

## المبحث الأول

### طبيعة معايير المحاسبة الدولية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها، والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين و مدقي الحسابات مفهوماً يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع، لقد أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية ماعرف بمعايير المحاسبة الدولية ما بين الأعوام من 1973 ولغاية 2003، وبعد ذلك تم استبدال مسمى لجنة معايير المحاسبة الدولية بمجلس معايير المحاسبة الدولية، حيث أخذ على عاتقه تعديل وتطوير كافة معايير المحاسبة الدولية، والتي عرفت أخيراً بمعايير الإبلاغ المالي الدولية (International Financial Reporting Standards)، بالإضافة إلى تبني معايير جديدة لم تكن ضمن قائمة معايير المحاسبة الدولية فيما مضى

### أولاً: مفهوم معايير المحاسبة الدولية

يعرف المعيار لغة بأنه قاعدة متفق عليها بين الجميع ومقياس لوصولهم إلى معرفة شيء ما وتحديد ميزاته بدقة، أو هو نموذج يوضع يقاس على ضوءه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته، كما يعتبر مفهوم المعيار ترجمة لكلمة (Standard) والتي تعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والسياسات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة، أما محاسبياً فالمعايير عبارة عن "بيان مكتوب تصدره هيئة محاسبية معينة ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المحاسبية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز لتلك الوحدة، عادة ما يلقي هذا المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي. كما تعرف بأنها عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم عمل المحاسبة والمحاسبين، وذلك بتقديمها لقواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني، والتي تتم حمايتها دوماً بمجموعة من الاجراءات العقابية في حالة الالتزام بها<sup>(1)</sup>.

تمثل المعايير نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات والأحداث أو الظروف التي تؤثر على الوحدة

<sup>(1)</sup> محمد الأمين تاج الاصفياء، نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية، (مدني: دار جامعة الجزيرة للطباعة والنشر، 2011م) ص (111)

المحاسبية، لأنها تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين<sup>(2)</sup>. وتعرف بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات<sup>(3)</sup> كما تعرف بأنها مجموعة من الاصدارات الشبه رسمية لتحديد طرق القياس والافصاح والعرض المحاسبي<sup>(4)</sup>، وهو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب<sup>(5)</sup>. وقد عرفت لجنة القواعد الدولية القاعدة المحاسبية بأنها " عبارة عن قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلزام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبداً، كما إنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية " كما تعتبر المعايير قواعد وأسس تضبط الأعمال والتصرفات والإجراءات المحاسبية وتضع دليلاً لكيفية تنفيذ المعالجات المحاسبية، ولبيان الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية التي يجب الإفصاح عنها<sup>(1)</sup>. والمعيار المحاسبي ينبع أساساً من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة، وقد تختلف بعض الدول في الاجراءات التي تتبعها تنفيذا لهذه المبادئ، والمعيار المحاسبي يرتبط بالنموذجية أو أفضل مجموعة من القواعد أو الطرق التي توفر نتاجاً وبيانات مالية صحيحة يعتمد عليها<sup>(2)</sup>، كما تعد المعايير بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أو مهنية تتناول تنظيم الأسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية<sup>(3)</sup> ، ويشير المعيار الى القواعد المحاسبية الإرشادية التي يرجع اليها المحاسبون المعنيون لدعم اجتهاداتهم واستفهام أحكامهم، ويمكن النظر الى المعايير على أنها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح سواء كان هذا المستوى متمثلاً في مجموعة من الأهداف والمفاهيم أو الفروض والمبادئ العلمية، كما تعد المعايير أحد أهم أدوات التطبيق العملي، والتي يجب أن يراعى في بنائها كافة الظروف البيئية وذلك لأن المعايير يتم بناؤها بالاعتماد على ثلاثة مصادر رئيسية هي: النظرية والبيئة والعرف، فالنظرية المحاسبية تمثل المصدر الأساس والدائم بمهمة بناء المعايير، والعوامل البيئية هي التي تعطي المعايير الصيغة العملية وجعل المعايير ملائمة للظروف والاعتبارات الخاصة بالزمان والمكان، أما الأعراف المحاسبية

<sup>(2)</sup>عباس مهدي الشيرازي، نظرية المحاسبة، (الكويت: ذات السلاسل، 1990) ص (122)

<sup>(3)</sup>حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، (عمان: دار الثقافة للنشر والتوزيع، 2008)، ص (103)

<sup>(4)</sup>عبد الرحمن بن ابراهيم الحميد، نظرية المحاسبة، (الرياض: مكتبة الملك فهد الوطنية، 2009)، ص (209)

<sup>(5)</sup>توفيق محمد شريف، رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية (الرياض: مجلة الإدارة العامة، العدد 5، 1987) ص (45)

<sup>(1)</sup>خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، (عمان: اثراء للنشر والتوزيع، 2008) ص (29)

<sup>(2)</sup>صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة(القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2007م) ص (128)

<sup>(3)</sup>اسماعيل سهيل نجم، دور المعايير المحاسبية في تعزيز أسواق المال، رسالة ماجستير في المحاسبة (بغداد: جامعة بغداد، 2009) ص (24)

والاصطلاحات المحاسبية فلها تأثير واضح وخاصة المعايير الاجرائية<sup>(4)</sup>. ولذا تعتبر المعايير الخطوة المنطقية التي تلي التوصل الى المبادئ، كما أنها تستمد قوتها منها، ويتم في هذا المستوى تحديد اجراءات التطبيق العملي وسبل إعداد المخرجات في صورة قوائم مالية، ولا يتم تصميمها لتقييد التطبيق بحدود صارمة بل بالعكس يتم استخدامها كإرشاد لأغراض القياس والعرض العادل والافصاح الكافي، ومنه تعبر المعايير عن موقف مهني رسمي يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين لذلك فهي نتاج دراسة متأنية لأفضل الممارسات المحاسبية<sup>(5)</sup>.

كما أن المعيار المحاسبي هو عبارة عن قواعد قرار عامة تشتق من كلا الأهداف والمفاهيم النظرية للمحاسبة والذي يوجه تطور الأساليب المحاسبية<sup>(5)</sup> ويتم تحديد قواعد العمل المحاسبي على أساس العرف أو الاصطلاح من خلال إختيار جماعي بطريقة تحكمية لقواعد عرفية بهدف ضبط وتوحيد التطبيق العملي، ويتم الاتفاق بين الأطراف المتخصصة، والتقيد بوجوب إتباعها والالتزام بها من طرف الجميع، ان ضبط وتنظيم الممارسة المحاسبية وفق منهج عملي لا يستند إلى أي تبرير منطقي أو أساس نظري يضع المحاسبة في مواجهة تحدياً مستمراً خاصة في ظل ظهور عوامل جديدة عجزت الممارسة من التصدي لها.

يتضح للباحث مما سبق ان معايير المحاسبة:

1. تتعلق بعنصر محدد من القوائم المحاسبية للوحدة الاقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبها يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز.
2. يجب حمايتها بمجموعة من الاجراءات العقابية في حالة الالتزام بها.
3. قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهاهم حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد.
4. وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولاً عاماً، تهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة.
5. تعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.
6. تعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بين الممارسين لمهنة المحاسبة، ويتم بناؤها بالاعتماد على ثلاثة مصادر رئيسية هي: النظرية والبيئة والعرف.
7. تعتبر الخطوة المنطقية التي تلي التوصل الى المبادئ.

<sup>(4)</sup>عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص (125)

<sup>(5)</sup>أمين السيد احمد لطفي، نظرية المحاسبة منظور التوافق الدولي، (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2005) ص (298)

<sup>(5)</sup> Ahmed Belkanoui, **Accounting Theory** (Harcourt Brace Jovanofich, Inc. NY 1981) p (102)

وبالتالي يمكن للباحث أن يعرف معايير المحاسبة بأنها: إصدارات شبه رسمية تتبني على الأهداف والمفاهيم والمبادئ المحاسبية تصدرها هيئات محاسبية يسترشد بها المهنيون كدليل لدعم اجتهاداتهم عند تحديد وقياس وعرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية.

### ثانياً: نشأة معايير المحاسبة

مرت الممارسة المحاسبية بثلاث مراحل هي<sup>(2)</sup>: مرحلة الادارة، وفيها قامت كل إدارة بإيجاد حلول لمشكلاتها المحاسبية طبقاً لنظرتها، مما أدى لاختلاف في المعالجة المحاسبية للمشكلة الواحدة في المنشآت المختلفة، ثم ظهرت مرحلة الاستشارة، وفيها لجأت الإدارات المختلفة لاستشارات الخبراء في مجال المحاسبة لتقديم معالجات للمشكلات المحاسبية التي تواجههم، ولذا قلت الاختلافات بين المؤسسات بالرغم من اختلاف وجهات نظر الخبراء انفسهم، واختلاف مصالحهم ومنطلقاتهم الشخصية، حيث ان الادارة كانت تختار من البدائل المتاحة التي يقترحها عليها الخبراء والمستشارون طبقاً لمصالحها هي، فظهرت مرحلة المعايير وذلك لظهور الشركات الضخمة والفصل بين الملكية والادارة، بجانب ظهور التعديل الدستوري لعام 1923م في الولايات المتحدة الأمريكية الذي منح الحكومة الفدرالية الحق في فرض الضرائب على الدخل بدلا عن الضريبة على الثروة مما أفضى الى الحاجة الى قياس الدخل، بالإضافة لظاهرة الكساد العظيم عام 1929م والذي أدى الى انهيار العديد من الشركات، ونتيجة لذلك أصدرت الحكومة الأمريكية قانون 1933م بإنشاء هيئة الصكوك والأسواق المالية والمناطق بها إصدار المعايير المحاسبية والتي أفتت بدورها بتحويل سلطة إصدار هذه المعايير للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، وقد باشر هذا المعهد تلك السلطة عبر ذراعه الفني المتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

تعتبر محاولة مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية من أهم المبادرات وذلك في مجال وضع معايير للمحاسبة والمراجعة، كما أن تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية أدى الى تطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً والتي بدأ العمل بها منذ عام 1932م.

أما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن العشرين وذلك كما يلي<sup>(1)</sup>: عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904م في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917م، وقد فاق الحضور عدد المسجلين، ودار البحث في ذلك المؤتمر حول امكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وكانت امستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926م وقد حضره مندوبون من كل دول أوربا تقريبا بالإضافة الى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية، أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام 1929م حيث قدمت فيه ثلاث أبحاث رئيسة وهي: الاستهلاك والمستثمر ،

<sup>(2)</sup> محمد الأمين تاج الاصفياء، مرجع سابق، ص،ص (111،112)

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص\_ص (104\_106)

والاستهلاك وإعادة التقييم، والسنة التجارية أو الطبيعية. وانهقد المؤتمر الرابع في لندن عام 1933م وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة الى حضور 79 زائر من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة، وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس 320 وفداً فضلاً عن 250 مشاركاً من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر في عاصمتها برلين في عام 1938م، وبعد الحرب العالمية الثانية بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام 1952 حيث سجل في المؤتمر كثير من المشاركين من دول الكومنولث ودول أخرى، ومع المؤتمر العالمي السابع للمحاسبين الذي عقد في امستردام في عام 1957 حددت الفترة الفاصلة بين كل مؤتمر وآخر بخمس سنوات، وقد شارك في المؤتمر السابع 104 منظمة محاسبية من 40 دولة، وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام 1962م وحضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة الى 2101 من دول أخرى وشاركت فيه 83 منظمة تمثل 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً، أما باريس فقد كانت مقر المؤتمر التاسع في عام 1967م تلاه المؤتمر العاشر في 1972 حضره مندوبون من 59 دولة، أما المؤتمر الحادي عشر فقد استضافته ألمانيا الاتحادية في عام 1977م وقد حضره مندوبون عن أكثر من مائة دولة من دول العالم، تلاه المؤتمر الثاني عشر في المكسيك عام 1982م والثالث عشر في طوكيو عام 1987م.

وكان موضوع المؤتمر الدولي الرابع عشر للمحاسبين، عن دور المحاسبين في اقتصاد شامل وذلك في عام 1992م وشارك فيه نحو 106 هيئة محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوب من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي: مجمع المحاسبين الأمريكية وجمعية المحاسبين الإداريين وجمعية المراجعين الداخليين، أما المؤتمر الخامس عشر فقد عقد في باريس في عام 1997م، وعقد المؤتمر السادس عشر عام 2002م في هونغ كونغ حيث تمت مناقشة حوالي تسعين عنواناً تدرجت موضوعاتها من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة، وقد عقد المؤتمر السابع عشر في استانبول في تركيا في نوفمبر 2006م، وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم، ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير، وأهم هذه المنظمات هي: لجنة معايير المحاسبة الدولية، والاتحاد الدولي للمحاسبين، ولجنة ممارسة التدقيق الدولي.

## ثالثاً: خصائص وأهمية معايير المحاسبة

لا تعتبر نظرية المحاسبة هدفاً في حد ذاتها وإنما هي وسيلة لإحكام وترشيد التطبيق العملي، والمبادئ العلمية تمثل قمة الفكر في النظرية حيث تمثل الأحكام الأساسية العامة التي تحدد أفضل أسس القياس والعرض للأحداث والعمليات والظروف الاقتصادية، وبعد التوصل إلى مبادئ تترجم إلى معايير للتطبيق العملي وذلك بعد دراسة متأنية لأفضل الممارسات العملية المتاحة، وهذا يزيد من أهمية معايير المحاسبة الدولية، إن المبادئ العلمية تعتبر مرحلة نضوج فكري، أما المعايير فتعتبر ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح، سواء كان هذا المستوى ممثلاً في مجموعة الأهداف والمفاهيم أو الفروض والمبادئ العلمية.

### 1. خصائص معايير المحاسبة الدولية:

تعتبر معايير المحاسبة الدولية أهم أدوات التطبيق العملي، ولذا يجب أن تتوافر فيها مجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي<sup>(1)</sup>:

أ - الاتساق المنطقي الداخلي والخارجي: فالمعايير يجب أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع عناصر البناء الفكري من أهداف ومفاهيم وفروض ومبادئ.

ب - الملاءمة: باعتبار أن المعايير تعد من أهم أدوات التطبيق العملي، لذا يجب مراعاة كافة الظروف البيئية المحيطة عند إعدادها، بحيث تكون ملائمة لواقع التطبيق العملي وهذا يتطلب المواءمة بين متطلبات الفكر ومتطلبات التطبيق.

ج - المرونة: بسبب عدم ثبات الظروف البيئية وتغيرها من وقت لآخر ومن مكان لآخر فالمعايير المحاسبية الدولية يجب أن تكون مرنة، بحيث عملية إعدادها تعد عملية مستمرة وقابلة للتجديد والإضافة.

د - الواقعية: يجب أن تكون المعايير المحاسبية الدولية نابعة من الواقع وتتلاءم مع الظروف البيئية المحيطة بها كما تكون متلائمة مع الأعراف المحاسبية السائدة.

فضلاً عن الخصائص المذكورة سابقاً يمكن إضافة الخصائص الآتية :

هـ - المفهومية : يجب أن تكون المعايير المحاسبية مفهومة من قبل المستخدمين ويتم ذلك عن طريق أخذ رأي الجهات المستفيدة عند إعدادها.

و - الحيادية: يجب أن لا يتم التحيز تجاه بلوغ هدف محدد مقدماً لمصلحة طرف معين.

ز - الانسجام مع أهداف المحاسبة المالية: بحيث يتم صياغتها في ضوء أهداف المحاسبة المالية من توفير معلومات مفيدة لمتخذي القرارات.

بالإضافة للاعتبارات الفكرية والبيئية هناك اعتبارات فنية وذلك للممارسات المحاسبية التي ليس لها أساس فكري أو مبرر بيئي، وإنما مجرد عرف أو تقليد محاسبي، وتستدعي هذه الممارسات التدخل الرسمي من الجهات المعنية بإصدار معيار ملزم لكافة الأطراف بمعالجة محاسبية معينة.

<sup>(1)</sup>عباس مهدي الشيرازي، مرجع سابق، ص-ص (125-122)

## 2. أهمية معايير المحاسبة الدولية:

أن أهمية معايير المحاسبة الدولية جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، وذلك نظراً للاختلافات في المبادئ والمعايير والقواعد والاجراءات المحاسبية وكذلك الجهات التي تصدر هذه المبادئ والمعايير والتي تؤدي لنتائج مختلفة، تكمن أهمية المعايير المحاسبية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين.

ان التباين في الممارسات المحاسبية المعاصرة بين مختلف دول العالم، يتمثل في التباين في تحقق الإيراد، والتباين في تحميل المصروفات، والتباين في المصطلحات المحاسبية، والتباين في أسس التقويم والقياس المحاسبي، والتباين في أسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها، ولكن رغم كل تلك التباينات ومبرراتها والقوانين والأنظمة التي تدعمها، نجد أن الأصوات التي تطالب بالسعي إلى تطوير المحاسبة باتجاه تحقيق التقارب أخذت بالتزايد نظراً للحاجات الماسة التي ظهرت لعدة أسباب أهمها: عولمة الاقتصاد ونمو وتحرير التجارة الدولية والاستثمار الدولي المباشر، وتطور الأسواق المالية العالمية، وتغيرات في أنظمة النقد الدولية، وتعاضم قوة الشركات متعددة الجنسيات سواء كان ذلك عن طريق إنشاء فروع لها في الأقاليم والدول، أو السيطرة على شركات تابعة. وقد أدت ثورة المعلومات وما آلت إليه من انتشار الحواسيب والبريد الإلكتروني والإنترنت إلى تعزيز العولمة وتدفق المعلومات المطلوبة لاتخاذ القرارات السياسية والاقتصادية والإدارية في الوقت المناسب، هذه المعلومات التي تمثل إلى حد كبير مخرجات النظام المحاسبي على مستوى المنشأة (فردية أو شخصية معنوية) أو على مستوى القطاع أو الدولة. ولا يمكن لهذه المعلومات أن تكون ذات فائدة كافية ما لم تكن قابلة للمقارنة، مما جعل وضع معايير دولية للتدقيق تكفل عدالة القياس، وتبني على معايير دولية للمحاسبة يتم القياس بناء عليها. وهذا جعل المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها.

تكمن أهمية المعايير المحاسبية الدولية في الدور الذي تلعبه في تحقيق التوافق المحاسبي الدولي في سبيل الحصول على كشوفات مالية تتضمن معلومات محاسبية تتصف بالثبات والموثوقية وتساعد في اتخاذ قرارات رشيدة من قبل المستخدمين لضرورة للأسباب الآتية<sup>(1)</sup>:

أ - **المقارنة:** تتطلب عملية اتخاذ القرارات المقارنة بين مجموعة من البدائل، وهذه العملية تتطلب كشوفات معدة وفق أسس موحدة، وبما إن هدف المحاسبة هو توفير معلومات مفيدة لصنع القرارات، لذا فإن المعايير المحاسبية تسهل عملية المقارنة عن طريق توحيد الأسس التي تعد بموجبها تلك الكشوفات.

ب - **كلفة معالجة المعلومات المحاسبية:** إن توحيد الأسس لإعداد الكشوفات هو ضروري لمتخذي القرارات، فإذا كانت الكشوفات المحاسبية معدة وفق أسس مختلفة ومتعددة، عندئذ يحتاج متخذ القرار

<sup>(1)</sup>رياض جاسم العبدالله، المعايير المحاسبية والبلدان النامية، (عمان: المؤتمر العلمي العربي التاسع للمعايير المحاسبية وأدلة التدقيق 1992)

لطريقة معينة لتوحيد أسس إعدادها، وهذا من شأنه إن يكلف متخذ القرار كلفة إضافية لمعالجة هذه الكشوفات التي من الممكن الاستغناء عنها إذا كانت الأسس موحدة عن طريق المعايير المحاسبية.

ج - **القدرة على فهم المعلومات:** معظم مستخدمي الكشوفات المالية لديهم قدرة محددة في فهم المعلومات المحاسبية، فإذا تم إعداد هذه الكشوفات وفق أسس غير موحدة، يكون من الصعب على مستخدميها الاستفادة منها بشكل فعال في إجراء المقارنات بين الوحدات أو بين الفترات المالية للوحدة.

د - **الدعم المنطقي:** إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقياً وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين، لأنه لا بد من وجود نوع من الالتقاء بينهم في العمل فالمعايير المحاسبية هي بمثابة نقطة الالتقاء حتى وإن كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.

هـ - **انسيابية الاستثمار بين البلدان:** للمعايير المحاسبية أهمية كبيرة في جذب الاستثمارات، فالمستثمر حتى يستثمر أمواله في مشروع معين لا بد أن يقوم بإجراء المقارنات بين المشاريع التي من الممكن الاستثمار فيها في مختلف البلدان، وإن ما يسهل عمل المقارنة هو إتباع طرائق محاسبية موحدة عند إعداد الكشوفات المالية، وهذا ما توفره المعايير المحاسبية الموحدة.

ويؤكد أهمية المعايير المحاسبية كل من Wolk Francis & Tearney بالنقاط التالية<sup>(2)</sup>:

أ - بسبب عدم وجود سوق كفاء للمعلومات المحاسبية في الواقع العملي، يمكن إعتبار المنشأة محتكرة إحتكاراً طبيعياً للمعلومات المحاسبية، وبالتالي فإن عدم وجود معايير محاسبية سيجعل المنشأة تتحكم في نوعية وكمية المعلومات وطريقة الإفصاح عنها وهذا من شأنه أن يترتب عليه الآتي:

1- إختلاف في الطرائق والأسس المحاسبية التي تستخدمها الشركات لمعالجة العمليات والأحداث ذات الصفة المالية المتماثلة ومن ثم يكون من الصعوبة إجراء المقارنة.

2- قد يتم استخدام أساليب غير كافية لقياس وعرض الأحداث المالية المؤثرة على الشركة مما يؤثر بشكل سلبي على اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط والرقابة وتقييم الأداء.

3- إن منح الإدارة كامل الحرية للإفصاح عن الأساليب المحاسبية التي تختارها أو تطبقها قد يؤدي إلى تعارض مصالح الفئات المختلفة وهذا من شأنه إن يقلل الثقة بالقوائم المالية.

ب - بسبب الرغبة بتحقيق الأهداف الاجتماعية، حيث أن هدف المجتمع هو تحقيق التوزيع الأمثل لموارده على المشاريع الاستثمارية المتزاحمة على تلك الموارد، لذا يتعين حماية حقوق الاطراف المستفيدة من المعلومات المحاسبية كافة . وهذه الحماية يمكن أن تتم عن طريق الإفصاح العام عن فرص ونتائج الاستثمار للجميع والذي يساعد على تحقيق هذا الهدف هو وجود المعايير المحاسبية التي ستمنع إستفادة البعض من المعلومات المحاسبية دون البعض الآخر، هذا من جانب ومن جانب آخر ستتجه الدولة

<sup>(2)</sup> Wolk, H.I., Francis, J.R., and M.G. Tearney, **Accounting Theory: a Conceptual and Institutional Approach**. PWSKent. 1984



للاستثمار في الاستثمارات التي لا تحظى بإقبال كاف من جانب المستثمرين لخدمة الصالح العام للمجتمع.

كما تكمن أهمية وضع معايير المحاسبة أيضا في ضمان تجانس وتوحيد المعلومات المحاسبية وإضفاء المصدقية عليها بغية تحكيم عادل بين مصالح فئات مختلفة والتي هي في الأساس غير متجانسة وذلك من خلال<sup>(1)</sup>:

- تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة.
  - توصيل نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية.
  - تحديد الطريقة المناسبة للقياس.
  - اتخاذ القرارات المناسبة وفي الوقت المناسب.
- ولذلك فإن غياب المعايير المحاسبية سوف يؤدي حتما إلى:
- استخدام طرق محاسبية قد تكون غير سليمة.
  - اختلاف الأسس التي تحدد وتعالج العمليات والأحداث المحاسبية للمؤسسة.
  - صعوبة اتخاذ قرار داخلي أو خارجي من قبل المستفيدين.
- وبناء على ماسبق يتضح للباحث ان اتباع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية يعمل على توفير معلومات تتصف بالثبات والموثوقية وبالتالي تفيد في اتخاذ القرار، كما تؤدي لإيجاد معلومات لها قابلية الفهم وقابلية المقارنة والمنطقية، بالإضافة الى انها كلفة معالجة المعلومات تكون قليلة، وبالتالي تزيد أهمية اتباع وتطبيق معايير المحاسبة الدولية نسبة لأهميتها في ثبات طرق ومعالجات القياس المحاسبي للعمليات المالية

---

<sup>(1)</sup> حواس صلاح، التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية، (الجزائر: رسالة دكتوراه غير منشورة في المحاسبة جامعة الجزائر، 2008)، ص (60)

## المبحث الثاني

### الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية

منذ انشائها عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية كهيئة خاصة مستقلة تسعى الى تحقيق توافق محاسبي دولي، تمثل مختلف مستخدمي المعلومات المالية، وتحظى ببنية هيكلية منظمة وبإجراءات صارمة لإصدار معاييرها المحاسبية، وتشير التطورات التاريخية للجنة أنها تفتقد للسلطة الملزمة التي تمكنها من تحقيق أهدافها، لذلك انتهجت استراتيجية مدروسة للبحث عن الدعم والتأييد لدى هيئات أخرى تتمتع بالسلطة التي تنقصها في فرض تطبيق ماتصدره من معايير، لاقت لجنة معايير المحاسبة الدولية نجاحاً فائقاً في مجال إصدار المعايير الدولية بفضل انتشار تطبيق هذه المعايير عبر مختلف دول العالم.

#### أولاً: نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية

نشأ مفهوم معايير المحاسبة الدولية في عام 1904م في المؤتمر الدولي للمحاسبة المنعقد في سانت لويس<sup>(1)</sup>، وفي المؤتمر الدولي العاشر الذي عقد في سبتمبر سنة 1972م بسيدني بأستراليا، اقترح انشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وتجسدت هذه الفكرة في يناير 1973م بلندن بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية ( International Accounting Standards Committee ) كهيئة خاصة مستقلة، على أثر الاتفاق الذي توصلت اليه هيئات المحاسبة المهنية من استراليا، وكندا وفرنسا والمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية، حيث تشكل مجلس ادارة اللجنة من ممثلي هيئات المحاسبة لنفس الدول، ومنذ سنة 1983م شمل أعضاء لجنة معايير المحاسبة الدولية كل هيئات المحاسبة المهنية التي كانت أعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبة، وعندما تم حل مجلس معايير ادارة لجنة معايير المحاسبة الدولية في عام 2001م كان يضم 153 عضواً من 112 دولة<sup>(2)</sup>، وقد حدد دستور اللجنة اهدافها كما يلي<sup>(3)</sup>:

- صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب مراعاتها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيدها بها في جميع أنحاء العالم.
- العمل بشكل عام على تحسين وتوافق المعايير والاجراءات المحاسبية والانظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

ويتم تحقيق الهدفين الرئيسيين السابقين من خلال أعضاء اللجنة، والذين يعملون على إصدار ونشر المعايير المحاسبية الدولية بالدول التي ينتمون اليها وأن يبذلوا عنايتهم الخاصة لتحقيق مايلي:

(1) محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، 2005) ص (33)  
(2) طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006م) ص (20)  
(3) يوسف محمود جربوع، سالم عبدالله حلس المحاسبة الدولية مع التطبيق العملي لمعايير المحاسبة الدولية، (عمان: دار الوراق، 2002) ص

أ. التأكد من أن القوائم المالية المنشورة أعدت وعرضت بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية والإفصاح عنها.

ب. إقناع الحكومات والمؤسسات والجهات المعنية بوضع المعايير المحاسبية بالالتزام بمعايير المحاسبة الدولية.

ج. إقناع الهيئات الرسمية المشرفة على أسواق المال، والمؤسسات التجارية والصناعية بضرورة إلزام الوحدات الخاضعة لإشرافها أو التابعة لها بتطبيق معايير المحاسبة الدولية، مع الإفصاح عن مدى تنفيذ هذا الالتزام.

د. إقناع مراجعي الحسابات الخارجيين بالتحقق من مدى قيام المؤسسات بإتباع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وتجهيز القوائم المالية والبيانات المالية.

هـ. العمل على اكتساب الدعم الدولي لقبول وتطبيق معايير المحاسبة الدولية.

وقد عملت على تحقيق أهدافها من خلال القيام بدور واحد لم يتغير منذ نشأتها إلى غاية 1998م، وهو تنسيق وتوحيد آراء أعضائها من الهيئات الوطنية للمحاسبة، حيث انصب عمل اللجنة على اختيار معالجة محاسبية معينة مطبقة في دولة ما ثم تبني هذه المعالجة وإدخال بعض التعديلات عليها إذا لزم الأمر والسعي للحصول على قبول دولي لها.

### ثانياً: الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية

وهي منظمة مستقلة تهدف إلى اعداد معايير يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات لدى اعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم، وتهدف هذه اللجنة إلى<sup>(1)</sup>: صياغة ونشر معايير المحاسبة ذات النفع العام الواجب التقيد بها لدى عرض القوائم المالية وتعزيز قبولها والتقيد بها في جميع أنحاء العالم، والعمل بشكل عام على تحسين وتناغم المعايير والاجراءات المحاسبية والأنظمة المتعلقة بعرض القوائم المالية.

لمواكبة التطورات التي برزت على الساحة المحاسبية الدولية تم اعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية، لزيادة توسيع نشاطها ولتكون قادرة على مواجهة الصعوبات التي تنتظرها فيما بعد، ولذا شكل المجلس جهة لوضع استراتيجية العمل، ولدراسة مايجب أن تكون عليه استراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية، وهيكلتها، وقد حددت هذه الجهة مقترحاتها لتغيير هيكل اللجنة، ولتطوير معايير المحاسبة الدولية التي تتطلب معلومات قابلة للمقارنة وشفافة وذات جودة عالية تساعد المشاركين في أسواق رأس المال، وتشجيع استخدام معايير المحاسبة الدولية بالعمل مع واضعي المعايير القومية، أجريت تغييرات هيكلية فتم تحديد بعض القضايا باعتبارها قضايا تحتاج إلى دراسة أهمها<sup>(2)</sup>:

**1. الشراكة مع واضعي المعايير القومية:** يجب على لجنة معايير المحاسبة الدولية أن تدخل في شراكة

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها مرجع سابق، ص (107)

<sup>(2)</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب علي احمد كاجيجي، ابراهيم محمد فال، نظرية المحاسبة، (الرياض: دار المريخ، 2006م) ص(119)

مع واضعي المعايير المحاسبية القومية، بما يمكنها من العمل معهم لتعجيل التقارب بين معايير القومية للمحاسبة ومعايير المحاسبة الدولية، حول الحلول التي تتطلب معلومات شفافة عالية الجودة وقابلة للمقارنة، وتساعد المشاركين في الأسواق الرأسمالية وغيرهم على اتخاذ القرارات الاقتصادية.

**2. تحقيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة:** يجب أن تشارك مجموعة أكبر من الدول والمؤسسات في المجلس دون التقليل من جودة عمل المجلس.

**3. التعيين:** يجب أن تكون عملية التعيين في مجلس اللجنة واللجان الأساسية فيها، من مسؤولية المؤسسات المختلفة مع ضمان أن يكون المعينون أكفاء ومستقلين وموضوعيين، ولغرض مواجهة هذه القضايا الأساسية تم اقتراح تغييرات بضرورة استبدال لجنة التوجيه بلجنة تطوير المعايير، التي يلعب واضعو المعايير الوطنية بها دوراً أساسياً في تطوير المعايير يوافق عليها المجلس، كما يجب توسعة مجلس اللجنة من 16 إلى 25 دولة ومنظمة دون تقليل من جودة عمله، كما يتم استبدال المجلس الاستشاري الحالي بإثني عشر أميناً لتمثيل العالم بالكامل، ويقوم الأمناء بتعيين أعضاء لجنة التطوير والمجلس ولجنة التفسيرات القائمة، ويتحمل الأمناء كذلك مسؤولية متابعة فعالية لجنة معايير المحاسبة الدولية وانشطتها التمويلية. وقد تبنت لجنة معايير المحاسبة الدولية هذه التغييرات في عام 2001م، وحولت مسؤولية اعداد ووضع المعايير الدولية الى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وبذلك تم تعديل اسم المعايير المحاسبية الدولية لتصبح معايير التقارير المالية الدولية، وتمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال خمسة هيئات وهي مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية، والمجموعة الاستشارية والمجلس الاستشاري واللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير وفريق العمل الاستراتيجي، ويمكن توضيح مهام الهيئات المكونة للجنة معايير المحاسبة الدولية كما يلي:

**أ. مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASC Board):** ويقوم بعدة مهام أهمها تحديد برنامج اللجنة وتوجيهه، ووضع وتحسين المعايير واعتماد مقترحات المشروعات، ويتكون المجلس من ممثلي هيئات المحاسبة في 13 دولة يتم تعيينهم من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين، و4 منظمات أخرى مهتمة بالتقرير المالي، أن أحد أهم أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية هو تعزيز وتحسين مستوى الشفافية في عملية الإبلاغ المالي حتى تعكس الحقائق والقيم الاقتصادية المعقولة للمنشأة؛ حيث يعتبر اعتماد وتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية شيئاً مهماً، لأنها صيغة الإبلاغ المالي العالمية، ويعتمد ذلك على وضوح المعالجة المحاسبية للعمليات المالية المختلفة بتفسير وتوضيح القياس والافصاح المحاسبي لها، وبذلك تمثل المعايير قاعدة او مجموعة قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها، والتعارف علي استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات في قياس العمليات، والأحداث والظروف التي تؤثر علي المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها، وإيصال هذه المعلومات الي الأطراف المستفيدة منها.

**ب. المجموعة الاستشارية (Consultative Group):** قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981م، وضمت ممثلين للمنظمات الدولية لمعدي ومستخدمي القوائم المالية، والجهات المنظمة للأسواق المالية،

تجتمع المجموعة الاستشارية دورياً لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية وبرامج عملها واستراتيجيتها، وتتكون من 15 منظمة محاسبية يختارها مجلس إدارة اللجنة<sup>(2)</sup>.

ج. **المجلس الاستشاري (Advisory Council)**: يراجع هذا المجلس استراتيجية وخطط مجلس اللجنة للتأكد من وفائه بالتزاماته وذلك من أجل تعزيز قبول أعمال اللجنة لدى مختلف الأطراف المهتمة، وقد أنشأ سنة 1995م ويضم أفراد بارزين في مراكز وظيفية عليا<sup>(3)</sup>.

د. **اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير (Standards Interpretation Committee)**: شكل مجلس إدارة معايير المحاسبة الدولية لجنة دائمة لتفسيرات المعايير في 1997م لبحث قضايا محاسبية يحتمل أن تثير تعارض في ظل غياب توجيهات محددة، وتتكون من 12 عضو بالإضافة إلى مراقبين يمثلون اللجنة الأوروبية، وتنتشر التفسيرات في شكل مسودة للتعليق، وإذا صوت أكثر من ثلاثة أعضاء من اللجنة بالقبول يقوم مجلس لجنة معايير المحاسبة المالية الدولية بالموافقة على التفسير النهائي للمشروع<sup>(4)</sup>.

هـ. **فريق العمل الاستراتيجي (Strategy Working Party)**: يراجع هذا الفريق استراتيجية اللجنة للجنة للفترة التي تنتهي من العمل الجاري، وتقوم بمراجعة هيكل اللجنة وإجراءات عملها وتتولى عمليات التدريب والتعليم وشؤون التمويل. أكملت اللجنة برنامج عملها سنة 1998م، وقد رأى مجلس اللجنة أنه من الضروري إجراء تعديلات هيكلية من أجل تكييف اللجنة مع التحديات الجديدة بفعالية، وأن اتمام برنامج عملها يعتبر اللحظة المناسبة لذلك، وبالفعل وافق مجلس اللجنة بالاجماع في مارس 2000م على دستور جديد لإعادة هيكلتها بعد تشكيل فريق عمل قام بمراجعة عامة لاستراتيجيتها، وتوصل المجلس إلى ضرورة التركيز على القضايا التالية<sup>(1)</sup>:

- دخول مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية في شراكة مع واضعي المعايير في مختلف الدول.
- تحقيق مشاركة أكبر في مجلس اللجنة من قبل الدول والمنظمات.
- ضمان كفاءة استقلالية أعضاء اللجنة واللجان الأساسية.

ويتمثل المحور الأساسي لهذا التغيير فيما يلي:

تحولت لجنة معايير المحاسبة الدولية إلى هيئة مستقلة في إطار جديد وهو مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

يتولى مسؤولية إعداد ونشر المعايير مجلس معايير المحاسبة الدولية.

- لاتحمل المعايير التي سيتم إصدارها مستقبلاً اسم معايير المحاسبة الدولية، وإنما اسم المعايير الدولية للتقارير المالية.

- تحتفظ معايير المحاسبة الدولية السابقة التي لم تخضع لتعديلات بتسميتها.

<sup>(2)</sup> طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة (الاسكندرية: الدار الجامعية، 2006) ص(22)

<sup>(3)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها مرجع سابق، ص (36)

<sup>(4)</sup> طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق ص (22\_23)

<sup>(1)</sup> ريتشارد شرويدر وآخرون، تعريب علي احمد كاجيجي، ابراهيم محمد فال، مرجع سابق، ص(118)

في بداية أبريل 2001 باشرت اللجنة نشاطها بهيكله جديدة وباسم جديد "مجلس معايير المحاسبة الدولية" حيث أصبح يتمتع باستقلالية أكبر، فلم يعد يمثل أعضاء بلدانهم منذ سنة 2001م، كما تغيرت تسمية المعايير التي تقوم بإصدارها، حيث تحول الاهتمام من المعايير المحاسبية إلى المعايير المتعلقة بالمعلومات المالية، أما تمويلها فقد تم توفيره في الفترة من 2001 إلى 2007 من ثلاث مصادر هي: \_ شركات المراجعة الكبرى.

\_ ساهمت حوالي 130 مؤسسة وبنك مركزي بالإضافة الى منظمات أخرى بمبالغ مختلفة.

\_ ضمان جزء من التمويل من طرف بيع منشورات المجلس.

إبتداء من 2008م وضعت مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية نظاماً جديداً للتمويل بالحصص، حيث حددت مجموعة من الدول تساهم كل منها بنسبة معينة<sup>(2)</sup>، أما الهيكله الجديدة فتضم مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية والاداريون، واللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية، واللجنة الاستشارية للمعايير.

**1. مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC Foundation):** تمت الموافقة على النظام الأساسي لهذه المؤسسة بواسطة مجلس ادارة لجنة معايير المحاسبة الدولية السابق في مارس 2000 كهيئة لاتهدف للربح مستقلة وذات اهتمام دولي، مقرها في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي للمنظمات المهنية للمحاسبة وبالنسبة لمنظمي الأسواق المالية من جهة. ووضع إجراءات صارمة وديمقراطية لتطوير وتفسير ومراجعة المعايير من جهة أخرى.

**2. مجلس معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standard Board):** تم انشاؤه في سنة 2001م ويتكون من 14 عضو من أصل 9 دول، 12 عضو منهم بدوام كامل حيث 7 منهم من أوروبا، و4 من أمريكا الشمالية، 2 من آسيا، وواحد من باقي دول العالم، 7 منهم لهم علاقة بالجهات المسؤولة عن وضع المعايير في 7 دول مختلفة. ويتمثل دور المجلس في تحضير وإصدار وتعديل معايير المحاسبة الدولية، نشر مسودات العرض حول المشاريع الجارية، تطبيق إجراءات تسمح بتقديم التعليقات حول مسودات العرض في فترات مناسبة، واستشارت المجلس الاستشاري فيما يخص المشاريع المهمة وتحضير أجندة العمل، وإقامة دراسات في الدول لمتطورة والنامية من أجل ضمان قابلية تطبيق المعايير<sup>(1)</sup>.

**3. الامناء (Trustee):** وعددهم 19 حيث 5 منهم أعضاء في مكاتب دولية كبرى للمحاسبة يتم تعيينهم من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين. يعين الاداريون لمدة 3 سنوات وإختيارهم يكون على أساس التمثيل الجغرافي للأسواق المالية، حيث 6 من أمريكا الشمالية، و6 من أوروبا، و4 من آسيا، و3 من باقي دول العالم.

<sup>(2)</sup> <http://www.essec-kpmg.net>

<sup>(1)</sup> طارق عبدالعال حماد، دليل المحاسب الى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة، مرجع سابق ص (49)

#### 4. لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية ( International Financial Reporting Interpretation Committee):

استمر عمل لجنة التفسيرات الدائمة الذي تشكل في سنة 1997م في ظل هيكل لجنة معايير المحاسبة الدولية السابق مدة 9 أشهر تقريباً في ظل الهيكل الجديد، وقد أقر مجلس معايير المحاسبة الدولية تغيير إجراءاتها التشغيلية وتغيير إسمها إلى لجنة التفسيرات الدولية للتقارير المالية، وتوسع نطاق إختصاصها لكي تتمكن من التصدي للمواضيع التي تتجاوز تفسيرات المعايير القائمة، ولقد تم ذلك في عام 2001م، ونظم 12 عضو يتم تعيينهم لمدة 3 سنوات لهم حق التصويت إضافة لمدير النشاطات الفنية والذي ليس له حق التصويت<sup>(2)</sup>.

#### 5. اللجنة الإستشارية للمعايير (Standard Advisory Committee): وتضم أكثر من 12

عضو من جنسيات وكفاءات مختلفة يتم تعيينهم من طرف الإداريون لمدة 3 سنوات، وتشكل ملتقى للمنظمات والأفراد المهتمين بالتقرير المالي للمشاركة في عملية وضع المعايير، وتقوم هذه اللجنة بتقديم النصح لمجلس معايير المحاسبة الدولية، حول أولويات عمله ويطلع على ردود الفعل التي تثيرها المعايير الصادرة ويقدم الاستشارة في شؤون أخرى.

وتعترف عدة هيئات بأعمال لجنة معايير المحاسبة الدولية مثل: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) والهيئات المحاسبية الأعضاء فيه والذي يعترف بلجنة معايير المحاسبة الدولية على إنها الهيئة الوحيدة المنوط بها مسؤولية إصدار آراء حول معايير المحاسبة الدولية ولها مطلق الصلاحية، من أجل ذلك ، في التفاوض والمشاركة مع الهيئات الخارجية، وفي تعزيز قبول تلك المعايير ومراعاتها على نطاق عالمي. إضافة للهيئات الدولي التي تمثل المؤسسات المالية، والمسؤولين الماليين، والنقابات وأصحاب العمل والموظفين وأسواق الأوراق المالية، والمحللين الماليين القائمين على تنظيم الودائع المالية والمحامين. بجانب منظمة الأمم المتحدة، ومنظمة التعاون والتنمية الاقتصادية، حيث بدأت كل منهما منذ أواخر السبعينات بدراسة قواعد المحاسبة والإفصاح عنها، ودعت كلتا المنظمين للجنة إلى الاشتراك في مرحلة مبكرة في تلك الدراسات كما بادرت اللجنة إلى الاشتراك في هذه المناقشات في حينه. بالإضافة لجهود البنك الدولي والتعاون المالي الدولي. وتشكل الهيئات المذكورة مجتمعة، الهيئة الاستشارية للجنة معايير المحاسبة الدولية وتعتبر الملاحظات والاقتراحات التي تضعها جزءاً من عملية وضع المعايير.

#### ثالثاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977م، ويضم في عضويته 155 عضواً ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من مليون ونصف محاسب، يهدف الاتحاد الى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال انشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها ولتحقيق مهامه فإن الاتحاد لديه علاقات عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية<sup>(2)</sup>:

<sup>(2)</sup> المرجع السابق، ص، ص (44،43)

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مرجع سابق، ص 110

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكد

- معايير دولية لرقابة الجودة

- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة

- معايير التأهيل الدولية

- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس

وينفذ برنامج عمل الاتحاد من قبل اللجان التالية:

أ. لجنة التعليم: وتضع معايير التعليم والتدريب التأهيلي اللازم لمزاولة التدقيق بالإضافة الى التعليم

المهني المستمر لأعضاء المهنة على أن تخضع بيانات اللجنة لموافقة المجلس

ب. لجنة السلوك المهني: وتضع معايير آداب السلوك المهني وتعزيز قيمتها وقبولها من قبل المنظمات الأعضاء بموافقة مجلس الاتحاد.

ج. لجنة المحاسبة المالية والإدارية: وتعمل على تطوير المحاسبة المالية والإدارية عبر ايجاد البيئة التي

نزيد مستوى كفاءة المحاسبين الإداريين في المجتمع بصورة عامة ولها أن تصدر البيانات اللازمة مباشرة نيابة عن مجلس الاتحاد.

د. لجنة القطاع العام: وتضع المعايير والبرامج الهادفة لتحسين الإدارة المالية للقطاع العام وقدرته المحاسبية بما في ذلك:

- وضع معايير المحاسبة والمراجعة وتعزيز قبولها الطوعي.

- وضع البرامج لتشجيع البحث والتعليم.

- تشجيع وتسهيل تبادل المعلومات بين المنظمات الأعضاء والجهات الأخرى المهتمة.

ولذلك فقد أعطيت اللجنة صلاحية اصدار معايير المحاسبة والمراجعة وإعداد التقارير في القطاع العام نيابة عن مجلس الاتحاد.

يلاحظ الباحث ان لجنة معايير المحاسبة الدولية تنصب جهودها في اصدار معايير خاصة

بالعمليات المحاسبية في القطاع الاقتصادي الخاص بينما الاتحاد الدولي للمحاسبين يصدر معايير

محاسبية للقطاع العام بجانب معايير رقابة الجودة وقواعد اخلاقيات المهنة، وبالتالي يمكن أن تكون هذه

الجهود مقدرة لو اتحدت لجنة معايير المحاسبة الدولية مع الاتحاد الدولي للمحاسبين، حتى يتم اصدار

معايير مهنية متكاملة الجوانب من ناحية التطبيق العملي ومن ناحية الجوانب السلوكية والجودة.



## المبحث الثالث

### إجراءات صياغة معايير المحاسبة الدولية وأساليب تطويرها

يتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات واسلوب دولي يشارك فيه محاسبون، محللون ماليون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية، ومجتمع الأعمال، وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية، والاكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم، يقوم المجلس بالتشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير حول المشروعات التي يجب إضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الاجتماعات المفتوحة للعموم.

#### أولاً: إجراءات صياغة معايير المحاسبة الدولية

##### 1. أسلوب وإجراءات العمل بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية

تمارس لجنة معايير المحاسبة الدولية نشاطها من خلال إجراءات رسمية، وتعتمد على اللغة الانجليزية في جميع إصداراتها، كما تعتمد اجتماعات مفتوحة للإدلاء بالتعليقات حول ماتوصلت اليه لجنة التوجيه (تعلق احيانا وذلك عند معالجة قضايا ادارية) غير أن مناقشة المصادقة على المعيار تجري خارج الجلسات المفتوحة، ويتم تطوير معايير المحاسبة الدولية من خلال إجراءات واسلوب دولي يشارك فيه محاسبون، محللون ماليون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية، ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية، والسلطات التنظيمية والقانونية والاكاديميون ولأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم. ويقوم المجلس بالتشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير حول المشروعات التي يجب اضافتها إلى جدول أعماله ومناقشة الأمور الفنية في الاجتماعات المفتوحة للعموم، وأن الاجراءات بالنسبة للمشروعات تتضمن في العادة الخطوات التالية<sup>(1)</sup>:

أ. يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات.

ب. دراسة الأعراف والمتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين.

ج. التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير فيما اذا كان من المستحسن والصائب إضافة الموضوع الى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية.

د. تشكيل مجموعة استشارية لتقديم المشورة إلى المجلس حول الموضوع.

هـ. إصدار وثيقة للنقاش لمعرفة ملاحظات الجمهور.

<sup>(1)</sup> www.iasb.org

و. إصدار مسودة عرض للحصول على ملاحظات الجمهور وتكون المسودة موافقاً عليها بثمانية أصوات من أعضاء المجلس بما في ذلك أية آراء مخالفة يبيدها أي من أعضاء المجلس.  
ز. نشر النتائج ضمن مسودة العرض.

ح. النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول وثيقة المناقشة ومسودة العرض.

ط. النظر فيما اذا كان من الصواب عقد جلسة استماع عامة وما إذا كان من المستحسن إجراء اختبارات ميدانية، وعقد جلسات الاستماع وإجراءات الاختبارات الميدانية إذا اتفق على أن ذلك مناسب ومستحسن.  
ي. اعتماد المعيار بموافقة ثمانية على الأقل من أعضاء المجلس على أن يتضمن المعيار المنشور الآراء المخالفة إن وجدت وأساس الاستنتاجات الذي يجب أن يوضح.

ك. نشر أساس النتائج ضمن معيار معين وتوضيح الخطوات التي يتم اتباعها في العملية القانونية لمجلس معايير المحاسبة الدولية وكيف تعامل المجلس مع الملاحظات العامة حول مسودة العرض.  
عند اعداد معايير المحاسبة الدولية، تتبع لجنة المعايير المحاسبية الدولية إجراءات العمل المتفق عليها على النحو التالي<sup>(1)</sup>:

أ. اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسات التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم بعدها دراسة هذه المسودة من قبل مجلس ادارة لجنة معايير المحاسبة الدولية.

ب. إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية بالمعايير وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة.

ج. ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية والمؤسسات المعنية والمهتمة بالمعايير، حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة.

في حالة الموافقة على المسودة بأغلبية (ثلاثة أرباع) الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءاً من التاريخ المنصوص عليه في المعيار.

## 2. أسلوب وإجراءات العمل بواسطة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية

إن لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية يتم تطويرها من خلال إجراءات دولي يشارك فيه محاسبون ومحللون ومستخدمون آخرون للقوائم المالية ومجتمع الأعمال وأسواق الأوراق المالية والسلطات التنظيمية والقانونية والأكاديميون والأفراد المهتمون والمنظمات حول العالم، وتقوم لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية بمناقشة الأمور الفنية في اجتماعات مفتوحة للعامة، ويتضمن الأسلوب لكل مشروع في العادة الخطوات التالية:

<sup>(1)</sup> محمد عصام الدين زايد، المحاسبة الدولية، (الرياض: دار المريخ للنشر، 2002) ص،ص (366،367)

أ. يعمل الموظفون على استكشاف ومراجعة جميع النواحي المتعلقة بالموضوع والنظر في تطبيق إطار عمل المجلس على هذه الموضوعات.

ب. دراسة الأعراف والمتطلبات المحاسبية الوطنية وتبادل الآراء حول الموضوعات مع واضعي المعايير الوطنيين بما في ذلك اللجان الوطنية المسؤولة عن تفسيرات المعايير الوطنية.

ج. نشر مسودة تفسير لجمع الملاحظات العامة وذلك إذا لم يصوت ضد الاقتراح أكثر من ثلاثة من أعضاء لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

د. النظر في جميع الملاحظات المستلمة حول مسودة التفسير خلال فترة زمنية معقولة.

هـ. موافقة لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم يصوت ضد التفسير أكثر من ثلاثة من أعضاء اللجنة بعد دراسة ملاحظات الجمهور العامة حول مسودة التفسير.

و. اعتماد التفسير بموافقة ثمانية أعضاء على الأقل من أعضاء المجلس.

### 3. التصويت في مجلس معايير المحاسبة الدولية

كل عضو من أعضاء المجلس له صوت واحد في الأمور الفنية والأمور الأخرى، وإن نشر معيار أو مسودة عرض، أو تفسير نهائي من تفسيرات المعايير الدولي لإعداد التقارير المالية، يتطلب موافقة ثمانية من أعضاء المجلس الأربعة عشر، أما القرارات الأخرى بما في ذلك إصدار مسودة بيان مبادئ أو ورقة مناقشة والقرارات الخاصة بالموضوعات المطروحة على جدول الأعمال فهي تتطلب أغلبية بسيطة من الأعضاء الحاضرين في الاجتماع والذين يبلغ عددهم 50% أو أكثر من أعضاء المجلس، وللمجلس الرقابة والتحكم التام فيما يتعلق بجدول أعماله الفنية.

يحق لكل عضو في لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية الإدلاء بصوت واحد فيما يخص تفسير واحد، ويمثل تسعة أعضاء في اللجنة ممن يحق لهم التصويت النصاب القانوني، ويصوت الأعضاء وفقاً لوجهات نظرهم المستقلة، وليس كما يصوت الممثلون وفقاً لوجهات نظر أي شركة أو منظمة أو هيئة قد يكونوا مرتبطين بها، هذا وتلغى المصادقة على مسودة التفسيرات أو التفسيرات النهائية بوجود أكثر من ثلاثة أعضاء يصوتون ضدها.

### 4. الصفة المفتوحة للاجتماعات وإبداء الرأي

ان اجتماعات مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مفتوحة للجمهور كمراقبين، وعلى كل حال فإن مناقشات معينة تكون في اجتماعات خاصة إذا رأى ذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية ولجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، كما أن جزءاً من اجتماعات الأمناء يكون مفتوحاً للجمهور حسب رغبة الأمناء. كما يستمر المجلس في استكشاف استخدام التكنولوجيا الحديثة للتغلب على الحواجز الجغرافية والمشاكل اللوجستية التي تواجه الجمهور في حضور الاجتماعات المفتوحة. بالإضافة إلى ان المجلس ينشر مقدماً على موقعه على الانترنت جدول أعمال كل

اجتماع للامناء أو لمجلس معايير المحاسبة الدولية أو المجلس الاستشاري للمعايير أو لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

مما سبق يتضح للباحث أنه عند صياغة معايير المحاسبة الدولية يتم مراعاة المعايير الوطنية أولاً، كما يتم مناقشة واستشارة مجالس مختلفة بالإضافة للجمهور، ودراسة المسودات بواسطة اللجان المختلفة، ومن ثم تطبيق الاختبارات الميدانية على هذه المعايير قبل الاصدار النهائي، وبالتالي تعتبر هذه الاجراءات جيدة لزيادة تحسين وجودة القياس والافصاح المحاسبي المتبع بواسطة معايير المحاسبة الدولية.

### ثانياً: اساليب تطوير معايير المحاسبة الدولية

تعتبر المعايير نماذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات، وبذلك تختلف المعايير عن الاجراءات فالمعايير لها صفة الارشاد العام أو التوجيه بينما تتناول الاجراءات الصيغة التنفيذية لهذه المعايير على حالات تطبيقية معينة، أن أهمية معايير المحاسبة جعلت المنظمات المهنية في كثير من الدول تهتم بوضع معاييرها ولعل أهم هذه المنظمات المهنية في هذا المجال هو مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA كما تم تشكيل هيئة او مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973 لتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932م<sup>(1)</sup>. ن بناء معايير المحاسبة على المبادئ المحاسبية المقبولة يربطها بالاطار الفكري المحاسبي ويضفي عليها صفة العلمية والاعتماد على الإطار النظري، بالرغم من انه احيانا يمكن ان توضع معايير المحاسبة بناء على اعتبارات عملية على القواعد، زاد الاهتمام بدراسة الجوانب النظرية للمحاسبة لمحاولة وضع إطار علمي وعملي، ونتيجة لذلك نشرت الكثير من البحوث التي تتناول المحاسبة كعلم وما يتعلق بها من فروض منطقية ومبادئ محاسبة تحكم الممارسات العملية للمحاسبة، ومن خلال هذه التفاعلات بين النظرية المحاسبية وتطبيقاتها العملية كان لا بد من ظهور إطار عام للمحاسبة ينظم الممارسات المحاسبية ويضمن وجود الضوابط والإجراءات الكفيلة بخلق مرجعية كافية للمحاسبين لمواجهة متطلبات الممارسات المحاسبية وتوفير الحلول للمشاكل المحاسبية المختلفة. ان اهم خاصية من خصائص المعايير المحاسبية هي أن تكون متسقة منطقياً من الناحية الداخلية والخارجية مع البناء الفكري. ولذا فإن معايير المحاسبة المعتمدة على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما والصادرة من قبل جهات مهنية معترف بها تجعل القوائم المالية تعد على أسس متسقة لها قابلية المقارنة وتكون ذات فائدة للجهات المستفيدة المختلفة.

اما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن العشرين بعقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904م برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين وقد نشأ مفهوم معايير

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (33)

المحاسبة الدولية في هذا المؤتمر الدولي للمحاسبة المنعقد في سانت لويس<sup>(1)</sup>، وفي المؤتمر الدولي العاشر الذي عقد في سبتمبر سنة 1972م بسيدني بأستراليا، اقترح انشاء هيئة دولية تكون مسؤولة عن تكوين وصياغة معايير المحاسبة الدولية، وتجسدت هذه الفكرة في يناير 1973م بلندن بإنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (International Accounting Standards Committee) كهيئة خاصة مستقلة.

يرى الباحث ان مؤتمرات المحاسبة التي تم مناقشتها بالمبحث الأول والتي تناولت موضوعات مهمة كتوحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وإبراز دور المحاسبين في اقتصاد شامل ومناقشة الشمولية واخلاقيات المهنة، ودراسة اثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة، ومناقشة مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، وحتى مناقشة دور المحاسبة في عملية تقييم المشروعات، بالإضافة لمناقشة البحوث العلمية المحاسبية، تعتبر جهود منتظمة لتطوير معايير المحاسبة الدولية، وذلك مع جهود المنظمات المهنية الدولية والاكاديمية والتي تمثلت جهودها في تكوين جسم عالمي يعمل على اصدار وتطوير معايير المحاسبة الدولية.

فيما يلي المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية حسب أرقام صدورها من لجنة معايير المحاسبة الدولية<sup>(1)</sup>:

### **1- عرض القوائم المالية Financial Statements**

يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية من أجل ضمان إمكانية المقارنة مع قوائم مماثلة لنفس المنشأة في فترات أخرى أو لمنشآت أخرى ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم وإرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتوياتها كما يعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية. عدل هذا المعيار لآخر مرة عام 2007 ويطبق معدلاً 2009

### **2- المخزون Inventories**

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية للمخزون وفقاً لمدخل التكلفة التاريخية، حيث يتطرق إلى تحديد مبلغ تكلفة المخزون التي سيظهر بها في الميزانية العمومية، ويعرض المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة وصافي القيمة القابلة للتحقق ومعادلات التكلفة وطرق تقويم المنصرف من المخزون والإفصاح عن المخزون. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

### **7- قائمة التدفقات النقدية Cash Flow Statements**

يهتم هذا المعيار بقائمة التدفقات النقدية حيث يحدد مفاهيم بعض المصطلحات المستخدمة مثل النقدية والنقدية المعادلة والتدفقات النقدية والأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ويعرض المعيار شكلاً لقائمة التدفقات النقدية موزعة إلى الأنشطة الثلاث، تشغيلية واستثمارية وتمويلية ويعرض أمثلة على كل نوع من هذه الأنشطة كما يحدد المعيار شروط عرض التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية، والتدفقات النقدية

<sup>(1)</sup> محمد المبروك أبوزيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (القاهرة: ايتراك للنشر والتوزيع، 2005) ص (33)

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص- ص (51-55)

المرتبطة بالبنود غير العادية وتلك الناجمة عن الفوائد وأرباح الأسهم وعن ضرائب الدخل وغيرها يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009

#### **8- صافي ربح وخسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية**

### **ACCOUNTING POLICIES, CHANGES IN ACCOUNTING ESTIMATES AND ERRORS**

يهتم هذا المعيار بعرض الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية وغير العادية في قائمة الدخل كما يهتم بالمحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية، والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية حيث يعرض المعيار تعريفاً واضحاً لكل من البنود غير العادية والأنشطة العادية والأخطاء الأساسية والسياسات المحاسبية. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005

#### **10- الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية Events After the Balance Sheet Date**

يتضمن المعيار تعريفات محددة للأمر الطارئ وللأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية كما يعرض المعالجة المحاسبية لكل من الخسائر الطارئة والمكاسب الطارئة وكيفية قياس الأمور الطارئة ويعرض المعالجة المحاسبية للأحداث اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009

#### **11- عقود المقاولات Construction Contracts**

يعرض المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء حيث يعرف عقد الإنشاء ويفرق بين العقد ذو السعر المحدد وعقد التكلفة زائد نسبة. ويحدد المعيار شروط لقياس الإيراد والاعتراف به وكذلك قياس تكاليف العقد، والاعتراف بالخسائر المتوقعة والتغيرات في التقديرات طبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 1995

#### **12- ضرائب الدخل Income Taxes**

صف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل التي تضم جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة ويحدد المعيار تعريفات للربح المحاسبي والربح الخاضع للضريبة والدخل الضريبي والضريبة الجارية. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2001

#### **14- التقارير المالية للقطاعات Segment Reporting**

يهدف إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها المنشأة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها)، وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية فيما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للمنشأة.
- تقييم أفضل لمخاطر وعوائد المنشأة.
- تكوين أحكام حول المنشآت ككل.

تم استبدال هذا المعيار بالكامل بموجب المعيار IFRS 8 ويطبق ابتداء من عام 2009.

## **16- الممتلكات والمصانع والمعدات property, plant and equipment**

يهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للأصول المذكورة والاعتراف بها. حيث يعرف هذه الأصول واستهلاكها والقيمة القابلة للاستهلاك والحياة الإنتاجية والقيمة المتبقية والقيمة العادلة. كما يحدد المعيار عناصر تكلفة الأصل والنفقات اللاحقة المتعلقة به وإعادة تقييمه واستهلاكه واستبعاده. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005

## **17- عقود الإيجار Leases**

يتضمن هذا المعيار تعريفاً واضحاً لعقد الإيجار ولأنواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء. ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق التعامل معها وطرق عرضها في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين. يطبق بعد أحداث تعديل ابتداء من عام 2005.

## **18- الإيراد Revenue**

يعرف هذا المعيار الإيراد ويهتم بقياس الإيراد من بيع البضائع وتأدية الخدمات وإيرادات أخرى. ويحدد المعيار القياس بالقيمة العادلة للمقابل المستلم أو القابل للاستلام.

## **19- منافع الموظفين (التقاعد) Employee Benefits**

يهدف إلى بيان المحاسبة والإفصاح عن منافع الموظفين ويعرف المعيار عدة مصطلحات مثل منافع الموظفين وتلك المنافع قصيرة الأجل وطويلة الأجل وغيرها. وينص المعيار على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2006.

## **20- محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance**

يعرف المعيار المنح الحكومية والمساعدات الحكومية بأشكالها المختلفة وشروط الاعتراف والإفصاح. يطبق ابتداء من عام 1984 .

## **21- آثار التغيرات في أسعار صرف العملات The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates**

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث ينص على شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها. يطبق بعد أحداث تعديل ابتداء من عام 2005.

## **23- تكاليف الاقتراض Borrowing Costs**

يهدف إلى عرض المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض حيث يعترف بها على أنها مصروف ولكن المعيار يسمح بمعالجة بديلة مسموح بها وهي رسملة تكاليف الاقتراض ولكن ضمن شروط عرضها المعيار يطبق ابتداء من عام 1995.

## **24- الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة Related Party Disclosures**

يحدد المعيار الطرف ذو العلاقة في حالة كون أحد الأطراف قادر على التحكم بالطرف الآخر أو ممارسة تأثير هام عليه في صنع قرارات مالية أو تشغيلية. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005.

## **26- المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد Accounting and Reporting by defined Benefit Plans**

يهتم هذا المعيار ببرامج المساهمات المحددة وبرامج المنافع المحددة ويعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية الاكتوارية لمنافع التقاعد يطبق ابتداء من عام 1998.

## **27- القوائم المالية الموحدة Consolidated and Separate Financial Statements**

يهتم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة ويعرض إجراءات التوحيد والإفصاح. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2009 .

## **28- المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة Investments in Associates**

يعرف المعيار المنشأة الزميلة بأنها منشأة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست منشأة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتهما يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 .

## **29- التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع Financial Reporting in Hyperinflationary Economies**

يطالب هذا المعيار المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم. ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية. يطبق ابتداء من عام 1990

## **13- التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة Interests In Joint Ventures**

يهتم هذا المعيار بالمحاسبة عن الحصص في المشاريع المشتركة والتي يعرفها المعيار بأنها ترتيبات تعاقدية يقوم بموجبها طرفان أو أكثر بنشاط اقتصادي يخضع للرقابة المشتركة وقد عرض المعيار أشكال المشاريع المشتركة وعرف الترتيب التعاقدية والعمليات تحت السيطرة المشتركة والأصول والوحدات تحت السيطرة المشتركة والقوائم المالية الموحدة لها والمنفصلة. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2005 مع أخذ التعديلات على المعيار 27 لعام 2008.

## **32- الأدوات المالية : الإفصاح والعرض Financial Instruments: Disclosure and Presentation**

يعرض هذا المعيار شروط معينة لعرض الأدوات المالية في الميزانية ويحدد المعلومات الواجب الإفصاح عنها. ويتناول هذا المعيار طرق عرض كل من الأدوات المالية والأصول المالية والالتزامات المالية وحقوق الملكية وكذلك بالنسبة للفوائد وأرباح الأسهم والخسائر والمكاسب. يطبق بعد أحدث تعديل



ابتداء من عام 2005 مع أخذ التعديلات على المعيار 7 من معايير التقرير لعام 2007 والتي تطبق  
2009

### **33- حصة السهم فى الأرباح Earnings Per Share**

يهدف هذا المعيار إلى وضع المبادئ من أجل تحديد وعرض حصة السهم من الأرباح مما يؤدي إلى تحسين إمكانية المقارنة بين أداء المنشآت أو الفترات المحاسبية ويركز المعيار على حساب حصة السهم من الأرباح يطبق ابتداء من عام 2005.

### **34- التقارير المالية المرحلية Interim Financial Reporting**

يهدف هذا المعيار إلى بيان الحد الأدنى من مضمون التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية ويقصد بالتقرير المرحلي، تقرير مالي يحتوي إما على مجموعة كاملة أو مختصرة من البيانات المالية لفترة أقل من السنة المالية الكاملة للمنشأة. يطبق ابتداء من عام 1999 مع أخذ التعديلات على المعيار 1 لعام 2007 والتي تطبق ابتداء من 2009.

### **36- انخفاض قيمة الموجودات Impairment of Assets**

يعرض هذا المعيار، المعالجة المحاسبية لانخفاض في قيمة الموجودات والإفصاح عنها. حيث يطالب بالاعتراف بالخسارة الناجمة عن الانخفاض في قيمة الموجودات بحيث لا يتم تسجيل الموجودات بما لا يزيد عن المبلغ القابل للاسترداد. ويعرف المعيار المبلغ القابل للاسترداد بأنه صافي سعر البيع للأصل أو قيمته المستخدمة (القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية المقدرة للأصل) أيهما أعلى. كما يعرض المعيار مصادر المعلومات عن الانخفاض في القيمة وطرق قياس الانخفاض. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2004

### **27- المخصصات ، الالتزامات والموجودات الطارئة Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets**

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المحاسبية على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة. ويعرف المعيار المخصص على أنه مطلوب ذو توقيت ومبلغ غير مؤكدين، يطبق ابتداء من عام 1999

### **38- الموجودات غير الملموسة Intangible Assets**

يعرض المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار آخر. كما ينص على وجوب الاعتراف بالأصل إذا حقق الشروط الواردة فيه وينص أيضاً على كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة والإفصاح عنها. يطبق ابتداء من عام 2004

## **39- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس والقياس Financial Instruments: Recognition and Measurement**

يهدف المعيار إلى إكمال أحكام المعيار 32 الذي سبق ذكره وذلك من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية وقياسها والإفصاح عنها. يطبق بعد أحدث تعديل ابتداء من عام 2006

## **40- الممتلكات الاستثمارية Investment Property**

ويهدف إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح المتعلقة بها . الممتلكات الاستثمارية : ( أراض أو مباني ) محتفظ بها ( من قبل مستأجر بعقد إيجار تمويلي) لاكتساب إيرادات إيجارية أو من ارتفاع قيمتها الرأسمالية وليس من استخدامها في الانتاج أو البيع، الممتلكات المشغولة من المالك : هي المحتفظ بها للاستخدام العادي . يطبق ابتداء من عام 2005

## **41- الزراعة Agriculture**

يهدف إلى بيان المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح المتعلق به يطبق ابتداء من عام 2003

مما سبق يلاحظ الباحث ان بعض معايير المحاسبة الغيت اساسا وبعضها استبدل بالمعايير الدولية للتقارير المالية، مما يدل ان هناك تطوير مستمر لمعايير المحاسبة الدولية من ناحية المضمون هذا بجانب التطوير في المؤسسات والمنظمات التي تعمل في اصدار وتطوير هذه المعايير من حيث الهيكل ومن حيث التكوين.

ومما يدل على تطوير معايير المحاسبة الدولية الاتجاهات المؤيدة لتوحيد المعايير المحاسبية الدولية، وذلك لاتساع حجم الأعمال الدولية ودمج هذه الأعمال، وكذلك الاتجاه نحو التخصصة والذي أدى الى إيجاد اسواق المال على المستوى العالمي، مما ساعد في ايجاد الشركات المتعددة الجنسيات والشركات القابضة، وأدى ذلك الى الاهتمام المتزايد بالمعلومات التي توفرها القوائم المالية والتي تخدم مستخدميها في الاستثمار والتمويل، وبذلك أصبح لابد من الاهتمام بالمعايير المحاسبية التي تعتبر الأساس الذي يتم الاستناد اليه في اعداد تلك القوائم والعوامل التي تؤثر في مدى الحاجة الى وجود معايير محاسبية دولية تطبق في جميع أنحاء العالم ومن هذه العوامل ما يأتي<sup>(1)</sup>:

1. الانتشار الواسع للشركات متعددة الجنسيات حول العالم فقد ادى هذا الانتشار الى حتمية وجود شركة أم دولة ما، وفروع لهذه الشركة الأم في دول أخرى فقد تواجه هذه الشركات مشاكل محاسبية عند اعداد القوائم المالية اذا كان هنالك معايير محاسبية مختلفة من دولة لاخرى، وبالتالي يؤثر ذلك على القرارات الاستثمارية الاجنبية، ولعل أهم المزايا التي توفرها عملية اصدار معايير محاسبية موحدة لتطبق في مختلف الدول هو ان تكون هنالك قدرة وسهولة لاجراء المقارنات بين

<sup>(1)</sup> وليد عبدالقادر، حسا الدين خداهش، المعايير المحاسبية الدولية، (شركة التوريدات المتحدة للتسويق والتوريدات، 2013) ص (14)

القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها عالميا، حيث يساعد ذلك المستثمرين الأجانب في فهم مدلولات القوائم المالية والمعلومات التي تحتويها عالميا، حيث يساعد ذلك المستثمرين الأجانب في فهم مدلولات القوائم المالية المنشورة، وإمكانية إجراء المقارنات اللازمة عند الحاجة إليها.

2. وجود شركات المراجعة الكبيرة، فعملاء هذه الشركات لهم فروع أخرى أو شركات تابعة ويفضل هؤلاء العملاء أن يتم إعداد القوائم المالية على أسس متشابهة، وهذا بحد ذاته يعمل على تسهيل المهمة بالنسبة للشركات المحاسبية المنتشرة حول العالم والتي لها فروع منتشرة في دول مختلفة وكذلك يساعد توحيد المعايير المحاسبية على مرونة حركة المحاسبين والمدققين من دولة لأخرى.

3. زيادة حركة التجارة العالمية بين الدول وظهور منظمات التجارة العالمية مثل General Agreement on Tariffs and Trade (GATT)، وكذلك ظهور المؤسسات المالية الدولية التي تمنع التسهيلات والقروض المختلفة إلى شركات عالمية منتشرة في أرجاء العالم كالبنك الدولي، وتحتاج هذه المؤسسات إلى أن يكون هنالك مقارنة سهلة بين القوائم المالية المختلفة لتلك الشركات، من أجل تحليلها وتقييمها، وهذا لا يمكن توفيره بدون وجود معايير وأسس محاسبية تحكم عمليات القياس والإفصاح اللازمة عند إعداد القوائم المالية.

4. توفير الوقت وتخفيض تكلفة إعداد البيانات فبدلاً من أن يتم إصدار تقارير مالية مختلفة ومبنية على أسس محاسبية غير متشابهة يتم إصدار تلك التقارير على أساس واحد وهو معايير المحاسبة الدولية.

يرى الباحث أن جهود توحيد معايير المحاسبة الدولية تساعد على تطوير هذه المعايير وأن كانت هناك معايير في بعض الدول تراعي البيئة المحلية اعتماداً على معايير المحاسبة الدولية.

يعرف المعيار بأنه المجموع الكلي من المبادئ والقواعد التي تنطبق على قضية محاسبية معينة في حين أن القواعد بمنظورها الواسع تتضمن على معايير محددة، إرشادات، توجيهات، أمثلة، استثناءات، قيود، سوابق لاحقة، أما المبادئ المحاسبية تشير إلى ماورد بالأطر المفاهيمية المختلفة من خصائص نوعية، تعيف للعناصر، معايير القياس والاعتراف<sup>(1)</sup>. ولقد تعرضت المعايير على أساس القواعد للعديد من الانتقادات، حيث أشارت هيئة الأوراق المالية إلى أن المعايير على أساس القواعد غالباً ما توفر وسيلة للتحايل على نية المعيار وذلك من خلال اختيار الممارسات المحاسبية لتحقيق أهداف محددة، وأشار آخرون إلى أن المعايير على أساس القواعد تنتم بالتعقيد وصعوبة التطبيق وتتضمن على العديد من التوجيهات والاستثناءات، وبالتالي تؤدي إلى انخفاض جودة التقرير المالي، أن الانتقادات الموجهة للمعايير على أساس القواعد هي السبب وراء التوجه بقوة للمعايير على أساس المبادئ، لأن الوصول إلى مجموعة مبادئ مقبولة يمكن استخدامها لصياغة المعايير المحاسبية على أساس تلك المبادئ، كما أن المبادئ المحاسبية يجب أن تكون النموذج المرغوب فيه للإبلاغ المالي وكذلك أن معايير التقرير المالي

<sup>(1)</sup> Benstone, G.j. M. Bromwich, and A. Wagenhofer. 2006. Principle- versus accounting standard: The FASB's standard setting strategy. Abacus 42 (2)

الدولي- الأكثر توجها نحو المبادئ- ذو قيمة أكبر من تلك القواعد، ان الأساس الملائم لوضع المعايير هو ان توضع على أساس المبادئ<sup>(2)</sup>.

نشر عالم المحاسبة باتون بمساعدة ليلتون في عام 1940 إعادة صياغة مبادئ وفرضيات المحاسبة في كتابهما (مقدمة لمعايير المحاسبة للشركات)، قد تكون محاولة كل من ( Sanders, Hatfield And Moore) أول اقتراح لبناء معايير محاسبية اعتماداً على مبادئ وأساسيات افتراضوها، والتي تم نشرها في كتيب تحت اسم "نشرة معايير المحاسبة" ولقد شمل هذا العمل مجموعة من المعايير المحاسبية المقبولة في حينه، قد يكون أهمها حق الشركة في تأجيل الخسائر ورسملتها، ولعل أهمية هذا العمل تكمن في اعتماد استنباط تلك المعايير بناء على مجموعة من الفرضيات أو الأسس المقترحة، أو ماسماها المؤلفون الأعراف، ويعد جل مفكري المحاسبة هذا العمل يعد من أهم البحوث في مجال المحاسبة لكونه وضع المنهج العلمي لبناء معايير المحاسبة، بحيث يكون هناك قائمة يتفق عليها كمبادئ او فرضيات أو أسس للمحاسبة تكون أساساً لاستنباط المعايير المحاسبية العملية استناداً عليها، كما أن (Gilman) كان من أوائل مفكري المحاسبة في مناقشة فكرة الدخل في دراسته "مفاهيم الربح المحاسبي" ناقش بعمق المعايير التي يتم على أساسها تحديد الربح المحاسبي، كما فرق بين المعايير والمبادئ المحاسبية، وفضل أن يتم تسمية الأخيرة بالقواعد والتي تمثل تراكم المعرفة المحاسبية عبر التاريخ والمقبولة عموماً، بينما الأولى هي التي تبنى عليها التطبيقات العلمية<sup>(3)</sup>.

لقد استقر اعتقاد لدى المهنيين في الولايات المتحدة الأمريكية في فترة الستينات الميلادية من القرن العشرين، وذلك بعد جهود جمعية المحاسبة الأمريكية أن أفضل وسيلة لبناء معايير محاسبية مقبولة ان إطار فكري علمي، لذا كان تأسيس معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي لمجلس معايير المحاسبة عام 1958م ليحل محل لجنة معايير المحاسبة، ثم تم تأسيس مركز للأبحاث المحاسبية تابع للمجلس، وقد أصدر نشرة سميت بنشرة الابحاث وتعد مرحلة مبدئية لصياغة مبادي المحاسبة، كما تم اصدار نشرة الأبحاث الثانية والتي تم فيها اعادة صياغة المبادئ السابقة لتشمل مبادئ جديدة، وبالرغم من الانتقادات التي وجهت لكلتا الدراستين، الا أنه يعود لهما الفضل في وضع اللبنة الأولى في بناء إطار فكري للمحاسبة يكون أساساً لاستنباط معايير المحاسبة التطبيقية، ولهذا الانتقاد تم تكليف (P.Grady) لعمل دراسة لجمع ومراجعة معايير المحاسبة وكذا مناقشة عملية لمفاهيم المحاسبة، ولقد صدرت النشرة السابعة التي حصرت حصراً شاملاً مبادئ المحاسبة المتعارف عليها بناءً على ادبيات العلم وتطبيقاته<sup>(1)</sup>

<sup>(2)</sup> عبدالوهاب وائل إيجابية الأزمة المالية العالمية في تفعيل أدوات القياس المحاسبي (دراسة تحليلية انتقادية)، مجلة الدراسات والبحوث

التجارية ، جامعة بنها كلية التجارة العدد الثاني 2009م

<sup>(3)</sup> S.Gilman 'Accounting Concept Of Profit'. (New York, The Roland Press. 1939).

<sup>(1)</sup> P. Grady, «Inventory Of Gaap For Business Enterprise». 1965 W. Vatter, Autumn. «Postulates And Principles". 1963

بالإضافة لما تم مناقشته مسبقاً من أساليب التطوير لمعايير المحاسبة الدولية يرى الباحث ان معايير المحاسبة الدولية ستتطور أكثر اذا تم وضعها بناء على الاطار المفاهيمي لنظرية المحاسبة وخاصة المبادئ والفروض المحاسبية.

يرى الباحث ان أساليب تطوير معايير المحاسبة الدولية تتمثل في الآتي:

1. التطوير المستمر للاطار الفكري المحاسبي متمثلاً في الفروض والمبادئ والمفاهيم والاهداف.
2. تضافر جهود المنظمات المهنية والأكاديمية المعنية بمعايير المحاسبة الدولية على المستويات الوطنية والمستوى العالمي.
3. توصيات مخرجات مؤتمرات المحاسبة الدولية .
4. التطوير والتحسين المستمر لمعايير المحاسبة الدولية من حيث المضمون والمحتوى بإلغاء بعض المعايير واصدار معايير دولية للتقرير المالي.
5. الجهود الدولية لتوحيد معايير لمحاسبة الدولية من حيث الاصدار والتطبيق.

## المبحث الرابع

### المعايير الدولية للتقارير المالية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع وقواعد للمحاسبة من قبل هيئات ومنظمات مع بداية القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها، وكانت كل هيئة في معظم الدول الصناعية تضع قواعد المحاسبة الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، وقد بقى اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

صدرت المعايير الدولية للتقارير المالية (International Financial Reporting Standards) (IFRS) أو ما يعرف أحيانا بمعايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداء من العام 2001م لتحل بتسميتها محل معايير المحاسبة الدولية من قبل مجلس أمناء لجنة معايير المحاسبة الدولية، والتي أصبحت تطبق في الشركات المدرجة في الأسواق المالية، كما يحتمل أن يصل تأثيرها أيضا على الشركات الصغيرة والمتوسطة، كما أن هذه المعايير مرتبطة بالاستثمار الدولي وبالوصول على التمويل.

ان معايير التقارير المالية تعمل على الوصول إلى الشفافية والصحة المالية لأي شركة وذلك بمساعدة عديد من الأطراف كالملاك والمساهمين، لمعرفة أداء المنشأة وقيمتها الفعلية، كما توفر أساسا جيد للشركات لمراجعة عملياتها وطرح الأسهم والتخطيط لعمليات مستقبلية، كما تتيح للمستثمرين المحتملين ولشركاء الأعمال معرفة مدى نجاح الشركة ومدى توفر الثقة في عملياتها.

#### أولاً: المفهوم والتطور التاريخي للمعايير الدولية للتقارير المالية

لقد سعت المنظمات الدولية المتخصصة ولازالت تسعى بهدف الوصول إلى معايير محاسبية موحدة لكافة الوحدات الاقتصادية في كل دول العالم، ونتيجة لذلك تم إحداث تقارب دولي في معايير المحاسبة وخاصة بين معايير المحاسبة المالية الدولية (International Accounting Standards IAS) والمعايير الدولية للتقارير المالية (IFRS) التي يصدرها مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB). ان عملية بناء معايير للمحاسبة المالية حظيت باهتمام الهيئات العلمية والمنظمات المهنية منذ القرن الماضي وتحديدًا في 1973 حيث تم تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) نتيجة اتفاق المنظمات المهنية لعشر دول هي: استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وإيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وذلك بهدف بناء معايير محاسبية تحظى بالقبول الدولي.

#### 1. مفهوم المعايير الدولية للتقارير المالية

عرفت معايير التقارير المالية الدولية بأنها: المعايير والتفسيرات التي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وتتضمن مايلي: معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) والتي تصدر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومعايير المحاسبة الدولية (IAS)، وكانت تتولى اصدارها لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) قبل أن يتم تغيير اسمها لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) كما

تضم التفسيرات التي تصدر عن لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقارير المالية (IFRIC) والتفسيرات التي صدرت عن لجنة تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)<sup>(1)</sup>. كما تعرف بأنها: هي معايير تحدد طرق المعالجة المحاسبية والافصاح عن كل عنصر من عناصر القوائم المالية باعتبار أن المعيار هو أفضل طريقة لعمل شيء ما<sup>(2)</sup>، كما عرفت بأنها مجموعة من المعايير المحاسبية عالية الجودة وإدخال التحسينات على المعايير القائمة<sup>(3)</sup>، وتضم معايير التقارير المالية الدولية معايير المحاسبة الدولية (IAS) حتى تحل محلها معايير التقارير المالية الدولية وتفسيراتها المصدرة بواسطة لجنة تفسير معايير التقارير الدولية ومجلس معايير التقارير المالية الدولية والتي تعتمد على المبادئ والأسس المحاسبية أكثر من اعتمادها على القواعد والإجراءات<sup>(4)</sup>، كما تعرف معايير التقارير المالية الدولية بأنها معايير تهتم بالاعتراف والقياس و متطلبات الافصاح والعرض للأحداث والعمليات المهمة في القوائم المالية للوحدات الاقتصادية المختلفة وذلك اعتمادا على المبادئ والأسس المحاسبية<sup>(5)</sup> ويذكر البعض أن معايير المحاسبة الدولية (IAS) سميت بمعايير التقارير الدولية (IFRS) وان الأخيرة ستحل محل الأولى لأنها لاقت قبولا عالميا لإعتمادها على المبادئ والأسس المحاسبية<sup>(6)</sup>، وقد أوضحت لجنة معايير التقارير المالية الدولية أن معايير التقارير الدولية تهدف الى الآتي<sup>(7)</sup>:

1/ العمل على إلغاء غالبية البدائل (المعالجة القياسية، المعالجة البديلة) في معايير المحاسبة الدولية الحالية والاكتفاء بمعالجة محاسبية واحدة، وذلك بهدف التوحيد وسهولة المقارنة.

2/ العمل على إلغاء التناقضات والتعارضات الموجودة بين بعض المعايير بالإضافة الى غموض بعضها.

3/ إدخال التفسيرات الملحقة بالمعايير داخل المعايير نفسها بدلا من فصلها في ملحق خاص بكل معيار.

4/ إضافة المرفقات لكل معيار محاسبي يوضح كيفية التطبيق العملي.

ومما سبق يمكن للباحث أن يعرف معايير التقارير المالية الدولية بأنها: المعايير والتفسيرات الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية والتي تحدد طرق الاعتراف والقياس والافصاح عن الاحداث والعمليات الاقتصادية اعتمادا على المبادئ والأسس المحاسبية.

## 2. التطور التاريخي للمعايير الدولية للتقارير المالية

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد ومعايير محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم تكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة

(1) خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص،ص (11،12)

(2) طلال محمد الحجاوي وآخرون، أساسيات المعرفة المحاسبية (عمان: دار البيزوري العلمية للنشر والتوزيع، 2009م) ص(351)

(3) فؤاد محمد الليثي، نظرية المحاسبة (القاهرة: دار النهضة العربية، 2010م) ص(341)

(4) **IFRS in India Key Aspects** (RSM Astute Consulting Group) p.p. (9,10) [www.astuteconsulting.com](http://www.astuteconsulting.com) p.3

(5) **International Financial Reporting Standards** (IFRSs) 2008 (London: International Accounting Standard Board Publications, 2008) p.69

(6) Abbas Ali Mirza and Others, **IFRS practical Implementation Gide and Work book** Second Edition (New Jersey:John Wiley & sons,2008) p.1

(7) فؤاد محمد الليثي، مرجع سابق، ص (341)

المحاسبة، وكانت كل هيئة من كل الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية. ان ارتباط نشأة المعايير المحاسبية بفترة الثلاثينات عندما ساد العالم الكساد العظيم والذي نتج عنه افلاس كثير من الشركات لحاجتها الى الاقتراض من المؤسسات المالية للمحافظة على أسعار الأسهم ادى الى لجوء الشركات لاستخدام أساليب مضللة لإظهار الحقائق المالية، فقد اعتمدت سياسات محاسبية تؤدي الى رفع قيمة الأصول أو زيادة الأرباح بطريقة مخالفة لما هو موجود في الواقع فعلا، مما تتضرر منه مصالح المساهمين والمقرضين لعدم كفاية المعلومات وعدم عدالتها وموثوقيتها فلجأوا الى القضاء لمساءلة المحاسب والمراجع والادارة وكان نتيجة هذا العرض مطالبة الدولة والمجتمع المالي في الولايات المتحدة الأمريكية بالقيام بوضع أسس أو قواعد ومفاهيم تلزم الشركات المختلفة بالتقيد بها والتي بدورها تؤدي للتخفيف عن المخاطر التي يواجهها المجتمع المالي<sup>(1)</sup>.

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذه المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية (AICPA) الذي بادر الى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، كما تم تشكيل هيئة مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973م كطور لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً (GAAP) التي بدأ العمل بها منذ عام 1932م. وحتى تأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية كان هناك عضوان بارزان في وضع معايير المحاسبة المالية الدولية وهما مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية البريطاني (ASB)، وتوالت تطبيق المعايير الصادرة عن هاتين الجهتين الدولتان اللتان يتبعهما المجلسان وهما الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وكذلك الدول التي ترتبط معهما باتجاهاتها السياسية والاقتصادية<sup>(2)</sup>.

ان تضافر جهود الجهات المهنية والاكاديمية وتضافر جهود الدول ادى الى تطوير المعايير الدولية هذا بالاضافة للمؤتمرات السابق ذكرها، والتي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير. وفي عام 2000 تم إعادة هيكلة لجنة المعايير و النظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءاً من نيسان 2001 هو المسئول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة المعايير حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية كما قام المجلس عام 2002 بإعادة تسمية (( لجنة التفسيرات القائمة )) (SIC) وتبديل هذه التسمية إلى ((لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)) (IFRIC) تهدف إلى تفسير وتوضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات و توجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة

<sup>(1)</sup>مصطفى نجم البشاري، مدخل الى معايير المحاسبة (الخرطوم:شركة مطابع السودان للعملة، 2007) ص،ص (4،3)

<sup>(2)</sup>خالد جمال الجعرات، مرجع سابق، ص (21)



وحول معايير التقارير المالية الدولية، بالإضافة لذلك فإن أهم هذه المنظمات التي لها دور في تطور معايير التقارير المالية هي (1):\_

أ. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)

ب. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

ج. لجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC)

بجانب هذه المنظمات يضيف البعض (2)

د. الجمعية الاقتصادية الأوروبية (EEC)

هـ. لجنة الأمم المتحدة عن الشركات عبر الدول (UNCTC)

و. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

وبجانب جهود الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة كانت هناك مفاوضات عديدة لدعوة المنظمات المهنية في كندا وأستراليا والمكسيك واليابان وفرنسا وألمانيا وهولندا ونيوزيلندا لتعمل مع الدولتين العظيمتين لتكوين معايير المحاسبة الدولية (IASC) والتي أصبح مقرها في لندن بضغط من المملكة المتحدة لتسمى لاحقاً بمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) (3) ، ونتيجة لجهود الدول والمنظمات المهنية السابق ذكرها ظهرت معايير وطنية وإقليمية عديدة لتظهر معايير المحاسبة المالية الدولية (IAS) والتي تحل محلها معايير التقارير المالية الدولية (IFRS) المصدرة بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

### ثالثاً: إصدارات المعايير الدولية للتقارير المالية :-

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بعد تشكيله ابتداءً من عام 2001م بتعديل بعض معايير المحاسبة الدولية واستبدال بعضها الآخر بمعايير التقارير المالية الدولية وإصدار معايير جديدة، هذا بالإضافة إلى التفسيرات الصادرة قبل عام 2001م وبعده. ونعرض فيما يلي معايير التقارير المالية الدولية:

### 1. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لدولية (IFRS1) تبني معايير التقارير المالية الدولية لأول

#### مرة First Time Adoption of International Financial Reporting Standards

أصدر هذا المعيار بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في يونيو 2003م ليحل محل التفسير رقم (8) الصادر عن لجنة التفسيرات الدائمة ويرجع الأخذ والتعامل به لسنة 2005م من جانب شركات الاتحاد الأوروبي (EU) والتي يتم التعامل على أوراقها المالية في سوق أوروبية منظمة (4)، ويأتي

(1) المرجع السابق، ص (106)

(2) محمد المبروك أبو زيد، المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية (الرياض: دار المريخ للنشر، 2011) ص (490)

(3) Barry J. Epstein , Eva K. Jermakowicz, Interpretation and Application of International Financial Reporting

Standards2010 (Hoboken, New Jersey: John

Wiley&Sons, 2010) p.(5)

(4) طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ج 1 (الأسكندرية:الدار الجامعية، 2006) ص (173)

تطبيق معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى لبيان كيفية الانتقال من الوضع الذي تطبق فيه معايير محاسبية غير معايير التقارير المالية الدولية إلى الوضع الجديد الذي تطبق فيه معايير التقارير المالية الدولية، بمعنى أن هذا المعيار يصف المرحلة الانتقالية والإجراءات التي تتطلبها بحكم الاختلافات بين طرق معالجة البيانات والمحاسبة والعرض والإفصاح بموجب معايير التقارير المالية الدولية وغيرها من المعايير<sup>(1)</sup>، وذلك مثل معالجة بعض الأصول التي تتعارض مع متطلبات المعايير الدولية كالاعتراف بنفقات البحث أو مصاريف التأسيس أو غيرها، وكذلك الحال بالنسبة لمعالجة بعض الالتزامات أو إعادة تصنيف بعض البنود طبقاً لمتطلبات المعايير الدولية التي ستطبق على القوائم المالية أو مايتعلق منها بالقياس المحاسبي، وقد عرض هذا المعيار كيفية معالجة الفروقات الناجمة عن تبني المعايير الدولية للتقارير المالية<sup>(2)</sup>. يتطلب المعيار (IFRS1) الإفصاح عن كيفية الانتقال من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى معايير التقارير المالية الدولية، والذي بدوره يؤثر على المركز المالي وكذلك على الأداء المالي والتدفقات النقدية وهذا يشمل<sup>(3)</sup>:

- 1/ تسويات حقوق الملكية المفصح عنها وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها إلى حقوق ملكية وفق معايير التقارير المالية الدولية.
- 2/ تسوية الأرباح والخسائر لآخر فترة سنوية تم الإبلاغ عنها استناداً إلى معايير التقارير المالية الدولية.
- 3/ إيضاحات للتعديلات الهامة التي حدثت، عند تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى للميزانية وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية.
- 4/ إذا تم اكتشاف أخطاء في القوائم المالية المعدة وفق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها السابقة عند الانتقال إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية فيجب الإفصاح عنها بشكل منفرد.
- 5/ إذا اعترفت المنشأة أو عكست أي خسائر انخفاض عند اعداد الميزانية وفق معايير التقارير المالية الدولية فيجب الإفصاح عنها.
- 6/ كذلك يجوز الإفصاح عن أي إيضاحات مناسبة إذا انتفعت المنشأة من أي إعفاءات في القياس أو الاعتراف.

## **2. المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS2) المدفوعات على أساس الأسهم - Share Based Payment**

أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) هذا المعيار في فبراير 2004م ثم أصدر تعديلاً عليه في يناير 2008م ويتناول الدفع أو السداد بالأسهم عندما يتبنى كيان السداد أو الدفع في عمليات ما بإصدار أسهم للغير أساساً للعاملين، ويتطلب هذا المعيار أن يعكس الكيان في قائمته الأرباح والخسائر والمركز المالي تأثير عمليات الدفع بالأسهم شاملاً ذلك المصروفات المرتبطة بإختيارات الأسهم الممنوحة

<sup>(1)</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص (67)

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (128)

<sup>(3)</sup> خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص (85-86)

للعاملين<sup>(1)</sup>. يعد اصدار الأسهم أو حقوق الملكية زيادة في عناصر الملكية في الشركة، ولكن المعيار رقم (2) يتطلب أن يتم تحميل الجزء المدين من قيد حقوق الملكية على أرباح الدورة (مصروف) عندما لا تمثل المدفوعات للسلع والخدمات أصلاً من الأصول، والمصروف هنا يجب أن يتم الاعتراف به كإستهلاك للسلع والخدمات<sup>(2)</sup>. يحدد هذا المعيار على أنه يجب على الكيان (المنشأة) أن تفصح عن هذه المعلومات التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من فهم طبيعة ودرجة اتفاقات الدفع على أساس الأسهم التي وجدت خلال الفترة ويجب على كل منشأة أن تقدم وصفاً عن كل نوع من إتفاقات الدفع على أساس الأسهم الموجودة في أي وقت خلال الفترة والاحكام والشروط العامة لكل ترتيب مثل متطلبات تحويل الحق وأقصى مدة للخيارات الممنوحة وطرق التسوية اذا كانت نقداً أو حقوق ملكية<sup>(3)</sup>.

### **3. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS3) اندماج الأعمال Business Combination**

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار المحاسبي الدولي رقم (22) بعنوان (اندماج الأعمال) وفي مارس 2004م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية بعنوان اندماج الأعمال ليحل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (22) وفي يناير 2008م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية نسخة معدلة من هذا المعيار. يطبق هذا المعيار على كافة حالات دمج الشركات ماعدا توحيد الشركات تحت السيطرة العامة أو دمج الوحدات المشتركة أو الإندماج بالاتفاق التعاقدى بدون تبادل حصص الملكية أو تشكيل المشروعات المشتركة، وقد أقر المعيار تطبيق طريقة الشراء دون طريقة توحيد المصالح، على أن يتم تقويم كامل قيمة الأصول القابلة للتحديد الخصوم بقيمتها العادلة كما طالب المعيار بعدم استفاد شهرة المحل الموجبة بل يتم تخفيض قيمتها سنوياً، أما شهرة المحل السالبة فتحمل على قائمة الدخل مباشرة<sup>(4)</sup>.

يتطلب هذا المعيار تحديد المنشأة الدامجة لكل عملية اندماج في إطارها المحدد، وتكون المنشأة الدامجة هي المنشأة التي تحوز على السيطرة أو الرقابة على الكيانات المندمجة الأخرى أو الأعمال المندمجة، على ان تتم المحاسبة عن عمليات الاستحواذ ويجب أن تقوم المنشأة الدامجة بإدخال نتائج تشغيل المنشأة المندمجة في قائمة الدخل والإعتراف في الميزانية بالأصول والخصوم المناظرة وكذلك الالتزامات المحتملة للمنشأة المندمجة، وكذلك أي شهرة تنشأ من عملية الاستحواذ<sup>(5)</sup>، كما يتطلب هذا المعيار إعادة التقدير والقياس للأصول التي يمكن التعرف عليها للكيان المندمج، وكذلك التزاماته والالتزامات المحتملة وقياس تكلفة الاندماج اذا كان للدمج حصة في صافي القيمة العادلة للبنود المتعارف عليها<sup>(6)</sup>.

<sup>(1)</sup> صلاح الدين عبد الرحمن فهمي، مبادئ وممارسات المحاسبة المتقدمة (القاهرة: مكتبة الأنجلو المصرية، 2007م) ص (1004)

<sup>(2)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (129)

<sup>(3)</sup> هيني فان جريونج، معايير التقارير المالية الدولية- دليل التطبيق، ترجمة: طارق حماد (القاهرة: الدار الدولية للاستثمارات الثقافية، 2006م)

ص (140)

<sup>(4)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سابق، ص (129)

<sup>(5)</sup> هيني فان جريونج، مرجع سابق، ص (81)

<sup>(6)</sup> طارق عبدالعال حماد، التقارير المالية، مرجع سابق، ج(5) ص (801)

#### 4.المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS4) عقود التأمين Insurance Contracts

أصدره مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في مارس 2004م وقد تم إلحاق المعيار بالعديد من الإصدارات التالية، ويهدف المعيار الى تحديد أساليب اعداد التقارير المالية لعقود التأمين التي يتم إصدارها من أي شركة تأمين، ويعتبر هذا المعيار هو الأول الذي يتناول عقود التأمين، فقد كانت الممارسات المحاسبية بالنسبة لعقود التأمين متنوعة ومختلفة في الغالب عن الممارسات في القطاعات الأخرى. يتمثل هذا المعيار في النقاط التالية<sup>(1)</sup>:-

- 1/ينطبق على شركات التأمين وإعادة التأمين.
  - 2/يعفي شركات التأمين من بعض المتطلبات للمعايير الأخرى، بما في ذلك مطلب الأخذ في الاعتبار الإطار في اختيار السياسات المحاسبية لعقود التأمين.
  - 3/يُتيح المعيار لشركة التأمين تغيير سياستها المحاسبية لعقود التأمين فقط، اذا كانت قوائمها المالية ستعرض معلومات أكثر ملثمة.
  - 4/يسمح المعيار بالعمل بسياسة محاسبية تتضمن إعادة قياس التزامات التأمين المعينة بشكل متوافق في كل فترة لتعكس أسعار الفائدة الجارية في السوق.
  - 5/لا تحتاج شركة التأمين الى تغيير سياستها المحاسبية لعقود التأمين لاستبعاد الحذر المبالغ فيه، اذا كانت شركة التأمين بالفعل تقيس عقودها للتأمين مع الحذر الكافي.
  - 6/هناك افتراض مسبق مردود عليه بأن القوائم المالية لشركة التأمين تصبح أقل ملاءمة وموثوقية اذا هي أخذت بسياسة محاسبية تعكس هامش الاستثمار المستقبلي في قياس عقود التأمين.
  - 7/عندما تغير شركة التأمين سياساتها المحاسبية بالنسبة للالتزامات التأمينية يمكنها اعادة تصنيف بعض أو كل الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.
- وفيما يتعلق بالعرض والافصاح فإن على شركات التأمين القيام بالآتي<sup>(2)</sup>:
- أ/الافصاح عن السياسات المحاسبية لعقود التأمين والأصول والالتزامات والدخل والمصروفات والافصاح عن أسس الاعتراف وتسجيل الأصول والالتزامات والايرادات والمصروفات.
  - ب/الافصاح عن المعلومات التي تساعد المستخدمين على تفهم مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية في المستقبل، وسياسات وأهداف ادارة المخاطر والأحكام والشروط الجوهرية المؤثرة على مقدار وتوقيت وعدم التأكد المتعلق بالتدفقات النقدية لشركة التأمين مستقبلاً.

<sup>(1)</sup> طارق عبدالعال حماد، مرجع سابق ، ج (2) ص،ص (5،4)

<sup>(2)</sup> هيني فان جريوننج، المرجع السابق، ص (154)

## 5. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS5) الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها بغرض البيع والعمليات غير المستمرة Non-Current Assets held for Sale and Discontinued Operations

في مارس 2004م أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الأصول غير المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع والعمليات المتوقفة، والذي حل محل المعيار المحاسبي الدولي رقم (35) ويعتبر هذا المعيار ثمرة جهد مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) لتحقيق التقارب بين الممارسة المحاسبية والمعايير المحاسبية.

حدد هذا المعيار توقيت التصنيف كعمليات غير مستمرة بالوقت الذي تقابل العمليات غير المستمرة شرط الحيازة من أجل البيع، أما الأصول غير المتداولة التي تتم حيازتها من أجل البيع فإن المعيار طالب بعدم استهلاكها، وأن يتم تخفيض قيمتها في حال زيادة القيمة المسجلة للأصل بقيمته العادلة ناقصا تكاليف البيع، أما نتائج العمليات غير المستمرة فقد طالب المعيار بعرضها ك مبلغ مستقل في قائمة الدخل<sup>(1)</sup>. يتناول المعيار على أنه يجب على المنشأة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن المستخدمين للقوائم المالية من تقييم الآثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير المتداولة أو المجموعات المعدة للبيع، كما يجب عرض الأصول المتداولة المحتفظ بها بغرض البيع بصورة منفصلة عن باقي الأصول، كما يجب الإفصاح في قائمة الدخل عن مبالغ وتحليل الإيرادات والمصروفات والربح قبل الضرائب أو الخسارة المتعلقة بالعمليات غير المستمرة والمبالغ المتعلقة بأي مكاسب أو خسائر نشأت من الاعتراف، وإثبات التصرف في الأصول أو تسوية الالتزامات المتعلقة بالعمليات غير المستمرة<sup>(2)</sup>.

## 6. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS6) التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية Exploration for and Evaluation of Mineral Resources

أصدر هذا المعيار لعدم وجود معيار دولي لإعداد التقارير المالية يتناول المحاسبة عن هذه الأنشطة ولأهمية مصروفات التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية في المنشآت العاملة بهذا المجال وتزايد عدد المنشآت التي تتحمل بمثل هذه المصروفات الى جانب اختلاف الآراء بشأن المحاسبة عن مصروفات البحث عن وتقييم الموارد التعدينية. يتطلب هذا المعيار تطبيق اختبار انخفاض القيمة عن الأصول المذكورة عندما تشير الحقائق والظروف الى أن القيمة المسجلة للأصول يمكن ان تزيد على قيمتها القابلة للاسترداد، كما حدد المعيار المذكور متطلبات الإفصاح عن المعلومات التي تحدد وتشرح المبالغ

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص (130)

<sup>(2)</sup> هيني فان جريونج، مرجع السابق، ص (367)

المعترف بها في القوائم المالية<sup>(1)</sup>. ويهدف هذا المعيار الى تأصيل عملية إعداد التقارير المالية لنشاط التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية ولذلك يتطلب تحقيق مايلي<sup>(2)</sup>: \_

- 1/ اجراء تحسينات محددة على الممارسة المحاسبية القائمة لمصروفات التنقيب والتقييم.
  - 2/ تقوم المنشآت التي تعترف بأصول التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية بتقويم هذه الأصول بغرض تحديد الإنخفاض في قيمتها.
  - 3/ اجراء إفصاحات تحدد المبالغ المدرجة بالقوائم المالية والناجمة عن نشاط التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية، لتساعد مستخدمي هذه القوائم المالية على فهم مبلغ وتوقيت حدوث التدفقات النقدية المستقبلية الناجمة عن أصول التنقيب وتقييم الموارد المعدنية المعترف بها.
- فيما يتعلق بالعرض والافصاح عن أنشطة التنقيب وتقييم الموارد التعدينية فإنه يتطلب الافصاح عن المعلومات الآتية: \_

- 1/ السياسات المحاسبية عن التنقيب وتقييم الموارد التعدينية متضمنة الاعتراف والقياس عن التنقيب وتقييم الأصول.
- 2/ قيمة الأصول والخصوم والإيرادات والمصروفات الناتجة عن التنقيب والتقييم للموارد التعدينية.

## 7. المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS7) الأدوات المالية- الإفصاح Financial

### Instrument disclosure

أصدر هذا المعيار في أغسطس 2005م وذلك لحاجة مستخدمي القوائم المالية لمعلومات حول المخاطر التي تتعرض لها المنشآت وكيفية ادارة هذه المخاطر، اذ أن هذه المعلومات تؤثر على تقييم المستخدمين للمركز المالي والأداء المالي للمنشأة ولمبلغ وتوقيت تدفقاتها النقدية المستقبلية ولذلك تم تعديل معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الإفصاحات في القوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة، ومعيار المحاسبة الدولي رقم (32) القوائم المالية الإفصاح والعرض، وكجزء من التعديل أزال المجلس الإفصاحات المزدوجة وقام بتبسيط الإفصاحات عن تركيزات الخطر، وخطر الائتمان ومخاطر السيولة ومخاطر السوق، وبذلك تم جمع كل إفصاحات الأدوات المالية في معيار واحد لكل أنواع الكيانات.

يهدف هذا المعيار الى حث المنشآت على توفير إفصاحات في قوائمها المالية تتيح للمستخدمين تقييم طبيعة ومدى المخاطر الناجمة عن الادوات المالية التي تتعرض لها المنشأة في نهاية فترة اعداد التقارير وكيفية ادارة المنشأة لهذه المخاطر، يحتوي هذا المعيار على<sup>(3)</sup>: متطلبات الإفصاح الخاصة بالقروض والذمم المدينة بالقيمة العادلة، والإفصاح عن التغير في القيمة العادلة لإلتزام مالي ما بسبب

<sup>(1)</sup> حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية، مرجع سابق، ص (130)

<sup>(2)</sup> محمد محمد حامد تمرز، قصور المعايير المصرية في المحاسبة عن التضخم والتمويل خارج الميزانية وأثاره على دلالة القوائم المالية

(حلوان: جامعة حلوان، رسالة ماجستير غير منشورة، 2010م) ص(23)

<sup>(3)</sup> طارق عبدالعال حماد، موسوعة معايير المحاسبة ، ج (5) (الأسكندرية:الدار الجامعية، 2008م) ص\_ص (867\_869)

المخاطرة الائتمانية والافصاح عن الطريقة المتبعة لتقرير التغيير الحادث في القيمة العادلة بسبب المخاطرة الائتمانية، كما يحتوي المعيار على الافصاح عن إجمالي دخل الفائدة وإجمالي نفقات الفائدة عن الأصول المالية والالتزامات المالية، والمكاسب والخسائر المتاحة للبيع والمعترف بها في حقوق الملكية، والفائدة المستحقة على الأصول المالية التي انخفضت قيمتها، ويحتوي على الافصاح عن المكاسب والخسائر لكل فئة للأصل المالي أو الالتزام المالي ورسوم وأتعاب ومصروفات الأصول والالتزامات المالية غير المقاسة بالقيمة العادلة خلال الربح أو الخسائر والرسوم والأتعاب والنفقات من الائتمان.

### **8. المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS8) القطاعات التشغيلية Operating Sedment**

يهدف هذا المعيار الى تقديم تقارير عن الاداء المالي للقطاعات التشغيلية وأصدر هذا المعيار في 2006 ويعتبر ساري المفعول من 2009، يطبق هذا المعيار على القوائم المالية المنفصلة أو الفردية للمنشأة التي يتاجر بأدوات ديونها او ادوات حقوق ملكيتها في سوق عام كما يطبق في القوائم المالية الموحدة لمجموعة لها منشأة أم، والقطاع التشغيلي هو احد مكونات المنشأة الذي يقوم بأنشطة أعمال قد يكتسب منها إيرادات ويتحمل عنها مصروفات، أو هو احد مكونات المنشأة الذي نتائجه التشغيلية بشكل منظم من قبل متخذ القرارات التشغيلية الرئيس بالمنشأة لاتخاذ قرارات حول الموارد التي سيتم تخصيصها للقطاع، ولتقويم ادائه.

### **9. المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS9) الأدوات المالية**

يهدف هذا المعيار الى وضع مبادئ لاعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات المالية التي من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي البيانات المالية، ويتناول هذه المعيار متطلبات الاعتراف والقياس بالأصول المالية والالتزامات المالية وبعض عقود شراء أو بيع البنود غير المالية، وظهر هذه المعيار لان العديد من مستخدمي البيانات المالية وغيرهم من الجهات المعنية قد اخبرو مجلس معايير المحاسبة الدولية بأن المتطلبات الواردة في معيار المحاسبة الدولي رقم (39) كانت صعبة الفهم والتطبيق والتفسير ولذا اصدر هذا المعيار لاعداد التقارير المالية للأدوات المالية، يكون قائما على اساس المبادي وأقل تعقيدا<sup>(1)</sup>، اصدر هذا المعيار في عام 2009 واصدر مجلس معايير المحاسبة نسخة معدله منه في اكتوبر 2010

### **10. المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS10) القوائم المالية الموحدة Consolidated**

#### **Financial Statement**

يهدف هذه المعيار الدولي للتقرير المالي الى وضع مبادئ لعرض واعداد القوائم المالية الموحدة عندما تسيطر منشأة على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى، ولتحقيق ذلك فإن هذا المعيار يتطلب من المنشأة (الأم) التي تسيطر على واحدة أو أكثر من المنشآت الأخرى (منشآت تابعة) ان تعرض قوائم

<sup>(1)</sup> طلال ابو غزاله وشركاؤه، المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية (جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، 2011) ص 405

مالية واحدة، على ان تحدد السيطرة على أنها الأساس للتوحيد ويحدد كيف يطبق مبدأ السيطرة عند تحديد ما اذا كانت المنشأة المستثمرة تسيطر على أعمال مستثمر فيها وبناءا عليه يجب عليها ان توحد الاعمال المستثمر فيها. وبدأ التطبيق بها من يناير 2013.

### **11.المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS11) الاستثمارات ذات الترتيبات المشتركة Joint**

#### **Arrangement**

يهدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي الى وضع مبادئ للتقرير المالي من قبل المنشآت التي تمتلك حصة في الترتيبات التي تخضع لسيطرة بشكل مشترك، ولتحقيق هذا الهدف يعرف هذا المعيار السيطرة المشتركة ويتطلب من المنشأة التي تكون طرف في ترتيب مشترك أن تحدد نوع الترتيب المشترك الذي تشارك فيه من خلال تقويم حقوقها والتزاماتها وأن تحاسب عن تلك الحقوق والالتزامات وفقا لنوع ذلك الترتيب المشترك، وبدأ التطبيق بها من يناير 2013.

### **12.المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS12) الإفصاح عن الملكية والحصص في المنشآت**

#### **الأخرى Disclosure of Interests in Other Entities**

يهدف هذا المعيار الدولي للتقرير المالي هو ان يطالب المنشأة بأن تفصح عن المعلومات التي تمكن مستخدمي قوائمها المالية من تقويم طبيعة المعلومات والمخاطر المرتبطة بمالها من حصص في المنشآت الأخرى وآثار تلك الحصص على مركزها المالي، وادائها المالي وتدفقاتها النقدية، ويتحقق ذلك بأن تفصح المنشآت عن الأحكام والافتراضات المهمة التي استخدمتها عند تحديد طبيعة حصتها في منشأة او اتفاق آخر، ونوع الترتيب المشترك الذي لها فيه حصة، او انها تستوفي تعريف منشأة استثمارية، وبدأ التطبيق بها من يناير 2013.

### **13.المعيار الدولي لاعداد التقارير المالية (IFRS13) قياس القيمة العادلة Fair Value**

#### **Measurement**

يطبق هذا المعيار في حالة المعايير الدولية للتقارير المالية التي تتطلب او تسمح بقياس القيمة العادلة لها أو الإفصاح عنها، وفقا لاطار المعايير الدولية للتقارير المالية، ويعرف المعيار القيمة العادلة على أساس أنها سعر خروج والذي يعتمد على التسعير على أساس السوق بدلا من القيمة الظاهرة بدفاتر منشأة محددة، ويهدف هذا المعيار الى زيادة الاتساق وقابلية المقارنة في قياس القيمة العادلة والإفصاحات ذات الصلة من خلال التسلسل الهرمي للقيمة العادلة والذي يصنف المدخلات المستخدمة في تقنيات التقييم الى ثلاث مستويات، ويعطي التسلسل الهرمي للقيمة العادلة الأولوية القصوى للأسعار غير المعدلة المدرجة في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المماثلة، كما يعطي أولوية أقل للمدخلات غير الملاحظة<sup>(1)</sup>، أصدر هذا المعيار في العام 2011 ولكن بدأ التطبيق به ابتداءا من يناير 2013م.

<sup>(1)</sup> <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>



يلاحظ الباحث ان المعايير الدولية للتقرير المالي اما انها معايير جديدة مطلقا او جاءت كبديل عن معايير المحاسبة الدولية التي تم الغاؤها في السابق من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، كما ان بعض المعايير صدرت في مراحلها الأولى ولكن لم تتم مباشرة التنفيذ الفعلي بها الى الآن.