متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فى المملكة العربية السعودية

د/جمال على محمد يوسف
أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، جامعة الملك فيصل

د/ جيهان طه خليل
أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، جامعة الملك فيصل

القسم الأول

إطار البحث

مقدمة :

أدت عولمة الأسواق المالية وتطور الاتصالات ونشر التقارير المالية على شبكة الإنترنت إلى تزايد أهمية التقارير المالية لدعم كفاءة هذه الأسواق، كما تزايدت فكرة تبنى لغة مشتركة وموحدة، حيث أصبح على الشركات إعداد تقارير مالية مقبولة دوليا أو على الأقل فى الدول التى يتم تتداول الأسهم بها. وقد كان هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قبل عام 2001 توحيد معايير المحاسبة فى الدول المختلفة من خلال تطوير مجموعة من المعايير كنموذج لواضعى المعايير فى مختلف دول العالم، لذلك كانت الدراسات فى هذه الفترة تستخدم مصطلح Harmonization واعتبارا من 2001 أصبح مجلس معايير المحاسبة الدولية مسئول عن تطوير مجموعة واحدة من معايير المحاسبة عالية الجودة، لذلك استخدمت الدراسات فى هذه الفترة مصطلح. Convergence

ويقصد بالتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية:

1. معايير المحاسبة الدولية الصادرة قبل 2001 .
2. معايير التقارير المالية International Financial Reporting Standards (IFRS) الصادرة بعد 2001 .
3. الإيضاحات الصادرة عن لجنة تفسير معايير التقارير المالية بعد 2001. International Financial Reporting interpretations Committee(IFRIC)

لذلك يباشر مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2001عمله من أجل تطوير مجموعة موحدة وعالمية وعالية الجودة من معايير التقارير المالية الدولية (IFRS)، حيث تنتج تلك المعايير معلومات تتسم بالشفافية والقابلية للمقارنة من خلال التقارير المالية المنشورة، ويبدى مجلس معايير المحاسبة الدولية تعاونه مع الدول التى تقوم بإصدار معايير محاسبية محلية لتحقيق التوافق بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة المحلية حول العالم.(IFRS,2008,p.3.) حيث تساهم تلك المعايير فى تحقيق الشفافية، وتقديم تفسيرات صحيحة لما تحويه التقارير المالية من معلومات مالية، ويقع عبء ذلك على الإدارة التى تعتبر مسئولة عن إعداد التقارير المالية.(**Greuning V. H., 2006, p.8.**)

ولقد برز اهتمام مجلس معايير المحاسبة المالية الدولية بالتقارير المالية من خلال التركيز على أهمية الإفصاح والشفافية معا باعتبارهما من أهم أعمدة الاقتصاد الحر فى العصر الحديث، وبالتالى فإن إدارة المنشأة مطالبة بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بأنشطتها ووضعها تحت تصرف المساهمين، وأصحاب الحصص، والمتعاملين فى السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الإطلاع على تلك المعلومات والبيانات وعدم حجب المعلومات، عدا تلك المعلومات التى من شأنها الأضرار بصالح المنشأة فيجوز للإدارة الاحتفاظ بسريتها. (Hollis A., & Morton P.,2001, pp.417-434)

ومع تزايد تأثير العولمة على الاقتصاديات المحلية، من خلال تبسيط القواعد، وتطوير القوانين المحلية، وإجراء إصلاحات فى الأسواق المحلية، وتوسيع مشاركة القطاع الخاص ليكون شريكا أساسيا فى عملية التنمية الاقتصادية، تزايدت الحاجة أيضا لإيجاد نقاط توافق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية فى معظم دول العالم وخاصة الدول النامية التى لا تملك منظمات مهنية متخصصة وقوية لإصدار المعايير المحاسبية وتطويرها، بغرض تحقيق درجة أكبر من الشفافية على المستوى العالمى بما يسمح بالدخول فى إطار المساءلة العالمية. (د/لطيف زيود وآخرون، 2007،ص، 65)

طبيعة المشكلة

تبدو أهمية معايير التقارير المالية الدولية فى أن العديد من الدول تستند في معاييرها المحلية على تلك المعايير، فقد أقر الاتحاد الأوروبى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بداية من عام 2005، وقد وصل عدد الدول التى تستخدم المعايير الدولية أكثر من مائة دولة(**د/رضا صالح، 2009،ص 4**)، غير أنه لم يتم التوصل بعد إلى آلية لضمان تحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير المحاسبية المحلية، وبذلك تبقى المشكلة قائمة في وجه الشركات العالمية والهيئات ذات الأنشطة الدولية التى يتعين عليها صياغة معلوماتها المالية بأشكال عديدة للوفاء بالمتطلبات التنظيمية التي تختلف من دولة لأخرى.

تخضع المحاسبة كمهنة خدمية تنظيميا لمنظمة التجارة العالمية وللاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات، وهذا يوفر إطارا مناسبا لتحقيق التوافق في المعايير المحاسبية، خاصة عند تبنى معايير التقارير المالية الدولية التى تم صياغتها لتحسين الإفصاح والشفافية وتحسين التقارير المالية، ففي ظل التجارة العالمية التي تتطلب تخفيف القواعد والقيود والإجراءات، وإصلاح الاقتصاديات المحلية في سبيل دعم الثقة بالاستثمارات المالية، تبدو الحاجة لإيجاد توافق محاسبى بين الأسلوب المحلي في التطبيق وبين متطلبات المعايير الدولية.

وتتمثل مشكلة البحث بصورة أساسية فى أن البيئة فى الوطن العربى بصفة عامة وفى المملكة العربية السعودية بصفة خاصة تشهد مجموعة من التحديات فى ظل الوضع الراهن على كافة الأصعدة، مما يتطلب إيجاد آلية تمكنه من العمل على كافة الأصعدة، وبكفاءة عالية لمواكبة متطلبات القرن الحادى والعشرون. وعلى صعيد مهنة المحاسبة فإن الأمر يتطلب التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، مما يتطلب معرفة متطلبات تحقيق هذا التوافق.

والسؤال الأساسى الذى يحاول البحث الإجابة عليه هو هل تم الإيفاء بمتطلبات التوافق فى المملكة العربية السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية، وإلى أى مدى، وفى أى القطاعات، وما هى العقبات التى تقف حائلا دون تحقيق هذا التوافق ؟

وفى هذا الصدد فإن توافر العوامل الضرورية لإيجاد توافق بين معايير المحاسبة المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية أصبح الهدف الذى يسعى لتحقيقه مجلس معايير المحاسبة الدولية منذ عام 2001 من أجل إصدار معايير محاسبية عالية

الجودة، تؤدى إلى الشفافية وقابلية المعلومات المالية للمقارنة حتى يمكن مساعدة المستثمرين فى أسواق المال وغيرهم فى اتخاذ القرارات الاقتصادية.(Paul Pacter, 2005,p28.) ويتطلب ذلك توفير المناخ المناسب لاقتصاد السوق الحر، وتطوير القوانين واللوائح والقواعد القانونية المنظمة لممارسة مختلف الأنشطة الاقتصادية، وتهيئة الظروف الملائمة لإيجاد مثل هذا التوافق، ومعرفة متطلبات التأهيل التي يجب توافرها في الذين يقدمون الخدمات المحاسبية، ومدى القدرة على تطبيق معايير التقارير المالية، وسرعة الاستجابة للتغيرات التى تحدث فى هذه المعايير لمواكبة التغيرات فى بيئة الأعمال التى تتصف بديناميكية التغيير والتطور سواء فى الأساليب الإدارية أو الأنشطة الاقتصادية أو التطورات المتلاحقة فى تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصالات على مستوى العالم.

أهداف البحث

يتمثل الهدف الرئيسى من إجراء هذا البحث فى معرفة أهم المتطلبات اللازمة لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بالمملكة العربية السعودية، وبالتالى يمكن تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- إبراز مدى توافق البيئة بالمملكة العربية السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية.

2- دور الهيئات والمؤسسات المهنية والعلمية في تحقيق هذا التوافق.

3- مدى توافق المعايير المحاسبية السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية.

4- دور الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والجهات التنظيمية مثل هيئة سوق المال والبورصة والجهات الأخرى في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

5- مدى استعداد معدى التقارير المالية لهذا التوافق.

أهمية البحث

تكمن أهمية البحث فى كونه يناقش موضوع من الموضوعات الهامة والمطروحة على الساحة العالمية، كذلك فإن المملكة العربية السعودية ذات تجربة رائدة فى عملية إصدار معايير محاسبية محلية، خاصة وأن بعض القطاعات بالمملكة مثل البنوك تتبنى تطبيق بعض معايير المحاسبة الدولية. ومن الناحية التطبيقية فإن البحث يعتبر هاما فى استبيان أهم متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

فروض البحث :

لتحقيق الهدف من إجراء البحث فإن البحث يسعى لاختبار صحة الفروض التالية:

1) توجد اختلافات جوهرية بين معايير التقارير المالية الدولية والممارسات المحاسبية بالمملكة العربية السعودية.
2) تتوافر مبررات التوافق مع معايير التقارير المالية بالمملكة العربية السعودية.
3) لا تف البيئة بالمملكة العربية السعودية بمتطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

منهجية البحث :

أعتمد الباحثان على المنهجين الاستقرائي والاستنباطي، حيث قاما باستخدام المنهج الاستنباطي في إعداد الإطار النظري للدراسة وصياغة مشكلة وفروض البحث، وتم ذلك من خلال مراجعة ما أمكن التوصل إليه من المراجع والدوريات العلمية المتخصصة والإصدارات المهنية في مجال المحاسبة. كما استخدم الباحثان المنهج الاستقرائي في الدراسة الميدانية من خلال تجميع بيانات البحث وإجراء دراسة ميدانية وعمل استبيان Questionnaire للتوصل إلى الحقائق ودراسة الوضع الحالى بالمملكة والاتجاهات المستقبلية.

تنظيم البحث

تحقيقاً لأهداف البحث فقد تم تقسيمه إلى ثمانية أقسام وذلك على النحو التالي:-

القسم الأول : إطار البحث .

القسم الثاني : الدراسات السابقة.

القسم الثالث: طبيعة وماهية التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

القسم الرابع: جهود الهيئات والمنظمات الدولية للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

القسم الخامس: تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

القسم السادس: تجربة المملكة العربية السعودية.

القسم السابع: الدراسة الميدانية.

القسم الثامن: الخلاصة والنتائج والتوصيات.

القسم الثانى
الدراسات السابقة

فى هذا القسم يتناول الباحثان بعض الدراسات المرتبطة بموضوع البحث التى تم إجرائها فى الفترة الأخيرة (بعد عام 2005)، وذلك بعد أن تبنت الكثير من الدول تطبيق معايير المحاسبة الدولية وأبرزها دول الاتحاد الأوروبى، وغيرها من الدول كما سيأتى توضيحه بالقسم الخامس، ومعرفة أهم نتائج تلك الدراسات، ثم تقييم تلك الدراسات، واستخدام النتائج التى يتم التوصل إليها فى إجراء الدراسة الميدانية بالمملكة العربية السعودية.

دراسة (Hope K., & Kong T.,2006,pp.1-2o)

أجريت هذه الدراسة لمعرفة أهم المشاكل والعقبات التى تواجه عملية تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فى بعض الدول، حيث شملت العينة 38 دولة حول العالم تطبق المعايير الدولية، وبدراسة مجموعة من العوامل منها، قانون الأوراق المالية، وقوة وصرامة القوانين، واستعداد الدول لاستقبال الاستثمارات الأجنبية، وقد توصلت الدراسة إلى وجود علاقة إيجابية بين النمو فى أسواق رأس المال واعتماد المعايير الدولية، كم أن اعتماد المعايير الدولية يحسن الرقابة والشفافية ويحسن التقارير المالية.

دراسة (Swasan Halbouni,2006, pp,51-76.)

تعتبر هذه الدراسة من الدراسات التى اهتمت بالوضع فى المملكة العربية السعودية والتى هدفت إلى معرفة مدى قابلية القوائم المالية بالمملكة العربية السعودية للمقارنة، وذلك من خلال تحديد درجة التوافق بين الشركات الصناعية السعودية فيما يتعلق بالممارسات المحاسبية، والعوامل المؤثرة عليها، ودرجة الثبات، والتغير فى طرق القياس بواسطة الشركات المدرجة فى البورصة والمفصح عنها فى القوائم المالية المنشورة فى الفترة من عام 2000 الى عام 2002، ولتحقيق هذا الهدف تم تجميع البيانات من القوائم المالية لـ 29 شركة وتم اختبار الممارسات المحاسبية لمجموعة من العناصر مثل طرق تقييم الأسهم، والشهرة، وتقدير التكاليف، وأسس تقييم الأصول الثابتة وإهلاكها، والاستثمارات الأجنبية. وقد اهتمت الدراسة بمعرفة مدى التزام الشركات الصناعية بالمملكة العربية السعودية بتطبيق نفس الأسس

والقواعد المحاسبية لنفس العناصر، دون أن تتطرق للتوافق بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة السعودية.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى وجود اختلافات جوهرية فى طرق معالجة الاستثمارات، والشهرة، وتكاليف البحوث والتطوير.

دراسة(David and others ,2007)

تناولت هذه الدراسة العوامل التى تؤدى إلى الاختلاف فى النظم المحاسبية بين الدول ومن أهمها، اختلاف العوامل السياسية والاقتصادية والعوامل المرتبطة بالمنشأة، مثل النظم، والقوانين، والعوامل الثقافية، والتقدم التكنولوجى، وحجم الاستثمارات فى البلاد الأخرى، والدور الذى تلعبه المنظمات المهنية، وتناولت هذه الدراسة اختبار مدى ملائمة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فى الاقتصاديات الآخذة فى النمو والتطور، وذلك من خلال دراسة حاله دولة كازاخستان ومن خلال الإجابة على التساؤلات التالية:

1. درجة التشابه بين الاقتصاديات المتطورة التى ظهرت بها معايير التقارير المالية الدولية والاقتصاديات الأخذة فى النمو والتطور.
2. أثر الحجم النسبى لشركات القطاع العام والخاص.
3. حجم ودرجة تطور سوق المال.
4. الاحتياجات المحاسبية المحلية ومدى ملائمة تطبيق معايير التقارير المالية الدولية.

وتوصلت نتائج هذه الدراسة إلى أن الميزة الرئيسية لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية تكمن فى تحسين نظم المحاسبة المحلية والوصول إلى العالمية وزيادة شفافية القوائم المالية، وتعتبر صعوبة التحول هى العقبة الأساسية، فضلا عن فقد السمات المميزة للنظام المحاسبى المحلى.

دراسة(Mark T.,& Gregory S.,2007,pp.1-42)

أجريت هذه الدراسة على المنشآت غير الأمريكية التى تطبق الـ GAAP ، وقد كانت عينة الشركات المختارة من قبل 27 دولة من 6 قارات ممثلة جغرافيا واقتصاديا وسياسيا وثقافيا لمختلف الدول والتطبيق على 178 منشأة للدول المختارة . وقد توصلت الدراسة إلى أن معظم المنشآت التى تطبق الـ GAAP تقوم بإجراء تسوية للطرق المحاسبية طبقا للـ GAAP وأن التوافق المحاسبى بين المعايير

المحاسبية قد ينتج طرق محاسبية قابلة للمقارنة ولكن من المهم وجود تنظيم فعال فى الدول التى تسعى لتحقيق التوافق.

دراسة(R*f*Ézvan M.,2007,pp.23-38.)

هدفت هذه الدراسة لقياس الحاجة للتوافق بين المعايير المحاسبية المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية وأجريت عل 33 دولة من دول العالم، بسبب انتشار الشركات متعددة الجنسية وحالات الاندماج والاستحواذ فى كيانات اقتصادية مثل اندماج Deutsche Bank and Bankers Trust وكان نتيجة ذلك ظهور أول بنك على مستوى العالم والاندماج بين Society General and Paribas ، وكذلك الدور المتزايد للتمويل فى الاقتصاد المعاصر، وعولمة الأسواق، والتكامل الاقتصادى الإقليمى، والتكامل المالى، والعوامل السياسية وتأثيرها على عملية التوافق المحاسبى بين معايير المحاسبة المحلية والـ IFRS . توصلت الدراسة إلى أن هناك عقبات لتحقيق التوافق خاصة على نطاق المحاسبة الضريبية، وخلافات حول طبيعة بعض المعايير المعقدة التى تستخدم القيمة العادلة، وكذلك الاختلافات التشريعية والقانونية بين الدول المنظمة لعملية إصدار المعايير المحاسبية.

دراسة (Songlan P., and others,2008,pp.448-468.)

اهتمت هذه الدراسة بدراسة الجهود الصينية لتقريب معايير المحاسبة الوطنية مع معايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS وذلك بفحص التقارير المالية الخاصة لـ 79شركة من الشركات المدرجة بالبورصة للفترة ما بين عام 1999 وعام 2002 مستخدمة مقاييس الثبات والالتزام والقابلية للمقارنة، لذلك ركزت الدراسة على:

- ما إذا كانت الشركات المدرجة بالبورصة تلتزم بمعايير المحاسبة المحلية ومعايير الـIFRS.
- ما إذا كانت الشركات تستخدم معالجات محاسبية ثابتة فى إعداد التقارير المالية على أساس المعايير المحلية.
- ما إذا كان قياس صافى الدخل لنفس الشركة طبقا للمعايير المحلية يختلف جوهريا عن صافى الدخل طبقا للـIFRS .

وتوصلت الدراسة إلى وجود فجوة فى الأرباح بين التقارير المعدة طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية والمعايير المحلية، وركزت نتائج هذا البحث على أهمية توافق المعايير المحاسبية الصينية مع معايير التقارير المالية الدولية، لتحقيق التوافق بين التطبيقات المحاسبية وتقليل الفجوة فى الأرباح وزيادة القابلية للمقارنة.

دراسة (Yuksel k., and others,2008, pp.279-294)

اهتمت هذه الدراسة بمعرفة أثر معايير التقارير المالية الدولية على تطوير معايير المحاسبة فى تركيا، وأشارت نتائج تلك الدراسة إلى الجهود التى بذلها مجلس معايير المحاسبة التركى للتقارب من معايير التقارير المالية الدولية حتى أصبح على الشركات التى تتداول أسهمها فى بورصة اسطنبول أن تعد التقارير المالية طبقا للـ IFRS اعتبار من أول يناير 2005 وذلك حتى تلقى قبولا دوليا، كما أعد المجلس مذكرة فى مايو 2007 بمجموعة مبسطة من المعايير للتطبيق على الشركات الصغيرة والمتوسطة، بالإضافة إلى تفعيل القانون التجارى التركى 2009/2008 الذى يقضى بوجوب إعداد التقارير المالية للشركات العامة طبقا لمعايير المحاسبة التركية والتى تعتبر ترجمة لمعايير التقارير المالية الدولية.

دراسة(Theresa D., and others,2008, pp.1-14.)

تناولت هذه الدراسة اختبار أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على بعض دول الاتحاد الأوروبى بعد أن تم إلزام تطبيق تلك المعايير على الشركات فى الدول الأعضاء فى الإتحاد الأوربى منذ عام 2005 وإصدار التقارير المالية على أساس تلك المعايير لأول مرة، لذلك تمثلت أهداف تلك الدراسة فيما يلى:

- تحديد وقياس طبيعة التغيرات فى التقارير المالية كنتيجة للتوافق مع الـ IFRS بصفة خاصة فيما يتعلق بزيادة نطاق الإفصاح .
- تقدير التكاليف المصاحبة لإنتاج ونشر المعلومات الجديدة.
- تحديد المعايير التى تمثل تحديا لمعدى ومستخدمى التقارير المالية فيما يتعلق بالتدريب والتعليم والتغيرات فى نماذج التقييم .
- دراسة مزايا إعداد التقارير المالية وفقا للـ IFRS من وجهة نظر معدى ومستخدمى التقارير المالية.

لذلك تناولت هذه الدراسة اختبار أثر تطبيق الـ IFRS فى ثلاث دول هى إنجلترا وأيرلندا وايطاليا، وقد ركزت الدراسة على هذه البلاد باعتبار أن البيئة المحاسبية المحلية متشابهه فى انجلترا وأيرلندا ولديهم نفس الخبرة والتجربة ، بينما يختلف تأثير القوانين والثقافة الايطالية على إعداد التقارير المالية وفقا لمعايير التقارير المالية الدولية، ففى إنجلترا وأيرلندا تركز القوانين والبيئة المحاسبية على

احتياجات حملة الأسهم، بينما فى ايطاليا يكمن التركيز على احتياجات بعض الفئات مثل الدائنين باعتبارهم أكثر مستخدمى التقارير المالية أهمية.

وقد استخدمت هذه الدراسة ثلاثة طرق لاختبار الفروض هى :

1- تحليل محتوى القوائم المالية.

2- تحليل التشابه والاختلاف بين الـIFRS و المعايير المحلية فى هذه الدول.

3- إجراء مقابلات مع حملة الأسهم ومعدى التقارير المالية والمراجعين والمحللين الماليين.

وشملت عينة الدراسة 175 شركة موزعة كما يلى: 138 شركة فى انجلترا، و27 شركة فى ايطاليا، و10 شركات فى أيرلندا. وقد توصلت نتائج الدراسة إلى أن تنفيذ معايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS ليست عملية سهلة وتتطلب تغيير فى النظم الداخلية للشركة وطرق المعالجة المحاسبية لبعض البنود وكذلك طرق التقييم.

كما أشارت نتائج تحليل محتويات القوائم المالية إلى أن:

1- التقارير المالية للشركات الايطالية تأثرت أكثر حيث زادت درجة تعقيدها وكمية المعلومات الإضافية التى يجب الإفصاح عنها (73 صفحة إضافية فى التقرير عما سبق). ويعتبر زيادة الإفصاح فى التقارير سمة إيجابية لتطبيق الـ IFRS .

2- تختلف تكلفة تطبيق الـ IFRS من شركة لأخرى، ففى ببعض الشركات يتطلب الأمر عمل تغيرات جوهرية فى نظم المعلومات وبعض طرق التشغيل والمعالجة المحاسبية.

3- هناك بعض المعايير التى يواجه تطبيقها مشاكل كثيرة مثل:(IAS,12,14,19,36.38,39) و (IFRS,2,3,8)

دراسة(Marta S., & Russell C., 2008,pp.75-88)

استخدمت هذه الدراسة أساليب التحليل متعدد المتغيرات وتحليل الانحدار لفحص الخصائص المحفزة لتطبيق الشركات لمعايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS فى الشركات البرتغالية المدرجة فى البورصة، وقد تم اختبار الفروض التالية:

- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS مع زيادة حجم الشركة.

- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS مع زيادة حجم التجارة الدولية.
- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS عندما يتولى مراجعة أعمالها إحد مكاتب المراجعة الكبيرة.
- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS مع زيادة معدل الربحية.
- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS مع زيادة حجم الاستثمارات فى شركات أجنبية.
- تزداد درجة استعداد الشركات لتطبيق الـ IFRS مع زيادة معدل الرافعة المالية.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن درجة استعداد الشركات لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ترتبط بحجم الشركة، ومعدل الربحية، وحجم المعاملات الدولية، وأن أكثر العوامل تأثيرا هو دور مكاتب المراجعة الكبيرة فى التشجيع على تطبيق المعاير الدولية.

دراسة (Joshi & Jasim Al-A.,2008,pp.41-48.)

هدفت هذه الدراسة إلى فحص مدى إدراك مهنة المحاسبة والمراجعة بالبحرين إلى أهمية تطبيق معايير محاسبية دولية موحدة، باعتبار أن البحرين عضو فى اتحاد المحاسبين الدولى IFAC ، وقد طبقت الدراسة على عينة شملت 42 محاسب من الشركات المدرجة بالبورصة و48 مراجع من 11 مكتب مراجعة.

و قد ركز الاستقصاء فى هذه الدراسة على الإجابة على التساؤلات الآتية:

- إلى أى مدى يعتبر تطبيق IFRS اتجاه للتخلص من المبادئ والتطبيقات المحاسبية المحلية.
- إلى أى مدى يعتبر توحيد المعايير هدفا عادلا، وهل هناك بعض التحديات.
- هل توحيد المعايير سيمكن من مقارنة الأداء المالى ويكسب التقارير المالية الموضوعية والشفافية والثقة.

وقد أشارت نتائج هذه الدراسة إلى أن مميزات وفوائد التوافق من المعايير الدولية وتوحيد المعايير المحاسبية اكبر من السلبيات وأيدت الدراسة تطبيق

المعايير المحاسبية الدولية فى البحرين لأنها تتميز بموقع جغرافى يجعلها مركز النشاط المالى فى الشرق الأوسط ولديها خبرة فى تطبيق المعايير الدولية.

دراسة (Thomas J., & Herve S.,2008,pp.480-494.)

ركزت هذه الدراسة على مكاسب الإدارة Earnings management كمقياس مباشر لأثر تطبيق الـ IFRS على جودة التقارير المالية وشملت عينة الدراسة 327 شركة من ثلاث دول هى استراليا و فرنسا و انجلترا باعتبارأن هذه الدول من أوائل الدول التى طبقت الـ IFRS قبل 2005.

وقد توصلت الدراسة إلى أن دوافع الإدارة والعوامل التنظيمية المحلية تلعب دورا هاما فى صياغة التقارير المالية ربما أكثر أهمية من المعايير المحاسبية .

دراسة : (Devon E., and others2009,pp.531-537)

تناولت هذه الدراسة الاختلافات بين معايير التقارير المالية الدولية ومعايير المحاسبة الأمريكية ومزايا وفوائد استخدام المستثمرين لمعايير تقارير مالية موحدة، فقد تم مقارنة القوائم المالية لشركتين من كبرى شركات الأدوية حيث يهتم المستثمر بمقارنة ثلاث عناصر صافى الدخل، حقوق الملكية، العائد على حقوق الملكية ROE وقد وجدت اختلافات بين البنود الثلاث فى ظل المعايير الأمريكية والـ IFRS مما يؤدى إلى فشل المستثمر فى فهم القوائم المالية للشركات وبالتالى فإن تطبيق مجموعات مختلفة من المعايير يمكن أن يؤدى إلى قرارات مختلفة .ومن ثم فإن التحول إلى معايير التقارير المالية الدولية يتطلب معرفة مدى اختلافها عن المعايير المحلية.

دراسة : (Luzi H., and others2009,pp1-103.)

ناولت تلك الدراسة تحليل العناصر الاقتصادية والسياسية المتعلقة بتطبيق الـIFRS فى المملكة المتحدة وتقييم التأثير المحتمل لتطبيقها خاصة على جودة التقارير المالية وإمكانية مقارنة المعلومات المالية للمنشآت داخل المملكة المتحدة بعد تطبيق الـIFRS، كذلك تقييم تطبيق تلك المعايير على سوق المال، والتكاليف المحتملة من الانتقال من تطبيق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالمملكة المتحدة الـGAAP وتبنى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، كما تناولت تلك الدراسة أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على إصدار المعايير المحاسبية المحلية بالمملكة المتحدة.

وقد توصلت الدراسة للنتائج التالية:-

1- تطبيق الـIFRS بالمملكة المتحدة يؤدى لزيادة جودة التقارير المالية وإمكانية مقارنة المعلومات المالية، مما يعود بالفائدة على الاستثمار داخل المملكة المتحدة، والفائدة على المستثمرين من خلال نوعية المعلومات المالية الموفرة لهم.
2- سيؤدى تطبيق الـIFRS إلى توفير تكلفة إعداد التقارير المالية فى المستقبل، خاصة بعد التخلص من تكلفة إجراء التسويات الناتجة عن تطبيق المعايير المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية.

تحليل وتقييم الدراسات السابقة

من العرض السابق للدراسات المرتبطة بموضوع البحث يلاحظ أن بعض هذه الدراسات تناولت المشاكل والعقبات التى تواجه تطبيق الـIFRS فى بعض الدول، وركزت دراسات أخرى على العوامل التى تؤدى إلى اختلاف النظم المحاسبية بين الدول، وأهمية تطبيق الـ IFRS، وأخرى تناولت أثر المعايير المحاسبية الدولية على تطوير المعايير المحاسبية المحلية، وأهمية التوافق المحاسبى، والحوافز والمكاسب التى يمكن تحقيقها إذا تم تطبيق الـIFRS. ولم تتناول الدراسات السابقة متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية خاصة فى الدول العربية، ويلاحظ أن معظم الدراسات السابقة تبارت فى إظهار أهمية تطبيق المعايير الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية نتيجة العولمة، ولتحقيق الشفافية على المستوى العالمى، وإمكانية مقارنة المعلومات المالية، دون أن تأخذ فى الاعتبار وجود معايير محاسبية محلية تم وضعها مراعاة للظروف البيئية لكل دولة، والفكر الاقتصادى السائد، والقوانين والتشريعات التى تنظم مختلف الأنشطة بكل دولة.

كما أن بعض الدراسات ركزت بصفة خاصة على تطبيق الـIFRS، أو إصدار معايير محاسبية محلية على نمط المعايير الدولية، دون مراعاة الاختلافات بين الدول سواء كانت تلك الاختلافات سياسية أو اقتصادية أو اجتماعية أو ثقافية أو قانونية. وبالتالى فإن دراسة متطلبات التوافق مع المعايير الدولية تعبر هامة فى الوقت الراهن، وتلك المتطلبات تختلف من دولة لأخرى، ومن هذه المتطلبات على سبيل المثال، إحداث تغيرات فى القوانين والتشريعات والنظم الاقتصادية السائدة ، إعداد الكوادر البشرية المؤهلة اللازمة لتحقيق هذا التوافق.

القسم الثالث
طبيعة وماهية التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية

تعتبر معايير التقارير المالية الدولية الـ IFRS مظهر من مظاهر العولمة بين الدول المتقدمة والنامية على حد سواء، حيث تسعى الدول ذات الاقتصاديات الناشئة إلى تحقيق الفوائد الاقتصادية التى يوفرها اعتماد وتطبيق نوعية واحدة وجيدة من معايير المحاسبة، وتواجه الدول النامية تحديات لتكييف نظمها الاقتصادية وهياكلها التنظيمية مع متطلبات الاقتصاد العالمى.(Ball R.,2006.)

وتسعى الدول الغنية لفرض هيمنتها السياسية ونظمها المالية على الدول النامية من أجل إنعاش الأسواق المالية العالمية وزيادة الثروة ، لذلك فإن الاقتصاديات الناشئة والدول النامية تسعى للمشاركة فى زيادة ثروتها من خلال مشاركتها الدول المتقدمة، طمعا فى الحصول على جزء من الثروة، كما وعدت الدول الغنية تلك الدول إذا تم الإنخراط فى العولمة، واعتماد مجموعة من معايير المحاسبة عالمية التطبيق، هذا مع إدراك الدول المتقدمة بأن الدول النامية تتمتع بقدر أكبر من الثروة ولا تواجه نفس القيود المالية. (Arndd P., &Sikka P.,2001,p.478)

أن تطبيق معايير عالمية متمثلة فى معايير الـIFRS يؤدى إلى أن تتصف معلومات التقارير المالية بالشفافية، والقابلية للمقارنة، مما يعنى اتخاذ قرارات استثمارية رشيدة. ومع ذلك تواجه الدول النامية العديد من التحديات عند تطبيق تلك المعايير، متمثلة فى تغيير الثقافة، وتطوير النظم الاقتصادية والإدارية والمحاسبية. (Fantes A.,& Craige R.,2005,p.416.) فتطبيق معايير التقارير المالية الدولية أو التوافق معها ليس كافيا للتغلب على انتشار حالات الغش والرشوة والفساد فى بعض الدول النامية، بل يتطلب الأمر تطوير القوانين والتشريعات لكى يؤدى التوافق المحاسبى لمزيد من الترابط بين الاقتصاديات، حيث طرحت رؤية من قبل كل من البنك الدولى World Bank وصندوق النقد الدولى International Monetary Fund ومنظمة التعاون الاقتصادي The Organization for Economic Co-Operation Development. ، بأن المنطق الرأسمالي يفترض زيادة الثروة لجميع المشاركين وانخفاض الفقر. (Sattle P.,2003.p.3)

ولتحقيق التوافق فإن هناك متطلبات ينبغى الوفاء بها ، مثل تنفيذ سياسات التجارة الحرة، والخصخصة، وإلغاء القيود، والإصلاح المالى والضريبى لكى يتحقق النمو فى الدول المتقدمة والنامية معا. (د/ مدانى بن بلغيث، 2006،ص18)

ماهية التجانس والتوافق والتقارب

نظرا لأهمية المعلومات المحاسبية ودورها فى اتخاذ القرارات الاقتصادية، وأهمية المعلومات المحاسبية فى تحقيق كفاءة الأسواق المالية على مستوى العالم، فقد أنتشر فى الفكر المحاسبى مفاهيم مثل التجانس أو التقارب أو التوافق، حيث تزايد الإدراك لأهمية المعلومات المحاسبية فى الأسواق المالية العالمية واستخدام المعلومات المالية فى صناعة القرارات من أجل استثمار آمن خاصة بعد الاتجاه نحو عولمة الأسواق المالية. (Tisdell C.,2001,p.587) فالتجانس Harmonization فى المحاسبة يمكن تعريفه من أكثر من رؤية ، فقد يعنى تبنى سياسات محاسبية متماثلة أو متطابقة لكل المنشآت أو المؤسسات أو الشركات فى الدولة الواحدة، أو توحيد الممارسات المحاسبية بين مختلف الدول (Herman D.,& Thomas,1995,p.254.)، وقد يكون قانونى Legal اذا كانت الممارسات المحاسبية خاضعة لجهات تنظيمية، أو مادى Material إن لم تكن الممارسات المحاسبية خاضعة لجهات تنظيمية. (Van Der T.,1998,p.158.) ومفهوم التجانس مرتبط مباشرة بالسياسات المحاسبية، وإطار السياسات المحاسبية خاضع لتنظيمات قانونية أو معايير محاسبية، ومن ناحية أخرى فإن توافر إرشادات للتطبيق من خلال الهيئات والمنظمات المهنية المتخصصة يعتبر هاما لمعدى التقارير المالية.

وقد يشير مصطلح Harmonization للتجانس بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية طالما أن المعايير تتفق فيما تحويه ، أما التقارب أو التوافق Convergence فهو يشير إلى وجود مجموعة أكثر تشددا من القواعد والتى من خلالها يلتزم الأعضاء على أتباع نفس أو ممارسات محاسبية متشابهة جدا.(South Indian Bank,2009,p.4.)، وقد يعنى مجموعة عالية الجودة من معايير محاسبية صادرة بواسطة السلطات المحلية على غرار المعايير الدولية أو تبنى المعايير الدولية. لذلك فإن بعض الجهات المسئولة عن إصدار معايير محاسبية محلية ليس مهمتها إصدار معايير محاسبية محلية واجبة التطبيق، بل مهمتها إصدار معايير محاسبية متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية .

وقد يقصد بالتوافق المحاسبي تحقيق التقارب في المعايير المحاسبية سواء علي المستوي الدولي أو المحلى، فقد اقر مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة الأمريكى بضرورة تقارب المعايير الأمريكية والدولية، وقد قام المجلسان بتطوير ملحوظ في السنوات الأخيرة للتقليل من الاختلافات الرئيسية بينهما ومحاولة إيجاد حلول تحقق التوافق بين المعايير الدولية والأمريكية. (FASB, 2003,P.3)، كذلك يمكن التفرقة بين المصطلحات المستخدمة مثل التنميط أو المعايرة Standardization والتجانس Harmonization والتوافق أو التقارب Convergence ، فالتجانس Harmonization تنسيق بين هدفين أو أكثر (Van Der T. , 1998 , P 161) ، كذلك قد يعنى التجانس مجموعة من الطرق التى تعمل على تقليل الاختلاف فى الممارسة المحاسبية، أما التنميطٍ Standardization فهى الطرق التى تسير تجاه توحيدUniformity الممارسات المحاسبية، أما التقارب أو التوافق Convergence فهو وسيلة لتخفيض أو استبعاد الاختلافات الجوهرية بين المعايير المحاسبية.

ويرى الباحثان أن التقارب أو التوافق أو التجانس مصطلحات تهدف لإصدار معايير المحاسبة المحلية بالطريقة التى يمكن إعداد تقارير مالية يمكن مقارنتها مع التقارير المالية التى يتم إعدادها بإستخدام المعايير الدولية، ولكى يتحقق التوافق فإنه يجب أن تكون هناك علاقات بين لجان معايير المحاسبة المحلية ولجنة معايير المحاسبة الدولية.

منافع تحقيق التوافق مع الـ IFRS

كثيرا من المنافع يمكن أن يحققها التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية للاقتصاد والمستثمرين، ومنافع صناعية ، ومنافع لمهنة المحاسبة:-

المنافع الإقتصادية

يؤدى التوافق مع معايير الـ IFRS لنمو حركة التجارة الدولية ، وتسهيل والمحافظة على كفاءة الأسواق المالية ، وزيادة رؤوس الأموال وزيادة الاستثمارات الدولية وتشجيع تدفق رؤوس الأموال الأجنبية، وبالتالى نمو الاقتصاد العالمى. (Bradshaw M.B.,& G.Miller,2004,p.798.)

المنافع للمستثمرين

وجود توافق قوى بين المعايير المحاسبية يشجع المستثمرين للاستثمار خارج بلادهم حيث يهتم المستثمرون بأن تكون المعلومات المالية ملائمة، وموثوق فيها، ومفصح عنها فى الوقت المناسب، وقابلة للمقارنة ،(Watts, R.,2003b,p.289.)، ويساهم التوافق المحاسبى فى إعداد تقارير مالية ذات جودة عالية مما يؤدى إلى ثقة المستثمرين فى تلك التقارير. (Holthausen, R.,2003,p.274)

المنافع الصناعية

يحقق التوافق المحاسبى تقارير مالية تتمتع بجودة عالية تساهم فى إنعاش الصناعة على مستوى العالم، حيث يتم جذب رؤوس الأموال الأجنبية بتكلفة منخفضة مترتبة على إعداد تقارير مالية بطريقة متوافقة ،(Watts, R.,2003a,p.211.) ولكن إذا اختلفت المعايير المحاسبية من دول لأخرى فإن ذلك سوف يؤدى إلى زيادة تكلفة إعداد التقارير المالية مما يؤدى إلى صعوبة انتقال رؤوس الأموال الأجنبية. (Alfredson, K., and others,2005,p.7.)

الفوائد لمهنة المحاسبة

يؤدى التوافق المحاسبى إلى إمكانية أداء الخدمات المحاسبية المختلفة بين دول العالم مما يعنى زيادة الإيرادات الناتجة عن ممارسة المهنة عبر العالم حيث يمكن أداء مهنة المحاسبة بين دول العالم المختلفة. (PETER J. , 2002,p.341)

وبصفة عامة يحقق التوافق بين المعايير المحاسبية خفض فى تكلفة إعداد البيانات، وإمكانية عقد المقارنات بين المعلومات المالية بصورة أفضل، وتطوير الأسواق المالية، وتسهيل حركة الأموال، وخفض فى تكلفة المراجعة وزيادة كفاءتها، بالإضافة للمزايا التنافسية بين الشركات. (د/متولي فايد، 2000 ، ص 12-17)

متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية

اهتمت دول العالم بتنظيم السياسات المحاسبية بعدة وسائل أهمها الإصدار الرسمى لما يعرف بمعايير المحاسبة، حيث تمثلت الرغبة فى إجراء هذا التنظيم بناء على عدة اعتبارات تدور حول تنوع قرارات واحتياجات قطاعات وفئات المجتمع للمعلومات المحاسبية، إلى جانب احتمال عدم قدره بعضها فى الحصول على المعلومات اللازمة لها، أو الحاجة إلى نوعية خاصة من المعلومات الإضافية التى قد لا تظهرها القوائم المالية أو يتعين الإفصاح عنها بشكل معين (د/شريف توفيق،1987،ص 174).

وطبقا لما نص عليه محتوى المعيار الأول من معايير التقارير المالية الدولية (IERS 1,2008, pp.95-187.) فإن المنشأة المعنية به هى المنشأة الملزمة بعرض قوائمها المالية لأول مرة وفق معايير التقارير المالية الدولية ، حيث ينبغى عليها أن تطبق تلك المعايير فى إعداد التقارير المالية، وكذلك فى كل تقرير مالى مرحلى، مما يتطلب تحديث الأطر القانونية والتشريعية وتدريب مختلف الممارسين داخل وخارج الشركات، والاستعانة بالمحترفين والممارسين للمهنة (Ding Yuan and others,2007, pp.1-38.)، لذلك يجب مراعاة متطلبات التأهيل التي يجب توافرها في الذين يقدمون الخدمات المحاسبية، ومدى القدرة على تطبيق معايير التقارير المالية، وسرعة الاستجابة للتغيرات التى تحدث فى هذه المعايير لمواكبة التغيرات فى بيئة الأعمال التى تتصف بديناميكية التغيير والتطور سواء فى الأساليب الإدارية أو الأنشطة الاقتصادية أو التطورات المتلاحقة فى تكنولوجيا المعلومات ووسائل الاتصالات على مستوى العالم.

ومن أهم العوامل التى تؤثر فى إصدار معايير محلية أو اعتماد المعايير الدولية ما يلى :- **(طلال أبو غزالة،1997)** .

1. النظام القانوني للبلد: إن عملية وضع المعايير إما أن تكون على شكل قانون ملزم، أو يجري وضعها من قبل العاملين في مهنة المحاسبة.
2. تباين النظم الاقتصادية: إن النظم الاقتصادية بصفة عامة تتراوح ما بين نظامين هما :

رقابة وسيطرة الحكومة من جهة، ونظام السوق الحر من جهة أخرى، حيث تباشر الحكومة فى النمط الأول دورا هاما فى النشر والإعلان عن المعايير المحاسبية وكذا أساليب وطرق الإفصاح، على غرار الدول التى تكون فيها الأسواق المالية حرة، فإن إصدار المعايير المحاسبية واختيار طرق عرض التقارير المالية والإفصاح عنها يقع على عاتق المهنة.(Shyam S., 2002, pp. 219-234)

3. طبيعة وهيكل الملكية: هناك تباين في التوجه نحو المعايير المحاسبية بين الدول التي تشيع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور، والدول التي تتركز ملكية الشركات فيها في أيدي البنوك والمؤسسات المالية الأخرى، حيث تستطيع البنوك في هذه الحالة الحصول على معلومات تفصيلية " من مصادر

مطلعة" ، وبالتالي يقتصر عدد الأشخاص الآخرين الذين يطلعون على التقارير على الحكومة بأشكالها المختلفة التي غالبا ما تكون حماية الحق العام وجمع الضرائب وتوجيه النشاط الاقتصادي. أما الدول التي لا تشيع فيها ملكية الأسهم من قبل الجمهور فإن الاحتمال ضئيل في إصدار أو تطوير معايير محاسبة تهدف إلى ضمان أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة، وموثوق فيها، وفي الوقت المناسب.

4. اختلاف احتياجات الدول من المعلومات المالية، فاحتياجات الدول النامية من المعلومات المالية تختلف عن احتياجات الدول المتقدمة، فقد يخدم التوافق مصالح الدول المتقدمة بصرف النظر عن احتياجات الدول النامية من المعلومات المالية التى تختلف أنظمتها القانونية والاقتصادية والثقافية والضريبية عن أنظمة الدول المتقدمة.

5. النظام السياسي وميزان الملكية الفكرية بين القطاع العام والخاص: تلعب الشركات الحكومية في الغالب دورا مهما في التطور الاقتصادي في مختلف دول العالم، وتختلف طريقة إعداد التقارير المالية في القطاع الخاص عنها في القطاع العام تبعا للحاجات المختلفة للذين يطلعون على المعلومات الواردة في التقارير المالية. ففي حالة القطاع العام، وفي الدول التي يخضع الاقتصاد فيها لسيطرة الدولة، فإن التأثير الحكومي على عملية إرساء المعايير أقوى بكثير مما هو عليه الحال في الدول الأخرى.

6. مستوى التقدم الاقتصادي: ففي الدول النامية يلاحظ أن ملكية الشركات تتركز لدى مجموعة صغيرة من المستثمرين، وفي الوقت نفسه فإن الاحتمال ضئيل في وجود عدد كبير من المحاسبين القانونيين الذين يزاولون المهنة ويعملون على تطوير المهنة. وبالتالى عدم المقدرة على إعداد تقارير مالية رفيعة المستوى تعتمد فى إعدادها على معايير تم إصدارها محليا أو تم تطويرها تطويرا حقيقيا.

7. طرح الأسهم في الأسواق الخارجية: إن الحاجة إلى جذب المستثمرين الأجانب، سواء على شكل استثمار مباشر أو من خلال محافظ استثمارية ، تستدعي أن يكون في الدول النامية نظام مقبول لتقديم إقرارات البيانات المالية، وأحيانا قد يكون ذلك حافزا اكبر على تطوير معايير محاسبية سليمة،

نتيجة لذلك فإن المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية هي عضو في مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

8. النظام الضريبي: في بعض الحالات قد يكون للنظام الضريبي وما يرافقه من تشريعات أثر على تطوير المعايير المحاسبية.
9. وجود هيئة محاسبية مهنية متخصصة:من الهام وجود هيئة محاسبية مهنية نشطة تشجع وتعزز تطوير معايير وممارسات محاسبية، وعندما لا تكون مهنة المحاسبة قد بلغت مستوى من التطور يؤهلها للقيام بهذه الأدوار فإن التدخل الحكومي في المهنة وفي الإجراءات التنظيمية هو البديل لوجود مثل هذه الهيئات .

ورغم أن المعايير المحلية تتباين بتباين الظروف التاريخية، إلا أن ذلك ليس سببا يحول دون إمكانية تحقيق توافق بينها وبين معايير التقارير المالية، ففي الوقت الراهن تسير معظم دول العالم نحو اقتصاد عالمي متكامل مما يتطلب صياغة معايير محاسبية عالمية معترف بها رسميا، لذلك فإن كثيرا من الدول النامية اعتمدت معايير التقارير المالية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية على إنها معاييرها المحلية مع تعديل بسيط أو بدون تعديل.

التحديات والصعوبات التى تواجه التوافق المحاسبى

تحقيق التوافق ليس بالأمر اليسير فهناك عدد من التحديات والقضايا التى يجب التغلب عليها أهمها:-

1- مازالت الولايات المتحدة لا تطبق المعايير الدولية، وبالتالى فقد يكون ذلك عقبة فى حد ذاته بإعتبارها أكبر سوق ولها صوت فى الـ IASB ولها مؤيدين، وقد تعمل على تعطيل إصدار بعض المعايير التى لا تتوافق مع مصالحها.(Obeua S.,2005,p39.)
2- كثير من الدول اعتمدت المعايير الدولية فى التطبيق، وهذه الدول ذات بيئات اقتصادية مختلفة وقوانين وثقافات متنوعة ونظم اجتماعية متباينة، لذلك فقد يكون من الصعب إيجاد توافق بين السياسات الداخلية وتلك المعايير.
3- توافر وسائل الدعم اللازمة لضمان لتطبيق المعايير المحاسبية تطبيقا سليما، وذلك ليس بالمهمة السهلة، فعلى الرغم من سعى معظم الدول لإيجاد التوافق فليس هناك ما يضمن تطبيق المعايير المحاسبية بشكل سليم.

4- من التحديات التى تواجه التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية أو اعتماد تلك التقارير فى الدول النامية خاصة الدول العربية، تحديات الثقافة واللغة، والتحديات التنظيمية والقانونية، وسياسات التوظيف فى الدول النامية بصفة عامة.(Evans L.,2004,p211.)

5- رغم تبنى العديد من دول العالم معايير المحاسبة المالية الدولية، أو إصدار معايير محلية متفقة مع المعايير الدولية، طبقا لقدرة الهيئات المنظمة وأسواق المال فى إصدار تعليمات ملزمة لتطبيق المعايير المحاسبية، فإن ذلك لا يضمن الحصول على نفس النتائج إذا تم تطبيق تلك المعايير سواء داخل الدولة الواحدة أو بين الدول، فقد أثبتت إحدى الدراسات أن تطبيق معايير محاسبية متشابهة ليس شرطا فى الحصول على نفس النتائج ، فيمكن تطبيق المعيار المحاسبى الواحد بطرق مختلفة بين الدول على مستوى العالم. (Ball R.A., &J Wu,2003,pp.235-270.)

يرى الباحثان من استقراء الواقع، حيث حالات انهيار كبرى الشركات العالمية (مثل شركة إيرنون وغيرها)، والأزمة المالية العالمية فى الوقت الراهن، دراسة إمكانية التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بتأنى طبقا لظروف كل دولة، ومعرفة هل تم الوفاء بمتطلبات التوافق مع تلك المعايير قبل تنفيذ سياسة منظمة التجارة العالمية والبنك الدولى وصندوق النقد الدولى وغيرهم من المنظمات العالمية التى تهتم بنشر فكر العولمة فى نطاق العمل المحاسبى المهنى، تارة بالتوحيد وتارة أخرى بالتجانس أو التقارب بغية زيادة الثروة والحد من الفقر بين دول العالم ، سواء كانت تلك الدول مستعدة لذلك أم غير مستعدة ، لذلك فإن النتيجة التى يشاهدها الجميع غير ذلك من زيادة الفقر على مستوى العالم ، بل أن أكبر حالات الفساد ظهرت فى الدول المتقدمة، كما أن الأزمة المالية العالمية مصدرها أيضا تلك الدول. وأدى ذلك إلى زيادة البطالة، وظهور مشاكل أمنية بمصطلحات مختلفة مصدرها الأساسى الدول المتقدمة. (Engardio P.,& Belton C.,2000,p.41)

القسم الرابع
جهود الهيئات والمنظمات الدولية للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية

يعتبر تنظيم السياسة المحاسبية على درجة كبيرة من الأهمية مما يستلزم وجود كيان مهني يوكل إليه مهمة إصدار المعايير المحاسبية ، وتمثل السياسة المحاسبية مجموعة أدوات التطبيق التى تستخدمها المنشأة فى إنتاج وتوصيل المعلومات المالية (د/الشيرازى، 1991 ، صفحة 201)، ويقصد بأدوات التطبيق تلك القواعد والأسس والطرق والإجراءات التى يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ والمعايير المحاسبية وبيان كيفية معالجة بنود العمليات والأحداث الاقتصادية.

وتقديراً لأهمية دور المحاسبة من خلال ما تقدمه من معلومات مالية تساهم فى اتخاذ مختلف القرارات الاقتصادية، فقد اهتمت العديد من دول العالم بتنظيم السياسات المحاسبية بعدة وسائل أهمها الإصدار الرسمى لمعايير المحاسبة، وقد تمثلت الرغبة فى إجراء هذا التنظيم بناء على عدة اعتبارات تدور حول تنوع قرارات واحتياجات قطاعات وفئات المجتمع للمعلومات المحاسبية، إلى جانب احتمال عدم قدره البعض فى الحصول على المعلومات المالية، أو الحاجة إلى نوعية خاصة من المعلومات الإضافية التى قد لا تظهرها القوائم المالية أو يتعين الإفصاح عنها بشكل معين. (د/شريف توفيق،1987،ص 174)

إن الطلب على المعايير المحاسبية في دولة معينة ينبع من الظروف الاقتصادية والسياسية لتلك الدولة. ففى بعض الدول كان التوجه الأساسي للمعايير خدمة المخطط على المستوي القومى ، وفي دولا أخري كان التوجه خدمة المقرضين وخصوصا البنوك والمؤسسات التمويلية الأخرى ، وفي مجموعة ثالثة من الدول تهدف المعايير لخدمة الأغراض الضريبية .أما فى الدول الرأسمالية المتقدمة فإن توجه إعداد المعايير هو حماية المستثمر من أي تصرفات غير رشيدة، لذلك تأسست هيئات أسواق المال في معظم الدول حيث تساهم هذه الهيئات فى حماية المستثمر وفي سبيل تحقيق هذا الهدف فإنها تتدخل في تحديد ملامح نظام إعداد المعايير وتحديد متطلبات عرض التقارير المالية.

المنظمات التى تسعى للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية

رغم وجود اختلافات فى تطبيقات المحاسبة بين الدول، ناتجة عن اختلاف النظم الاقتصادية، والسياسية، والاجتماعية ، والثقافية، إلا أن الزيادة فى عد الشركات متعددة الجنسية والتطورات فى أسواق رأس المال وجهود العديد من المنظمات جعل من الأهمية إيجاد حالة من التوافق بين المعايير المحاسبية المحلية والمعايير الدولية ومن هذه المنظمات التى تبذل جهودا لإيجاد هذا التوافق:-

- مجلس معايير المحاسبة الدولية. (IASB)

International Accounting Standards Board.

لجنة الاتحاد الأوروبى (EUE) .European Union Commission

- المنظمة الدولية للأوراق المالية. (IOSCO)

International Organization of Securities Exchange.

- الإتحاد الدولى للمحاسبين. (IFAC)

International Federation Accountants Commissioners.

- المجلس الاقتصادى والاجتماعى للأمم المتحدة. (ECOSOC)

United Nations Economic & Council

- منظمة التنمية والتعاون الاقتصادى. (OECD)

Organization for Economic Cooperation and Development .

ويشير الواقع الاقتصادي بين الدول إلى تداخل المصالح الاقتصادية بينها، لذلك هناك عدد من الجهود المبذولة لإيجاد توافق محاسبي وذلك بوضع المعايير المحاسبية الدولية من جانب مجلس معايير المحاسبة الدولية، والإتحاد الدولي للمحاسبين، بجانب المنظمات الدولية كهيئة الأمم المتحدة The United Nations(UN)، ومنظمة التعاون الاقتصادى والتنمية The Organization For Economic Cooperation and Development(OECD)، والسوق الأوربية المشتركة European Community(EC) وغيرهم. فاهتمام الأمم المتحدة بالمحاسبة والتقارير المالية يعكس الانتشار الواسع للشركات المتعددة الجنسية وأثرها على الاقتصاد العالمى، ويهتم الاتحاد الدولى للمحاسبين بتطوير وتحسين مهنة المحاسبة في العالم بمعايير متجانسة قادرة على تقديم خدمات ذات جودة عالية ، كما يتعاون مع الهيئات الأعضاء ومنظمات المحاسبة الإقليمية وغيرها من المنظمات العالمية،

وينسق ويرشد الجهود الرامية إلى توفير بيانات عالمية فنية وسلوكية وتعليمية لمهنة المحاسبة. وتسعى منظم التعاون الاقتصادى والتنمية، وكذلك السوق الأوربية المشتركة للتوافق المحاسبى بين الدول الأعضاء فى كل منهما. (Luzi H., and others, 2009,pp.46-54.)

وأوصت المنظمة الدولية للجان الأوراق المالية The International Organization of Securities Commissions (IOSCO) بتطبيق معايير التقارير المالية لإمكانية تداول الأوراق المالية عبر الحدود من أجل المصلحة العامة، على النحو الذى يعتبر استخدام مجموعة من معايير التقارير المالية الموحدة بين مختلف الدول أمر غير قابل للجدل لتحقيق توازن مؤقت بين جماعات المصالح المختلفة ، لذلك فإن معايير التقارير المالية الدولية هى الأمل لتحقيق هذا التوازن المؤقت طبقا لنموذج اللعبةGame Model التالى الذى يصنف عملية عولمة معايير المحاسبة إلى ثلاثة مراحل هى :-(Su Yue C.,& Guo Xiao,2006,pp.15-22)

1- الفترة الأولى منذ عام (1973-1987) أنشئت لجنة معايير المحاسبة الدولية(IASC) التى استمرت ما يقرب من 14 عاما منذ تأسيسها بلندن فى يونيو 1973 بالاتفاق مع هيئات المحاسبة فى كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، وأيرلندا، والولايات المتحدة، بهدف إصدار معايير محاسبة تقلل من الاختلافات فى الممارسات المحاسبية فى مختلف الدول، وقد أقرت المعايير فى تلك الفترة معالجات أساسية وأخرى بديلة من خلال إصدار ما يقرب من ثلاثين معيارا محاسبيا.

2- الفترة الثانية (1987-2000) فى تلك الفترة أدرك مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) أن المعالجات الدولية أدت إلى عدم إمكانية المقارنة بين المعلومات المحاسبية، لذلك إعادة اللجنة تعديل ما يقرب من 29 معيارا خلال تلك الفترة لزيادة جودة المعايير المحاسبية الدولية، ويبدو أن النتائج لم تكن مرضية على نحو كاف، فالدول المتقدمة لديها معايير محاسبية خاصة بها، أما الدول النامية لديها معايير محلية على وتيرة المعايير الدولية أو الأمريكية، وقوانين ولوائح قد تمس تنظيم العمل المحاسبى.

3- الفترة الثالثة منذ عام 2000 وحتى الآن، والتى تميزت بإصدار معايير التقارير المالية الدولية(IFRS) نتيجة للتغيرات الجذرية فى مختلف المجالات التى شهدها العالم.

ولتحقيق التوافق المحاسبى وقعت اتفاقية عام 1995 بين IASB و IOSCO من أجل تهيئة الشركات لإعداد تقاريرها المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية كمطلب للـ IOSCO ، وكان من بين بنود تلك الاتفاقية خفض المعالجات البديلة لإمكانية إجراء المقارنات بين المنشآت والحد من الاختلاف فى التطبيق بين الدول (Choi D. S.,2000,pp.3-7.) .

التوافق فى دراسات الـ (FASB) Convergence Studies with FASB

فى 18 سبتمبر 2002 تم عقد اتفاقية بين IASB و FASB أطلق عليها Norwalk Agreement ، حيث تم الاتفاق لتطوير مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية عالية الجودة والقابلة للمقارنة والتشجيع على التوافق بين المعايير المحلية والدولية ، وبموجب تلك الاتفاقية فإن كل من الـIASB، والـFASB يعملان معا على تطوير المعايير وتنقيحها، وإلغاء بعض المعايير، وإصدار معايير جديدة، ولازالت عملية التطوير والتنقيح وإلغاء بعض المعايير وإصدار معايير جديدة حتى الآن.

وقد أدت الأزمات والأحداث المالية الأخيرة إلى صدور مجموعة من القرارات من هيئة سوق المال الأمريكية SEC تشير إلى تحول التقارير المالية فى الولايات المتحدة الأمريكية لتطبيق الـ IFRS فى المستقبل القريب فهيئة سوق المال الأمريكية تطالب الشركات الأمريكية بإعداد التقارير المالية طبقا للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، (Devon Erickson and others,2009,pp.531-537.) وحتى وقت قريب كانت تطالب الشركات الأجنبية التى تتداول أسهمها فى البورصة الأمريكية بإجراء تسوية بين صافى الدخل طبقا للمعايير المحلية و الـ GAAP واعتبارا من 2007 ألغت هذا الشرط بالنسبة للشركات التى تطبق الـ IFRS على أن تلتزم جميع الشركات بإعداد تقاريرها المالية طبقا للـ IFRS اعتبارا من 2014 . (Alexandra D., & Matthew G.,2010,p.24)

وتبذل الجهود على مستوى العالم لإيجاد حالة من التجانس والتوافق بين المعايير المحاسبية المحلية ومعايير التقارير المالية الدولية، والتوافق المحاسبى يلقى اهتماما من مزاولى مهنة المحاسبة فى جميع إنحاء العالم، فمعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئات المعترف بها ساعدت فى توفير الممارسات المحاسبية للمعاملات والأحداث الاقتصادية حيث تعطى معايير المحاسبة الثقة فى البياتات والمعلومات المالية، والتوافق المحاسبى يعطى المجتمع العالمى كيانا واحدا تماشيا مع فكر العولمة الذى يتطلب تقارير مالية موحدة وعامة بالمعنى الحقيقى بعد تضاعف عدد المستثمرين فى أسواق المال.(Nikhil C.,and Others,2009,p.195.)

أسس التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية

لكى تتحقق المكاسب من عولمة الإقتصاد ، فإن الممارسات المحاسبية يجب أن تكون واحدة بين مختلف دول العالم، فالتوافق المحاسبى بين دول العالم سوف ييسر المعاملات الدولية ويخفض التكاليف ، ويحسن معلومات الأسواق المالية ، وتحسين المساءلة الحكومية. (Su Yue C.,2006,p.16.) ، فالتوافق بين الممارسات المحاسبية يساعد على توفير أرضية مشتركة عالمية بين المنظمين والمراجعين للحصول على نفس المعلومات وتسهيل عملية التقييم، وإدارة الموارد بطريقة أفضل، وتوفير معلومات مفيدة وقابلة للمقارنة.(Rivera J.,1989,p.321.)

وقد بذلت لجنة معايير المحاسبة الدولية جهودا كبيرة لتحقيق التوافق ، ففى عام 1995 تم الاتفاق بين IASC والمنظمة الدولية للأوراق المالية IOSCO لإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية ذات الصفة العالمية ، كذلك تم إنشاء لجنة تفسير المعايير Standards Interpretation Committee (SIC) عام 1997 ، وفى ديسمبر عام 1999 قررت لجنة معايير المحاسبة الدولية إجراء تعديلات وتغيرات فى هيكل اللجنة لتحقيق التوافق العالمى، وفى مايو 2000 تم الاتفاق مع الـ IOSCO على قبول 30 معيارا محاسبيا دوليا لتطبيقها على المنشآت التى تتبادل أوراقها المالية وخاضعة لإشراف المنظمة الدولية للأوراق المالية. وفى عام 2001 بدأت معايير التقارير المالية الدولية IFRS فى الظهور، وفى عام 2002 وقعت مذكرة تفاهم بين الـ IASB و الـ FASB لكى تكون معايير التقارير المالية ومعايير المحاسبة الأمريكية متوافقة.

ورغم ذلك يرى البعض (Ndubizu. Gordian A., , Spring, 1984, Pp 181- 196) أن معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالعمليات التى تتم بالعملة الأجنبية لا تشجع الشركات متعددة الجنسيات (الدولية) على استثمار موارد اقتصادية فى الدول النامية، بل تدفعها نحو تمويل عملياتها مع الفروع المنتشرة فى الدول النامية عن طريق الاقتراض المحلى. مما يحد من تدفق رأس المال الأجنبى إلى الدول النامية. وكذلك يرى البعض (Samules. J. M., and Oliiga, J. E. Fall, 1982 Pp. 80-82) أن لجنة معايير المحاسبة الدولية هى هيئة سياسية ومعاييرها تلاءم الدول الصناعية ذات القطاع الخاص الكبير، وسوق رأس المال المتطور وبالتالى فإن مستخدمى التقارير المالية فى تلك الدول يختلفون عن نظرائهم فى الدول النامية، وتختلف المشاكل حيث إن ما قد يعد قضايا هامة فى الدول الصناعية الكبرى قد لا يكون ذو أهمية بالنسبة للدول النامية، ومن ثم فإن معايير المحاسبة الدولية والتى تؤسس على احتياجات المستخدمين فى الدول المتقدمة تعد غير ملائمة لاحتياجات المستخدمين فى الدول النامية بصفة عامة.

القسم السادس
الوضع بالمملكة العربية السعودية

تعتبر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التابعة لوزارة التجارة الجهة المنوط لها إصدار وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة ، منذ عام 1412 هـ ، وقبل ذلك التاريخ كانت وزارة التجارة السعودية هى الجهة التى تصدر المعايير المحاسبية، فمنذ ما يزيد عن 19 عاما أصدرت وزارة التجارة السعودية مجموعة من معايير المحاسبة متضمنة إطارا مفاهيميا شبه كامل من واقع ظروف المملكة (20 معيارا محاسبيا عبارة عن معيارين للإطار المفاهيمى، ومعيارا للزكاة، وبقية المعايير للمزاولة على خلفية المعايير المحاسبية الأمريكية)، وقد اتخذت هذه المعايير كأساس لبناء معايير مجلس التعاون لدول الخليج العربى. (د/مجمد توفيق،2008)

وحيث أن المملكة العربية السعودية تعتبر من الدول العربية الرائدة فى إصدار معايير محاسبة وتطويرها بما يناسب التطورات والتغيرات التى تحدث فى البيئة المحيطة، فإن كثيرا من الدراسات تناولت تجربة المملكة من حيث أهمية إصدار معايير المحاسبة وتنظيم السياسة المحاسبية وتقييم الإطار المفاهيمى للمحاسبة ، ومتطلبات العرض والإفصاح العام فى القوائم المالية للشركات السعودية وترتيب أولوية إصدار المعايير المحاسبية بالمملكة.

(د/محمد توفيق،1987،ص ص167-235)،(د/محمد توفيق،1989،ص ص113-201)، (د/وابل الوابل،1989،ص ص177-212)، (د/محمد توفيق،د/حمدى قادوس،1991،ص ص93-162)، (د/محمد توفيق، د/محمود عبدالفتاح،2004، ص ص32-74).

ومن أهم إنجازات الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين إصدار معايير المحاسبة السعودية التى كانت على درجة عالية من الجودة، فقد أصدرت الهيئة 22 معيارا محاسبيا، وثمانية أراء مهنية وتفسيرات، وعددا من مشاريع معايير المحاسبة قيد الدراسة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانوني،2010) ومعايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة هى (أهداف المحاسبة المالية، مفاهيم المحاسبة، معيار العرض والإفصاح العام، معيار العملات الأجنبية، معيار المخزون السلعى، معيار الإفصاح عن العمليات

مع ذوى العلاقة، معيار الإيرادات، معيار المصروفات الإدارية والتسويقية، معيار تكاليف البحث والتطوير، معيار توحيد القوائم المالية، معيار الاستثمار فى الأوراق المالية، معيار الزكاة وضريبة الدخل، معيار الأصول الثابتة، معيار المحاسبة عن عقود الإيجار، معيار التقارير القطاعية، معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية، معيار الأصول غير الملموسة، معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية، معيار محاسبة الهبوط فى قيمة الأصول غير المتداولة، معيار ربحية السهم، معيار عقود الإنشاءات والخدمات). كما صدر عن الهيئة مشروع معيار المحاسبة عن عمليات تجميع المنشآت، (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين،2009) ويلاحظ على هذه المعايير ما يلى:

1- توجد معايير صادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين ليس لها مقابل فى المعايير المحاسبية الدولية (معيار المصروفات الإدارية والتسويقية، ومعيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل)، يحدد معيار المصروفات الإدارية والتسويقية متطلبات قياس المصروفات الإدارية والتسويقية وعرضها، والإفصاح عنها، فى القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها وشكلها النظامي.بينما يحدد معيار المحاسبة المالية للزكاة متطلبات قياس وعرض مخصص الزكاة والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي، ويحدد معيار المحاسبة المالية لضريبة الدخل متطلبات قياس وعرض مخصص ضريبة الدخل والإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي.

2- بعض معايير المحاسبة الدولية تم إلغائها أو معالجتها فى معايير محاسبية أخرى مثل معيار تكاليف البحث والتطوير الذى تم إلغائه كمعيار مستقل وتم معالجته كبند من بنود معيار المحاسبة الدولى الأصول غير الملموسة، كذلك معيار المحاسبة عن الاستثمارات تم إلغائه وأصبح من ضمن محتويات الـIFRS7 الأدوات المالية-الإفصاح، الـIAS,32,39 الأدوات المالية - العرض، و الأدوات المالية – الاعتراف والقياس على التوالى. بينما لا زالت توجد معايير محاسبة سعودية مستقلة لمعالجة العمليات السابقة مثل(معيار تكاليف البحث والتطوير، معيار الاستثمار فى الأوراق المالية، معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية).

3- توجد اختلافات جوهرية بين بعض معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية والـ IFRS، على سبيل المثال:-

- **معيار المخزون السلعى**

طبقا للفقرة 111 من معيار المخزون السلعى الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى عام 1997 يتم تحديد تكلفة البضاعة المنصرفة على أساس طريقة المتوسط المرجح وإذا تأكد أنها لا تلاءم المنشأة فيجوز لها استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا(FIFO) أو طريقة الوارد أخيرا صادر أولا (LIFO)بشرط أن تفصح عن المبررات التى جعلتها تختار هذه الطريقة، بينما الـIFRS تمنع استخدام طريقة الوارد أخيرا صادر أولا، لأنها تؤدى إلى تقديرات أعلى لتكلفة البضاعة المباعة، بينما الـ FIFO أكثر فائدة لقياس كفاءة الأداء والربحية. كما يشير نفس المعيار إلى تقدير مخزون أخر المدة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل، بينما المعيار الدولى (IAS 2) يقدر مخزون أخر المدة بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق(NRV) والتى يتم تعريفها بأنها ثمن البيع المقدر مطروحا منه التكاليف اللازمة لاستكمال وبيع المخزون.(IFRS,2008,pp961-980.)،(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، معيار المخزون السلعي،الفقرة 111)

- **معيار الإيرادات**

تستخدم المعايير المحاسبية الدولية القيمة العادلة كأساس لقياس الإيراد ولا توجد أى إرشادات تفصيلية أو معايير إضافية وذلك لتخفيض درجة التعقيد، ومن جهة أخرى سيؤدى ذلك للاعتماد على التقديرات والأحكام الشخصية عند إعداد التقارير المالية. على عكس الحال فى المعيار المحاسبى السعودى الإيرادات رقم 5،" تقاس الإيرادات على أساس السعر المحدد في عملية التبادل بعد استبعاد أي خصم تجاري أو خصم كمية على أساس مقدار الزيادة في الأصول أو النقص في الخصوم نتيجة بيع السلع وتسليمها للعملاء أو تأدية الخدمات أو السماح للغير باستخدام أصول الوحدة المحاسبية .أما الإيرادات المترتبة على عمليات مقايضة السلع والخدمات غير المتجانسة فتقاس على أساس القيمة العادلة للسلعة أو الخدمة المؤداة. **".(**IFRS,2008,pp.1185-1204**)(**الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، معيار الإيرادات رقم 5 الفقرة 105)

- **معايير تستخدم القيمة العادلة**

معظم معايير المحاسبة الدولية ومعايير الـIFRS تستخدم القيمة العادلة فى القياس المحاسبى، باعتبار أن القيمة العادلة توفر معلومات أكثر ملائمة، من معلومات التكلفة التاريخية، وإذا لم يكن السوق فعال فهذا يتطلب عمل تقديرات للوصول إلى القيمة العادلة مثل المعايير:(IFRS 2,3,4,5,6,7)، (IAS 2,17,18,19,28,32,38,39,40) بينما المعايير المحاسبية السعودية تركز فى أغلب فقراتها على استخدام التكلفة التاريخية، فمثلا تشير معايير المحاسبة السعودية إلى وجوب قياس الأصول الثابتة المسجلة وإظهارها فى القوائم المالية للفترات المالية التى تلى اقتنائها وفقا للتكلفة التاريخية بعد تعديلها بمجمع الإهلاك، بينما يشير المعيار الدولى (IAS 16) إلى أن القياس اللاحق للأصول الثابتة يكون على أساس الاختيار بين نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم Revaluation model ، والمقصود بالتكلفة القيمة الدفترية مطروحا منه الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة، أما نموذج إعادة التقييم فالمقصود به القيمة الدفترية المعدلة للأصل الثابت وهى تساوى القيمة العادلة للأصل مطروحا منها مجمع الإهلاك وخسائر انخفاض القيمة.

وقد ورد فى الفقرة 388 فى الدراسة التحليلية المرفقة لبيان مفاهيم المحاسبة المالية الصادر عن هيئة المحاسبين القانونيين السعودية "استخدام التكلفة التاريخية أمرا ضروريا لتقييم المقدرة الأساسية للمنشأة على إضافة المنافع الاقتصادية إلى المواد والمنتجات والخدمات التى تشتريها من الغير- سواء كان ذلك بتحويل المواد(منفعة الشكل) أو نقلها (منفعة المكان) أو تخزينها (منفعة الزمن)- بما يؤدى إلى بيع هذه المواد والمنتجات والخدمات بأسعار تفوق تكلفة الحصول عليها، وفضلا عن ذلك، فإن التكلفة التاريخية ترتكز على أساس سليم، فهي تعتمد على الآثار الفعلية لعمليات حقيقية وقعت فعلا، وليس على مجرد عمليات يمكن وقوعها، كما أن التكلفة التاريخية ذات علاقة وثيقة بالأصول التى ترتبط بها، فهى تمثل الأسعار التى اشتركت المنشأة في تحديدها،

وليست الأسعار التى تنفرد بتحديدها وحدات اقتصادية أخرى، وأخيرا فإن أبسط مفاهيم الدخل، وأكثرها انتشارا وقابلية للفهم هو مقدار زيادة سعر البيع عن التكلفة ". وهذا يخالف ما ذهبت إليه معظم المعايير المحاسبية الدولية التى تحبذ استخدام القيمة العادلة فى القياس المحاسبى. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين،2009)

4- لقد حدد قرار مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين رقم 1/3/3 بتاريخ 1423/7/14 هـ، الموافق 2002/9/21 م، والقرار رقم 1/2/5 بتاريخ 1423/10/21 هـ، الموافق 2002/12/25 م، المعايير المهنية التي يتعين الالتزام بها في المواضيع المحاسبية التي ليس لها معالجة فى المعايير المعتمدة من الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ففي حالة عدم وجود معيار محاسبى سعودي بشأن موضوع معين، فيجب أن يتم الأخذ بمعايير المحاسبة المالية الدولية مع مراعاة عدم مخالفتها لما صدر من أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية ومعيار العرض والإفصاح العام ومعايير المحاسبة والآراء والمعايير الأخرى التي تصدرها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين وفق ما لها من إختصاص. وهذا أيضا يخالف ما ذهبت إليه معايير المحاسبة الدولية التى ليس لها مقابل بمعايير المحاسبة السعودية، مثل معيار المحاسبة الدولى رقم 39 الأدوات المالية – الاعتراف والقياس، ومعيار المحاسبة الدولى رقم 40 الاستثمار العقارى، ومعيار المحاسبة الدولى رقم 41 الزراعة، وتستخدم تلك المعايير القيمة العادلة كأسلوب قياس يوفر معلومات أكثر ملائمة لمتخذى القرارات الاقتصادية، فقد أقرت الهيئة الاختيار بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة لتقييم الأصول غير المتداولة مثل الاستثمارات العقارية والأصول الحيوية بأن يتم الإفصاح ضمن الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية السنوية عن القيمة العادلة لتلك الأصول بضوابط معينة مثل تقدير القيمة العادلة بدرجة معقولة من الثقة، ويفضل وجود سوق نشطة لتحديد القيمة العادلة، وغير ذلك من الضوابط التى تعتبر قيودا لاستخدام نموذج القيمة العادلة. (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين،2009)

5- مع تزايد إدراك المنظمات والهيئات بأن الاستثمار في الأوراق المالية لا هوية ولا جنسية له، حيث يمكن للمستثمر في أصغر قرية في أقصى الكرة الأرضية شراء وبيع الأسهم من خلال الإنترنت، فكل الأسواق العالمية أصبحت مفتوحة، لذلك فإن تحديد احتياجات مستخدمى القوائم المالية من المعلومات المالية أصبح يحتل مكانة بارزة فى أولويات تلك المنظمات والهيئات، وبالتالى لجأت المنظمات المهنية فى كثير من دول العالم للتقارب مع معايير التقارير المالية الدولية حيث يمثل ذلك توجها نحو عولمة المحاسبة بصفة عامة، والواقع فى المملكة يختلف عن التوجه السابق.

6- مع ارتفاع حجم الاستثمارات الأجنبية في المملكة العربية السعودية، وازدياد الاعتماد على التمويل الخارجي للشركات، جعل العديد من المهنيين والأكاديميين يدعون إلى التفكير في توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية. IFRS

7- وباعتبار أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين عضو فى مجلس التعاون لدول الخليج العربى التى تطبق معظم دوله المعايير الدولية، في الوقت نفسه يتم تطبيق معايير المحاسبة السعودية بالمملكة، وبالتالى فإن دراسة متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بالمملكة فى الوقت الحالى تعتبر هامة، خاصة فى ظل وجود أكثر من مرجعية للمعايير المحاسبية عند إعداد التقارير المالية، كما أن المعايير السعودية وضعت منذ البداية بخلفية أمريكية والولايات المتحدة الأمريكية نفسها بصدد التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

8- المعايير المحاسبية التى تلتزم البنوك بالمملكة العربية السعودية بتطبيقها طبقا لنص المادة الرابعة عشر من نظام مراقبة البنوك التى تنص على "وجوب تعيين مراقبين أثنين لمراجعة حسابات البنك، وتتم المعالجة المحاسبية للبيانات المالية وفقاً للمعايير المحاسبية التالية" (نبيل المبارك، سعود العبيد،2003):

- معايير التقارير المالية الدولية.
- المعايير المحاسبية التى أصدرتها مؤسسة النقد العربي السعودي(معيار الاستثمار والاتجار في الأوراق المالية، معيار القروض، معيار الودائع، معيار التغيرات المحاسبية وتعديل الأخطاء، معيار العملات الأجنبية، معيار الموجودات الثابتة والعقارات الأخرى، معيار القوائم المالية

الموحدة والاستثمار في الشركات التابعة، معيار العرض والإفصاح العام).

- الاسترشاد بالمعايير المحاسبية التى أصدرتها هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية(26 معيارا محاسبيا، و5 معايير للمراجعة، و7 معايير للضبط، وميثاقان لأخلاقيات للعمل).

لقد تنامت المنتجات والعمليات المالية الإسلامية وتنوعت بشكل كبير خلال السنوات الأخيرة في المملكة ومنها على سبيل المثال عمليات المرابحة ، التمويل بالمضاربة والمشاركة، بيع السلم، الإستصناع، والمشتقات المالية (Derivatives)، في الوقت الذي لا توجد فيه معايير محاسبية تعالج تلك المنتجات والعمليات. (نبيل المبارك، سعود العبيد،2003)

القسم السابع
الدراسة الميدانية

مقدمة

تهدف الدراسة الميدانية إلى التعرف على مدى وجود اختلافات بين الممارسة المحاسبية بالمملكة العربية السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية، ومدى توافر مبررات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، ومتطلبات ذلك التوافق، وذلك من خلال اختبار فروض الدراسة الميدانية .

فروض الدراسة الميدانية

تقوم الدراسة الميدانية على اختبار الفروض التالية:

- **الفرض الأول:** توجد اختلافات جوهرية بين معايير التقارير المالية الدولية والممارسات المحاسبية بالمملكة العربية السعودية.
- **الفرض الثانى**: تتوافر مبررات التوافق مع معايير التقارير المالية بالمملكة العربية السعودية.
- **الفرض الثالث:** لا تف البيئة بالمملكة العربية السعودية بمتطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

مجتمع وعينة البحث

قام الباحثان بأخذ عينة غير احتمالية على مرحلتين:

المرحلة الأولى: اختيار عينة من البنوك باستخدام أسلوب العينة الانتقائية وشملت مجموعة من البنوك التجارية والاستثمارية وهى: (بنك البلاد، البنك العربى، بنك الراجحى، البنك الفرنسى، البنك البريطانى).

المرحلة الثانية: اعتمد الباحثان على أسلوب العينة الهدفية للحصول على العينة التى تمثل المجتمع لذا تم توزيع القوائم على العاملين فى البنوك والشركات، مع التركيز على معدى التقارير المالية.

أساليب جمع البيانات

اعتمد الباحثان في الحصول على البيانات اللازمة للدراسة الميدانية واختبار الفروض على أسلوبي قائمة الاستبيان والمقابلات الشخصية وذلك على النحو التالي:

1- **الاستبيان Questionnaire** وهو أداة للتوصل إلى الحقائق ودراسة الاتجاهات والآراء، وتجميع بيانات عن الظروف القائمة بالفعل و يفيد فى إعطاء الحرية للمبحوث فى التفكير والرجوع إلى المصادر التى يحتاجها، وتقليل التحيز سواء من قبل الباحثين أو من قبل المبحوث، وتوفير الكثير من الوقت والجهد فى جمع البيانات.

2- **المقابلات الشخصية Interviews** لبعض مفردات العينة حيث يفضل بعض الأفراد تقديم المعلومات الشفوية عن المعلومات الكتابية، وارتفاع نسبة الردود،والحصول على معلومات أكثر، والتعرف على ردود وانفعالات المبحوثين والإجابة على استفساراتهم.

أسلوب تحليل البيانات

قام الباحثان بعد استلام قوائم الاستبيان وإجراء المقابلات الشخصية بمراجعة تلك القوائم وترميز الأسئلة الواردة بها وتشغيلها على الحاسب الآلي باستخدام الحقيبة الإحصائيةSPSSWIN

ويوضح الجدول رقم (1) والجدول رقم(2) قوائم الاستبيان المسلمة والمستلمة والتي أجرى عليها التحليل:

جدول(1) يوضح قوائم الاستبيان لعينة بالبنوك

البيان	العدد
عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	50
عدد قوائم الاستقصاء الواردة	45
عدد قوائم الاستقصاء المستبعدة	4
عدد قوائم الاستقصاء التى أجريت عليها عمليات التحليل الإحصائى	41

جدول(2) يوضح قوائم الاستبيان لعينة الشركات

البيان	العدد
عدد قوائم الاستقصاء الموزعة	60
عدد قوائم الاستقصاء الواردة	50
عدد قوائم الاستقصاء المستبعدة	5
عدد قوائم الاستقصاء التى أجريت عليها عمليات التحليل الإحصائى	45

تحليل بيانات الدراسة الميدانية واختبار الفروض (انظر الملاحق)

تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الأول

يعتبر هذا الفرض من الفروض النظرية الذى يتم اختباره من خلال الدراسة والتحليل والسابق التطرق إليه فى الجزء النظري من الدراسة، حيث اتضح وجود اختلافات جوهرية بين المعايير المحاسبية السعودية ومعايير المحاسبة الدولية، كما تختلف الممارسة المحاسبية فى البنوك عنها فى الشركات. لذلك يتم قبول هذا الفرض.

تحليل البيانات المرتبطة بالفرض الثاني، والثالث

يوضح هذا الجزء عرض وصفى لنتائج الاستبيان المرسلة للبنوك والشركات :

- السؤال الأول يهدف إلى التعرف على الفئة التى ينتمى إليها المستقصى منه وقد شملت العينة31.7 % من معدى التقارير المالية حيث يتم إعداد التقارير المالية فى جميع البنوك فى المراكز الرئيسية، ونسبة 73.3 % من معدى التقارير المالية بالشركات.
- إما السؤال الثانى فقد ركز على الشكل القانونى وكانت النتائج (85.4% فى شكل شركة مساهمة بالنسبة للبنوك، 84.4% شركة مساهمة بالنسبة للشركات).
- كما أشارت النتائج إلى أن المساهمين يمثلون أهم مستخدمى التقارير المالية فى عينة البنوك (68.3%)، وفى الشركات (88.8%).
- اتفق 95.1% من مفردات عينة البنوك،95.5% من عينة الشركات على إن إعداد التقارير المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية سيجعلها أكثر

موضوعية، وأشار 97.6%من مفردات عينة البنوك بأن التقارير المالية للبنوك يتم إعدادها طبقا للمعايير الدولية(المعيار الدولى رقم 30).

- أشار 56% من مفردات عينة البنوك، 95.5% من عينة الشركات بأن تكلفة إعداد القوائم المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية ستكون مرتفعة.
- يوجد ارتباط بين قيام مكاتب المراجعة الكبيرة(المكاتب الأربعة الكبيرة) بعملية المراجعة وبين الاتجاه إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية بالبنوك حيث يعتمد 58.5% من مفردات العينة على أحد مكاتب المراجعة الكبيرة، ويلجأ 70.7% إلى هذه المكاتب لطلب خدمات استشارية. كذلك فى عينة الشركات يوجد ارتباط بين قيام أحد مكاتب المراجعة الكبرى بعملية المراجعة وبين الاتجاه إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية حيث يعتمد 86.6% من مفردات العينة على أحد المكاتب الكبيرة وتلجأ الشركات إلى هذه المكاتب لطلب خدمات استشارية.
- وباستخدام معامل سبيرمان لقياس درجة الارتباط بين الاتجاه لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية والاعتماد على الخدمات الاستشارية، وإسناد عملية المراجعة لإحدى مكاتب المراجعة الكبيرة، عند مستو معنوية 95% أشارت نتيجة التحليل إلى وجود ارتباط معنوى بين الاتجاه لتطبيق معايير التقارير المالية والاعتماد على الخدمات الاستشارية، وإسناد عملية المراجعة لإحدى مكاتب الكبرى.
- فيما يتعلق بالاتجاه المستقبلى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية أشارت النتائج بأن 65.9% يؤيدون الاتجاه لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية.
- وقد بينت النتائج أن 68.3% من عينة البنوك، 95.5% من عينة الشركات يرون أنه مازال هناك الكثير من المتطلبات حتى يتم تطبيق معايير التقارير المالية، لذلك فمن غير المتوقع أن تطبق البنوك والشركات بالمملكة معايير التقارير المالية الدولية بنهاية عام 2011.

- وباستخدام مقياس ليكرت لتحديد أهمية التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية أشار28 من مفردات عينة البنوك (بنسبة 68.3%) إلى أن التوافق عملية مهمة جدا، وجاء ترتيب مبررات التوافق كما يلى : العامل الأكثر أهمية هو متطلبات الاتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية، يليها تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية، ثم زيادة الأنشطة

العالمية للشركات متعددة الجنسيات وتنامى دور القطاع الخاص، وأقل العوامل أهمية و تزايد الطلب على المعلومات. أما عينة الشركات فإن23 من مفردات العينة (بنسبة 51%) يرون أن التوافق عملية مهمة جدا بينما 35.% يرون أنها مهمة وليست عاجلة. وعن مبررات التوافق جاء ترتيبها كما يلى : العامل الأكثر أهمية هو تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية ثم زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسية، وتنامى دور القطاع الخاص، ثم متطلبات الاتفاقيات التجارية الدولية وومتطلبات منظمة التجارة العالمية واقل العوامل أهمية هو تزايد الطلب على المعلومات.

- أما عن تأثير التطورات الاقتصادية على درجة التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فقد أشار 53.7% من مفردات عينة البنوك، 75.5 من عينة الشركات إلى أنها تؤثر بدرجة كبيرة على درجة التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية وان أكثر العوامل أهمية هو تقدم الأسواق المالية بالمملكة، وهو ما يتفق مع النتيجة السابقة.
- وباستخدام مقياس ليكرت لتحديد أهمية العناصر الهامة التى تؤثر على درجة التوافق طبقا لعينة البنوك أشارت نتيجة التحليل الإحصائى إلى أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين تلعب دورا هاما، يليها وجود سوق مال قوى و فعال، ثم التدريب والتأهيل المستمر وتطوير المناهج فى الجامعات. أما عينة الشركات فقد أشارت نتيجة التحليل الإحصائى إلى أن التدريب والتأهيل المستمر للمحاسبين يلعب دورا هاما جدا لإيجاد التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، يليها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين.

وطبقا للنتائج السابقة يتم قبول كل من الفرض الثانى والثالث على النحو التالى:

1- أكدت نتائج الدراسة على أهمية التوافق مع معايير التقارير المالية، حيث تتوافر مبررات هذا التوافق والمتمثلة فى، متطلبات الاتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية، يليها تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية، ثم زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسيات، وتنامى دور القطاع الخاص.
2- أشارت نتائج الدراسة الميدانية(سواء من خلال المقابلات الشخصية، أو من خلال قوائم الاستبيان) بأن تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية بالمملكة

يتطلب تكلفة عالية متمثلة فى تكلفة الاستعانة بمكاتب مراجعة عالمية وبيوت خبرة عالمية لإمكانية تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

3- أكدت نتائج الدراسة الميدانية على ضرورة توافر متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية والمتمثلة فى:

أ- أهمية دور هيئة سوق المال لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

ب- وجود سوق مال قوى وفعال.

جـ- تدريب وتأهيل مستمر للأفراد على استخدام معايير التقارير المالية الدولية.

د- تطوير المناهج فى الجامعات.

القسم الثامن

الخلاصة والنتائج والتوصيات

تناول الباحثان بالدراسة والتحليل والاختبار متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بالمملكة العربية السعودية، وقد تم تناول الإطار العام للبحث فى القسم الأول. وتناول القسم الثانى الدراسات السابقة التى تناولت التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية مع التركيز على الدراسات التى صدرت بعد عام 2005، بعد أن تبنت دول الاتحاد الأوربى وغيرها من الدول معايير التقارير المالية الدولية. وفى القسم الثالث تم تناول ماهية التوافق وطبيعته ومنافعه ومتطلبات تحقيق هذا التوافق والتحديات والصعوبات التى تواجهه. وتناول القسم الرابع جهود الهيئات والمنظمات الدولية للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، حيث تم تناول جهود مجلس معايير المحاسبة الدولية، ولجنة الاتحاد الأوروبي، والمنظمة الدولية للأوراق المالية، والإتحاد الدولي للمحاسبين، والمجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة، ومنظمة التنمية والتعاون الاقتصاى، والتوافق فى دراسات مجلس معايير المحاسبة الأمريكى.

أما القسم الخامس فقد تناول تجارب بعض الدول للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، مثل تجربة الإمارات العربية المتحدة، وتجربة تركيا فى التوافق المحاسبى مع المعايير الدولية، وتجربة الصين، والتجربة الهندية، كذلك الإشارة لتجارب العديد من الدول الأخرى للتوافق مع معايير التقارير المالية. وتناول القسم السادس الوضع فى المملكة العربية السعودية، مع إيضاح جهود الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى إصدار معايير المحاسبة واجبة التطبيق فى المملكة، كما تم تناول بعض الاختلافات الجوهرية بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية الدولية، والمعايير المحاسبية التى يتم تطبيقها فى البنوك.

وتناول القسم السابع الدراسة الميدانية التى تم إجرائها على البنوك والشركات واختبار فروض الدراسة الميدانية.

وتضمن القسم الثامن الخلاصة والنتائج والتوصيات، واستخلصا الباحثان من خلال الدراسة النظرية على أهمية تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، فقد اتجهت كثيرا من دول العالم لإصدار معايير محاسبية على غرار المعايير الدولية،

أو اعتماد المعايير الدولية، أو ترجمة المعايير الدولية وتطبيقها باعتبار أنها معايير محلية، إما رغبة من الدول فى الدخول فى المنظومة العالمية كنتيجة للعولمة، أو لتنفيذ بنود اتفاقية معينة كما حدث مع دول الاتحاد الأوربى، أو لعدم وجود جهة مستقلة وتتمتع بالكفاءة فى إصدار المعايير المحاسبية المحلية. وقد وضحت الدراسة النظرية منافع تحقيق التوافق والصعوبات والتحديات التى يواجهها تحقيق التوافق، والجهود المبذولة من قبل المنظمات العالمية لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية)، ولتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فى المملكة العربية السعودية فإن هناك متطلبات ينبغي توافرها.

أما نتائج الدراسة الميدانية فقد كانت على النحو التالى:

1- توصلت نتائج الدراسة النظرية لوجود اختلافات بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية وكذلك معايير التقارير المالية الدولية، فعلى سبيل المثال لا زالت المعايير المحاسبية بالمملكة تستخدم مبدأ التكلفة التاريخية فى القياس المحاسبى وتعليل ذلك بأن البيئة بالمملكة لم تهيئ لاستخدام القيمة العادلة، فى الوقت نفسه تتجه معظم معايير المحاسبة الدولية لاستخدام القيمة العادلة فى القياس المحاسبى باعتبار أن المعلومات التى توفرها القيمة العادلة أكثر ملائمة لاتخاذ القرارات الاقتصادية.
2- توصلت نتائج اختبار الفرض الثانى إلى توافر المبررات اللازمة للتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية نتيجة الاتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية، وتطور الأسواق المالية العالمية والمحلية، ثم زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسيات، وزيادة مشاركة القطاع الخاص فى مختلف المجالات.
3- توصلت نتائج الدراسة الميدانية بأن تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية بالمملكة يتطلب تكلفة عالية متمثلة فى تكلفة الاستعانة بمكاتب مراجعة عالمية وبيوت خبرة عالمية لإمكانية تحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.
4- توصلت نتائج الدراسة الميدانية بأن متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية تتمثل فى وجود هيئة سوق المال لتحقيق هذا التوافق باعتبار

أنها جهة رسمية وقراراتها ملزمة، ووجود سوق مال فعال، والتدريب المستمر للأفراد، وتطوير المناهج المحاسبية بالجامعات السعودية.

بناء على النتائج السابقة يقدم الباحثان مجموعة من التوصيات على النحو التالى:

1- الاهتمام بتطوير معايير المحاسبة الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نتيجة التطورات الاقتصادية والتكنولوجيا والاجتماعية، ونتيجة التغيرات فى بيئة الأعمال بالمملكة، حيث أن التطوير المستمر والدائم لبعض المعايير المحاسبية أمر طبيعى لتوفير المعلومات الملائمة لمتخذى القرارات الاقتصادية.

2- الاهتمام باستكمال بناء معايير محاسبية محلية مشتقة من واقع المملكة الاقتصادى وتعديلها بشكل مستمر لمواكبة كافة التغيرات والتطورات (مثل معيار للاستثمار العقارى، معيار للأنشطة الزراعية، معيار للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، معيار للجمعيات الخيرية التطوعية وغير ذلك).

3- الاستمرار بتطبيق المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين مع إيجاد صبغة عالمية لها على أن لا تعتمد على المعايير المحاسبية الدولية، مع إعادة النظر فى استخدام مبدأ التكلفة التاريخية فى القياس المحاسبى، ودراسة إمكانية استخدام القيمة العادلة فى القياس المحاسبى بطريقة تدريجية.

4- الاستفادة من تجارب الدول التي قامت بإجراءات جادة لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية، مع عدم الاستعجال فى اعتماد معايير محاسبية دولية للتطبيق فى البيئة المحلية دون إجراء الدراسات اللازمة للتأكد من إمكانية التطبيق .

5- التعاون بين الدول العربية في تدريب وتأهيل الموارد البشرية وتطوير وتحديث المعايير المحلية والاستفادة من الخبرات المهنية والتنسيق مع المنظمات المهنية العالمية والمحلية.

6- يوصى الباحثان باستكمال بناء معايير المحاسبة بالمملكة الخاصة بالبنوك والمؤسسات المالية، حيث تلتزم البنوك فى المملكة بتطبيق معايير

المحاسبة الدولية والمعايير المحاسبية الصادرة عن مؤسسة النقد العربى السعودى، والاسترشاد بمعايير المحاسبية التى أصدرتها هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية.

7- تحتاج المملكة لإستراتيجية مناسبة عند تحديد المتطلبات اللازمة لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية فى حالة رغبة المنشآت بالمملكة فى التعامل الدولى، ويعتبر هذا البحث نواة لتحديد تلك المتطلبات.

8- يقترح الباحثان إجراء مزيد من الدراسات تتناول آثار التوافق المحاسبى بالمملكة مع معايير التقارير المالية الدولية.

9- يقترح الباحثان إجراء مزيد من الدراسات تتناول متطلبات أخرى لتحقيق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بخلاف المتطلبات التى تم تناولها فى هذا البحث .

المراجـــع

المراجع العربية:

1- د/رضا إبراهيم صالح،"أثر توجه معايير المحاسبة نحو القيمة العادلة على الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية فى ظل الأزمة المالية العالمية"، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية، جامعة الإسكندرية، المجلد (46)، العدد (2)، يوليو 2009.

2- طلال أبو غزالة،" نحو عولمة مهنة المحاسبة"،العين، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، 16- 18 نوفمبر 1997.

3- عباس مهدى الشيرازى،"نظرية المحاسبة"، ذات السلاسل للطباعة والنشر والتوزيع، الكويت، 1991.

4- د/لطيف زيود وآخرون،" إمكانية تطبيق معايير المحاسبة الدولية على مؤسسات القطاع العام المندمجة- دراسة ميدانية على المؤسسة العامة للتجارة الخارجية"، مجلة جامعة تشرين للدراسات والبحوث العلمية،سوريا، المجلد29، العدد الأول، 2007.

5- د/ محمد شريف توفيق ، " رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية على المستوى الكلى " مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، معهد الدارة العامة ، العدد 55، سبتمبر 1987.

6- .. .. ، " قياس متطلبات العرض والإفصاح العام وتقييم مدى توافرها فى التقارير المالية للشركات المساهمة وفى معيار العرض والإفصاح العام بالمملكة العربية السعودية "، مجلس الإدارة العامة ، الرياض ، معهد الإدارة العامة ، العدد 61 ، فبراير 1989.

7- .. .. ، د/ حمدى محمود قادوس " دراسة اختباريه لإستخدام المدخل الايجابي فى بناء المعايير المحاسبية فى المملكة العربية السعودية " ، مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، معهد الإدارة العامة ، العدد 72 ، أكتوبر 1991.

8- .. .. ، د/ محمود حسن عبد الفتاح ، " نحو آلية ملائمة لبناء معايير المحاسبة العربية والإلتزام بها (حالة جمهورية مصر العربية والمملكة العربية السعودية ومجلس التعاون الخليجى) : دراسة دولية اختباريه مقارنة "، المؤتمر الرابع لتوفيق بيانات منظمات الأعمال إدارة التكامل العربى فى مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة جامعة الإسكندرية ، المجلد الأول ، سبتمبر 2004.

9- .. .. ، " استكمال بناء المعايير الوطنية والعربية للمحاسبة فى ضوء المعايير الإسلامية : دراسة مقارنة لدول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربية "، 2008 .
متاح على موقع المؤلف:- http: // www. mstawfik . bizhosting . Com.
10- د/ متولي السيد قايد ، " نحو إطار فكري للتوافق المحاسبي الدولي – دراسة تحليلية انتقادية لدور لجنة معايير المحاسبة الدولية " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة – جامعة بني سويف- جامعة القاهرة ، العدد الأول، مارس 2000 .
11- د/ مدانى بن بلغيث ، " التوافق المحاسبى الدولى – المفهوم ، المبررات والأهداف مجلة الباحث العدد 4 ، 2006 .
12- نبيل المبارك، سعود بن سليمان العبيد،" الإفصاح والشفافية والإدارة الفاعلة في القطاع المصرفي السعودي"، ورقة عمل مقدمة للندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة، مركز الملك خالد الحضاري بمدينة بريده، الثلاثاء - الأربعاء 18-19 شعبان 1424هـ الموافق 14-15 أكتوبر 2003.
13- د/ وابل بن على الوابل ، " معايير المحاسبة السعودية – دراسة ميدانية لترتيب أولوية إصدار المعايير" مجلة الإدارة العامة ، الرياض ، معهد الإدارة العامة ، العدد 66 ، مايو 1990.
14- مؤسسة النقد العربي السعودي،"معايير المحاسبة للبنوك التجارية"،الإدارة العامة لمراقبة البنوك،إدارة التفتيش والرقابة على البنوك،2010.
15- هيئة المحاسبة والمراجعة للمؤسسات المالية الإسلامية،"معايير المحاسبة والمراجعة والضبط للمؤسسات المالية الإسلامية،2010.
16- هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، "صناعة معايير المحاسبة الدولية، التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية"، مركز الدراسات والمعلومات،مارس2005.www.gccaao.org
17- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين، www.socpa.org.sa.2009

المراجع الأجنبية:

1- Alexandera Defelice& Matthew G. Lamoreaux," The SEC's IFRS Work Plan-Stakeholders React to Timeline That Would not Require IFRS until 2015 or Later", Journal of Accountancy, April,2010.

2- Alfredson, K., and Others, " Applying International Accounting Standards", John Wiley & Sons Australia, Ltd, Milton, Queensland, 2005.

3- Arndd , P.J. & Sikka P , " Globalization and the State-Profession Relationship : The Case the Bank of Credit and Commerce International " , Accounting organization and Society , Vol. 26 , 2001.

4- Ball, R., "IFRS: Pros and Cons for Investors." Working paper, June 4,2006.

Online: www.icaew.co.uk/cbp/index.cfm

5- Ball R., A , Robin & J. Wu, " Incentives Versus Standards : Properties of Accounting Income in four East Asian Countries, and Implications for Acceptance of IAS, " Journal of Accounting and Economics , 2003.

6- Bradshaw, M., B. Bushee and G.Miller "Accounting Choice, Home Bias, and US Investment in Non-US Firms" Journal of Accounting Research Vol. 42 No. 5 , December 2004.

7- Choi, Frederich, D.S., " The Bate over International Financial Reporting ", Journal of Corporate Accounting and Finance,September-October,2000.

8- Devon Erickson and others," One World- One Accounting, Business Horizons", Vol.52, 2009.

9- Ding yuan and others. " Differences Between Domestic Accounting Standards and IAS: Measurement, Determinants and Implications ", Journal of Accounting and public policy , vol. 26, January – February 2007.

10- Engardio P. & Belton C., " Global Capitalism ", Business Week, November 6, 2000 .

11- Evans L., " Language , Translation and the Problem of International Accounting Communication ", Accounting , Auditing & Accountability Journal, vol. 17,No. 2,2004.

12- Fantes A., Rodrigues & Craig R., " Measuring Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards ", Accounting Forum , No , 29, 2005.

13- Financial Accounting Standards Board ,FASB, "Proposal, Principles-Based Approach To US Standard Setting" , Jan. 2003.

14- Fossung M. Forzeh & Rexon T. Nting," Harmonization of Accounting Standards-Disclosure Policies and Practices of European Commercial Banks-",Graduate Business School, School Of Economics and Commercial Law,2001.

15- Greuning Van Hennie, "International Financial Reporting Standards, A Practical Guide", Fourth Edition", The World Bank, Washington, 2006.

16- Herman Don and W. Thomas, " Harmonization of Accounting Measurement Practice in the European Committee" , Accounting and Business Research , Vol.3, No 1, 1995.

17- Hlen Irvine & Natalie Lucas, " Globalized Accounting Standards: the Case of the United Arab Emirates", International Conference on Contemporary Business, Leura, New South Wales, 21-22 September , 2006. http://ro.uow.edu.au/commpapers/219

18- Hollis Ashbaugh & Morton Pincus," Domestic Accounting Standards, International Accounting Standards, and the Predictability of Earning", Journal of Accounting Research Vol. 39, No. 3, Dec., 2001.

19- Holthausen, R. "Testing the Relative Power of Accounting Standards Versus Incentives and other Institutional Features to Influence the Outcome of Financial Reporting in an International Setting" Journal of Accounting and Economics, 2003.

20- Hope Kristion & Kong Tony "Empirical Evidence on Jurisdictions that Adopt IFRS ", Journal of International Accounting Research vol.5, Issue 2, 2006.

21- IERS, International Financial Reporting Standards , IFRS, First-Time Adoption of International Financial Reporting Standards, Landon, United Kingdom 2008.

22- ……., (IFRS), International Accounting Standards Committee Foundation, IASCF, London, United Kingdom, 2008.

23- John Dunckley, "Financial Convergence of Valuation& Accounting Standards", International Valuation Forum in Bankok, 2002.

24- Joshi,Wayne G.Bremser & Jasim Al-Ajmi, "Perceptions of Accounting Professionals in The Adoption and Implementation of a Single Set of Global Accounting Standards: Evidence from Bahrain," , International Accounting, vol. 24,2008.

25- Luzi Hail and Others," Global Accounting Convergence and the Potential Adoption of IFRS by the United States: An Analysis of Economic and Policy Factors", February 2009. http://ssrn.com/abstract

26- Mark T.B & Gregory S.M., " Will Harmonizing Accounting Standards Really Harmonize Accounting ? Evidence from Non –U.S. firms Adopting U.S. GAAP ", Harvard Business School, August 2007.

27- Marta Silva, and others, "The Preparedness of Companies to Adopt International Financial Reporting Standards: Portuguese Evidence", Accounting Forum, vol. 32, 2008.

28- Mostaque Hussain, and others," A Comparative Study of Accounting Standards of Financial Institutions in GCC Countries", International Journal of Management and Decision Making, Vol. 3, No 3-4 , 2002.

29- Nikhil C. Shil and Others , " Harmonization of Accounting Standards through Internationalization ", International , Business Research , Vol. 2, No.2, April 2009.

30- Obeua S.P., " Accounting harmonization – Case and Debate ", Journal of Business – Case Studies , Vol. 1, No .3 , Sumer 2005.

31- Paul Pacter, " What Exactly is Convergence", International Journal of Accounting, Auditing and performance evaluation", Vol. 2, No.1-2, 2005.

32- Peter Jeffrey," International Harmonization of Accounting Standards and the Question of off-Balance Sheet Treatment", Duke Journal of Comparative & International Law Vol. 12,2002.

33- R*f*Ézvan Musta, " Measurement of Need for Harmonization Between National Accounting Standards and International Financial Reporting Standards " , Journal of International Business ,October 2007.

34- Rivera J.M, " The Internationalization of Accounting Standards : Past Problems and Current Perspectives ", International Journal of Accounting Vol. 24, No. 4, 1989.

35- Sattle P. ," Financial Flows to Developing Countries : Recent Trends and Near-Term Prospects", 2003.

http : // Siteresources . world Bank . org.

36- Sawsan Halbouni," The Degree of Harmonization of Accounting Practices Within Saudi Arabia", Journal of Economic & Administrative Sciences, Vol. 22, No. 2, December 2006.

37- Shyam Sunder, " Regulatory Competition Among Accounting Standards Within and Across International Boundaries ", Journal of Accounting and public policy Vol. 21, Issue 3, Autumn, 2002.

38- Simge Muganc . & Hosal Akman N., " Convergence to International Financial Reporting Standards : The Case of Turkey", International Journal , Accounting , Auditing and Performance Evaluation , Vol. 2, No. 1, 2005.

39- Songlan Peng and others, "Does Convergence of Accounting Standards Lead to the Convergence of Accounting Practices?:A Study from China", The International Journal of Accounting, Vol. 43,Issue 4, December 2008.

40- South Indian Bank, " Convergence of Accounting Standards , March 2009, p. 4 .

41- Srkant S., " Accounting Standards will the World be Talking some Language ," Chartered Accountant , ICAL, Feb. 2005 .

42- Street, D.L., "An Interview with Sir David Tweedie, Chair International Accounting Standards Board." Journal of International Financial Management and Accounting, 2002.

43- Su Yue Chang, " An analysis of Globalization of Accounting Standards-Based on Game Theory ", Journal of Modern Accounting and Auditing , Vol. 2, No. 10, October 2006.

44- Theresa Dunne and Others, "The Implementation of IFRS in the UK, Italy and Ireland-Executive Summary", The Institute of Chartered Accountants of Scotland", 2008.

45- Thomas Jeanjean & Herve Stolowy , Do Accounting Standards Matter ? An exploratory Analysis of Earnings Management Before and after IFRS Adoption , Journal of Accounting and Public Policy, vol. 27,2008,pp 480- 494.

46- Tisdell C., " Transitional Economies and Economic Globalization of Social Economics , vol. 28 , No 5, 2001 .

47- Van Der TAS, Leo, " Measuring Humanization of Financial Reporting Practice", Accounting and Business Research, Vol. 18, No. 70, 1998.

48- Watts R. "Conservatism in Accounting, Part I: Explanations and Implications." Accounting Horizons, 2003a.

49- ……., "Conservatism in Accounting, Part II: Evidence and Research Opportunities," Accounting Horizons, 2003b.

50- Xiaohui Q&M Guohua Zhang , " Measuring the Convergence of National Accounting Standards with International Financial Reporting Standards: The Application of Fuzz Clustering Analysis ", Journal of International Management and Accounting, Vol. 4, No.2,2006.

51- Yuksel koc and Others, "International Financial Reporting Standard and the Development of Financial Reporting Standards in turkey", Research in Accounting Regulation, vol. 20, 2008.

ملحق (1)
قائمـــة اســتبيان
لتحديد متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية بالمملكة العربية السعودية

دكتور / جمال على محمد يوسف*
دكتورة / جيهان طه خليل *

أدت عولمة الأسواق المالية وتطور الاتصالات و نشر التقارير والقوائم المالية على شبكة الإنترنت إلى تزايد أهمية التقارير المالية لدعم كفاءة هذه الأسواق، كما تزايدت فكرة تبنى لغة مشتركة وموحدة فى التقارير المالية، حيث أصبح على الشركات إعداد تقارير مالية مقبولة دوليا أو على الأقل فى البلاد التى تتداول بها الأسهم. وقد كان هدف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) قبل عام 2001 توحيد معايير المحاسبة فى الدول المختلفة من خلال تطوير مجموعة من المعايير كنموذج لواضعى المعايير فى مختلف دول العالم.

ويتمثل الهدف الرئيسى من إجراء هذا البحث فى معرفة أهم المتطلبات اللازمة لتحقيق التوافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية بالمملكة العربية السعودية، وبالتالى يمكن تحقيق الأهداف الفرعية التالية:

1- إبراز مدى توافق البيئة بالمملكة العربية السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية.

2- دور الجامعات والمؤسسات العلمية الأخرى في تحقيق هذا التوافق.

3- مدى توافق المعايير المحاسبية السعودية مع معايير التقارير المالية الدولية.

4- دور الشركات ومكاتب المحاسبة والمراجعة والجهات التنظيمية مثل هيئة سوق المال

* أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، جامعة الملك فيصل.
* أستاذ المحاسبة المساعد، كلية العلوم الإدارية والتخطيط، جامعة الملك فيصل.

والبورصة والجهات الأخرى التى تصدر معايير المحاسبة السعودية (الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونين) في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.

5- مدى استعداد معدى التقارير المالية لهذا التوافق.

ولتحقيق الهدف الرئيسى والأهداف الفرعية السابقة، قام الباحثان بإعداد قائمة استبيان تتضمن مجموعة من الأسئلة التي تحتمل الاختلاف في وجهات النظر لمعرفة وجهة نظركم ، وباعتباركم من الأطراف ذات الاهتمام بهذا الموضوع فإن الوقوف على وجهة نظركم سوف يسهم بدرجة كبيرة في تحقيق الهدف من هذا البحث.

و يقصد بالتوافق مع معايير التقارير المالية الدولية:

4. معايير المحاسبة الدولية الصادرة قبل 2001 .
5. معايير التقارير المالية الدولية الصادرة بعد 2001 .
6. الإيضاحات الصادرة من لجنة تفسير معايير التقارير المالية بعد 2001.

ويحقق التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية المزايا التالية:

1. القابلية لمقارنة الأداء المالى.
2. الثقة والموضوعية وشفافية المعلومات المالية.
3. تخفيض تكلفة إعداد القوائم والتقارير المالية فى ظل أكثر من مجموعة من المعايير.
4. تطبيق معايير موحدة سيخفض من التصرفات غير القانونية.

وستكون لأرائكم وخبرتكم فائدة ملموسة فى إلقاء الضوء على هذه المتطلبات .

و ستعامل إجابتكم باعتبارها معلومات لا يطلع عليها سوى الباحثين وسنحرص على سريتها وفقا لمقتضيات الأمانة العلمية.

ونشكر لكم حسن تعاونكم فى الإجابة على مجموعة الأسئلة المرفقة،،،

مع خالص الشكر على تجاوبكم معنا....

الباحثان

الاســـــم: (لا داعي لكتابة الاسم إذا لم ترغب)
الوظيفـــة:

1- حدد الفئة التي تنتمي إليها من بين الفئات التالية :
- المسئولون عن تنظيم السياسة المحاسبية.
- معدو التقارير المالية.
- جهات إشرافية ورقابية.
- أخرى (اذكرها من فضلك).

2- **ما هو الشكل القانونى للشركة؟**
a. شركة توصية بالأسهم.
b. شركة مساهمة.
c. أخرى (اذكرها من فضلك).

3- من هم المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية؟
- المساهمون.
- العاملون بالمنشأة.
- الدائنون والبنوك.
- آخرون.

4- هل يتم إعداد قوائم مالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية؟
- نعم.
- لا.

5- إذا كانت الإجابة لا، فما هى الأسباب ؟

.....
.....
.....
.....

6- هل تعتقد أن إعداد القوائم المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية سيجعلها أكثر موضوعية؟
- نعم.
- لا.

7- ما هى المشاكل الرئيسية لإعداد القوائم المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية ؟

.....
.....
.....
.....
.....

8- **هل تعتقد أن تكاليف إعداد القوائم المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية ستكون مرتفعة؟**

- نعم.
- لا.

9- إذا كانت الإجابة نعم، فما هى نوعية هذه التكاليف فى رأيك؟

.....
.....
.....
.....
.....

10- **هل تعتمد الشركة على الخدمات الاستشارية لإحدى مكاتب المراجعة فى إعداد القوائم المالية؟**

- نعم.
- لا.

11- لمن يتم إسناد عملية مراجعة القوائم المالية للشركة؟

- أحد المكاتب الـ BIG 4 .
- مكتب محلى.
- أخر.

12- هل هناك اتجاه مستقبلى لتطبيق معايير التقارير المالية الدولية ؟

- نعم.
- لا.

13-فى ضوء الوضع الحالى ما هى العبارة المناسبة؟

- سيتم تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فى نهاية عام 2011 .
- ما زال هناك الكثير من المتطلبات حتى يتم التطبيق.
- لا يوجد أى اتجاه للتطبيق.

الأسئلة التالية تحتمل الاختلاف فى وجهات النظر ، والمطلوب من سيادتكم وضع علامة (✓) على الإجابة التى تعبر عن وجهة نظرك .

14- مدى أهمية التوافق مع معايير المحاسبة ومعايير التقارير المالية الدولية من وجهة نظر سعادتكم:

مهم جدا	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم	عديم الأهمية
☐	☐	☐	☐	☐

15- حدد درجة أهمية مبررات التوافق بالنسبة للعناصر التالية :

		مهم جدا	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم	عديم الأهمية
1/15	زيادة الأنشطة العالمية للشركات متعددة الجنسية وتنامى دور القطاع الخاص .					
2/15	تطور الأسواق المالية العالمية والمحلية.					
3/15	تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية .					
4/15	متطلبات نتيجة الاتفاقيات التجارية الدولية ومتطلبات منظمة التجارة العالمية وغيرها.					

16- حدد درجة تأثير التطورات الاقتصادية على درجة التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية .

تؤثر بدرجة كبيرة	تؤثر بدرجة عادية	تؤثر إلى حد ما	لا تؤثر	لا تؤثر إطلاقـاً
☐	☐	☐	☐	☐

17- حدد درجة أهمية الظروف الاقتصادية التالية على درجة التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية .

		مهم جدا	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم	عديم الأهمية
1/17	تقدم سوق الأوراق المالية في المملكة.					
2/17	تزايد الاستثمارات الخاصة.					
3/17	انتشار عمليات التمويل العقاري					
4/17	الارتفاع الحاد في مستويات الأسعار					

18- حدد درجة أهمية العناصر التالية على متطلبات التوافق مع معايير التقارير المالية الدولية.

		مهم جدا	مهم	مهم إلى حد ما	غير مهم	عديم الأهمية
1/18	وجود هيئة محاسبية وطنية(الهيئة السعودية للمحاسبين القانونين) .					
2/18	هيكل الملكية.					
3/18	وضوح النظام الضريبى للشركات متعددة الجنسية.					
4/18	التقدم الاقتصادى.					
5/18	تطوير القوانين خاصة التى تتعلق بممارسة الأنشطة الاقتصادية.					
6/18	وجود سوق مال قوى وفعال.					
7/18	طرح الأسهم فى الأسواق الخارجية.					
8/18	تطوير المناهج فى أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية.					
9/18	التدريب والتأهيل المستمر للمحاسبين للتعامل مع معايير المحاسبة السعودية ومعايير التقارير المالية الدولية.					