العنوان:	مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية في إثراء الفكر المحاسبي : دراسة تحليلية نقدية
المصدر:	الفكر المحاسبي
الناشر:	جامعة عين شمس - كلية التجارة - قسم المحاسبة والمراجعة
المؤلف الرئيسي:	العدين، خالد بن رشيد
المجلد/العدد:	مج21, ع1
محكمة:	نعم
التاريخ الميلادي:	2017
الشهر:	أبريل
الصفحات:	531 - 566
رقم MD:	810950
نوع المحتوى:	بحوث ومقالات
اللغة:	Arabic
قواعد المعلومات:	EcoLink
مواضيع:	دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الفكر المحاسبي، المحاسبة المالية، مهنة المحاسبة والمراجعة، التنمية المهنية
رابط:	http://search.mandumah.com/Record/810950

مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية فى إثراء الفكر المحاسبى ـ دراسة تحليلية نقدية

الدكتور
خالد بن رشيد العديم
أستاذ المحاسبة المساعد بقسم المحاسبة
كلية إدارة الأعمال – جامعة الملك سعود

مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية فى إثراء الفكر المحاسبى: دراسة تحليلية نقدية

شكر وتقدير:

بعد شكري وحمدي لله بما هو أهله له، أشكر الأستاذ الدكتور عبد الرحمن الحميّد والدكتور ناصر القعود المدير التنفيذي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربيةعلى قراءة البحث وعلى الملاحظات التي قدماها وكان لها الأثر في تطوير البحث، كما أشكر الأستاذ أبو خيار دريبات سكرتير هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على تعاونه.

مساهمة تجربة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لتأطير وتوحيد الممارسات المحاسبية فى إثراء الفكر المحاسبى - دراسة تحليلية نقدية

د/ خالد بن رشيد العديم
أستاذ المحاسبة المساعد
قسم المحاسبة – كلية إدارة الأعمال
جامعة الملك سعود

الملخص

خاضت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية تجربة لعلها فريدة في الأدبيات المحاسبية، الأمر الذي يؤهلها إلى إثراء الفكر المحاسبي إذا ما درست بعناية. فبالرغم من التقارب بين المجتمعات ثقافيا ودينيا ولغة فثمة تباين بين المعايير التي استخدمت أساسا لمقارنة الممارسات في باقي الدول الأعضاء في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، فلعل الحقيقة في أن هذا الأساس ليس أصيلاً مما ساهم في عدم ملاءمة ما اقترح من إطار فكري ومعايير مهنية ، فالمعايير الأصيلة النابعة من البيئة الاقتصادية والثقافية الموجودة والتي تطبق وتمارس بها هذه المعايير قد يكون حظها في القبول من قبل الدول الأعضاء أكبر؛ إذا ما تم العمل علىتجاوز قضية تشريع المعايير. وتوصي الدراسة إلى أن تركز الهيئة في الوقت الحالي أن تكون قناة من خلالها تلتقي جهود الجهات من هيئات وجمعيات مهنية، وأن تبذل جهود في توفير تدريب وتعليم مستمر يرتقي إلى تطلعات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، على أن يبقى تأطير وتوحيد الإجراءات والممارسات رؤية تلوح بالأفق وأن تنفذ باتباع منهج ملائم.

إن وضع مصلحة أجيال المهنيين نصب نظر الأعضاء الحاليين والاحتساب على الله الأجر يحتم أن تكون الهيئة مظلةً يستظل تحتها من أراد أن يكون ممارساً لمهنة ينظر لها أفراد مجتمعات المنطقة باحترام، وسيسعد الأعضاء الحاليون أن ساهموا وكانوا سبباً في بقاء هذه الهيئة.

كلمات دلالية (مفتاحية): المحاسبة المالية، الإطار الفكري للمحاسبة المالية، معايير المحاسبة المالية، تأطير الممارسة المحاسبية، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (GCCAAO).

مقدمة

يناقش الأكاديميون المحاسبون والمهتمون أهداف المجالس والجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية والأكاديمية القائم بعد إنشائها وعملها، فها هو ذا Beaver(١٩٧٣) يناقش ما يجب أن تكون أهداف مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board (FASB)) ، كما قام عدد من الباحثين المحاسبيين بمناقشة أهداف المحاسبة المالية (Beaver and Demeski، ١٩٧٤) ، كما نقد بعض الباحثين أهداف المحاسبة بالمالية الصادرة من FASB (Dopuch and Sunder، ١٩٨٠) ، وهذه الدراسة الحالية تناقش الأهداف التي يجب أن تركز عليهاهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في الوقت الراهن مستفيدة ومستنيرة بتجربة عشر السنوات من عمرها بوضع معايير مهنية.

ولا عتب على جهة محاسبية مهنية كانت أو أكاديمية أو مهتمة بشؤون التعليم المحاسبي أن تقيّم تجربتها بعد زمن فترى في تعديل (modify) أوالإبقاء على توجهها لتخدم جمهور المستفيدين وأصحاب المصالح (stakeholders) والفئات المستهدفة خدمتها (intended beneficiaries) بشكل أكثر فعالية وبكفاءة، خصوصاً إذا تبين لها عدم فاعلية الخطى التي تسير عليها هذه الجهة المحاسبية؛ مقاساً بمدى استفادة المنتسبين لها بوجود وعمل هذه الجهة، ولنا في جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) أسوة، حيث صرّحت Judy Raybum[1] رئيسة الجمعية في عام ٢٠٠٥ إلى تحدٍّ تواجهه الجمعية (AAA) متمثلاً باحتكار أجندة البحث العلمي محل اهتمام النخب العلمية لمنافذ النشر العلمي بما فيها منافذ النشر للجمعية نفسها مثل مجلة (The Accounting Review و Accounting Horizon) وغيرها من الأوعية العلمية للنشر وذات القيمة في نظر الأكاديميين التي تصدرها الجمعية، وكذلك التي تصدر من غير الجمعية مثل (Journal of Accounting Research و Contemporary Accounting Research) ، والتي من المفترض أن تتصف بتنوع المنشور تمثيلاً لتنوع أعضاء الجمعية، فكان لانخفاض أعضاء الجمعية ولقلة المهنيين المنتسبين لها الأثر في إعادة النظر في رؤية الجمعية والآلية التي يتم بها اختيار رئيسها، فكان لكل رئيس تولى رئاسة الجمعية مهمة محددة ، فعلى سبيل المثال

---

[1] انظر على سبيل المثال إلى رسالتها التي نشرتها في خريف ٢٠٠٥ مخاطبة أعضاء الجمعية ورسالتها التي نشرت صيف ٢٠٠٦.

اهتم[2] Gary Previts الذي رأس جمعية المحاسبة الأمريكية عام ٢٠٠٨-٢٠٠٩م مهمة بناء جسور بين الجمعية والمهنيين، وزيادة أعضائها المحليين والدوليين، وأعضاء الجمعية يذكرون الاستبانة التي عملت عليها ووزعتها الجمعية لأعضائها ذلك العام[3].

وفي سبيل مناقشة أهداف هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية وتطوير جدل حول تركيز جهود الهيئة على أهداف محددة حالياً فإنه يتم الرجوع إلى إصدارات ومنشورات الهيئة بما في ذلك نظامها الأساسي ولائحته التنظيمية، بالإضافة إلى ما تم نشره حول الموضوع، وتشكل الأدبيات المحاسبية التي تناولت مجتمعية المحاسبة (على سبيل المثال Gambling 1974)، بالإضافة إلى كل الأدبيات المحاسبية التي تناولت وضع إطار فكري للمحاسبة المالية وإعداد المعايير المحاسبية أرضية مناسبة لتقييم تجربة الهيئة في وضع المعايير والتي لم يكتب لها القبول من المجتمعات التي استظلت بالهيئة كهيئة إقليمية محاسبية.

وتم تقسيم الدراسة إلى أقسام، فالقسم التالي يتعرض بشكل مبسط لتاريخ ونشأة الهيئة، وفي القسم الثالث يتم الحديث عن تجربة الهيئة في وضع المعايير مع تسليط الضوء على تجربتها في وضع المعايير المهنية، وفي القسم الرابع يتم تقييم تجربة الهيئة في وضع المعايير، ويتناول القسم الخامس مساهمة تجربة الهيئة في وضع معايير في إثراء الفكر المحاسبي، وفي القسم الأخير تختم و توصي الدراسة إلى أن تركز الهيئة حالياً على غايتين رئيستين، أولاً: أن تكون الهيئة قناة من خلالها تلتقي جهود الجهات الوطنية في الدول الأعضاء من هيئات وجمعيات مهنية، وثانياً: أن تبذل الهيئة مجهوداً في توفير تدريب وتعليم مستمر يرتقي إلى تطلعات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة ، ومن شأن نجاح الهيئة في تحقيق هاتين الغايتين أن يتم استشعار دور الهيئة إقليمياً من غير أن تظهر كمنافس للهيئات والجمعيات الوطنية.

---

[2] نحمد الله على أن وفقنا للدراسة والتعلم من هذا العالم (نقصد Gary Previts) وكان له ولأفكاره الأثر في تشكيل فكرنا، ونالت رسالة الدكتوراه شرف عضويته في لجنة المناقشة والتي انتهت برسالة علمية منشورة.

[3] لا تزال جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) تهتم بأعضائها وتتواصل مع من لا يجدد اشتراكه، وتعطيهم الفرصة للترشح لعضوية لجانها، وتهتم بشكل كبير بأعضائها الأجانب الذين لا يقطنون في الولايات المتحدة الأمريكية، وبلغني من أحد التنفيذيين للجمعية بأنها تتوجه إلى تعديل اسمها بحيث يكون لها مذاق دولي، فلقد أدرك قادتها ألا ينطوي اسم الجمعية على "أمريكية American" في حين أن لديها أعضاءً كثراً غير أمريكيين.

نبذة عن نشأة وتاريخ الهيئة:

الحلم الخليجي بجهة تحمل على عاتقها الارتقاء بمهنة المحاسبة والمراجعة

تعود محاولات توحيد إجراءات وممارسات المحاسبة إلى محاولة تصميم قائمة المركز المالي في مقابلة American Association of Public Accountants عام ١٨٩٤م (أنظر The American Institute of Accountants (AIA)، 1938)، ولطالما كان إيجاد اطار عام يؤطر المحاسبة المالية هاجسا للمحاسبين (أنظر البطمة، ١٤٠٠) صاحبه محاولات عدة لإيجاد هذا الاطار (Zeff، ١٩٩٩)، وعلى نفس الخطى ثمة محاولة في الخليج العربي لتوحيد الإجراءات والممارسات المحاسبية، وترجع جهود تأطير المحاسبة والمراجعة تأطيراً مشتركاً بين دول مجلس التعاون إلى عام ١٩٨٢م عندما وافق المجلس الأعلى على فتح باب التسجيل والترخيص لممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة بشرط التسجيل والترخيص بشكل مماثل لمواطني الدولة المضيفة[4]. ثم في يوليو من عام ١٩٨٤م تقدمت وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية تجربتها في تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة للجنة التعاون التجاري أثناء اجتماعها الثالث والتي كلفت لجنة لدراسة هذه التجربة.[5]

دعت لجنة التعاون التجاري في اجتماعها السادس في شهر سبتمبر عام ١٩٨٦م لجنةً فنية لدراسة تجربة وزارة التجارة في المملكة العربية السعودية لتنظيم المهنة؛ إلا أن الأمانة العامة لمجلس التعاون رأت تعذر تنفيذ البرامج التي انطوت عليها التجربة، لذا رأت أن يتولى المحاسبون والمراجعون المعنيون من ممارسين وأكاديميين مهمة التنفيذ.[6]

ولقد تم في شهر يوليو عام ١٩٨٧م إقرار مشروع النظام الموحد للتسجيل والترخيص الذي قدمته الأمانة العامة لمجلس التعاون وذلك بعد دراسة ومسح قوانين وأنظمة تسجيل وترخيص المحاسبين والمراجعين القانونيين في الدول الأعضاء؛ على أن

---

[4] بتصرف من *نبذة عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون بـ*مشاريع معايير محاسبة*، والمنشور عام ٢٠٠٥، ص ٩.

[5] بتصرف من *ملخص عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون بـ*معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*، والمنشور عام ٢٠٠٣ ص ١٣.

[6] بتصرف من *ملخص عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون بـ*قواعد سلوك وآداب المهنة*، والمنشور عام ٢٠٠٣، ص ١٣.

يكون النظام استرشادياً[7]، وأيضاً في ١٩٨٧م تم تشكيل لجنة من دول مجلس التعاون لدراسة موافقة لجنة التعاون التجاري في اجتماعها العاشر في شهر ديسمبرعلى اقتراح اللجنة المكلفة بدراسة مشروع تطوير المهنة[8].

ولقد شجّعت الأمانة العامة لمجلس التعاون على تشكيل لجنة تأسيسية بشكل تطوعي من ممارسين وأكاديميين محاسبيين من مواطني دول مجلس التعاون للعمل على الارتقاء بالمهنة عن طريق تقديم الاقتراحات ، وانتظمت اللجنة في اجتماعاتها من مارس ١٩٩٠م وشملت بعض اجتماعاتها ممثلين من وزارات التجارة بدول المجلس، وانتهت هذه الجهود بالموافقة على إنشاء هيئة مهنية تحت إشراف لجنة التعاون التجاري وأعد مشروع النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون، الذي تمت الموافقة عليه من قبل لجنة التعاون التجاري في ١٥ ديسمبر ١٩٩٨م[9].

أنشئت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بقرار المجلس الأعلى لمجلس التعاون في الدورة التاسعة عشرة والتي عقدت في أبو ظبي في الفترة من ٧ إلى ٩ ديسمبر لعام ١٩٩٨م، ولقد بدأت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية عملها في ٢٠ مايو عام ٢٠٠١م حيث عقد الاجتماع الأول للجمعية العمومية[10]، ولقد نصت المادة (٣) من النظام الأساسي لهيئة المحاسبة

---

[7] بتصرف من *ملخص عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون بـ*معايير المراجعة*، والمنشور عام ٢٠٠٣، ص ١٣.

[8] بتصرف من *ملخص عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون *بالإطار الفكري للمحاسبة المالية*، والمنشور عام ٢٠٠٣، ص ١٣.

[9] بتصرف من *ملخص عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون بـ*معايير محاسبة المالية*، والمنشور عام ٢٠٠٥، ص ١٣.

[10] يتم حالياً مراجعة النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون من قبل لجنة مشكلة من لجنة التعاون التجاري.

[11] توجد هذه المقدمة في عدد من إصدارات هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليجالعربية.. انظر على سبيل المثال ص٥ من إصدار *معايير المحاسبة المالية* الصادر عام ١٤٢٤ هـ/٢٠٠٤م، التقديم في إصدار*الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)* عام ١٤٢٤هـ/ ٢٠٠٣م، وكذلك وردت في*نبذة عن نشأة الهيئة ومنتجات عملها* الواردة في إصدار الهيئة المعنون *مشاريع معايير محاسبة*، والمنشور عام ٢٠٠٥، ص ١٠.

والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أن " للهيئة شخصية اعتبارية وميزانية مستقلة وتتمتع بالحصانات والامتيازات طبقاً لما هو متبع في مجلس التعاون لدول الخليج العربية، كما يتمتع العاملون بها بالتسهيلات والامتيازات لقيامهم بأعمالالهيئة ".

تجربة الهيئة في تأطير الممارسة المحاسبية ووضع معاييرها المهنية

تبيّن المادة (٥) من النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأن الهيئة " تهدف إلى القيام بكل ما من شأنه تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون وتحقيق التنسيق والتكامل بينها..." ونصت فقرة (١) من نفس المادة (مادة ٥) على أن للهيئة "مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية، وعلى الأخص معايير المحاسبة والمراجعة وقواعد سلوك المهنة آخذة في الاعتبار المعايير الدولية وتجارب الدول والهيئات المهنية."

هذا، وتوصلت دراسة *صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية* الصادرة عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية عام ١٤٢٦هـ/٢٠٠٥م إلى نتيجة مفادها " أن دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية مجتمعة، ممثلة في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون والمملكة العربية السعودية خاصة، لديها من المقومات ما يؤهلها إلى أن تقوم بكافة الأنشطة المحاسبية الوطنية والدولية،شأنها في ذلك شأن الدول المتقدمة في هذا المجال " (ص٤)[١٢].

وتكاد تكون قد اتبعتهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في إعداد المعايير منهجاً واحداً، فقد نص الأستاذ الدكتور إسماعيل جمعة[١٣]في

---

[12] ثمة وجهة نظر أخرى لأحد المستشارين الذين أعدّ دراسة *صناعة معايير المحاسبة الدولية التطور ودور المجالس والهيئات والوطنية والدولية* (٢٠٠٥) ـــ في مقاله المعنون *"خارج الحلبة"* والذي اختص به الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لتنشره (السهلي، ٢٠١٠م، ص٦٢) قبل أنيقرر مجلس إدارة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين التحول إلى المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS)، حيث تم وصف موقف الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين تجاه المعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) بالمتحفظ، حيث اعتمدت خطة التحول للمعايير الدولية للتقرير المالي (IFRS) عام ٢٠١٢م (الرزين، ٢٠١٤، ص ١٨).

[13] المستشار الذي أعد معايير الحاسبة المالية، ٢٠٠٣. وكذلك الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم) (٢٠٠٣).

مقدمته التي توج بها إصدار الهيئة المعنون بـمعايير المحاسبة المالية الصادر في ٢٠٠٣ م أن المنهج المتبع في وضع معايير المحاسبة المالية " لا يختلف...عن ذلك الذي تم اتباعه في وضع[14] الإطار الفكري للمحاسبة المالية هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية..." (ص ٢٨، تم إبراز الجزئية محل الاهتمام بتضخيم حروفها ووضع خط تحتها)، وباتباع هذا المنهج تمكنت الهيئة من إصدار ستة إصدارات في سنة واحدة (انظر إلى جدول ١).

جدول رقم (١): الإصدارات الفنيةلهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لـدول الخليج العربية

المعيار أو المشروع	تاريخ الإصدار
الإطار الفكري للمحاسبة المالية	أغسطس ٢٠٠٣ م
معايير المحاسبة المالية	أغسطس ٢٠٠٣ م
معايير المراجعة	أغسطس ٢٠٠٣ م
معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة	أغسطس ٢٠٠٣ م
قواعد سلوك وآداب المهنة	أغسطس ٢٠٠٣ م
القواعد العامة للتعليم المهني المستمر	أغسطس ٢٠٠٣ م
مشاريع معايير المحاسبة[15]	يناير ٢٠٠٥ م

[14] قد لا تكون كلمة "*وضع*" مناسبة لما تم عمله فعلياً من قبل هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية ، ولعل عنوان فقرة ٢٣ من الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية يدل على أن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربية أعدت هذا الإطار ولم تضعه، حيث اقتصر عمل هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربية على مقابلة (مقارنة) "الإطار الفكري المطبق في المملكة العربية السعودية بالإطار العام لإعداد التقارير المالية والمطبق في بعض دول مجلس التعاون الأخرى...." (فقرة ٢٦ من الإطار الفكري للمحاسبة المالية، ٢٠٠٣، ص ٣٣)، كما أن إصدار آخر للهيئة انطوى على عبارة *صناعة* معاير المحاسبة (انظر إلى *صناعة معايير المحاسبة الدولية: ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية*، ٢٠٠٥)،ولا يتفق الباحث على تسمية وضع المعايير بصناعة، حيث يتم استخدام كلمة "issue" للتعبير عن إ صدار ونشر المعايير، ولا يتم استخدام عبارات تشير إلى أنه وجود صناعة "industry" للمعايير.

[15] انطوى هذا الإصدار على مشاريع ثلاثة معايير:

- مشروع معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية.
- مشروع معيار المحاسبة عن الاستثمار وفق طريقة حقوق الملكية.
- مشروع معيار المحاسبة عن ضريبة الدخل.

فعند إعداد الإطار الفكري للمحاسبة المالية أقرّت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بوجود عدة أسس (أطر) تنبني عليها المعايير والممارسات المحاسبية المطبقة في دول الخليج العربية ؛ فبينالجزء الأول من الفقرة (٢٣) من الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم) على إمكانية تقسيم الدول الأعضاء - في ذلك الوقت عند إنشاء الهيئة - إلى ثلاث مجموعات:

" تتضمن الأولى المملكة العربية السعودية وهي تطبق معاييرها الوطنية وتلجأ إلى المعايير الدولية في حالة وجود موضوع محاسبي لم يصدر بشأنه معيار عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، وفي حالة عدم وجود معيار دولي يتناول هذا الموضوع المحاسبي تلجأ إلى معايير أخرى تقرها الهيئة. أما المجموعة الثانية فهي تشمل دول مجلس التعاون التي تقضي النظم فيها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية وهي (الكويت وسلطنة عمان، ومملكة البحرين، ودولة الإمارات العربية المتحدة)، والمجموعة الثالثة هي تلك الدول التي لم ترد بها نصوص ملزمة بمعايير معينة وهي (دولة قطر)، وإن كانت الممارسة العملية فيها تبين استخدام المنشآت للمعايير الدولية في إعداد قوائمها المالية". (ص٣١).

ثم نص جزء ٢/٥ من فقرة (٢٦) من *الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)* على أنه:

" تمت مقارنة الإطار الفكري المطبق في المملكة العربية السعودية بالإطار العام لإعداد التقارير المالية والمطبق في بعض دول مجلس التعاون الأخرى وذلك على مستوى الموضوعات الأساسية والفرعية، وتم استخدام نص الفقرات الواردة في كل إطار وشرحها في المقارنة المرفقة، وبينت نتيجة المقارنة التحليلية ما إذا كان هناك تطابق أو اختلاف بين ما ورد في الإطار الفكري المطبق في المملكة العربية السعودية؛ والإطار العام لإعداد التقارير المالية المطبق في بعض دول مجلس التعاون الأخرى، ومدى الاختلاف (إن وجد) ". (ص٣٣).

وعند إعداد معايير المحاسبة المالية بينت مقدمة *معايير المحاسبة المالية* التي أعدها المستشار[16] (*معايير المحاسبة المالية*، ٢٠٠٣، ص ٢٩، تم إبراز الجزئية محل الاهتمام بتضخيم حروفها ووضع خط تحتها) وتم اتباع الأسلوب التالي:

- "مقارنة المعايير المعتمدة في المملكة العربية السعودية بنظرياتها في بعض مجلس التعاون الأخرى وذلك على مستوى الموضوعات الأساسية والفرعية،ويستخدم للمقارنة نص الفقرات الواردة في كل معيار وشرحها.
- تبين نتيجة المقارنة التحليلية ما إذا كان هناك تطابق أو اختلاف بين ما ورد في المعيار المعتمد في المملكة العربية السعودية ونظيره المعتمد والمطبق في بعض دول مجلس التعاون الأخرى، ومدى الاختلاف إن وجد.
- إذا كان هناك تطابق في بعض نصوص الفقرات الواردة في المعيارين ومحتواهما يوصّى اختيار النص الأكثر ملاءمة، وتعديله إذا لزم الأمر أوالمحتوى فيتم اختيار النص الأكثر ملاءمة، وتعديله إذا لزم الأمر، لتحقيق التناسق والوضوح والاكتمال في فقرات المعيار محل المقارنة."

وقد لا يكون الأمر قد اختلف عند إعداد مشاريع أخرى قصد منها تنظيم المهنة في الدول الأعضاء، فعند إعداد معايير المراجعة تبين مقدمة *معايير المراجعة* (٢٠٠٣، ص ٢٨-٢٩) أنه تم اتباع:

" منهج مشابه لذلك الذي اتبعه مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية في مقارنته للمعايير الدولية بالمعايير الأمريكية، والذي استخدمت فيه المعايير الدولية كأساس للمقارنة، ولكن المنهج المتبع هنا يعتمد على المعايير السعودية كأساس للمقارنة حيث إن المملكة العربية السعودية أعدت واعتمدت معايير للمحاسبة والمراجعة في حين أن دول مجلس التعاون الأخرى لم تقم بعد بإعدادها واعتمادها."

هذا وتقر مقدمة *معايير المراجعة* (معايير المراجعة، ٢٠٠٣، ص ٢٣) أنه " وإن كان بعض دول مجلس التعاون...[أخذت] بما اعتمدته لجنة المعايير الدولية[17] مع اختلاف

---

[16] المستشار الذي أعدّ *معايير المحاسبة المالية* هو الأستاذ الدكتور إسماعيل جمعة.

النصوص التي تم بموجبها الأخذ بالمعايير الدولية في هذه الدول؛ حيث إن بعض الدول نص صراحة على تطبيق المعايير الدولية في حين لا يوجد في البعض الآخر نص صريح وإن قام الممارسون بالاعتماد على ما ورد في المعايير الدولية."

وعند إعداد قواعد سلوك وآداب المهنة تم اختيار تلك المعمول بها في المملكة العربية السعودية أساساً للمقارنة لأسباب عدة منها: حداثتها وشمولها ومهنية صياغتها وانطلاقها من مبادئ ووجود جهة مهنية في المملكة العربية السعودية تراقب تقيد المهنيين بسلوك المهنة (*قواعد سلوك وآداب المهنة*، ٢٠٠٣، ص٥٤-٥٦).

ولارتباط " معايير الرقابة النوعية بمعايير أو أنظمة فنية أخرى" كمعايير المراجعة لقواعد سلوك وآداب المهنة فيفترض ألا يكون ثمة اختلاف بين معايير الرقابة النوعية في المملكة العربية السعودية وما سينتج عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية (*معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*، ٢٠٠٣، ص ٣٦).

تقييم تجربة الهيئة في وضع إطار فكرى ومعايير مهنية

بمراجعة المنهج الذي اتبعته هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية لأغلب إصداراتها المهنية فإنه يمكن القول أن هذه الإصدارات أتت مقاربة لما تم إصداره في المملكة العربية السعودية ، فتكاد تكون قد بنت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية جهودها في تنفيذ مشاريعها فيما يتعلق بالمعايير وتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دول الخليج العربية على فرض - كما بين عبد العزيز الفريح[١٨] - أن أساس بناء المعايير في المملكة العربية السعودية "لن يختلف كثيراً كما ستنتهي إليه الهيئة [هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية]" (*معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*، ٢٠٠٣، ص ٣٦)، بل ويصف الحميّد (٢٠١٣، ص ١٤) معايير هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأنها "نسخة معدلة من الإطار الفكري ومعايير المحاسبة السعودية " .

---

[17] في ٢٠٠١ تم إنشاء المجلس الدولي لمعايير المحاسبة International Accounting Standard Board (IASB) ليحل محل اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة International Accounting Standards Committee (IASC).

[18] المستشار الذي أعد معايير *الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*، ٢٠٠٣

ومعلوم أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين(SOCPA) قد تبنت وقلّدت المعايير الصادرة عن مجالس وهيئات، وبالأخص مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية، فيصف الحميّد (٢٠٠٩) المنهج الذي تم اتباعه في إعداد الإطار الفكري للمحاسبة المالية في المملكة العربية السعودية بأنه تم من حيث من انتهى الآخرون، فذكر الحميّد (٢٠٠٩، ص ٣٢٩) أنه لم يتم اتباع واستخدام الأسلوب الوصفي أوالفرضي أو تعريف المصطلحات بدقة، بل تم توظيف:

"أسلوب المقارنة، بحيث يجمع بين كل الأساليب. ويهتم هذا الأسلوب بدراسة متعمقة للأطر الفكرية ومحاور تطور المهن في عدة دول وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، والعمل على ترجمة مكوناتها إلى اللغة العربية... ومن ثم دراسة المحيط المهني والقانوني أو التنظيمي في المملكة، ومن ثم محاولة "تطويع" مفاصل أو مكونات الإطار الفكري يكون ملائماً لمحيط المملكة."(الحميّد، ٢٠٠٩، ص ص ٣٢٩-٣٣٠، تم إبراز الجزئية محل الاهتمام بتضخيم حروفها ووضع خط تحتها).

إن هذا المدخل والمتمثل والمتجسّد في تقليد المعايير المعدة من جهات أخرى ينطوي على إمكانية إجراء تعديلات أو تطبيقها بما يوائم ويتلاءم مع ظروف البلد وخصائصه التي قد يتفرّد ويتميز بها عن باقي بلدان ومجتمعات العالم ، وينص الحميّد (٢٠٠٩، ص ٢٢٠) على " أنه بُذل جهد شاق لاختيار ما يلائم المحيط المهني في المملكة"، وعليه فيمكن نعت هذا المدخل بأنه تبني لمعايير أمريكية ذات صبغة محلية جزئياً ، حيث تم اصداربعض معايير من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين انطوت في طياتها على مفاهيم يمكن أن توصف بأنها لا تلائم المحيط المهني للمملكة العربية السعودية فعلى سبيل المثال لا الحصر يسمح معيار الأصول الثابتة برسملة تكاليف تمويل الأصول الثابتة وفق ضوابط[19]، ولكون هذا المفهوم ينطوي في طياته على معاملات ربوية فإن مثل هذا المفهوم

---

[19] بمقارنة الدراسة المرفقة بمعيار الأصول الثابتة بالفصلين التاسع والعاشر من كتاب المحاسبة المتوسطة للأستاذ الدكتور محمد سامي راضي يتضح للمهتم كيف وجد مفهوم رسملة فوائد التمويل طريقه للمعيار الأصول الثابتة الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالرغم من أنه من المفترض ألا يكون لمثل هذا المفهوم وجود في مجتمع مثل المملكة العربية السعودية، مجتمعا اتخذ من الشريعة الاسلامية دستورا، وهي الشريعة التي أتت لتضع حدا لاستغلال الانسان لأبناء جلدته ومص دماءهم ومضاعفة امواله بأموالهم (وتقصد بذلك الربا افة كل تنمية عادلة للجنس البشري)!

قد لا يجد دعماً في بعض - إن لم يكن جل - مجتمعات الدول الأعضاء في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إذا ما نظرنا نظرة مثالية an idealistic (view) - أي ما يجب أن تكون عليه هذه المجتمعات (انظر إلى *أهداف المحاسبة المالية، ومفاهيمها، ومعيار العرض والإفصاح العام* الصادر عن هيئة المحاسبة المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية، ١٩٩٤، ص ص ٤١-٤٢).

ولقد قامت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في تجربتها الأولى بالوصول إلى معايير مهنية قابلة للتطبيق على مستوى الدول الأعضاء بمجلس التعاون بتقليد الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) في ذلك - كما بين القسم السابق من الدراسة ، وبالتالي لا مفاجأة أن يجد الباحثون أن الإطار الفكري للمحاسبة المالية الصادر عن هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية قد بُني من تجربة الولايات المتحدة الأمريكية (انظر إلى المغيولي، ٢٠٠٣، ص ٤٢٩).

وهذا المدخل قد يستحسنه بعض المهتمين إذا ما قورن بخيار التبني الكامل (full adoption) لأي نوع من المعايير بما في ذلك المعايير الدولية للتقرير المالي (International Financial Reporting Standards (IFRS)، حيث يشير مجلس معايير المحاسبة المالية لهيئة المحاسبة المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية في الإطار الفكري الصادر عنه (١٩٩٤، ص ٤١) والمعنون بـ*أهداف المحاسبة المالية، ومفاهيمها، ومعيار العرض والإفصاح العام* بأنه ثمة "مفاهيم تستلزمها المحاسبة المالية إلا أنها جاءت على نحو يخالف المبادئ الإسلامية... ومن أمثلة ذلك مفهوم اختلاف قيمة النقد لذاته لاختلاف تواريخ استحقاقه"، وتطبيقاً لهذا المفهوم فإن المصارف الإسلامية لم تأخذ "بمفهوم اختلاف قيمة النقد لذاته لاختلاف تواريخ استحقاقه المعترف به في النظم التقليدية... واستبعدت مبدأ التكلفة المقررة لرأس المال من خلال الفائدة الربوية المرتبطة بالتمويل..." (*أهداف المحاسبة المالية، ومفاهيمها، ومعيار العرض والإفصاح العام*، ١٩٩٤، ص ٤٢).

إن ممارسات بعض الدول الأعضاء في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية التي تبنت المعايير الدولية (IFRS) قد لا تمثل تجربة حظيت باهتمام هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربيةعندما عزمت على إصدار واعتماد معايير مهنية، فقدلا يحمل خيار تبنّي المعايير الدولية (IFRS) عند

تطبيقه النتائج المأمولة في توحيد المعايير المطبقة في الدول الأعضاء بفاعلية وكفاءة بدون جلب أعباء ، حيث يمنع المجلس الدولي لمعايير المحاسبة المالية (IASB) حذف أي جزء من المعايير، وليس أدل على ذلك من أن تنشر الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) على موقعها[٢٠] تعديلات على معيار الأطراف ذات العلاقة رقم ٢٤ (IAS) ، في حين يصدر المجلس الدولي لمعايير المحاسبة المالية (IASB) منشوراً على موقعه أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) لم تحسّن (amend) أي من المعايير التي اعتمدتها حتى تاريخه "ومنها معيار الأطراف ذات العلاقة"، ويشير المنشور الصادر عن المجلس الدولي لمعايير المحاسبة المالية (IASB) إلى منهج الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في تحولها إلى المعايير الدولية عن IASB بأن الهيئة تفحص كل معيار دولي لترى مدى توافقه مع تشريعاتها الدينية والقانونية[٢١].

وبما أن التعديلات التي قد اقترحتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) على "معيار الأطراف ذو علاقة" لم يعدها المجلس الدولي (IASB) على أنها تعديلات أو تحسينات (Amendments)، فقد يتعذر على هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أن تفترض - عندما دشنت محاولتها لتأطير الممارسات المحاسبية في الدول الأعضاء - أن المعايير الدولية المطبقة في الدول الأعضاء تعكس قيم وظروف البيئة لهذه الدول، وإلا فلمَ الحاجة لبناء معايير من قبل هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؟!

---

[20] متاح على الرابط (مع ملاحظة أن الدخول يحتاج إلى تصريح وفقاً لاتفاقية استخدام المعايير الدولية الموقعة بين الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ومؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي)-http://www.socpa.org.sa/getattachment/Socpa/International-Standards/Endorsed/IAS24-2.pdf.aspx،

كما يمكن الوصول إلى التعديل المقترح من الهيئة بالنظر إلى (ص ٢٨) من مجلة المحاسبون العدد ٧٨ لشهر يوليو من عام ٢٠١٤م : http://socpa.interactive.sa/getattachment/d98ca4b2-0cf8-4e6a-83a7-d52d11bfba53/مجلة-المحاسبون-العدد-٧٨-رمضان١٤٣٥هـ-يوليو-٢٠١٤م.aspx

[21] متاح على الرابط: http://www.ifrs.org/Alerts/Publication/Pages/Saudi-Arabia-to-require-use-of-IFRS-Standards-in-2017-and-IFRS-for-SMEs-in-2018.aspx

فعدم إجراء تعديلات على المعايير الدولية بحيث تجعل منها قابلة ليتم استيعابها وبدون تعارض في المحيط الذي تطبّق فيه قد يحد من فائدتها ونفعها، وثمة تحفّظ في ملاءمة المعايير الدولية للبلدان النامية سيما دول الخليج العربية (الرحيلي، ١٩٩٧، ص ٨٢)، فلقد بيّنت أطروحة Al-Anzi (٢٠٠٠) بأن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي في دولة الكويت ينم عن عدم تطابق؛ ويعزو Al-Anzi السبب إلى عدم وجود محاولات لتعديل وتطويع المعايير الدولية للتقرير المالي أو تعديل أو تطويع البيئة القانونية والاجتماعية والاقتصادية الكويتية (كذلك انظر إلى Mir and Rahaman,. 2005؛ Albu and Albu 2012؛ Faraj, and El-Firjani 2014؛ وفي تجربة دولة الإمارات العربية المتحدة يمكن النظر في Irvine 2008(2008)؛ Irvineand Locus (2006).

إن فرض أي نوع من المعايير المحاسبة المالية " من أعلى إلى أسفل " - أي بطريق الاشتقاق (deduction) - لا مستقبل له في النجاح إذا كان المنشود معايير محاسبة مالية توائم وتلائمالبيئات الاقتصادية والاجتماعية للدول الأعضاء في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. وهذا أيضاً صحيح إن أرادت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أن تفرض بمعنى وضعها موضع التنفيذ والإجبار في التطبيق - إطاراً فكرياً ومعايير للمحاسبة المالية ، فإنه لن يحصل لها هذا بدليل محاولتها الأولى ، فالإطار الفكري التوصيفي أو التوجيهي "prescriptive" للمحاسبة المالية – والذي يصف ما يجب أن تحتوي عليه القوائم المالية وكيف يجب أن يتم قياس الأثر المالي للأحداث المالية على المركز المالي للوحدة المحاسبة – صعب وضعه وبناؤه وتركيبه لتطلبه الاتفاق على ما يحب أن تحققه وتقوم به المحاسبة أي الاتفاق ابتداء على أهداف المحاسبة (Miller et al.، ١٩٩٥، ص ٩٤)[٢٢].

وبالرغم من الجهود الصادقة التي بذلها منسوبو الهيئة ومستشاروهم ونواياهم الحسنة، فوضع معايير محاسبية يقتضي فرضها دستورياً ، حيث يصف Kieso et al (٢٠٠٤) و Belkaoui (٢٠٠٤) الإطار الفكري للمحاسبة المالية بأنه دستورها ؛ والدستور

---

[22] نص ما ذكره Miller et al (١٩٩٥، ص ٩٤):
Prescriptive frameworks "are difficult to compile because it is necessary to construct a consensus on the question of what accounting *ought* to accomplish."

يأخذ شكل وحكم النظام في أنه يحتاج لتشريع ؛ فلكي يفرض ويوضع موضع التنفيذ لابد له من سلطة تشريعية تفرضه، ويعرّف الحميّد (٢٠٠٩، ص ٣٠٠) الإطار الفكري للمحاسبة المالية بأنه "...دستور للمهنة في محيط معين وزمان محدد ، يتم تعديله تبعاً لتطور الظروف، ويشمل نظاماً مترابطاً (coherent system) يحدد فيه أهداف وأساسيات المحاسبة ليقود من خلاله إلى معايير متسقة..." فالتعريفات الواردة في طيات الإطار الفكري للمحاسبة المالية هي تعريفات اتفاقية وليست تعريفات استقر عليها الفكري المحاسبي (للمزيد انظر الحميد، ٢٠٠٩، ص٣٠٠ وص ٣٠٢).

وليس أدل من فقرة (٦) من المادة (٥) من النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية على أنه ليس لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية إقرار المعايير والقواعد؛ حيث علّقت إقرارها بالجهات المختصة في الدول الأعضاء، فنصت الفقرة (٦) – المشار لها أعلاه – على أنه: " لا تسري قرارات الهيئة فيما يتعلق بالمعايير والقواعد المهنية إلا بعد إقرارها من قبل الجهات المختصة في الدول الأعضاء "، وعليه فالهيئة غير مخولة تشريعياً في وضع معايير للمحاسبة المالية.

فالمعيار على خلاف المبدأ ، والنظرية خلاف الإطار الفكري ، فلكي تحظى النظرية بسلطة فلابد من قبولها قبولاً عاماً، ومثال ذلك النظرية النسبية والتي تقوم عليها الفيزياء الحديثة، ففي حين توجد نظريات منافسة لهاكانت ولا زالت النظرية النسبية مهيمنة بسبب قبولها قبولاً عاماً من قبل الفزيائيين[٢٣]، وعلى العكس من ذلك فإن الإطار الفكري في مستوىً دون النظرية، وإنما يتم تطبيقه بفرضه فرضاً على الممارسين، وبالتالي فهو يأخذ شكل القانون أو النظام (انظر الحميّد، ٢٠٠٩، الفصل التاسع)، ويُلجأ للإطار الفكري كحلٍّ مؤقتٍ لحين الوصول لنظرية تحظى بقبول عام ، وعليه فالإطار الفكري لا يصف الحالة المثلى التي يكون عليها تنظيم المهنة، وإنما حالة مؤقتة لحين تنظير الممارسة تنظيراً يكون مقبولاً قبولاً عاماً من ممارسي المهنة، ولكي يحظى هذا التنظير المقترح بالقبول العام لابد

---

[23] إن التطرق لأسباب وكيفية غلبة نظرية على أخرى أو على أختها خارج نطاق هذا الدراسة، وبإمكان القارئ أن يطلع في هذا الشأن على كتاب The Structure of Scientific Revolution لـ Thomas Kuhn، وكذلك كتاب The Intellectual and Social Organization of the Science لـ Whitely والذي نشرت طبعته الثانية عام ٢٠٠٠.

أن يكون شارحاً للممارسة محل التطبيق ومتنبئاً بالتطبيق إذا ما تغير المحيط الذي به يمارس هذا التطبيق (في دور النظرية المحاسبية انظر على سبيل المثال Schroede, Clark, and Cathey2001).

وكذلك الحال في التفريق بين المعيار والمبدأ، فالمبدأ إما أن يشتق (Deduce) أوأن يتم استقراؤه (Induce) (للمزيد أنظر إلى العديم، ٢٠١١)، والمعيار يتم تطويره أو وضعه لتُمارَس المهنة مسترشدة به، فهو حالة تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق، والمعيار يتم تطويره بأن يتم اشتقاقه من الإطار الفكري (انظر إلى Power، ١٩٩٣) وبالتالي فالمنهج الذي استخدم فيالإطار الفكري الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) هو المنهج التوصيفي أو التوجيهي (prescriptive) أو المعياري (normative)[٢٤]؛ وإلى حدٍّ ما بعض الأطر التي قلّدت طريقة FASB في بنائه.

ونظراً لأهمية الإطار الفكري في المحاسبة المالية في اشتقاق معايير المحاسبة المالية، وفي اشتقاق حل لمشكلات محاسبية قد تواجه المحاسب أثناء عمله ولا يتوافر لها معايير مصدرة (الحميّد، ٢٠٠٩، ص ص ٣٠١-٣٠٢) فإن بناء أول إطار فكري قام به مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) استغرق من عام ١٩٧٣ وحتى عام ٢٠٠٠م، ويعتبره Gore (١٩٨٩) المشروع المحاسبي الأطول زمنياً والأغلى كلفة من الناحية المادية، وبالرغم من هذا فإن من درس الإطار الفكري الصادر عن FASB يستشعر عدم اكتماله ؛ كما أن Bob Herz - سبق وأن رأس مجلس معايير المحاسبة المالية - أخبر عام ٢٠١١م في اللقاء السنوي لجمعية المحاسبة الأمريكية (AAA) في دنفر أنه ندم على عدم تطوير الإطار الفكري[٢٥]، والإطار الفكري ينطوي على تناقضات، مثل أن جعل من خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومة (Reliability) وملاءمة المعلومة (Relevance) خاصيتين رئيستين للمعلومة (يمكن الرجوع إلى حنان، ٢٠٠٤؛Johnson، ٢٠٠٥).

لعل توجه هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في الاعتقاد في قابلية تعميم الإطار الفكري المختار والموافق عليه من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) على باقي الدول الأعضاء يقوم على فرضين:

---

[24] بعضهم يترجم كلمة (normative) إلى قياسي.

[25] معلومات المقابلة متاحة على الرابط: http://www2.aaahq.org/AM2011/speakers.cfm ، كما أن الفيديو متاح لكن لأعضاء جمعية المحاسبة الأمريكية.

١- أن هذا الإطار الفكري أصيل ونابع من حاجات وخصائص المجتمع في المملكة العربية السعودية.

٢- أن خصائص وحاجات باقي المجتمعات في الدول الأعضاء مشابهة إن لم تكن نفسها حاجات وخصائص المجتمع في المملكة العربية السعودية.

وفي هذه الدراسة سيتم مناقشة الفرض الأول، فإذا ما ثبت عدم أصالة الإطار الفكري الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) فإنا لا نتوقع أن يتناسب مع خصائص مجتمعات الدول الأعضاء ولا أن يكون ملبياً لحاجاتهم.

لقد بين الجزء ٣/٥ فقرة ٢٦ من *الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)* أن المدخل الذي اتبعتهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأنه:

> إذا تبين أن هناك تطابقاً في نصوص الفقرات الواردة في الإطارين ومحتواهما يوصى باستخدامهما. أما إذا كانت هناك اختلافات محدودة بين النصوص أوالمحتوى فيختار النص الأكثر ملاءمة، وتعديله إذا لزم الأمر، لتحقيق التناسق والوضوح والاكتمال في عناصر الإطار الفكري. ولم تبين الدراسة وجود اختلافات جوهرية في نصوص ومحتوى الإطارين الفكريين محل المقارنة. (ص ٣٣).

يلاحظ على آلية التوفيق في حالة التعارض عدم وجود معيار أو مقياس (criterion) يتم الاستناد عليه بشكل موضوعي عند الحكم على الملاءمة ؛ ناهيك عن أنه من وجهة نظر من تكون ملائمة آخذاً بالاعتبار أن المستشار كان شخصاً واحداً كما تبين مقدمة *الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)* (ص٧)، فلا ريب أن تنص الفقرة (٣/٥ سابقة الذكر)على عدم "وجود اختلافات جوهرية في نصوص ومحتوى الإطارين الفكريين"، في حين أن محاولات التوفيق بين الإطار الفكري الصادر عن (FASB) وبين الإطار الفكري الصادر عن(IASB) لم تؤدِّ إلى توافق ؛ فلم يستطع الطرفان الاتفاق ، وهما قد بدءا عملية التوفيق في مشروعهما المشترك في وضع إطار فكري مشترك Conceptual

Framework — IASB-FASB joint project بعد لقاء عام ٢٠٠٤[26]، وبناء على ما ذكره James Leisenring- عضو FASB - في لقاء شعبة التقارير المحاسبية المالية (Financial Accounting Reporting Section) المنبثقة عن جمعية المحاسبة الأمريكية (American Accounting Association) عام ٢٠١٢[27] والمنعقد في شيكاغو من أنهم في مجلس معايير المحاسبية المالية (FASB) لم يتفقوا مع أعضاء المجلس الدولي لمعايير المحاسبة (IASB) في تعريف بنود القوائم المالية باستخدام مدخل الإيرادات/المصروفات، ثم بعد أن تبينوا من عدم وصولهم لاتفاق تحولوا إلى تعريف بنود القوائم المالية بتعريف الأصول و الالتزامات وصولاً إلى تعريف باقي بنود القوائم المالية؛ إلا أنهم لم يتفقوا أيضاً ، ومثل هذا النقل يجعل الشخص يتساءل : كيف أن الفقرة ٣/٥ لم تجد اختلافات جوهرية عند عمل المقارنة بين الإطار الفكري الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين (SOCPA) وبين الإطار الفكري المطبق في دول مجلس التعاون ؛ والتي تطبق معايير المحاسبة الدولية؟!

يضاف إلى الملاحظة هذه أن من تولى علمية التوفيق بين المعيارين هو شخص واحد وصفه من ***الإطار الفكري للمحاسبة المالية (الأهداف والمفاهيم)*** بالمستشار، وإن كان المستشار على قدر من الكفاءة والعلم؛ إلا أن وضع إطار فكري يحتاج جهوداً أكثر من شخص واحد، ولا أدل من أن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) أمضى فترة من ١٩٧٣م وحتى ٢٠٠٠م لوضع الإطار الفكري للمحاسبة المالية في أمريكا، ومما يدل على ذلك أيضاً عدم اتفاق (FASB و IASB) على مشروع الإطار الفكري المشترك، فلعل إدراك أعضاء المجلسين لتبعات تعريف بنود القوائم المالية ،ولعمق الأثر على باقي أجزاء الإطار الفكري وما يشتق عنه من معايير الأثر في عدو وصولهما لاتفاق (انظر إلى الحميّد، ٢٠٠٩، ص ٣٢٣ لفكرة مبسطة عن الاختلاف المترتب على اختيار أحد المدخلين في تعريف بنود القوائم المالية).

إذا لم تؤخذ البيئة التي تؤثر وتتأثر بهاهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية فلا فرصة للهيئة بأن تصل بالممارسة المحاسبية في الدول

---

[26] للمزيد حول المراحل التي انتهى منها المجلسان قبل أن يتخذا قراراً بتعليق المشروع عاماً .. انظر إلى:
http://www.iasplus.com/en/projects/completed/framework/framework-joint

[27] معلومات عن لقاء شعبة التقارير شعبة التقارير المحاسبية المالية متاحة على الرباط:
http://www2.aaahq.org/meetings/2012FAR_program.cfm

الأعضاء إلى مستوى المعايرة ؛ بأن يكون ثمة معايير موحدة في الدول الأعضاء يسترشد بها الممارسون للمهنة ومن ثَم الحكم على ممارساتهم فيما إذا كانت تتماشى ومطابقة لما يجب أن يحاسبوا ويفصحوا عنه، وهذا ما يؤكده اقتراح عبد الله الفريح[٢٨] بأن تقوم هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية " بتكليف خبير للنظر في كافة الأنظمة التي تؤثر أو تتأثر بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة للتوصل إلى رأي حيال مدى اتساق ما تتوصل إليه الهيئة من الأنظمة معها " (*معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*، ٢٠٠٣، ص ٣٦).

فإن لم يكن لدى هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية القدرة والموارد اللازمة لتطوير إطار فكري باتباع الأسلوب التوصيفي (prescriptive)، فلعل هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية أن تؤجل تنفيذ بعض أهدافها لأجل، وتركز على ما تستطيع القيام به في ظل الظروف الحالية، ولعل في عقد الملتقيات الدورية فوائد جمة ، فمن خلالها يتقابل المهتمون في الدول الأعضاء وتتلاقح الأفكار ، فيكون اللقاء السنوي أرضاً خصبةً تُبذر فيها أفكار تتمتع أجيال قادمة بثمارها، فأبناء بعض الأمم المعاصرة تتمتع بما زرعه لهم أسلافهم، ولنا بهم عبرة، فتطوير إطار فكري من النوع التوصيفي أو التوجيهي "prescriptive" للمحاسبة المالية – والذي يصف ما يجب أن تحتوي عليه القوائم المالية وكيف يجب ان يتم قياس الأثر المالي للأحداث المالية على المركز المالي للوحدة المحاسبية– فتطوير هذا النوع من الأطر هو في حقيقته عملية سياسية، شأنها شأن بناء نظرية ومحاولة الحصول على قبول عام لها (Miller et al. ١٩٩٥، ص٩٣)[٢٩].

---

[28] مستشار هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون الخليج العربية الذي تولى إعداد *معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة*.

[29] نص ما ذكره Miller et al (١٩٩٥، ص ٩٣):

"Developing a prescriptive conceptual framework is a very important political task. It is much more an exercise on accounting theory."

مساهمة تجربة الهيئة في إثراء الفكر المحاسبي

تساهم بعض الأحداث التاريخية في إثراء الفكر المحاسبي، فانهيارالشركة السويدية Kreuger& Toll والتي كان لممارسات منشئها IvarKreuger- والملقب عالمياً بـ" Match King" في حقبة العشرينيات والثلاثينيات الميلادية ـــ بالغ الأثر في إصدار قانون الأوراق المالية عام ١٩٣٣م وقانون الأوراق المالية عام ١٩٣٤م (Flesher and Flesher ١٩٨٦) الأقوى تأثيراً على المحاسبة المعاصرة تاريخياً. وعلى مستوى تاريخ مهنة المحاسبة فثمة تجارب في توحيد الممارسات المحاسبية لم يكتب لها القبول أو النجاح مثل Accounting Research Study (ARS-1) والتي أعدها Moonitz ونشرها (Accounting Principle Board (APB))عام ١٩٦١م و(Accounting Research Study (ARS-3والتي أعدها Sprouse, and Moonitz, ونشرها أيضاً(Accounting Principle Board (APB))عام ١٩٦٢م.

ولعل النشرة الرابعة APB-4 الصادرة عن مجلس مبادئ المحاسبة (Accounting Principle Board (APB) خير مثال[30] في مشابهة محاولة الهيئة توحيد الإجراءات المحاسبية، فكانت الغاية أن تكون النشرة الرابعة APB-4 إطاراً فكرياً للمحاسبة المالية في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أنه لم يكتب لها النجاح. ثم تلاها مشروع الإطار الفكري للمحاسبة المالية والذي عمل عليه مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) واستفاد من التجربة السابقة، ولا أدل على ذلك من اعتماد تعريف حقوق الملكية في نشرة مفاهيم المحاسبة المالية السادسة Statement of Financial Accounting Concept 6 الصادرة عن FASB - والتي هي أحد مكونات الإطار الفكري الأمريكيالحالي للمحاسبة المالية - تعريفاً مشابهاً لما اقترحته النشرة الرابعة APB-4 (انظر إلى الحميد، ٢٠٠٩، ص ٣٧٤).

خاضت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، تجربة لعلها تكون فريدة في الأدبيات المحاسبية، الأمر الذي يجعلها محل اهتمام الباحثين المهتمين بالفكر المحاسبي، فأتت تجربة الهيئة بحقائق فيما يتعلق بفروض حملتها طيات البحوث التي تنادي بمجتمعية المحاسبة، والتي من تطبيقاتها أن لكل مجتمع وتجمع بشري نظامه المحاسبي (Gambling، ١٩٧٤) الذي يخدم أفراد هذا التجمع في المحاسبة والمساءلة عن (Accountability) موارد وثروات ومكتسبات هذا التجمع، ويساعد على

---

[30] للاطلاع على معلومات حول النشر النظر في الشيرازي (١٩٩٠، ص ٩٤-١٠٠ و ص١٢٨).

توزيعها (Allocate) على الفرص الاستثمارية الواعدة لهذا التجمع البشري بما يحققرفاه المجتمع.

وكذلك فإن تجربة الهيئة في وضع المعايير المحاسبية محل اهتمام الباحثين في الأدبيات المحاسبية التي تركز على المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS)، فكيفتمة تباين عندما استخدمت معايير تستخدم في بلد (المملكة العربية السعودية) للمقارنة في بلد أو بلدان أخرى (باقي الدول الأعضاء في هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية) بالرغم من التقارب بين المجتمعات ثقافياً ودينياً ولغةً (أنظر أيضا إلى الرحيلي ١٩٩٧، ص٨١)، فبالتعمق في كيفية الوصول إلى المعايير المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOCPA).

قد يجاب عن الأسئلة السابقة، فقد لا تكون هذه المعايير المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOPCA) والتي استخدمت كأساس للمقارنة الأصيلة بالمقام الأول، فيشير الحميّد (٢٠٠٩) إلى اتباع منهج "البدء من حيث ما انتهى إليه الآخرون" عندما أرادت الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOPCA) اعتماد معايير تنظم بها المهنة في المملكة العربية السعودية، ولعل معايير بعض الأمم وجدت طريقها إلى المعايير المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOPCA)، والدراسة الملحقة بمعيار الأصول الثابتة[٣١] تدعم ذلك، فبمقارنتها بالفصل التاسع والعاشر من كتاب المحاسبة المتوسطة للدكتور سامي راضي نجد التشابه الكبير إن لم يكن تطابقا، وكتاب المحاسبة المتوسطة اعتمد على المعايير المبنية على القواعد (rules-based accounting system)، فكثيراً ما يحيل إلى إصدارات ونشرات المعاهد والجمعيات الأمريكية (مثل المعهد الأمريكي للمبادئ المحاسبية American Principles Board (APB)، مجلس معايير المحاسبة المالية (Financial Accounting Standards Board (FASB)، ومعلوم أن نظام المحاسبة في أمريكا مبني على القواعد، في حين أن نظام المحاسبة المبني عليه معايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) هو المبادئ المحاسبية ((principles-based accounting system، فوجود الاختلافات

---

31 سبق الإشارة لها.

التي وثقها المستشارون الذين أعدّوا مشاريع المعايير أمر متوقع لاختلاف الأساس[٣٢]، ولكن أن يتم تغليب جانب بناء على ملاءمته بدون شرح وبيان للمعايير التي على ضوئها يتم التغليب فهذا أمر فيه نظر ولعله ساهم بشكل كبير في عدم تطبيق المعايير التي أصدرتها الدول الأعضاء. وعليه فلو كانت المعايير المعتمدة من قبل الهيئة السعودية للمراجعين القانونيين (SOCPA) أصيلة نابعة من البيئة الاقتصادية والثقافية الموجودة والتي تطبق وتمارس بها هذه المعايير فقد يكون حظها بالقبول من قبل الدول الأعضاء أكبر؛ إذا ما تم العمل على قضية تشريع هذه المعايير.

إن المحاسبة هي انعكاس لثقافة مجتمع، وتوحيد الإجراءات المحاسبية في الدول الأعضاء سيساهم في توحيد الثقافة،وذلك المنشود من قيام مجلس التعاون لدول الخليج العربية، فتوحيد الإجراءات المحاسبية هو خطوة تجاه الحلم الخليجي ليعيش واقعه الأجيال القادمة من أبناء المنطقة. وعليه فإن ما قامت به الهيئةمن خطوة لم يكتب لها القبول ومن ثَم النجاح لتحقيق الهدف الأول المنصوص عليه في فقرة (١) من المادة(٥) من النظام الأساسي والمتمثل في تنظيم المهنة باعتماد معايير مهنية لا يعني ولا يقتضي ولا يلزم منه أن هذا الهدف غير قابل للتحقيق، فقد يكون قابلاً للتحقيق في أعوام وعقود قادمة، لكن يجب أن يكون رؤيةًأمام نصب كل مهني يتطلع لتحقيق الهدف العام من قيام مجلس التعاون لدول الخليج العربية[٣٣]، لذا فالهدف هدفحتى لو تم تحقيقه بعد حين، فيجب ألا تمسَّ هذا الهدف من أهداف الهيئة كما وردت في نظامها الأساسي، وان نثق بمن يتعاقب على إدارة الهيئة بأنهم سيجدون الوقت المناسب واللازم لتنفيذه إذا ما سنحت ظروف المهنة في الدول الأعضاء، فلا ندري لعل الله يحدث بعد ذلك أمراً !

---

[32] في التفرقة بين النظام المحاسبي المبني على القواعد وذلك المبني على المبادئ (انظر على سبيل المثال إلى Berkowitz and Rampell 2002 ؛ Alexander and Jermakowicz 2006؛ Benstonet et al. 2006)

[33] الباحث مدين للدكتور ناصر القعود ـــ المدير التنفيذي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بهذا التوجه، وهذا التوجه ثمرة نقاش دار في مكتبه في مقر هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الرياض، يوم الأربعاء ٢٠١٥/١٢/٢٣م.

وفي اجتماع مجلس إدارة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المنعقد في مملكة البحرين بتاريخ ٢٠١٢/٣/٣م اتخذ المجلس قراره بأن تعد المادة العلمية لمادة المحاسبة المالية لاختبار زمالة(GCPA) هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربيةبناء على المعايير الدولية، وإن الاطلاع على بعض تقارير هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يخلص بأن الهيئة في الوقت الحالي تركّز على أهداف أخرى، فعلي سبيل المثالبالاطلاع علىتقرير مجلس الإدارة الخامس لعام ٢٠١٣ (ص١٧) والسادس لعام 2014 (ص١٩) وبقراءة الأهداف الفرعية المرتبطة بوضع واقتراح سبل وسائل تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يتضح عدم إدراج ما يتعلق بإصدار معايير مهنية مثل مراجعة وتطوير وإعداد واعتماد المعايير المهنية.

خاتمة وتوصيات

بشكل عام قدمت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ومستشاروها منتجات الهيئة على أن المعايير تعد على أساس واحد يأخذ بالاعتبار الظروف البيئية لتلك الدول والمتغيرات العالمية المعاصرة . (انظر على سبيل المثال، *معايير المحاسبة المالية*، ٢٠٠٣، ص٢٨)، ولكن عند إعداد المعايير اقتصر الأمر وبشكل عام على "مقارنة المعايير المعتمدة في المملكة العربية السعودية بنظيرتها المعتمدة في بعض دول مجلس التعاون الأخرى" (*معايير المحاسبة المالية*، ٢٠٠٣، ص٢٩)، وهذا غير كاف، فمقارنة المعايير لا يعني بالضرورة أنه تم أخذ المتغيرات البيئية بعين الاعتبار عند بناء ووضع معايير من قبل هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

ولقد هدفت هذه الدراسة إلى تقييم المنهج الذي اتبعته الهيئة في بناء معايير للمساهمة في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول الأعضاء، وليس أفضل من التعلم من تجارب الماضي، وتوثيق هذه التجربة بهدف تقييمها للاستفادة منها في وضع هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية في طريق لعل باتباعه تعيد الهيئة النظر في أهدافها فتركزعلى الفئات المستهدفة من أبناء وبنات الدول الأعضاء المنتمين لمهنة المحاسبة والمراجعة.

وثمة نداء لكل من يحرص ويغير على ابنائنا وبناتنا المنتمين لمهنة المحاسبة في الدول الأعضاء...إلى المعتقدين أنه يجب ألا يكون أبناؤنا وبناتنا أقلَّ حظّاً من أقرانهم من أبناء باقي الأمم في المعمورة، بأن يضع نصب ناظريه مصلحة هؤلاء الجيل محتسباً على الله الأجر، ولعل في هذه الهمة إبراءً للذمة ؛ وإن حدث ولم يرَ المهتم نتاج عمله أثناء حياته فلقناعته بأنه يريد ثماراً للأجيال القادمة، فلابد من غرس البذرة والعناية بها.. سائلين المولى التوفيق والبركة في الجهود.

ولقد بين كتاب الوصول إلى أنه لابد من التركيز على الاهتمام لكي تصل الأطراف المتفاوضة إلى اتفاق (أنظرFisher et al 2011)، ففي كثير من الأحيان تكون اهتمامات الأطراف المتفاوضة متشابهة وإن لم تكن متماثلة، ولكن تحدث الاختلافات بسبب تركيز كل طرف على ما يريده لا ما يهتم به، وفي تقديرنا أن النداء سابق الذكر يشكل اهتماماً يتفق كل من أراد الخير للمهنة في الدول الأعضاء بالاستثمار في الجيل القادم.

ومن نافلة القول أنه قد يكون من الملائم أن تدرك هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بأن تجربتها قد تكون تركت انطباعاً لدى المهنيين في الدول الأعضاء، فتبدأ هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية باستطلاع هذه الانطباعات، ومن ثم تحدد توجهها في المستقبل مستقبلاً واعداً لمهنة تساعد في رفاه شعوب المنطقة.

وتوصي الدراسة إلى أن تركز الهيئة على غايتين رئيستين، أولاً: أن تكون الهيئة قناة من خلالها تلتقي جهود الجهات من هيئات وجمعيات مهنية، فتكون الهيئة مهنية تأخذ صبغة إقليمية تسمح بتعددية الممارسات تحت مظلتها مع مناقشة كيفية الرقي إلى توحيدها، فلابد من منهج مقبول ولو أخذ زمناً في تنفيذه، ولنا أسوة بالإطار الفكري الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB)؛ فبعد زهاء ٢٣ سنة يقتنع بعض من أداروا FASB أن الإطار لا يزال غير مكتمل التركيب.ثانياً: أن تبذل الهيئة جهوداً في توفير تدريب وتعليم مستمر يرتقي إلى تطلعات ممارسي مهنة المحاسبة والمراجعة، فبتطور ممارسي المهنة تتطور المهنة، وتكتسب المهنة احترام المجتمع الذي تخدمه بالمعرفة المتخصصة التي يحملها أعضاؤها المنتمون لها وبجودة عمل ممارسيها[٣٤].إن توفير كفاءات وعلى قدر من

---

[34] انظر إلى West ٢٠٠٣ للتعرف على دور وقيمة المحاسب في المجتمع الديمقراطي.

التدريب مساهمة كبيرة للهيئة للدول الأعضاء، كأن تحرص الهيئة على استقطاب كفاءات وعمل شراكات مع معاهد متخصصة في تقديم معارف محاسبية حديثة. إن من شأن التدريب أن يطلّع الممارسون في الدول الأعضاء على الممارسات المهنية في الدول الأعضاء، فعلى سبيل المثال إذا واجه الممارسون للمهنة تحديات عند تطبيق معيار من معايير المحاسبة المالية وأوجدوا لها حلولاً فقطعاً سيستفيد الممارسون في باقي الدول الأعضاء من هذه التجربة. إن اللقاء السنوي الذي انتظمت الهيئة بعقده يشكل نواة لتعاون مثمر ستحصد الأجيال القادمة من الممارسين للمهنة في الدول الأعضاء ثماره، وسيسعد الأعضاء الحاليون بأن ساهموا وكانوا سبباً في بقاء هذه الهيئة مظلة يستظل تحتها من أراد أن يكون ممارساً لمهنة ينظر لها أفراد مجتمعات المنطقة باحترام حيث حفظ أعضاؤها موارد مجتمعاتهم وساهموا بتوجيهها للاستثمار الأمثل الذي يعود بالنفع على شعوب المنطقة.

المراجع

١- المصادر:

- النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- تقرير مجلس الإدارة الخامس للجمعية العمومية العادية، مارس ٢٠١٣م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- تقرير مجلس الإدارة السادس للجمعية العمومية العادية، نوفمبر ٢٠١٤م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- محضر اجتماع مجلس إدارة هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية المنعقد في مملكة البحرين بتاريخ ٢٠١٢/٣/٣م اتخذ المجلس قراره بأن تعد المادة العلمية لمادة المحاسبة المالية بناء على المعايير الدولية.

٢- إصدارات:

- الإطار الفكري للمحاسبة المالية، أغسطس ٢٠٠٣ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- معايير المحاسبة المالية، أغسطس ٢٠٠٣ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- معايير المراجعة، أغسطس ٢٠٠٣ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- معايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة، أغسطس ٢٠٠٣ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- قواعد سلوك وآداب المهنة، أغسطس ٢٠٠٣ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

- القواعد العامة للتعليم المهني المستمر، أغسطس ٢٠٠٣م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

- مشاريع معايير المحاسبة، يناير ٢٠٠٥ م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

- صناعة معايير المحاسبة الدولية: ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية، ٢٠٠٥م، هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

- أهداف المحاسبة المالية، ومفاهيمها، ومعيار العرض والإفصاح العام، ١٩٩٤، مجلس معايير المحاسبة المالية لهيئة المحاسبة المالية للمصارف والمؤسسات المالية الإسلامية

- معيار الأصول الثابتة، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. المملكة العربية السعودية.

٣- المراجع العربية:

البطمة، محمد. (١٤٠٠). نحو إطار عام لنظرية المحاسبة. *الإدارة العامة*. العدد ٢٦.

حنان، رضوان حلوة. (٢٠٠٤). مدخل النظرية المحاسبية: الاطار الفكري: التطبيقات العملية. دار وائل للنشر والتوزيع، عمّان: الأردن.

الحميّد، عبدالرحمن بن إبراهيم. (٢٠٠٩)، *نظرية المحاسبة*. مكتبة العبيكان، الرياض، المملكة العربية السعودية.

الحميّد، عبدالرحمن بن ابراهيم. (٢٠١٣). "حوار العدد مع ممثل الشرق الأوسط وشمال أفريقيا في مجلس أمناء مؤسسة معايير المحاسبة الدولية". *المحاسبة والمراجعة في الخليج، العدد الثالث عشر*، يونيو ص ص ١١-١٤.

الرحيلي، عوض سلامة. (١٩٩٧). "إطار مقترح لتطوي المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول لخليج العربية من منظر شامل". *المجلة العربية للمحاسبة*. المجل الأول. العدد الأول. الصفحات: ٥٤-٩٦.

الرزين، عبد الرحمن. (٢٠١٤). "الثمرة الأولى لجهود هيئة مهنية واعية لمسؤولياتها خططت لتمول مدروس." *مجلة المحاسبون*. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٧٨، رمضان ١٤٣٥هـ، يوليو ٢٠١٤م، ص ص ١٨-٣٤.

راضي، محمد سامي. (١٤٢٤). *المحاسبة المتوسطة: الجزء الأول محاسبة الأصول*، الطبعة الثانية، جمعية المحاسبة السعودية، الرياض.

السهلي، محمد بن سلطان. (٢٠١٠). خارج الحلبة.*مجلة المحاسبون*. الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ٦٣، ربيع الأول ١٤٣١هـ، مارس ٢٠١٠م.ص ٦٢.

الشيرازي، عباس مهدي. (١٩٩٠). *نظرية المحاسبة*، الكويت: ذات السلاسل

العديم، خالد بن رشيد .(٢٠١١). تأثيرنشأة المحاسبة من الممارسة والتطبيق العملي على تطويرنظريةمحاسبية، . *مجلةالمحاسبة*،عدد 53 ،صفحة١٥.

المغيولي، محمد بن أحمد. (٢٠٠٣). الدور المرتقب "للاطار الفكري للمحاسبة المالية في بنية المحاسبة في دول الخليج العربية." *الندوة العاشرة لسبل تطوير المحاسبة. الإفصاح المحاسبي والشفافية ودورهما في دعم الرقابة والمساءلة في الشركات السعودية*. جامعة الملك سعود-فرع القصيم (جامعة القصيم حاليا). بريده، ١٨-١٩/شعبان ١٤٢٤ هـ، الموافق ١٤-١٥/ أكتوبر ٢٠٠٣ م.

٤- المراجع الإنجليزية:

Al-Anzi, K. (2000), "Corporate financial reporting and foreign investment in Kuwait", unpublished doctoral thesis, University of Wollongong, Wollongong.

Alexander D. and Jermakowicz E. (2006). A true and fair view of the principles/rules debate. ." *ABACUS, Vol. 42, No. 2,P. 132-164.*

Beaver, W. H. (1973). "What should be the FASB's objectives?" *The Journal of Accountancy*. August. Pp. 49-56.

Beaver, W. and Demski, J. (1974). "The nature of financial accounting objectives: A summary and synthesis." *Journal of Accounting Research.* Vol. 12. Studies on Financial Accounting Objectives. Pp: 170-187.

Belkaoui, A. R. (2004). "*Accounting Theory* (5th ed.)." London: Thomson.

BENSTON, G., BROMWICH, M. and WAGENHOFER, F. (2006). "Principles- Versus Rules-Based Accounting Standards: The FASB's Standard Setting Strategy." *ABACUS, Vol. 42, No. 2,. Pp165-188.*

Berkowitz, A and Rampell, R. (2002). The Accounting Debate: Principles vs. Rules. *The Wall Street Journal* .Online: <Last visit 12/30/2015 http://www.wsj.com/articles/SB103886213539574553 >

Dopuch, N. and Sunder, S. (1980). " FASB's Statements on objectives and elements of financial accounting: A review." *The Accounting Review*. Vol. 55. Iss. 1. Pp: 1-21.

Fisher,R., William L. Ury, W. L. Patton, B. (2011)"*Getting to Yes: Negotiating Agreement Without Giving In.*Rev edition.Penguin Books.

Flesher, D. and Flesher, T. ((1986). Ivar Kreuger's Contribution to U.S. Financial Reporting. *The Accounting Review* .Vol. 61, No. 3 (Jul., 1986), pp. 421-434.

Gambling, T. (1974). "*Societal Accounting*" Allen & Unwin

Gore, P. (1992). "*The FASB conceptual framework project 1973-1985: An analysis.*" Manchester, UK: Manchester University Press.

Irvine, H. (2008). "The global institutionalization of financial reporting: The case of the United Arab Emirates. *Accounting Forum.* 32:125-142

Irvine, H and Locus, N. (2006). "The globalization of accounting standards: The case of the United Arab Emirates. University of Wollongong. Faculty of Commerce. Research Paper.

Leisenring, James, (2012). "Plenary Panel Session: "Current Topics in Standards Setting." 2012 Financial Accounting and Reporting Section Midyear Meeting.٧-٦ /١/2012. Chicago.

Miller, P. B., Redding, R. J., and Bahnson, P. R. (1995) *The FASB The People, The Process, and the Politics*. Boston, MA: Irwin McGraw-Hill.

Johnson, L. (2005). "Relevance and reliability."*The FASB Report*, February, 28. Available: <http://www.fasb.org/articles&reports/relevance_and_reliability_tfr_feb_2005.pdf/ last visit 12/30/2015 >

Kieso , D. E., Weygandt, J. J. and Warfield T. D. (2004). "*Intermediate accounting* (11th ed.)." New York, NY : J. Wiley.

Kuhn, T. S., (1996). "*The Structure of Science Revolution* (3rd ed.)." Chicago, IL: The University of Chicago Press.

Power, M. K. (1993). On the idea of a conceptual framework for financial reporting." In M. J. Mumford and K.V. Peasnell (eds.) pp.44-61. "*Philosophical Perspectives on Accounting: Essays in Honors of Edward Stamp*" London: Routledge.

Rayburn, J. D. (2005). "President's message." *Accounting Education News*. Fall. 33 (4): 1-4. Sarasota, FL: American Accounting Association

Rayburn, J. D. (2006). "President's message." *Accounting Education News*. Summer. 35 (3): 1-4. Sarasota, FL: American Accounting Association

Schroeder, R. G., Clark, M. W and Cathey, J. M. (2001). "*Financial Accounting Theory and Analysis* (7th ed.)." New York, NY: John Wiley & Sons, Inc.

The American Institute of Accountants (AIA). (1938). "*The American Institute of Accountants [1887-1937]: Fiftieth Anniversary Celebration, October Eighteenth to Twenty-Second New York City* (Reprinted)" Concord, NH: Rumford Press.

West, B. P. (2003). "*Professionalism and Accounting Rules.*" New York, NY: Routledge.

Whitley, R. (2000). "*The Intellectual and Social Organization of the Science* (2nd ed)." Oxford University Press In., New York

Zeff, Stephen A. "The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States." *The Accounting Historians Journal* (1999): 89-131.