تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفق النقدي .

د - تقديم معلومات عن الموارد الاقتصادية للمنشأة .

هـ - تقديم معلومات عن مصادر الأموال واستخداماتها .

ثانياً - بيان "مفاهيم المحاسبة المالية" :

(١) الفرض من البيان : هو استكمال الاطار الفكري للمحاسبة المالية اللازم لوضع معايير ملائمة ومتسقة مع بعضها البعض . ومن أجل أن تكون معايير المحاسبة المالية ملائمة يجب أن ترتكز على مجموعة متكاملة من المفاهيم تعرف بالمصطلحات المحاسبية الرئيسية وفقاً لتصوير ذهني ملائم للمحاسبة المالية في السلطنة العربية السعودية حيث أنه بدون المفاهيم تكون هناك خطورة في اصدار معايير محاسبية متناقضة .

(٢) نطاق البيان : وتضمنته الفقرة ٣٢٣ ، ومعرف هذا البيان العناصر الأساسية للقوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح والمفاهيم التي يجب أن تحكم قياس تلك العناصر والخصائص الواجب توافرها في المعلومات التي تضع عنها القوائم المالية ، وبالتالي تحدد المفاهيم التي يشملها البيان الملاحق الأساسية للمحاسبة في السلطنة العربية السعودية . وعلى الرغم من أن هذا البيان لا يضع معايير معينة للمحاسبة المالية للمنشآت الهادفة للربح - الا أنه سوف يستخدم - جنباً الى جنب - مع بيان أهداف المحاسبة المالية كأساس لوضع تلك المعايير .

(٣) مضمون البيان : وتناولته الفقرات من ٢٣٤ الى ٣٣٦ وأشار هذا البيان الى النواحي التالية :

- أ - تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية : وهي الأصول ، الخصوم ، حقوق الملكية ، الإيرادات ، المصروفات ، المكاسب والخسائر ، صافي الدخل (صافي الخسارة) ، استثمارات أصحاب رأس المال ، والتوزيعات عليهم .
- ب - مفهوم الأحداث كوقائع لها نتائجها على الوحدة المحاسبية وتقسيمها من وجهة النظر المحاسبية الى قسمين : أحداث خارجية على عمليات بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات أو على تفاعل بين الوحدة المحاسبية والبيئة المحيطة بها ، ثم أحداث داخلية وتعني الوقائع التي تحدث داخل الوحدة المحاسبية وبالتالي لا تسهم فيها سوى الوحدة المحاسبية نفسها . ثم تعرق البيان الى تقسيم الأحداث الخارجية الى كل من العمليات ، والتحويلات ، وانطوى تحديده المفهوم

"العملية" على أنها^(٥٢) "تحويل فعلى لأصل أو التزام فيما بين الوحدة المحاسبية وغيرها من الوحدات ، وقد تكون ذات جانب واحد أو جانبيين الا أنها - في كافة الأحوال - تنطوي على تحويل الأصول أو الخصوم من الوحدة المحاسبية أو عليها ، ويطلق على العمليات ذات الجانبين اصطلاح العمليات التبادلية ، أما العمليات التي تتم من جانب واحد فيطلق عليها العمليات غير التبادلية" . ومن أمثلة هذه العمليات الأخيرة التبرعات التي تقدمها الوحدة المحاسبية للمنظمات الخيرية والفرائب والغرامات التي تفرض عليها ، أو حصولها على مساهمات رأسمالية من مالكيها .

أما الكوارث فقد قصد بها البيان المشار اليه الانقضاء المفاجيء أو غير المتوقع لأصل أو أكثر من الأصول الخاصة بالوحدة المحاسبية لا ينتج عن فعل وحدة محاسبية أخرى كما هو الحال بالنسبة للحرائق والفيضان وغيرها من الأحداث التي تقع قسراً وقدرًا .

كذلك تطرق البيان الى تحديد مفهوم الأحداث الداخلية على أساس أنها^(٥٣) كافة الأنشطة التي تهدف الى انتاج منتجات لها قيمة تبادلية أكبر من تكلفة الموارد المستخدمة في انتاجها .

ج - مفاهيم القياس المحاسبى : وتضمنت هذه المفاهيم : مفهوم الوحدة المحاسبية ، مفهوم الاستمرار ، مفهوم وحدة القياس المحاسبى ، مفهوم اعداد التقارير الدورية ، مفهوم الانبات المحاسبى لكل من الأحداث الداخلية والخارجية ، مفهوم أساس القياس المحاسبى ، ومفهوم المضاهاة "الغالبية بين الإيرادات وتكاليف الحصول عليها .

د - مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية : وقد حددت هذه المفاهيم الخصائص التي تنتم بها المعلومات المحاسبية الفعيدة ، أو القواعد الأساسية الواجب استخدائها

(٥٢) الفقرة ٢٥٦ من البيان .

(٥٣) الفقرة ٢٦٥ من البيان .

تقديم نومية المعلومات الحاسبية ، ويؤدي تحديد هذه الخصائص الى مساعدة المختصين عند وضع المعايير الحاسبية ، كما تساعد المسئولين عن اعداد القوائم المالية في تقييم المعلومات الحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق حاسبية بديلة . وقد تضمن البيان المشار اليه بيان وتحديد وشرح مفهوم هذه الخصائص وهي : (٥٤)

- الملائمة .
- أمانة المعلومات والمكان الثقة بها أو الاعتماد عليها .
- حيدة المعلومات .
- قابلية المعلومات للمقارنة .
- التوقيت الملائم .
- قابلية المعلومات للفهم .
- الأهمية النسبية والانصاح الأمثل .

ثالثا - معيار العرض والانصاح العام :

ويحدد هذا المعيار - كبداية لاصدار المعايير الحاسبية - متطلبات العرض والانصاح العام في القوائم المالية للنفقات الهادفة للربح وكذلك مقتضيات العرض والانصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة ، والقوائم المالية للنشآت التي لانزال في مرحلة الانشاء ، كما أنه يحدد كيفية معالجة التغيرات الحاسبية والمكاسب أو الخسائر المحتملة . فضلا عن ذلك يحدد متطلبات انصاح تعريف الوحدة الحاسبية وطبيعة عملها وطبيعة كل من القوائم المالية والمساهمات الحاسبية والارتباطات والأحداث اللاحقة لاعداد القوائم المالية .

وتؤكد ان انطلاق هذا المعيار من الاطار الفكري للحاسبة المالية وارتكازه على عناصر هذا الاطار نص البيان على أنه (٥٥) . يجب دراسة هذا المعيار في ضوء التمهيد الايضاحي

(٥٤) الفقرة ٣١٠ من البيان .

(٥٥) الفقرة ٥٨٠ من البيان .

وكذا في ضوء بيان أهداف المحاسبة المالية في السلكة ، وكذا البيان الخاص بفاهيم المحاسبة المالية . كذلك تضمن المعيار نماذج توضيحية وأرشادات عامة لاعداد القوائم المالية المنصوص عليها في المعيار .

نطاق المعيار :

ينطبق هذا البيان على القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بصرف النظر عن شكلها القانوني أو طبيعة نشاطها ، كذلك يحتوي هذا المعيار على اعتبارات محددة للأهمية النسبية يجب أخذها في الحساب عند التقرير ما اذا كان من الواجب بيان البنود أو الأجزاء أو المجموعات الواجب عرضها في القوائم المالية أو اذا كان من الممكن دمجها مع أجزاء أو بنود أخرى معروضة في نفس القوائم المالية .

مضمون المعيار :

تتم هذا المعيار الى أربعة فروع رئيسية هي :

(١) معيار العرض العام : وتطرق المعيار الى تحديد متطلبات عرض المعلومات في القوائم المالية مجتمعة ، ومتطلبات عرض المعلومات في كل قائمة على حدة وذلك على النحو التالي :

« المتطلبات العامة :

أ - المجموعة الكاملة للقوائم المالية : وتتكون من :

- قائمة المركز المالي

- قائمة الدخل

- قائمة التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال أو قائمة الارباح المتبقية مع الاضاح عن التغيرات الأخرى في حقوق أصحاب رأس المال في طلب أو ايداعات القوائم المالية .

- قائمة مصادر الأموال واستحداثها .

ب- ترتيب مرض القوائم المالية : ونص المعيار على الترتيب الآتى :

- قائمة المركز المالى

- قائمة الدخل

- قائمة الأرباح المتبقية (أو قائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال)

- قائمة مصادر واستخدام الأموال .

- إيضاحات القوائم المالية .

ج- اعتبارات الأهمية النسبية : وقد ذكر المعيار هذه الاعتبارات ومنها :

- طبيعة البند أو الجزء أو المجموعة

- أسس القياس الحاسبى أو شروط الإلتزام الحاسبى للبند أو الجزء أو المجموعة ؛

- درجة الثقة فى القياس الحاسبى (مثلا خصوم مقدرة ، خصوم غير مقدرة ، مصروفات مقدرة ، مصروفات غير مقدرة ٠٠٠)

- قدرة إدارة الشركة على تحديد هم البند أو الجزء أو المجموعة (مثلا مصروفات متغيرة - مصروفات ثابتة ، مصروفات شبه ثابتة ٠٠٠)

- أهمية البند أو الجزء أو المجموعة للقرارات التى يتخذها المستفيدون بناءً على القوائم المالية .

« متطلبات العرض العام للقوائم المالية كل على حدة : وتناول المعيار متطلبات

عرض المعلومات فى كل من : قائمة المركز المالى ، وقائمة الدخل ، وقائمة مصادر

واستخدام الأموال ، وقائمة التغيرات فى حقوق أصحاب رأس المال والأرباح المتبقية .

(٢) معيار الإفصاح العام : ويحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح فى القوائم المالية

لكل ما يلى :

أ - طبيعة نشاط المنشأة .

ب- السياسات المحاسبية التى تتبعها الوحدة ويتم ذلك إما بالإيضاح المرفق

بالقوائم المالية ، أو كملخص منفصل يشار إليه فى القوائم المالية .

ج - التغيير في السياسة المحاسبية المتبعة ويجب في هذه الحالة الإفصاح
المعلومات الآتية :

- وصف التغيير

- مبررات التغيير

- أثر التغيير على القوائم المالية للفترة الجارية .

د - التغيير في التقديرات المحاسبية وبما أن أثره على الـمدة المالية التي يحدث
فيها التغيير وذلك إذا كان التغيير قاصراً على نتائج تلك الـمدة وحدها ،
أو يضاف إلى ذلك الـمدد المالية المقبلة إذا كان ذلك التغيير من شأنه
تعديل نتائج هذه الـمدد أيضاً .

هـ - التغيير في تكوين الوحدة المحاسبية .

و - تصحيح الأخطاء في القوائم المالية للـمدد السابقة ويتمين في هذه الحالة
الإفصاح عن :

- وصف الخطأ

- أثر تصحيح الخطأ على القوائم المالية للسنة الجارية والسنوات السابقة .

- أن القوائم المالية للسنوات السابقة قد تم تعديلها .

ز - الكاسب والخسائر المحتملة وفي حالة الخسائر نص المعيار على أنها تحصل
على الدخل إذا توفّر شرطان : الأول إذا كان من المتوقع أن أحداثها
مقبلة سوف تؤكد أن أصلاً معيناً قد نقصت قيمته ، أو أن الوحدة المحاسبية
قد تحملت التزاماً في تاريخ القوائم المالية ، أما الشرط الثاني فهو إذا كان
من الممكن تقدير قيمة الخسارة تقديراً معقولاً . وأشار المعيار أيضاً إلى أنه
من الأفضل أيضاً طبيعة الخسارة التي تم اثباتها وبلغها ، وبالنسبة
للكاسب أشار المعيار في الفقرة ٧٠٣ إلى أنه يجوز إثبات هذه الكاسب
حتى تتحقق بالفعل .

ح - الارتباطات المالية : ويجب الإفصاح عما يلي بخدوسها :

- الارتباطات كبيرة القيمة أو غير العادية .
- المعلومات التالية الخاصة بالارتباطات:
 - وصف الارتباط .
 - شروط الارتباط .
 - قيمة الارتباط .

ط - الأحداث اللاحقة : وأكد المعيار على ضرورة الانصاح عن الأحداث التي تنفع بين تاريخ القوائم المالية وتاريخ اصدار تلك القوائم للتداول وذلك دون اجراء أية تعديلات في تلك القوائم نتيجة تلك الأحداث طالما أنها لم تكن مرتبطة بالأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ هذه القوائم المالية اذا كان من شأن تلك الأحداث أن تؤدي الى :

- تغيرات هامة في الأصول أو الخصوم خلال المدد التالية .
- التأثير على عمليات الوحدة الحاسبية في المستقبل .

(٣) متطلبات معيار العرض والانصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة :

وقد حدد المعيار هذه المتطلبات (الفقرة ٧٤٥) في العناصر التالية :

- أ - السياحة التي تتبعها المنشأة القابضة لاعداد القوائم المالية الموحدة لسناتها التابعة ويجب أن يكون هذا الانصاح جزءاً من ايضاح السياحات الحاسبية المنصوص عليها في المعيار رقم (٢) فقرة ب .
- ب - نسبة حقوق الملكية للمنشأة القابضة في المنشآت التابعة التي تشملها القوائم المالية الموحدة . وتلك التي لا تشملها هذه القوائم .
- ج - أساس الحاسبة من المنشآت التابعة التي لا تشملها القوائم المالية الموحدة .
- د - يجب الانصاح عن الفترة التي تغطيها القوائم المالية اذا تدرج استخدام القوائم المالية للشركات التابعة من مدة مالية تتفق مع المدة المالية للقوائم المالية للشركة القابضة .

هـ - يجب بيان حقوق أقلية المساهمين في الشركات التابعة للوحدة كبنء مستقل فمس قائمة المركز المالي بحيث تظهر بين مجموع الخصوم ومجموع حقوق المساهمين .

(٤) متطلبات معيار المصروفات الصاح العام المتعلقة بالقوائم المالية للوحدات

في مرحلة الانشاء:

وتضمن الميمار (في الفقرة ٧٧٣) هذه المتطلبات بالشكل التالي :

- أ - يجب أن تفصح هذه القوائم عن :
 - أن القوائم المالية تتعلق بإنشاء تحت الانشاء .
 - وصف لأنشطة مرحلة الانشاء التي تمر بها المنشأة .
- ب - يجب اظهار المعلومات الاضافية التالية اذا أصدرت المنشأة التي لا تزال تحت الانشاء نفس القوائم المالية الأساسية التي تعدها منشأة تزاوُل أعمالها بصورة مستقرة .
 - قائمة مركز مالي تشتمل على الخسائر الصافية المتجمعة خلال مرحلة الانشاء تحت عنوان مستقل في القسم الخاص بحقوق أصحاب رأس المال .
 - قائمة دخل تبين الإيرادات والمصروفات والكاسب والخسائر لكل مدة تالية مدة تخطيطها قائمة الدخل بالاضافة الى المبالغ المتجمعة منذ بدء النشاط .
 - قائمة مصادر أموال واستخدامات خلال كل مدة مالية تعد عنها قائمة الدخل بالاضافة الى القيم المتجمعة منذ بدء النشاط .
 - قائمة حقوق أصحاب رأس المال توضح بالنسبة لكل اصدار تاريخ وعدد الأسهم النقدية والمساهمات غير النقدية وبيان طبيعة وأساس تحديد قيمة هذه المساهمات .
- ج - في أول سنة تعتبر فيها المنشأة عاملة يجب أن تفصح الايضاحات المرفقة بالقوائم المالية عن أن المنشأة كانت في السنوات السابقة لا تزال في مرحلة الانشاء .

ملاحظات على النموذج العمودي لينا^١ معايير المحاسبة المالية:

أولاً - النهج الذي اتبعته السلطنة في بناء المعايير:

يتضح من دراسة النموذج العمودي لينا^١ معايير المحاسبة المالية وملازماته أن النهج الذي اتبعته السلطنة يجمع بين مقومات المناهج السابقة أى اعتمدت السلطنة على:

(١) دراسة مقارنة لمعايير المحاسبة المالية في ثلاث دول هي الولايات المتحدة الأمريكية وألمانيا الغربية وتونس وأسفرت هذه الدراسة عن التوصل الى أهداف المحاسبة المالية وأوجه القصور التي يتمين مراعاتها عند اصدار المعايير .

(٢) الاسترشاد أيضا بمعايير المحاسبة الدولية مع مراعاة المبانيات التطبيقية والظروف الخاصة بالسلطنة وذات التأثير على دور المحاسبة المالية والمراجعة .

(٣) منهج القياس الاستنتاجي فيما يتعلق بتحديد أهداف المحاسبة المالية ، وتطبيق قواعد في الفاضلة بين المعايير المقبولة في الدول الأخرى .

(٤) النهج الاستقرائي في مراعاة الموازاة المحلية في المعايير التي أصدرت فقد وزعت قبل اعتمادها على قطاعات كبيرة من مستخدمي القوائم المالية الى جانب الكائبات المهنية للاستفادة من ملاحظاتهم قبل اقرارها ، الى جانب تطبيق النهج الاستقرائي في الاستفادة من تجارب الدول الأخرى التي أصدرت بالفعل معايير محاسبية .

ثانياً - لا شك أن المملكة رائدة في مجال اصدار معايير المحاسبة المالية كأول دولة عربية تتبنى تنظيم السياسة المحاسبية على المستوى الكلي من خلال بديل التوحيد الجزئي كأساس لتنظيم هذه السياسة حيث أن العدد الأثقل من الدول العربية قد اتبعت البديل الثاني وهو التوحيد شبه الكامل كأساس لتنظيم السياسة المحاسبية بها على المستوى الكلي .

ثالثاً - سبق اصدار معايير الافصل اصدار بيانى أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية وهذه خطوة سليمة حيث من الضروري كما أشرنا أن ترتكز معايير المحاسبة المالية على الاطار المنرى للمحاسبة المالية ، الأمر الذى أدى الى النهاية الى موافقة غالبية الأضراد والحد من الاعتراضات عليها .

رابعاً - يقترح الباحث ضرورة انشاء جهاز تنظيمي يضطلع بمسئولية رسم السياسة الحاسبية على مستوى المجتمع السعودي ويتناسب مع مقومات الهيئة الحاسبية به ، ويقترح الباحث انشاء "مجلس معايير المحاسبة المالية السعودي" يكون من اختصاصه باعتباره الجهاز الرئيسي والرسى لبناء معايير السياسة الحاسبية في المملكة ويقترن الباحث أن يكون اختصاصاته ما يلي :

- ١- اصدار بيانات معايير المحاسبة المالية .
- ٢- اصدار التشريعات الفنية المتعلقة بالمعايير المصدرة كتوجهات محاسبية تتعلق بمشاكل وأساليب التطبيق .
- ٣- المذكرات الايضاحية في القطاعات المختلفة .

خامساً - يرى الباحث ويقترح استكمال بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية على النحو التالي :

- ١- استكمال معايير الاطار الفكري للمحاسبة المالية وذلك بالتمرض لأهداف القوائم المالية في المنشآت التي لا تشهد الربح خاصة وأن العديد من هذه المنشآت يساهم بدور أساسي في عمليات التنمية بالمملكة .^(٥٦)
- ٢- اصدار بيان بمعيار العرض والافصاح يتناول كل من :

أ - القوائم المالية الخاصة بمنشآت قطاع البترول نظرا لأهمية هذا القطاع للاقتصاد القوس السعودي من ناحية ، وللبيئة الخاصة بهـذه المنشآت من جهة أخرى والتي تستوجب معها العرض والافصاح عن أمور معينة خاصة فيما يتعلق بحصة الملكية في الشركات العاملة في هذا القطاع^(٥٧) والافصاح عن معايير ترجمة العمليات الدولية والافصاح عن القوائم المالية المعدة بعملات غير سعودية .

(٥٦) يبلغ نصيب سناديق تمويل التنمية من الانفاق العام حوالي ٦٠,٦%
راجع : الكتاب الاحصائي السنوي ، وزارة المالية والاقتصاد الوطني ، العدد ١٩ من ٥٢٢ .

(٥٧) يبلغ نصيب القطاع البترولي حوالي ٤٣,٣% من اجمالي الناتج المحلي السعودي
راجع : تقرير وزارة التخطيط السعودية عن منجزات خطط التنمية (الرياس ١٩٨٥) ، ص ١٦٠ .

ب- القوائم المالية بالقطاع المصرفي حيث أن هذا القطاع (٥٨) يتميز
بخصائص تستوجب توجيها خاصة من معايير الانصاع .

٢- اصدار معيار خاص بضريبة الدخل والزكاة توضح مفهوم كل من الضريبة والزكاة
وطريقة الحاسبة ، والفرق بين الربح الضريبي والربح المحاسبي وغيرها
من الأمور التي تراعى فيها جنسية الشركة والشركاء .

سادسا - مقارنة بين معايير الحاسبة المالية في السلطنة العربية السعودية

ومعايير الحاسبة الدولية :

يجرى الباحث مقارنة بين المعايير التي صدرت بالسلطنة العربية السعودية ومعايير
الحاسبة الدولية وذلك وفقا للجدول التالي :

(٥٨) بلغت نسبة الائتمان المصرفي الى موجودات القطاع المصرفي السعودي ٤٠ر٥% وفقا

ليانات تقرير مؤسسة النقد العربي السعودي ١٩٨٤ من ١٥٩ .

ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية	معايير المرض والاصح العام في المملكة العربية السعودية
<p>-</p> <p>المعيار الخامس</p> <p>المعيار الخامس</p> <p>المعيار الخامس</p> <p>المعيار السابع "تحت اسم قائمة التغيرات في المركز المالي"</p>	<p>(١) <u>معيير المرض العام:</u></p> <p>الفقرات من ٥٨٢ الى ٦٢٩</p> <p>- متطلبات عليا</p> <p>- متطلبات المرض العام في:</p> <p>- قائمة المركز المالي</p> <p>(الفقرات من ٥٩٢ الى ٦٠٩)</p> <p>- قائمة الدخل</p> <p>(الفقرات من ٦١٠ الى ٦١٥)</p> <p>وبشكل تفصيلي</p> <p>- التغيرات في حقوق أصحاب رأس المال (فقرة ٦٢٢ - ٦٢٩)</p> <p>- قائمة مصادر الأموال واستخداماتها (الفقرة من ٦١٩ - ٦٢٦)</p> <p>- عرض المعلومات في قائمة الأرباح المبيقة</p>
<p>-</p> <p>المعيار الأول</p> <p>المعيار الثامن</p> <p>المعيار الثامن</p> <p>-</p> <p>المعيار الثامن</p> <p>-</p> <p>المعيار العاشر</p>	<p>(٢) <u>معيير الاصح العام:</u></p> <p>(الفقرات من ٦٢٩ الى ٧١٣)</p> <p>- طبيعة نشاط المنشأة الفقرة ٦٨٠</p> <p>- السياسات المحاسبية الهامة ٦٨١</p> <p>- التغيرات المحاسبية:</p> <p>- التغيرات في السياسات المحاسبية الفقرة ٦٨٣</p> <p>- التغيرات في التقديرات المحاسبية (الفقرة من ٦٩١ حتى ٦٩٤)</p> <p>- التغيرات في تكوين الوحدة المحاسبية (من ٦٩٥ حتى ٦٩٧)</p> <p>- تصحيح الأخطاء في القوائم المالية السابقة (الفقرة ٦٩٨ ، ٦٩٩)</p> <p>- الكاسب والخسائر المحتملة (الفقرة من ٧٠٠ حتى ٧٠٧)</p> <p>- الارتياضات المالية (٧٠٨ ، ٧٠٩)</p> <p>- الأحداث اللاحقة (٧١١-٧١٣)</p>

ما يقابلها من معايير المحاسبة الدولية	معايير المرصود الانصاع العام في المملكة العربية السعودية
المعيار الثالث	(٣) متطلبات معيار المرصود الانصاع العام المتعلقة بالقوائم المالية الموحدة (الفقرات من ٧٤٤ حتى ٧٥١)
-	(٤) متطلبات معيار المرصود الانصاع العام المتعلقة بالقوائم المالية للشركات في مرحلة الانشغال (الفقرات من ٧٧٢ حتى ٧٧٥)

٣/٣/٢ البديل الثاني - تنظيم المياسة المحاسبية على المستوى الكلي

من خلال التوحيد المحاسبي شبه الكامل :

لاحظ الباحث في ظل البديل الأول - التوحيد الجزئي - تضمن توحيد المبادئ والأسس المحاسبية واقتضى هذا الأمر حصر وتحديد عناصر الاطار الفكري للمحاسبة المالية - أي الأهداف والفاهيم - كنقطة البدء في اصدار معايير المحاسبة المالية .

والواقع أنه لا يترتب أية مشاكل على اصدار معايير محاسبية موحدة للأسس والمبادئ المحاسبية ومركزة - في نفس الوقت - على الاطار الفكري والفاهيم للمحاسبة المالية . . . حيث أن الأمر يؤدي في النهاية الى القضاء على التناقضات القائمة بين هذه الأسس وتلك المبادئ والتنسيق بينها - كما يؤدي أيضا الى البحث في امكانيات تطويرها في ظل الظروف الاقتصادية والاجتماعية المعاصرة ، هذا بالإضافة الى الافلال من القواعد البديلة التي يمكن للمحاسب استخدائها .

أما فيما يتعلق بالبديل الثاني وهو التوحيد شبه الكامل فقد ظهرت أهمية نتيجة الحاجة الى عم حسابات ختامية موحدة بالنسبة للمنافعة الواحدة ، أو الدولة الواحدة .

أو بين الدول المختلفة نتيجة لتدفقات رؤوس الأموال والاستثمارات بين مختلف دول العالم وقد أكدت بورصة الأوراق المالية SBS على أن مهنة المحاسبة تكون أفضل شأنًا إذا ما تطورت المبادئ المحاسبية على أساس موحد. (٥٩)

وقد زادت أهمية التوحيد المحاسبى "شبه الكامل" نتيجة الحاجة الى اجراء المقارنات بين المشروطات المختلفة وبين السنوات المختلفة للمشروع الواحد ، كما زادت الحاجة الى التوحيد بعد الاهتمام بمعالجة الآثار المترتبة على التغيير في القوة الشرائية لوحدة القياس الناتج عن ارتفاع وتقلبات المستوى العام للأسعار والحاجة الى اتباع أسلوب واحد - أو موحدة - لتسوية فروق الأسعار وبشكل يسمح بالمقارنة بين البدائل الاستثمارية .
ومن ناحية أخرى بنى البعض (٦٠) مفهومه للتوحيد المحاسبى شبه الكامل على ربطه بالظروف الاقتصادية على أساس أنه عبارة عن انعدام الفروق - أو غياب أى فرق في تفسيرات القائمة المالية في ضوء ظروف اقتصادية محددة .

ويرى الباحث أن الظروف البيئية في معظم الدول النامية ، وزيادة فرص تأثرها بالتغيرات الاقتصادية العالمية ، وكبر حجم مشروعات القطاع العام الذى يقوم عملية التنمية في هذه الدول ، واعتمادها في عمليات التنمية على أسلوب التخطيط الاقتصادى قد يكون المناسب لها الاعتماد على التوحيد المحاسبى - شبه الكامل - وهى بعدد تنظيم السياسة المحاسبية على مستوى المجتمع في هذه الدول .

George R. Catlett, "Controversy Over Uniformity of Accounting Principles", The Journal of Accountancy, Dec. 1964, p. 42. (٥٩)

John K. Simmons, "A Concept of Comparability in Financial Reporting", The Accounting Review, Oct. 1967, p. 682. (٦٠)

١/٣/٣/٢ مضمون التوحيد الحاسبي "شبه الكامل":

يتناول البديل الأول - التوحيد الجزئي - توحيد المبادئ والأسس والأهداف والفاهيم الأساسية من خلال إصدار معايير محاسبية للفنائه على التناقضات القائمة بين هذه الأسس وتلك المبادئ، والتتصيق بينها .

ويتناول البديل الثاني - التوحيد الحاسبي شبه الكامل - المرحلة السابقة "مرحلة توحيد الأسس والفاهيم والأهداف" ليتضمن أيضا :

- أ - توحيد المصطلحات ، والتعاريف الخاصة بكل عنصر من عناصر القوائم المالية .
- ب - توحيد الإجراءات والطرق الحاسبية للوصول الى معالمات حاسبية موحدة لكل نوع من العمليات مع تحديد المبادئ التي تحكم هذه المعالجة ، وهذا يؤدي أيضا الى عدم استخدام القواعد والإجراءات والأساليب البديلة .
- ج - توحيد شكل القوائم المالية ، وتنسيق النتائج الحاسبية بشكل يسمح بأجراء المقارنات والحكم على كفاءة الوحدات الاقتصادية في النشاط الواحد ، وفي القطاع الواحد ، وإتاحة فرص "التجميع الأفقي والرأسي" للمعلومات المنتجة لدى الوحدة الاقتصادية وبشكل يسمح أيضا بتدفق هذه المعلومات رأسيا لسي مستويات التخطيط الاقتصادي .

٢/٣/٣/٢ التوحيد الحاسبي "شبه الكامل" بين التأييد والمعارضة:

نتيجة لأن النظرية الحاسبية المعاصرة تعاني من تعدد وتنوع البدائل واختلاف نتائجها اختلافا جوهريا فقد أثار موضوع التوحيد الحاسبي "شبه الكامل" الكثير من الجدال الحاسبي لا يسع مجال البحث لذكرها تفصيلا .

فقد يولده البعس حيث أنه يسمى لزيادة إمكانية الاعتماد على المعلومات الحاسبية لقيامها في هذه الحالة على أسس موحدة ، وفاهيم موحدة ، الأمر الذي يسهل من عملية إجراء المقارنات بين محتلف الوحدات الاقتصادية بشكل موثوق بهدف قياس كفاءتها

النسبية ، أو لغرض اتخاذ القرارات الى جانب توفير المكانية التجميع المرحلي للبيانات الحاسوبية بما يخدم احتياجات المستويات الاقتصادية المختلفة من بيانات . وأخيرا يؤدي التوحيد شبه الكلي الى المكانية وسهولة تعديل البيانات الحاسوبية القائمة على أسس موحدة وفاهيم محددة وفقا للأعمار الجارية وبالتالي يتحقق للبيانات الحاسوبية خاصية القابلية للتجميع الرياضي ، والقابلية للمقارنة الاحصائية .

ومن ناحية أخرى فقد يوجه للتوحيد الحاسبى شبه الكامل بعض الانتقادات التى تنحصر فى صعوبة تنسيق المعاملات الاقتصادية فى كافة الوحدات الاقتصادية . وسيتطرح الباحث الرد على ذلك بأنه يمكن تنسيق هذه المعاملات عند المستويات المختلفة للتوحيد الحاسبى (على مستوى النشاط ، وعلى مستوى القطاع الاقتصادى) .

وبهذا المجال أوض أحد تقارير^(١١) جمعية المحاسبة الأمريكية أن " مصر لديها درجة عالية من المعايير الحاسوبية من خلال النظام الحاسبى الموحد الذى من خلاله يتم امداد الأجهزة التخطيطية والرقابية بالمعلومات اللازمة " .

وفى موازنة بين البديلين المذكورين أشار نفس التقرير الى أنه " تبدو الصعوبة الكبرى فى تناقل أو توافق المعايير الحاسوبية بشكل عام ، ولكن على المستوى الاقليمي يكون السهل التعامل مع نظام محاسبى موحد وبشكل أعلى أو أكثر معايرة - كما فى مصر - ان ذلك يعنى فى الوقت نفسه أننا بين نظام محاسبى واحد ، وتنظيم واحد للممارسة الحاسوبية ، وبالتالي نضمن بذلك التأييد السياسى لهذا التنظيم الحاسبى " .

وتأكيدا لذلك أعطى الكاتبان^(١٢) Samuels & Oliga مثلا لاحدى الدول النامية وهى مصر كتوضيح عملى لظروف وبالتالي احتياجات متخذى القرارات على المستويات

(١١) Wasfi A. Hassan (Ph. D). "Comments on Research in International Accounting: A Blueprint, The report prepared by the Committee on International Accounting (AAA), January 1983, School of Management UC/A, 1983, p.4
Samuels, J.L. and Oliga, J.C., Op. cit., p. 83. (١٢)

المختلفة من معلومات القوائم المالية ، حيث أوضح ارتباط المحاسبة في التجربة الفرنسية بالظروف البيئية المتغيرة من فترة لأخرى .

٣/٣/٣/٢ أهمية التوحيد المحاسبي "شبه الكامل" في عملية التخطيط الاقتصادي في الدول النامية :

تعتمد الدول النامية على التخطيط الاقتصادي في اتخاذ عمليات التنمية الاقتصادية والاجتماعية ، ويتميز التخطيط الاقتصادي بأنه أسلوب اقتصادي يمكن اتباعه في أية دولة بغض النظر عن الهيكل الاقتصادي للمجتمع ، ولذلك فهو محاولة منظمة وواعية ومستمرة لاختيار أحسن البدائل المتاحة لتحقيق أهداف محددة ، وهو يتضمن ترشيح للمسوارد المحدودة ، كما أنه يستخدم لتحقيق أهداف متنوعة في الدول المختلفة وبأساليب متعددة (٣٣)

يرى الباحث أن الخطة الاقتصادية تستند على الركائز التالية :

- تقييم موضوعي للوارد الاقتصادية القومية .
- مدى إمكانية تحقيق الأهداف القومية في حدود الموارد المتاحة .
- تقرير أجل زمني مناسب لتحقيق هذه الأهداف .

وعلى ذلك يلزم أيضا لعملية التخطيط الاقتصادي بيانات يمكن الثقة في دقتها ، واستخلاص أهم ما تحويها ، أو تكشف عنها من حقائق وتغيرات اقتصادية . وتتوقف درجة نجاح الخطة الاقتصادية على سلامة ودقة البيانات التي تعتمد عليها ، وتعتمد دقة هذه البيانات في الوقت نفسه على درجة الشمول والتوقيت وتحديد مصادرهما . إلا أنه من الملاحظ أن الدول النامية تواجه مشاكل معينة في هذا المجال والتي تواجه عمليات التخطيط الاقتصادي بها من هذه المشاكل : عدم الدقة في إنتاج البيانات نتيجة لعدم وجود اتفاق مسبق بين منتجي ومستخدمي البيانات المحاسبية بالإعانة إلى عدم قدرة هذه الدول على

Albert Waterson, "Development Planning, Lessons of Experience", (The Johns Hopkins Press) 1966, p. 26. (١٣)

متابعة التطورات الحديثة والمتقدمة في مجال الدراسات الحاسوبية والاحصائية ، ثم المشكلة الثانية تتمثل في عدم توفير هذه البيانات في الوقت المطلوب للاستفادة منها وأخيرا مشكلة تعدد مصادر إنتاج البيانات الأمر الذي يخلق نوعا من التضارب فيما تحويه هذه البيانات من حقائق .

ولمعالج هذه المشاكل يرى الباحث أنه يمكن في إيجاد نظام للمعلومات يركز على لغة حاسوبية واحدة تسمح بتسجيل وعرض وتحويل المعلومات المتعلقة بأنشطة الوحدات والقطاعات الاقتصادية وفقا لنموذج متناسب وطبيعية هذه الأنشطة ومن خلال نماذج موحدة تضمن تنظيم دقيق لتدفق هذه المعلومات من الوحدات الاقتصادية الى المستويات الأعلى وبشكل يراعى فيه أيضا حياد واستقلال المعلومات المتعلقة بالخطة الاقتصادية سواء في مرحلة الاعداد أو التنفيذ .

ومن هنا كان للتوحيد الحاسبي ضرورة ، وأهميته في توحيد طرق القياس وأصاليب العرض باعتبار أن الحاسبة في حقيقة الأمر نظام لإنتاج المعلومات التي تساعد في عملية اعداد وتنفيذ الخطة الاقتصادية والرقابة عليها . وعلى ذلك يرى الباحث أن التوحيد الحاسبي شبه الكامل ليس هدفا في حد ذاته وإنما وسيلة لتحقيق هدف معين يتمثل في توليد المعلومات اللازمة للتخطيط الاقتصادي وترشيده متخذي القرارات في مختلف مستوياتها .

وخلاصة ما سبق يستنتج الباحث ضرورة التوحيد الحاسبي شبه الكامل في :

١/٣/٣/٣/٢ احداث التوازن في الخطة الاقتصادية القومية من خلال المعلومات التي تنتجها النظم الحاسوبية الموحدة والتي تعكس البيانات الأساسية التي يحتاجها المخطط الاقتصادي .

٢/٣/٣/٣/٢ تفيدي حالات الازدواج والتضارب في عملية إنتاج المعلومات التي قد تنشأ لعدم وجود اتفاق محقق بين معدي مستخدمي البيانات .

٣/٣/٣/٣/٢ استمرارية العمل التخطيطي من حيث تنظيم تدفق منتظم ومستمر مسبق المعلومات التي تنتج عليها عملية التخطيط الاقتصادي في مراحلها المختلفة .

٤/٣/٣/٣/٢ توفير المعلومات التي يركز عليها المخطط الاقتصادي بتكلفة اقتصادية مناسبة .

٥/٣/٣/٣/٢ تكوين المخطط الاقتصادي من قياس علاقات الترابط والتكامل بـسـمـين الأنـفـعـة الاقتصادية المختلفة والتي تضمها الخطة الاقتصادية .

٦/٣/٣/٣/٢ الواقعية في تحديد الأهداف التي تتضمنها الخطة الاقتصادية القومية وذلك حيث أن المعلومات الحاسوبية التي ينتجها النظام الحاسبي الموحد تمكن للمخطط الاقتصادي المعلومات اللازمة لتحقيق التوازن بين الأهداف المخططة والامكانيات المتاحة .

٧/٣/٣/٣/٢ حصر الامكانيات الانتاجية المتاحة للمجتمع على كافة المستويات ، والساعدة في تقييم الكفاية الكلية لاستخدام ومراقبة الامكانيات الانتاجية المتاحة .

٨/٣/٣/٣/٢ المساعدة في التنبؤ لأفراض التخطيط الاقتصادي وفي اختيار البدائل ورسوم السياسات الاقتصادية بما يتفق مع أهداف الخطة القومية من خلال توضيح الصورة المتعمقة لمكونات أجزاء الاقتصاد القومي السراد تخطيط تنميتها .

٩/٣/٣/٣/٢ توفير خاصية مشتركة في أسس تجميع البيانات وقواعد انتاج المعلومات التي يعتمد عليها المخطط الاقتصادي في اتخاذ قراراته التخطيطية وذلك من خلال :

١/٩/٣/٣/٣/٢ تماثل المصطلحات والفاهيم والقواعد والأسس الحاسوبية على مستوى الوحدات الاقتصادية .

٢/٩/٣/٣/٣/٢ توحيد طريقة عرض المعلومات من خلال توحيد الدليل الحاسبي والحسابات والقوائم المالية وأنماط بوحدة أو نماذج واحدة لعرض هذه المعلومات .

٣/٩/٣/٣/٢/٢ الوفا* بدرجات التفصيل في المعلومات المطلوبة للمخطط
الاقتصادى وقابلية المعلومات الوحدة للتصميم على
المستوى القطاعى والمستوى القومى .

١٠/٣/٣/٣/٢ تكوين المخطط الاقتصادى من اتخاذ قرارات تعبر عن :

- أ - الاضافات المستهدفة للاستثمارات على المستوى القومى .
- ب - مدخرات قطاع الأعمال وكيفية التصرف فيها .
- ج - الدخل الاجمالى ، والدخل النقدى ، والدخل الشخصى .
- د - الناتج القومى ، الناتج المحلى ، والناتج الوسيط .

ونتيجة لاجابة الدول النامية التى تعتمد على التخطيط الاقتصادى في عمليات
التنمية الاقتصادية وللأسباب السابقة كان البديل الثانى "التوحيد الحاسبى شبه الكامل"
أكثر تطبيقا في الدول العربية ، فقد قامت جمهورية مصر العربية باعداد نظام حاسبى موحد
لوحدات القطاع العام ، كذلك تم اصدار نظم حاسبية موحدة أيضا في العراق وسوريا
والجمهورية العربية اليمنية ، وجمهورية اليمن الديمقراطية ، وليبيا ، وتونس ، كما قام
مركز التنمية الصناعية للدول العربية ايماناً منه بأهمية هذا التوحيد على مستوى الدول العربية
كدول نامية باعداد دليل حاسبى احصائى موحد لدول الجامعة العربية عام ١٩٧٣ ، وقد
بدأت بعض الدول العربية في تطبيق هذا النظام في بعض مشروعاتها بالاستعانة بخبراء
مركز التنمية الصناعية (منها الأردن ، الكويت ، السودان) .

٤/٣/٣/٢ مستويات التوحيد الحاسبى "شبه الكامل" :

تستطيع الدول النامية - في هذا البديل - تنظيم سياساتها الحاسبية من خلال
مستويات معينة للتوحيد الحاسبى شبه الكامل بهدف توليد تيار متدفق ومنظم من المعلومات
التي ترتكز عليها عملية التخطيط الاقتصادى .

وحيث أن إنتاج المعلومات اللازمة للتخطيط القومى والقطاعاتى قرارا على المستوى
الذى يعتمد أساسا على إنتاج المعلومات على مستوى الوحدات الاقتصادية ، فإن تصميم

المعلومات من خلال قنوات لربط الاقتصاد القوي بمضمونه البعض وذلك من خلال الامسور
التالية :

أ - النظرة العامة للاقتصاد القوي كوحدة واحدة ٠٠ حيث أن الأنشطة كلها تشمل
مجموعة واحدة ولا بد من أن ينظم نشاطها خطة واحدة تحقق التوازن بين جميع
هذه الأنشطة .

ب - حتمية التوازن بين جزئيات الاقتصاد القوي وبين القطاعات بعضها البعض بشكل
دائم ومنسق .

ج - انعكاس الأهداف على جوانب الأنشطة الاقتصادية حيث يتم تخصيص الموارد على
هذه الأنشطة وفقاً لأسس تكفل الترابط والتكامل بين التخصصات المختلفة وتضمن
من ناحية أخرى تحقيق الأهداف المحددة .

د - تسلسل المسئولية : حيث أن الخطة الاقتصادية الشاملة ، وقراراتها المختلفة
ترتبط بتسلسل المسئولية من مستوى الوحدة الاقتصادية الى ما يدلوها حتى
المستوى القومي - أو الكلي - ولا تكون الوحدة كائناً مستقلاً بذاته وإنما خليفة
أساسية من خلايا الاقتصاد القوي . وهنا وفي ظل البديل المشار اليه يتفسير
مفهوم "الوحدة المحاسبية" ليخرج من إطاره الضيق المحدد بمستوى الوحدة
الاقتصادية وإنما يصبح هذا المفهوم محددًا للوحدة المحاسبية متمسدة
المستويات . فالى جانب اعتبار هذه الوحدة الاقتصادية وحدة محاسبية تمتسب
الوحدات المكونة لنشاط معين ، أو مجموعة أنشطة قطاع معين أو مجموعة قطاعات
مكونة للاقتصاد القومي كلاً منها بمثابة "وحدة محاسبية" ويلاحظ أن هذا التعدد
لا يعنى استقلال كل منها وإنما يعبر الى ضرورة وجود ترابط رأسى من خلال
مستويات التنظيم المحاسبى للاقتصاد القوي .

وعلى هذا يمكن أن يتضمن التوحيد المحاسبى "شبه الكلى" المستويات التالية :

أ - مستوى الوحدة الاقتصادية ذات النشاط الواحد ، ويميز التوحيد على هذا المستوى
بنوازل حدائش مشتركة فى النشاط الواحد ، والتي تعتبر بدورها من المقومات الرئيسية
لنجاح هذا التوحيد .

ب - مستوى القطاع النهي - كالتوحيد على مستوى القطاع الصناعي ، قطاع الوساطة الماليين
قطاع التشييد والبناء . . .

ج - المستوى القوي - يطبق التوحيد على كافة الوحدات الاقتصادية في المجتمع بقطاعاته
المختلفة ونظرا لصعوبة تحقيق التوحيد الكامل على هذا المستوى وذلك لاختلاف طبيعة
ومسميات نشاط كل قطاع والظروف المحيطة به الأمر الذي يتطلب حدا أدنى من التوحيد
الحاسبي يضمن تحقيق الاستفادة من المعلومات كركيزة للمعاملات التخطيطية .

وعلى ذلك كان التوحيد الحاسبي الكامل والنهائي أمرا غير منطقي . . . فالحاسبة
تقع عليها مسئولية تجاه المجتمع وهي خدمة أهدافه وتكينه من أداء وظائفه . ولما كانت ظروف
المجتمع تتسم بالتطور المستمر ، فالحاسبة - بدورها - لابد وأن تكون في خدمة هذا التطور
وبالتالي يشترط في التوحيد الحاسبي على درجة تتثل حد أدنى من المقومات حتى لا يتعرض
للجمود وعدم مسايرة التطور .

وبالتالي يرى الباحث أن التوحيد الحاسبي الملهم يجب أن يراعى فيه :

أ - اختلاف أهداف كل وحدة اقتصادية أو مجموعة من الوحدات في نشاط معين نتيجة
لاختلاف وتباين دور هذه الوحدات في المجتمع .

ب - التفاوت في مراحل النمو الخاصة بالوحدات الاقتصادية فهناك وحدات تحت الانشاء ،
وأخرى في مراحل النمو الأولى ، وثالثة تحقق خسائر نتيجة لعدم الاستقرار أو لعدم
وصولها الى الحجم الأمثل .

ج - اختلاف وتباين الظروف التي تعمل فيها الوحدة خاصة الظروف الانتاجية والتسويقية
والطبيعية .

١ / ٣ / ٣ / ٢ • المناهج النظرية لتنظيم السياسة الحاسبية من خلال التوحيد شبه الكلي :

١ / ٥ / ٣ / ٣ / ٢ • المنهج السلوكي :

تهدف العلوم السلوكية الى فهم السلوك الانساني ، وتفسيره ، والتنبؤ به (١٤) وفسي

ظل هذا النهج يمكن الوصول لموسميات من علاقة السلوك الانساني (القرارات في كافة المستويات) بالمعلومات الحاسبية الناتجة من التوحيد الحاسبي ، ويمكن الهدف من هذا النهج تطهير وتحقيق افتراضات سلوكية تلام عليها ومستويات التوحيد الحاسبي ، وتشمل هذه الافتراضات كفاية الانصاح ، ومنفعة القوائم المالية ، والاتجاهات المختلفة في أسس التقارير الحاسبية ، وأحكام الأهمية النسبية وآثار قرار اختبارات الاجراءات الحاسبية الهدية .

وقد ركزت الدراسات في مجال مخرجات النظم الحاسبية الموحدة على التغيرات المرتبطة بقرار الحكم أو التنبؤ والتي تؤثر على طريقة مستخدم المعلومات الحاسبية في التفكير في هذه المعلومات ، وقد أسفرت هذه الدراسات على إمكانية استخدام النماذج السلوكية التالية^(٦٥) قبل الخوض في بديل "التوحيد الحاسبي شبه الكامل" :

١/١/٥/٣/٢ نموذج Iens : وضح هذا النموذج بالتحرف على الاعتماد المتبادل بين التغيرات الهيكلية والتغيرات الخاصة بتخذي القرارات ، ويركز هذا النموذج على التشابه بين الهيكلية واستجابة متخذي القرارات ، وضح هذا النموذج أيضا بفحص أثر مجموعة المعلومات المنتجة من خلال النظم الحاسبية الموحدة على شكل قاعدة القرار ، ودرجة دقته ، والثقة ، والاستقرار أو التحول وإمكانية التنبؤ بهذه التغيرات .

٢/١/٥/٣/٢ التقدير الاحتمالي Probabilistic Judgment وضح هذا النموذج بدراسة الطرق التي يشكل بها متخذي القرارات أحكامهم ، كما يمكن دراسة استخدامات التلميحات بالاستعانة بالنموذج الاحتمالي لنظرية "بايز" .

(٦٥) د. كمال أبو زيد ، النظرية الحاسبية ، دار المصنوعات الجامعية ، الإسكندرية ١٩٨٦ ، ص ٣٠ - ٤٨ .

٣/١/٥/٣/٢ نمونج الادراك Cognitive Style ويركز على المتغيرات التي
تؤثر على القرار الذي يتم اتخاذه ، وتناول أثر الميزات الادراكية
المختلفة لمتخذى القرارات ، وتركيب المعلومات الحاسوبية على كبل
من استخدام المعلومات ، والبحث عن المعلومات ونوعية القرارات
والتعلم .

يمكن اتباع المنهج السلوكي في مجال كفاية الافصح الحاسبي من خلال التوحيد
عنه الكامل باتباع الداغل الفرعية التالية :

أ - اختبار نماذج استخدام البيانات الحاسوبية ومحاولة حل مشاكل التعارض في
الافصح عن معلومات معينة .

ب - اختلاف تصورات واتجاهات الجماعات المختلفة المستفيدة بالمعلومات الحاسوبية .

ج - اختبار المدى الذي تناوله الافصح الحاسبي عن عناصر مختلفة من المعلومات في
القوائم المالية ، وتعيين أي اختلافات جوهرية في كفاية الافصح الحاسبي بين
الوحدات المختلفة .

د - اختبار الأهمية النسبية لعناصر المعلومات المختلفة لمستخدمي المعلومات
الحاسوبية ومدى القوائم المالية .

هـ - اختبار فاعلية توصيل بيانات القوائم المالية المعدة في ظل التوحيد الحاسبي .

ومن خلال هذه المداخل السابقة يخلص الباحث الى نتيجتين :

النتيجة الأولى - ضرورة وجود اتفاق مسبق بين مستخدمي المعلومات الحاسوبية في المستويات
المختلفة ، ومنتجى هذه المعلومات في ظل الأهمية النسبية لعناصر
المعلومات المطلوب الافصح عنها في القوائم المالية .

النتيجة الثانية - لا يعتمد متخذو القرارات في أي مستوى على القوائم المالية بعزدها نفسى
اتخاذ قراراتهم .

٦/٥/٢/٢/٦ منهج منفعة القرار : (١٦)

وينبني أساس هذا المنهج على مبررات التوحيد الحاسبي شبه الكامل والتي تتلخص في الاستفادة من القرارات من المعلومات المنتجة في ظل هذا التوحيد ، ويتفرع عن هذا المنهج فرعان رئيسيان :

الفرع الأول - ويتم التركيز فيه على نماذج القرارات حيث يتم تفصيل المعلومات المناسبة لهذه النماذج ، ومقارنة البدائل الحاسوبية بالبيانات التي يفترض فيها ضرورتها لاستخدام نماذج القرار .

الفرع الثاني - ويتم التركيز فيه على متخذي القرارات ويدرس رد فعلهم تجاه البيانات الحاسوبية البديلة كوسيلة لتحديد بدائل التقرير المفصلة على أساس من الاعتقادات الاستقرائي .

في هذا المعنى يرى Chambers (١٧) أن أي نظام رسمي لانتاج معلومات يجب أن يتوافر فيه عنصران أساسيان : العنصر الأول - أن يتصف بالثبات المنطقي فلا يسمح مثلا بأن تتناقض أي قاعدة أو عملية مع قاعدة أو عملية أخرى غيرها ، أما العنصر الثاني وينشئ من استخدام القوائم الحاسوبية كأساس لاتخاذ قرارات ذات نتائج عملية . ويجب بمقتضاه أن تكون المعلومات التي يوفرها مثل هذا النظام ملائمة لأنواع القرارات التي يتوقع أن تسهل هذه المعلومات اتخاذها .

AAA, Committee on Concepts and Standards for External Financial Reports, "Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance", (AAA: 1977) p. 10. (١٦)

R.J. Chambers, "Blueprint of a Theory of Accounting", Accounting Research 6, (January 1955), pp. 16. (١٧)

٣/٥/٣/٢/٢ منهج الأحداث :

تتأسس فلسفة هذا المنهج على أن فرض الحاسبة يتلخص في تقديم المعلومات عن الأحداث الاقتصادية الملائمة والتي تفيد في العديد من نماذج القرارات السكنة ، ويتم تقديم هذه المعلومات حول هذه الأحداث بطريقة ملائمة ومناسبة وبصورة تسع للمستخدمين - كل بفرده - أن يستنتج بدخلات نماذج قراراته الخاصة به .

فمثلا عند الحاجة الى تقييم سياسات الاستثمار أو قطاع معين فقد يستخدم المعلومات الحاسوبية في هذا الشأن بطريقتين : الأولى - يمكن الاستفادة من خلال تقارير على أساس القيم المستقبلية عن الاتجاه أو الحجم أو الاختلافات الدخل الجارى أو غير ذلك من المقاييس التجميعية ، أما الطريقة الثانية فقد يرفب مستخدم البيانات الحاسوبية في استخدام المعلومات الحاسوبية الجارية للتنبؤ بأحداث معينة مستقبلية ، ثم يقيم تقديره للقيم المستقبلية على أساس هذه الأحداث التي يتم التنبؤ بها (١٨) . ومن هنا يتم تفسير القوائم المالية عند توحيد أو تضييق نماذج عرض عناصرها المختلفة على أساس:

- اتصال غير مباشر لكل الأحداث يتحقق خلال قائمة المركز المالي .
- اتصال مباشر ، أى اتصال حدث ، أو اتصال معين للأحداث الرئيسية من خلال قائمة - أو قوائم - الدخل ، أو قائمة الانتاج ، أو قائمة الأموال وغيرها .

وكتيجة لما سبق فوجب على التوحيد الحاسبى أن يضع في اعتباره أيضا أنه يجب أن يوصف كل حدث بطريقة تسهل التنبؤ بهذا الحدث في الفترة الزمنية المستقبلية بافتراض تغيرات خارجية .

٤/٥/٣/٢/٢ منهج القيمة التنبؤية للمعلومات الحاسوبية :

وتتأسس هذا المنهج على معيار الملائمة Relevance باعتباره المعيار الأول للقوائم المالية ، وتتطور هذه الملائمة على الاهتمام بالمعلومات حول الأحداث المستقبلية

ولذلك تُصنف المعلومات الحاسبية الملائمة بقيمتها التنبؤية بالأحداث المستقبلية .

ويعتبر منهج " القيمة التنبؤية للمعلومات الحاسبية " - معيارا هادفا يرتبط بوضع
بواحد من أهداف التوحيد الحاسبي شبه الكامل ، وهو تسهيل عملية اتخاذ القرارات من
كافة المستويات ، ومن ناحية أخرى يعتبر هذا المنهج العلة التي تربط بين الأحداث من
ناحية ، وبين المقاييس الحاسبية من ناحية أخرى .

وفي مجال تطبيق هذا المنهج في بناء التوحيد الحاسبي شبه الكلي يجب أن نقيم
المقاييس الحاسبية البديلة على أساس قيمتها التنبؤية بالأحداث الاقتصادية ، والأحداث في
مجال الأعمال بشكل عام باعتبار أن اعداد المعلومات الحاسبية للتنبؤ بالأحداث في مجال
الأعمال من الأهداف العامة للحاسبة . فمثلا يعتبر التنبؤ بالأرباح من الأهمية بكان كأحد
المهام الحاسبية ، ويجب أن يبني النظام الحاسبي الموحد بشكل يمكن الحاسب من
الاعتماد على الأسلوب الحاسبي الذي يمكنه من التنبؤ الدقيق بأرباح أو فائض الوحدة
الاقتصادية . كذلك فإن توحيد القوائم المالية وتنميط نماذج عرضها يجب أن يتأسس على
إمكانية استخدامها في حل مشاكل القياس والتنبؤ .

٦/٣/٣/٢ جدول مقارن بالنماذج العربية للتوحيد الحاسبي (شبه الكامل)

في بعض الدول العربية :

يعتبر النظام الحاسبي الموحد المصري عملا رائدا بالنسبة للعالم العربي ، وسارت
على نهجه كل من سوريا والعراق والجمهورية العربية اليمنية ، وتونس . . .

وسيعرض الباحث في الصفحات القادمة ملخص مقارنة النظم الحاسبية الموحدة من
مصر (١٩) ، وتونس والجمهورية العربية اليمنية وذلك على النحو التالي :

-
- أ - النظام الحاسبي الموحد من مصر ، ١٩٦٦ .
 - ب - النظام الحاسبي الموحد اليمني ، مارس ١٩٧٨ .
 - ج - النظام الحاسبي الموحد التونسي ، ١٩٦٦ .

جدول مقارنة بين منهجيات التوحيد المحاسبى الموحد (تبع الاقل) في بعض الدول العربية

النظام المحاسبى الموحد المصري ١٩٦٦	النظام المحاسبى الموحد الليبي ١٩٧٨	النظام المحاسبى الموحد من الجزائر الجزائريين	أهداف النظام
١- توحيد السياسات الاحاسية والاوقات التحليلية الاولية للتعويض والتقدير على مختلف المستويات. ٢- ربط حسابات الرصيد بالمسابقات الاولية (التجميعية على المستوى الاقل). ٣- تسهيل جميع السياسات المحاسبية وتبويبها وتجزئتها على المستوى اللزوم.	١- وحدات الاعطاء المحاسبية - وحدات الاعطاء المحاسبية - وحدات الاعطاء المحفظ - وحدات الاعطاء المحفظ	اتباع النظام المحاسبى الموحد العربي الرقبي وفق قسم الحسابات الرقبية ٤ مجموعات من الاجاميات المحاسبية ٢٠١١ للمطابق فاتحة المركز المالي ٤٠٣٣ لسماح بزايم الدخل ولم يتبين ان حسابات الرقابية.	١- أهداف النظام ٣- مجال التطبيق : ١ - الدول المحاسبية
١- توحيد جميع السياسات المحاسبية والاوقات التحليلية الاولية للتعويض والتقدير على مختلف المستويات. ٢- ربط حسابات الرصيد بالمسابقات الاولية (التجميعية على المستوى الاقل). ٣- تسهيل جميع السياسات المحاسبية وتبويبها وتجزئتها على المستوى اللزوم.	اتباع النظام المحاسبى الموحد العربي الرقبي وفق قسم الحسابات الرقبية ٤ مجموعات من الاجاميات المحاسبية ٢٠١١ للمطابق فاتحة المركز المالي ٤٠٣٣ لسماح بزايم الدخل ولم يتبين ان حسابات الرقابية.	اتباع النظام المحاسبى الموحد العربي الرقبي وفق قسم الحسابات الرقبية ٤ مجموعات من الاجاميات المحاسبية ٢٠١١ للمطابق فاتحة المركز المالي ٤٠٣٣ لسماح بزايم الدخل ولم يتبين ان حسابات الرقابية.	

<p>النظام الساسي الموحده التومسي ١٩٦٦</p>	<p>النظام الساسي الموحده الميني ١٩٧٨</p>	<p>النظام الساسي الموحده الميري ١٩٦٦</p>	<p>الطرف ب- الساسية الموحده ج- قائم انقياس الساسي</p>
<p>حدد قواعد التنظيم طبقه نسبي في الاصول المنهجية والمطروزيون الاساسي. طبق اساس الاستحقاق.</p>	<p>حدد ايها طبق طبق موحده للتعليم. وتضمن حدد لاعتبار ريادة لا هلاك الاصول التاليفه. طبق اساس الاستحقاق في جميع المطبات والمعاملات.</p>	<p>حدد طرفا موحده للتعليم، وتضمن معدلات ارياده موحده لا هلاك الاصول التاليفه. ١- <u>اساس الاستحقاق:</u> يت تحمل المطبات والمعاملات حدد وتوحيها وليسن القبة الساسية التي يت فيها التحصيل أو السداد التقدي. ٢- <u>يخصص القبة الزمنية:</u> يت قياس الاوان كل نمرة زمنية على حد. ٣- <u>يخصص وحد القياس:</u> الجنبة الميري ٤- <u>يخصص اساس القياس:</u> التكفة التاليفه</p>	
<p>يت قياس الاوان كل نمرة زمنية على حد. الديتار التومسي التكفة التاليفه</p>	<p>يت قياس الاوان كل نمرة زمنية على حد. الديتار الميني التكفة التاليفه</p>	<p>١- <u>يخصص اساس القياس:</u> التكفة التاليفه</p>	

<p>النظام المحاسبي الموحد التونسي ١٩٦٦</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد اليمني ١٩٧٨</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد المصري ١٩٦٦</p>
<p>تم قيام نتائج التقييم على ٤ مراحل: المرحلة الأولى: التمهيد، فيها تم تحديد القوة للتحقق للوحدة المحاسبية وبالتالي يتم مقارنة إيرادات التشغيل بتقديرات التشغيل مع لاحظ أن هذه التقديرات تعتمد على السلع والخدمات التي تحمل عليها الوحدة المحاسبية من الإيرادات الأخرى، وتم استثناء ما في حليتها عن التشغيل (بما أن ما لا تتضمن الأجرور وبخاصة املاك الأصول الثابتة) .</p> <p><u>المرحلة الثانية:</u> يهدف إلى عمل النتائج من العمليات المرتبطة بالطرف المحيطة بالوحدة وبإعداد التشغيل إلى القيمة المضافة المستخرجة من المرحلة الأولى مع استبعاد الأجرور والمراسم غير المباشرة وبالتالي يتم قياس إجمالي فائض التشغيل</p> <p><u>المرحلة الثالثة:</u> يهدف إلى إجمال نتائج التشغيل (العمل الناتج من الاستشارات المالية ويعتمد من ذلك</p>	<p>تم قيام نتائج التقييم والعمليات في ثلاث مراحل بخاصة تجاه النظام المصري .</p>	<p>٥- <u>قياس النتائج المحاسبية لنتيجة التقييم:</u> يكون قيام نتائج التقييم والعمليات في ثلاث مراحل: المرحلة الأولى: قياس فائض أو عجز النشاط الجاري من خلال مقارنة إيرادات النشاط الجاري والتي حكيها بالاستخدامات المسبقة لهذه الإيرادات. <u>المرحلة الثانية:</u> يدخل لها وحدة المرحلة الأولى وتظهر بها الإيرادات غير المرتبطة بالنشاط الجاري للوحدة وتحتل أيضا بالاستخدامات غير المرتبطة به، وتظهر ههنا - المرحلة الثالثة: التأهل للتوزيع - أو المجر الجاري .</p> <p><u>المرحلة الثالثة:</u> ليان كيفية التقييم في التأليف من التوزيع والأرباح وفقا للقرائين المتعلقة لذلك .</p>

<p>النظام المساهم الوحدة التوسية ١٩٦٦</p>	<p>النظام المساهم الوحدة المينى ١٩٧٨</p>	<p>النظام المساهم الوحدة المينى ١٩٦٦</p>	
<p>الانتفاع ذاته الطبيعة المادية والبرامى غير المادية (مسدا شهرة الد عمل) وتوجد أيضا خصائصه الاطلاق والشمولية الاخرى فممكن تحته حاق فاعلى التعميل .</p> <p><u>المحطة المادية</u> : تحلى الخاصية غير المادية الى حاق فاعلى التعميل وتوجد الخصائص غير المادية وراعى الد عمل ممكن تحته حاق الحاق أو حاق المصارف للخدمة المادية .</p> <p>من أساس البيع فقط .</p>	<p>التوزيع من أساس البيع وأساس الاتاج حيث تضمن ح/ مضمولات ماعلى ح/ ١٩٩١ بالاطلقة الى حسابات التغير وضيق تخيم التغير .</p>	<p>١- <u>تخيم تحقيق الاعداد</u> : التوزيع من أساس البيع وأساس الاتاج حيث تضمن ح/ مضمولات ماعلى ح/ ١٩٥٠ بالاطلقة الى حسابات التغير وضيق تخيم التغير من المضمون .</p>	

<p>النظام المحاسبي الموحد التونسي ١٩٦٦</p>	<p>١- قائمة المركز المالي حساب التقييم أو الرصيد : - ح/ الاستهلال - جد ولذخوع وتخصيص الارباح التضمين عليها خلال السنة حسابات قوية : ح/ الانتاج ح/ تخصيص نتيجة الاستغلال العام ح/ تخصيص نتيجة الاستغلال العامية</p>	<p>- لم يتوافق السيار الاول بشكل كامل حيث ان النظام لم يتطابق بيانات التكلفة الداخلية وبقا للقوة العمالية الجارية . - لم يتوافق السيار الثاني حيث ان النظام لم يتطلب امداد اى نتائج كمية ولم يتفرص للبيانات التخطيطية بشكل عام والبيانات المبينة بشكل خاص .</p>
<p>النظام المحاسبي الموحد اليمني ١٩٧٨</p>	<p>١- قائمة المركز المالي ٢- حسابات قوية : - ح/ المبيعات الجارية</p>	<p>- لم يتوافق السيار الاول بشكل كامل حيث ان النظام لم يتطابق معقدة تبصر القوة العمالية لوحدة التقييم (الريال اليمني) . - لم يتوافق السيار الثاني حيث ان النظام المحاسبي الموحد الذي لم يتطلب امداد بيانات تخطيطية (مبينة) .</p>
<p>النظام المحاسبي الموحد السوري ١٩٦٦</p>	<p>١- قائمة المركز المالي ٢- قوائم ختامية احصائية ورقابية على مستوى الوحدة : ح/ الانتاج والتجارة ح/ الارباح والخسائر ٣- حسابات قوية : ح/ المبيعات الجارية - قائمة الاستعدادات والموارد الرأسمالية - الموارزة النقدية</p>	<p>كل المعايير يتوافر فيها الا سيار اتساق المربويات مع المعرض من استعدادها حيث ان النظام تجاهل اثر تبصر القوة العمالية لوحدة التقييم على القوائم المالية .</p>
<p>٤- القوائم المالية</p>		<p>٥- معايير جودة المعلومات الخاصية : - اتساق المربويات مع المعرض من استعدادها Relevance</p>

<p>النظام المحاسبي الموحد الفرنسي ١٩٦٦</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد الهنكي ١٩٧٨</p> <p>وباقى المطبق بتأثيره ضئيلاً إلى لم يتبعها مراحته في النظام المحاسبي الموحد الهنكي.</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد السوي ١٩٦٦</p>	<p>- التاليف للقياس الكمي Quantitative theory - التاليف للتحقق Veritafy- bality - الممد من التحق Preedor from 1966</p>
<p>١- على أساس مسؤولية التحويل إلى تقنية. ٢- تضمن ذلك لوللمسب مجموعة حسابات الاصول حساباً للاصول المستوية. ٣- لم يتضمن ذلك لوللمسب حسابي اللوحة حسابي للالتفات الايوائية الواجهة.</p>	<p>١- على أساس مسؤولية التحويل الى تقنية ومع هذا يطبق النظام بالامل على قطاع الوسطاء الماليين. ٢- تضمنت مجموعة حسابات الاصول حساباً للاصول المستوية (ص/١١٩١). ٣- اعتبر الالتفات الايوائية الواجهة ضمن مجموعة حسابات الاصول التالية.</p>	<p>١- على أساس مسؤولية التحويل الى تقنية وبالتالي لا يمكن تطبيقه على قطاع الوسطاء الماليين. ٢- لم تتضمن حسابات الاصول إلى حسابات للاصول المستوية ٣- اعتبر الالتفات الايوائية الواجهة ضمن الاصول التاليف.</p>	<p>١- التاليف للقياس الكمي Quantitative theory - التاليف للتحقق Veritafy- bality - الممد من التحق Preedor from 1966</p>

<p>النظام المحاسبي الموحد التونسي ١٩٦٦</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد البيتي ١٩٧٨</p>	<p>النظام المحاسبي الموحد المصري ١٩٦٦</p>	
<p>- اعتبر الارض أصلا تابعا على الدور - لم يوضح كيفية المعالجة المحاسبية في حالة استهلاك الارضين والعمولات المتعارية. - لم يميز الدور المحبوبة بحسابية خاصة بالأصول الثابتة بحسب التهيئة ، ولكن فقط به حد / أصول تحت الانجاز ومنها محبوبة حسابات الأصول الثابتة. - تضمن الدور المحاسب حساب لورسائل السلف المستدعية.</p>	<p>- اعتبر الارض أصلا تابعا على الدور. - لم يوضح كيفية المعالجة المحاسبية في حالة استهلاك الارضين والعمولات المتعارية. - اتبع نفس التقييم الخاص بالأصول الثابتة والوارث بالدور المحبوبة المصري أي ح/ ١١ و ح/ ١٢. - لم يتضمن حساب لورسائل السلف المستدعية.</p>	<p>- اعتبر الارض أصلا تابعا على الدور. - لم يوضح كيفية المعالجة المحاسبية في حالة عمليات استهلاك الارضين والعمولات المتعارية. - قسم الأصول الثابتة وفقها لطبيعتها : - طائفة انتاجية مستقلة ح/ ١١ - طائفة انتاجية تحت التهيئة أو تحت التكوين في ح/ ١٧ - لم يتضمن حساب لورسائل السلف المستدعية.</p>	<p>٢- الأقسام المحاسبية : محبوبة حسابات الأصول : ١- الأصول الثابتة :</p>
<p>تقسيمها الدور المحبوبة : ح/ الارض المحبوبة أكثر من سنة ح/ الارض المحبوبة أول من سنة</p>	<p>لم يقسمها الدور المحبوبة وفقا لأجال الارض المحبوبة بحساب نسبة السوية النقدية كان يجب ان يقسمها الدور المحبوبة .</p>	<p>- لم يقسمها الدور المحبوبة وفقا لأجال الارض المحبوبة بحسب نسبة السوية النقدية وانما نسبة كان يجب تقسيمها وفقا لأجال الارضين .</p>	<p>ب- منطقة الارضين</p>

<p>النظام الحسابي الموحد الترنس ١٩٦٦</p>	<p>النظام الحسابي الموحد اليمن ١٩٧٨</p>	<p>النظام الحسابي الموحد العمري ١٩٦٦</p>	<p>ج - المحزون :</p>
<p>- تضمن ذلك ليل المحاسبين أكثر انصافا حسابيا مستقلين المحزون أول - وآخر الدورة ويستخرج التغير تلقائيا من قيمة المحزونين .</p>	<p>- تضمن ذلك ليل ح/التغير في المحزون في مجموعة حسابية عامة به (ح/ ٤٢) مستقلة من ح/الإيرادات الاعطاء الحايزي (ح/ ٤٣) .</p>	<p>- تضمن ح/التغير في المحزون ضمن ح/الإيرادات الاعطاء الحايزي مما يخفض عملية الانصاف من قيمة محزون أول وآخر الدورة .</p>	<p>ب- الانصاف عن الأحداث اللائحة لتاريخ إعداد قائمة المركز المالي</p>
<p>تضمن ذلك ليل الانصاف من هذه الأحداث في شكل مستقلة مرتبطة إلى جانب استخدام بعض القيود النظامية في نهاية قائمة المركز المالي .</p>	<p>لم يتضمن ذلك</p>	<p>لم يتضمن ذلك</p>	

خلاصة البحث وأهم توصياته:

ناقش هذا البحث بأسلوب تحليلي القويات البهينة للحاسبة المالية في السدول النامية كأساس لتنظيم السياسة الحاسبية للمجتمع ، وقد امتعرض البحث الجوانب الجدلية المختلفة التي يمكن أن تطرحها قضية تنظيم السياسة الحاسبية للمجتمع النامي ، ثم أهدار البحث الى بعض التجارب العموية في هذا المجال كشال للدول النامية .

وحيث أن الظروف الراقمية تظهر انخفاض مستوى التقارير المالية ، وصعوبة اتخاذ القرارات سواء على مستوى الوحدة الاقتصادية أو المستوى القومي في ظل غياب تنظيم السياسة الحاسبية ، وحيث أن المعلومات الحاسبية بالتالي يكون لها خصائص السلمية العامة والتي تتمثل في الحقوق المتبادلة لتتجهها قبل مستخدميها ، وسهولة تحميلها للغير فان ذلك يؤدي الى الاتقاد بان تنظيم السياسة الحاسبية يؤدي الى منفعة عامة مشثلة في تسهيل امكانية حصول الطوائف المختلفة لمستخدمي المعلومات الحاسبية - وهم طوائف من المجتمع نفسه - وامكانية الاتحاد عليها في اتخاذ القرارات المختلفة .

وانطلاقا من هذه النتيجة انتقل البحث لمناقشة كافة البدائل التي يمكن الاتحاد عليها لتنظيم السياسة الحاسبية على المستوى الكلي وقد تراوحت هذه البدائل بين التوحيد الجزئي على مستوى المعايير المنظمة لقياس وعرض نوعيات معينة من العمليات والاحداث التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ، وبين التوحيد شبه الكامل لعناصر نظام الحاسبة المالية كالقواعد والاجراءات والاسس والفاهيم الى جانب نماذج لتنظيم عرض المعلومات الحاسبية في القوائم المالية - ويرى الباحث في هذا المجال أن اختيار أحد البدائل مرهون ويتوقف على الفلسفة الاقتصادية للمجتمع النامي ، ومسمى اقتصاده على التخطيط الاقتصادي الشامل لعمليات التنمية أو اعتماد على قوى السوق ، ومدى الاعتماد على القطاع الخاص - الى جانب القطاع العام والحكومي - في عمليات التنمية الاقتصادية . . وعليه يؤدي الباحث اتباع البديل الاول - لسرورته - في حالة اتباع النظم الاقتصادية التي تعتمد على قوى السوق الى حد كبير ، ووجود قطاع خاص يساهم بدور فعال في عمليات التنمية ، بينما يكون البديل الثاني اكثر فاعلية عند الاعتماد على أسلوب

التخطيط القوي شامل ، كاسلوب على للتنمية الاقتصادية في المجالات المختلفة ، وعند
زيادة درجة الاتحاد على القطاع العام - قطاع قوى وقادر - في عمليات التنمية .

وفي ظل البديل الاول يوصى الباحث أن يتم تنظيم وبناء السياسة الحاسوبية على
المستوى الكلى من خلال الركائز - أو المطور - التالية:

- (١) محور تنظيمي يستند على تنظيم الجهاز الذي سيتناط به عملية بناء السياسة الحاسوبية وتشمل في الطوائف المختلفة لاستخدام المعلومات الحاسوبية .
- (٢) محور نوعي يستند على اختيار الموضوعات التي يتم إصدار معايير مطابقة بشأنها بحث يستند أيضا على طبيعة وظروف المجتمع التي تنشأ به .
- (٣) محور اجرائي يستند على تحديد الاسلوب - أو المنهج - المناسب لبناء المعايير بما يتشعب مع طبيعة وظروف المجتمع من ناحية ، والخصائص العلمية الواجب توافرها في هذه المعايير من ناحية أخرى .

وفي ظل البديل الثاني - التوحيد شبه الكامل - يوصى الباحث أن تتم عمليات التوحيد من خلال الركائز التالية:

- (١) وضوح أهداف الحاسبة والاتفاق على أوضاع الفاهيم وأفضل الأسس والمبادئ لتحقيقها .
- (٢) ضمان حد أدنى من التوحيد الحاسبي يضمن إيجاد لغة حاسوبية واحدة تفيد في مجال اتخاذ القرارات التخطيطية والرقابية في مختلف المستويات .
- (٣) وجود جهاز دائم يقع عليه عبء التفسير الحاسبي وإيجاد المعالجات الحاسوبية لما يستجد من أمور أو مشكلات توضحها عمليات الممارسة الفعلية حتى تضمن بالتالي استمرار عمليات التوحيد الحاسبي لما يستجد منها .

ونتيجة للجدول الذي أعده الباحث لعقارنة بعض النماذج العربية للتوحيد الحاسبي (شبه الكامل) ، نتيجة للمناقش النسبي بين ظروف التنمية الاقتصادية وإيماننا من الباحث

بأهمية التعاون والتكامل العربي في المجالات الاقتصادية فإنه يطرح إمكانية توحيد طريق
مرض المعدومات في القوائم المالية في الدول العربية خاصة في الوقت الحاضر الذي يشهد
المديد من المفاوضات الاستثمارية المشتركة ، وقد يساعد الباحث في تنفيذ توصيته في هذا
المجال وجود الدليل الحسابي الاحصائي الموحد لدول الجامعة العربية والصادر عام
١٩٧٣ خاصة وأن هذا الدليل قد أوضح - بالإضافة الى الدليل الحسابي - المجموعة
الدفترية والسندية والقوائم الختامية - هذا بالإضافة الى اعتماده على كيفية استخدام
الدليل بمعرفة المحاسب المالي والمحاسب القوي . وما يزيد الاطمئنان في إمكانية ذلك أن
بعض الدول العربية بدأت بالفعل في تطبيق هذا النظام في بعض مشروعاتها (كالأردن
والكويت والسودان واليمن) .

References

المراجع

(١) المراجع العربية

- د . ابراهيم دويهي ، التنمية الادارية ، دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٥ .
- د . أحمد محمد موسى ، الحاسبة في مجال التخطيط ، دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٧٦ .
- د . عبد الحى مرسى ، نحو فلسفة منطقية للتنظيم الحاسبى ، مجلة كلية التجارة جامعة الاسكندرية ، العدد الاول المجلد السادس عشر ١٩٧٩ .
- د . عطا أحمد الهبوك ، معايير الحاسبة الدولية ، الجزء الاول ، مطابع العرق الاوسط بالرياض ١٩٨٥ .
- د . عبد العزيز أحمد الراعد ، مشروع تطوير مهنة الحاسبة والمراجعة ، الملخص العام ، الرياض - مكتب الراعد - محاسبون قانونيون - ١٤٠٥ هـ .
- د . فؤاد الليثى ، نظرية الحاسبة الدخلى المعاصر ، دار النهضة العربية ١٩٨٥ .
- د . كمال خليفة أبو زيد ، النظرية الحاسبية ، دار الطبوعات الجامعية ، الاسكندرية ١٩٨٦ .
- د . محمد شريف توفيق ، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير الحاسبية في المملكة العربية السعودية ، بحث قدم لندوة المعايير الحاسبية في المملكة العربية السعودية - جامعة الرياض ، ١٣ جادى الاخر ١٤٠٧ هـ .

- د . محمود السيد النافى ، نظرية المحاسبة ، مكتبة عين الشمس ، ١٩٨٢ .
- النظام المحاسبى الموحد القومى ١٩٦٦ .
- النظام المحاسبى الموحد المصرى ١٩٦٦ .
- النظام المحاسبى الموحد الهنئى مارس ١٩٢٨ .
- وزارة التجارة السمودية ، أهداف ومفاهيم المحاسبة ، الرياض ، قرار وزير التجارة
السمودى ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هـ .
- وزارة التخطيط السمودية ، منجزات خطة التنمية ، ١٣٩٠ - ١٤٠٤ هـ (١٩٢٠ /
١٩٨٤) - الرياض ١٩٨٥ .
- وزارة المالية والاقتصاد الوطنى السمودى ، الكتاب الاحصائى السنوى ، العدد ١٩ ،
الرياض ، حلقة الاحصاءات العامة ١٤٠٣ / ١٩٨٣ .

٢ - المراجع الأجنبية

- AAA, Committee on concepts and standards for External Financial Reports, Statement on Accounting Theory and Theory Acceptance, (AAA: 1977).
- AAA, "Report of the Committee on Accounting Theory Construction and Verification", The Accounting Review, Supplement to Vol. 46. (1971).
- Ahmed Balkaoui, "Accounting Theory", (N.Y. Harcourt Brace Jovanovich, Inc., 1981).
- _____, "International Accounting".. Issues and Solutions, (Green wood Press) 1985.
- _____, "International Accounting" Quorum Books, 1985.
- Belverd E. Needles, "Implementing a Framework for International Transfer of Accounting Technology", International Journal of Accounting Education and Research (Fall 1976).
- Chambers, Raymond J., "Accounting Principles or Accounting Policies", Journal of Accountancy, May 1973.
- _____, "Blueprint of A Theory of Accounting", Accounting Research 6 (January 1955).
- Committee on Basic Accounting Theory, A Statement of Basic Accounting Theory, (American Accounting Association, 1966).
- Dezhnev, R., "Standard Setting Under Pressure", The Accountants Digest, December 1985.

- Gerhard G. Mueller, "Why's and How's of International",
Accounting Review (April 1965).
- _____, "To International Significance of Financial
Statements", Illinois CPA (Spring 1965).
- _____, and Larn M. Walker, "The Coming of Age of
Transnational Financial Reporting", The Journal of
Accountancy (July 1976).
- Georg O. May, "Financial Accounting A Distillation of
Experience", New York, The Mc-millan Co., 1961.
- Georg R. Catlett, "Controversy over iniformity of
Accounting Principles", The Journal of Accountancy,
Dec., 1964.
- Gonedes, Nicholas J. and Nicholas Ropuch, "Capital Market
Equilibrium, Information Production, and Selected
Accounting Techniques", Theoretical Framework and
Review of Empirical work, studies in Financial
Accounting Objectives, (Supplement to Journal of
Accounting Research) 1974.
- John K. Simmons, "A Concept of Comparability in Financial
Reporting", The Accounting Review, Oct., 1967.
- Joseph Cummings, and William L. Rogers, "Developments in
International Accounting", The CPA Journal (May 1978).
- Kaplan, Robert S., "Advanced Management Accounting",
(Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall), Inc.,
1982.
- Lee H. Radebaugh, "Environmental Factors influencing the
development of Accounting objectives, standards and
practice in peru", The International Journal of
Accounting Education and Research (Fall 1980).

- Mahmoud Quershi, "Pragmatic and Academic Bases of International Accounting", *Management International Review* 2 (1979).
- Moonitz, Maurice, "Obtaining Agreement on Standards in the Accounting Profession", (AAA), 1974.
- Neil H. Jacoby, "The Multinational Corporation", *The Center Magazine* 3 (May 1970).
- Revsine, Lawrence, "Replacement Cost Accounting", (Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice-Hall), Inc. 1973.
- Samuels, J.J. and Oliga, C.J., "Accounting Standards in Developing Countries", *International Journal of Accounting Education and Research*, Vol. 18, No. 1, Fall (1982).
- S.C. Yu, "The Structure of Accounting Theory", (Gainesville: The University Press of Florida).
- Seiler, R.E. and Dilbec, *The Journal of Accountancy*, October, 1967.
- Sterling, Robert R., "Accounting Research Education and Practice", *Journal of Accounting*, 1973.
- S.J. Gray, "The International Accounting, and Transnational Decisions", Butter Worths & Co., (Publishers) Ltd. 1983.
- Thomas R., Wirichl, Clarence G. Avery and Henry R. Anderson, "The International Accounting Education and Research, (Fall 1973).
- Walk, Henry I., John R. Prater and Richard G. Tearney, "Accounting Theory: A Sociological and Institutional Approach", (Boston: West Publishing Company) 1984.

Wasfi A. Hassan, "Comments on Research in International Accounting: A Blue-print, The report prepared by the committee on International Accounting (AAA) Graduate of Management UCLA, 1983.