

# أثر توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية على تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية

إعداد : الدكتور الصادق محمد ادم علي

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة ومنسق الدراسات العليا بكلية الدراسات التجارية - جامعة كردفان - السودان

## ملخص البحث

تتمثل مشكلة البحث أنه في ظل عولمة النشاط الدولي وتطبيق متطلبات منظمة التجارة العالمية هنالك العديد من الشركات السعودية تمارس أعمالها خارج المملكة إما عن طريق فروعها الأجنبية أو من خلال شركات زميلة ، وأن بعض هذه الشركات في السودان مثلاً تعد قوائمها المالية للفروع والقوائم المالية الموحدة طبقاً لمعايير المحاسبة السعودية ، وهذا الأمر يتطلب ضرورة توفيق معايير المحاسبة السعودية لتتماشى مع معايير المحاسبة الدولية لتوفير المعلومات التي تفي بإحتياجات المستخدمين في الدول المختلفة . ولهذا يمكن صياغة المشكلة في الأسئلة التالية : ماهو أثر توفيق معايير المحاسبة السعودية على مهنة المحاسبة بالمملكة ؟ وماهي إمكانية التوفيق في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين ؟ وماهي آليات تحقيق هذا التوافق ؟ . وللإجابة على هذه التساؤلات يهدف البحث للتعرف على أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية ، كما أنه يسعى لدراسة مدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية ووضع آليات لتوفيق معايير المحاسبة السعودية . ولتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى أربعة مباحث ، يتناول المبحث الأول الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة ، بينما يتناول المبحث الثاني أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين ، أما المبحث الثالث دراسة إختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية ، وجاء المبحث الرابع لوضع آلية لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية . ويُختتم البحث بأهم النتائج والتوصيات التي يمكن أن تساهم في تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية .

## المبحث الأول

### الإطار المنهجي والدراسات السابقة

#### أولاً : الإطار المنهجي

##### المقدمة :

ظهرت فى القرن الحادى والعشرين العديد من المشاكل والتحديات التى تواجه مهنة المحاسبة على مستوى العالم بصفة عامة والمعايير المحاسبية على مستوى الدول العربية على وجه الخصوص ، وتمثل هذه التحديات فى العولمة وظهور الشركات الدولية أو المتعددة الجنسيات فى ظل اتفاقية التجارة العالمية وزيادة الإستثمارات على المستوى الدولى . ونسبة لتباين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولى وعدم وجود معايير محاسبية متناسقة دولياً على الرغم من تطبيق كثير من الدول لمعايير المحاسبة الدولية أو المعايير الأمريكية ، كانت المملكة السعودية من المبادرين لصياغة معايير محاسبة وطنية تلائم البيئة العربية والإسلامية مما أدى الى تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية . ونسبة لمتطلبات القرن الحادى والعشرين ظهرت الحاجة لتوافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية .

##### مشكلة البحث :

تتمثل مشكلة البحث أنه فى ظل عولمة النشاط الدولى وتطبيق متطلبات منظمة التجارة العالمية هنالك العديد من الشركات السعودية تمارس أعمالها خارج المملكة إما عن طريق فروعها الأجنبية أو من خلال شركات زميلة ، وأن بعض هذه الشركات فى السودان مثلاً تعد قوائمها المالية للفروع والقوائم المالية الموحدة طبقاً لمعايير المحاسبة السعودية ، وهذا الأمر يتطلب ضرورة توفيق معايير المحاسبة السعودية لتنماشى مع معايير المحاسبة الدولية لتوفير المعلومات التى تفي بإحتياجات المستخدمين فى الدول المختلفة . ولهذا يمكن صياغة المشكلة فى الأسئلة التالية : ماهو أثر توفيق معايير المحاسبة السعودية على مهنة المحاسبة بالمملكة ؟ وماهى إمكانية التوفيق فى ظل تحديات القرن الحادى والعشرين ؟ وماهى آليات تحقيق هذا التوافق ؟

## أهمية البحث :

تتبع أهمية الدراسة من خلال دراسة ومعرفة متطلبات توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين ، كما تعود أهمية البحث لمدى إمكانية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية ، هذا إلى جانب معرفة التحديات التي تواجه توافق المعايير السعودية مع المعايير الدولية والسبل التي يمكن اتباعها للتغلب على هذه التحديات .

## أهداف البحث :

يهدف البحث إلى تحقيق الأتي

- ١- تسليط الضوء على مفهوم التوفيق وأهميته ومعوقاته .
- ٢- دراسة وتحليل أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين .
- ٣- التعرف على مدى إمكانية توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل متطلبات التوافق الدولي .
- ٤- وضع آلية لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية .

## فروض البحث :

يسعى البحث لإختبار الفروض التالية :

**الفرض الأول :** يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الأنترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفر اطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة .

**الفرض الثاني :** يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية للإفصاح و إعداد وعرض القوائم المالية .

**الفرض الثالث :** يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي لبنود القوائم المالية .

**الفرض الرابع :** يوجد تباين بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية لإعداد القوائم المالية الموحدة .

### **منهجية البحث :**

اعتمد الباحث على مجموعة من المناهج الموضوعية والتي تمثل تآزراً وتماسكاً قوياً فيما بينها وتشمل هذه المناهج كل من المنهج الإستنباطي ، والذي أعتمد عليه البحث في تحديد طبيعة المشكلة التي تمثل موضوع الدراسة وفي صياغة الفروض . والمنهج الإستقرائي الذي إعتمد عليه البحث لإختبار الفروض . والمنهج التاريخي وذلك من خلال إستعراض وتحليل الدراسات السابقة التي لها علاقة بهذا البحث . كما إعتمد البحث أيضاً على المنهج الوصفي التحليلي وذلك من خلال الدراسة الإختبارية والتحليل الإحصائي بإستخدام برنامج SPSS - V.16 .

### **حدود البحث :**

١- يقتصر البحث على دراسة تحليلية في إطار نظري لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية .

٢- يتناول البحث دراسة إختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد وعرض القوائم المالية والقياس المحاسبي والقوائم المالية الموحدة .

## هيكل البحث :

لتحقيق أهداف البحث تم تقسيمه الى أربعة مباحث ، يتناول المبحث الأول الإطار المنهجي للبحث والدراسات السابقة ، بينما يتناول المبحث الثاني أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين ، أما المبحث الثالث دراسة إختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية ، وجاء المبحث الرابع لوضع آلية لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية . ويُختتم البحث بأهم النتائج والتوصيات .

## ثانياً الدراسات السابقة :

يتناول البحث في هذا الجزء إستعراض لبعض الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع التوافق الدولي لمعايير المحاسبة وتقويم هذه الدراسات وبيان ما يميز هذا البحث عن تلك الدراسات ويركز البحث على استعراض مشكلة وأهداف هذه الدراسات وأهم النتائج وقد قام الباحث بترتيب هذه الدراسات تاريخياً وذلك على النحو التالي :

في عام ١٩٨٢ تناول كمال حسين ابراهيم(١): دراسة كان الهدف منها دراسة وتحليل لمنهج التوحيد المحاسبي على نطاق دولي . وأشار من خلالها الى أن الحاجة الى تقارير مالية قابلة للتداول والمقارنة على نطاق دولي ضرورة املتها ظروف الإتحادات الإقتصادية وتكوين الشركات متعددة الجنسية ، ووضحت الدراسة نسبة لإرتباط المحاسبة بالظروف البيئية التي تعمل بها ، فإن هذه الحاجة لاتقابل من خلال معيير محاسبية واحدة اشكال ومحتويات واحدة للقوائم على مستوى دولي أو حتى في نطاق مجموعة من الدول . وتوصلت الدراسة الى أن صعوبات التوحيد المحاسبي على نطق محلي ماهي إلا محذرات لما سيقابل هذا التوحيد من مشاكل على المستوى الدولي . ويتضح للباحث تركيز هذه الدراسة على التوحيد المحاسبي على نطاق الدولي دون الإشارة للتوفيق مع معايير المحاسبة الدولية .

فى عام ١٩٩٠ قدم صالح سليمان عيد (٢): دراسة حول الأبعاد البيئية وأثرها على إختلاف النماذج المحاسبية الدولية وهدفت الدراسة لإستكشاف الفروق والإختلافات الدولية فى النظم المحاسبية فيما يتعلق بالقياس والإفصاح المحاسبى أو فيما يتعلق بنظم إعداد القوائم والتقارير المالية فى المنشآت . وتوصلت الدراسة الى نتيجة أساسية وهى أن عدم اجماع الدول المختلفة على ماهية الأساليب المحاسبية المناسبة يعود بالدرجة الأولى الى إختلاف الثقافة فى تلك الدول . كما ابانت الدراسة أن تجارب الدول المتقدمة فى تطوير المبادى والإجراءات المحاسبية لايمكن نقلها للدول النامية . ويرى الباحث أن هذه الدراسة على الرغم من أهميتها إلا أنها اقتصرت على تأثير العوامل البيئية على الإختلاف فى النماذج المحاسبية على المستوى الدولي وتجاهلت جانب التوافق المحاسبى لهذه النماذج دولياً .

فى عام ١٩٩٧ قام أحمد بسيونى محمد شحاتة (٣): بدراسة تسعى لتحقيق هدفين ، الهدف الأول هو إجراء دراسة تحليلية لقضية التوفيق المحاسبى وذلك بغرض وضع استراتيجية مناسبة للتوفيق المحاسبى العربى ، أما الهدف الثانى هو طرح قضية التوفيق المحاسبى العربى واستقصاء امكانية تحقيقه وتحديد فلسفته وأهدافه وتحديد وسائل التغلب على العوائق التى قد تحول دون نجاحه وفاعليته ووضع آلية لتنفيذه . ولقد خلصت الدراسة الى أنه على رغم تماثل عمليات التوفيق من جهة إستهدافها تحسين درجة القابلية للمقارنة للقوائم المالية لشركات من دول مختلفة ، فإن عمليات التوفيق تتباين فى نواحي عديدة . ويلاحظ أيضاً أن هذه الدراسة اقتصرت على التوفيق المحاسبى على المستوى العربى .

فى عام ٢٠٠٤ قام مجدى محمد سلم (٤): بإجراء دراسة تناول فيها قضية أساسية هى مدى إمكانية توفيق معايير المحاسبة والمراجعة العربية وما هو أثر هذا التوفيق على الإرتقاء بجودة الأداء المهني فى الدول العربية ، وتوصلت الدراسة الى أن معايير المحاسبة والمراجعة العربية يناسبها حل وسطي توفيقى يجمع بين مزايا معايير المحاسبة والمراجعة الدولية مع الحفاظ على بعض المعايير الإقليمية . ويتضح للباحث أن تلك الدراسة اهتمت

بتوفيق معايير المحاسبة والمراجعة العربية وهذا ما يصعب تحقيقه في ظل عدم وجود كيان عربي يهتم بذلك .

وفي نفس العام أيضاً قام الباحثان محمد شريف توفيق وحسن السيد سالم (٥): بإجراء دراسة كان الهدف منها تطوير معايير المحاسبة المصرية لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية وذلك من خلال تقييم التجربة المصرية في بناء معايير المحاسبة المصرية ومقارنتها بمعايير المحاسبة المالية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية . وتوصلت الدراسة الى وجود علاقة ارتباط بين معايير المحاسبة المصرية ومعايير المحاسبة الدولية من حيث الخصائص . ويرى الباحث رغم أهمية تلك الدراسة إلا أنها اقتصرت على إمكانية تطوير معايير المحاسبة المصرية لتواءم مع معايير المحاسبة الدولية في حين تهتم الدراسة الحالية بأهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية في ظل متطلبات التوافق العالمي مع معايير المحاسبة الدولية .

وفي العام ٢٠٠٤ كذلك قدم محمد احمد محمد العسيلي (٦): دراسة هدفت الى تطوير إطار بيئي لإدارة عناصر استراتيجيات التوفيق المحاسبي الإقليمي والتعرف على نواحي الإتفاق أو الإختلاف في إدارة عناصر استراتيجيات التوافق المحاسبي الإقليمي من خلال التحليل البيئي المقارن لبعض محاولات التوفيق المحاسبي الإقليمي السابقة . وتوصلت الدراسة الى أن قضية تحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي تعتبر قضية استراتيجية تتطلب تكوين وبناء استراتيجية متكاملة العناصر يتمثل هدفها الأساسي في تعظيم المنافع التي تنتج من تحقيق التوفيق المحاسبي ومواجهة العوامل التي تعوق أو تحد من فاعليته .

كما قدم شوقي عبدالعزيز بيومي (٧): في العام ٢٠٠٤ مقترحاً للتوفيق بين الممارسات المحاسبية العربية وكان الهدف من الدراسة تحديد المحور الأساسي لعملية توفيق الممارسات المحاسبية بصفة عامة والعربية بصفة خاصة ، كما أنها هدفت الى توضيح العوامل المساعدة على عملية توفيق الممارسات المحاسبية العربية ومدى توفرها في بيئة الأعمال العربية . وخلصت الدراسة الى أن توفيق المعايير المحاسبية يعتبر محور الإرتكاز في توفيق الممارسات المحاسبية سواء على المستوى الدولي أو العربي ، كما أن عملية توحيد المعايير

المحاسبية تعتبر الركيزة الأساسية لعملية توحيد الممارسات المحاسبية على مستوى الدولة الواحدة . ويلاحظ أن تلك الدراسة اقتصر على وضع اطار لتوفيق الممارسات المحاسبية على المستوى العربي .

أيضاً في العام ٢٠٠٤ تناول حسن علي محمد سويلم(٨): دراسة حول مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية للتوافق مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة وكان من أهم أهدافها اختبار مدى تجانس معايير المحاسبة بأهم الدول والهيئات العربية مع المعايير الدولية للمحاسبة بالإضافة الى اقتراح استراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية للتوافق مع الإتجاه العالمي لعولمة المعايير الدولية للمحاسبة تفادياً لمأزق الوطني ام الدولي . وتوصلت الدراسة الى أن هنالك اتجاه دولي واضح لتبني أو عولمة المعايير الدولية للمحاسبة كمجموعة واحدة من معايير التقرير المالي المقبولة عموماً على المستوى الدولي ( single set of high quality global standards ) لتستخدم بصفة أساسية والزامية خلال الفترات القادمة بواسطة آلاف المنشآت على المستوى العالمي ، وذلك باعتبارها مصدراً أساسياً لضوابط التقرير المالي .

في عام ٢٠٠٥ قامت هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج (٩): بإجراء دراسة تهدف إلى الوقوف على تطور عملية صناعة معايير المحاسبة الدولية ، ومدى قبولها عالمياً ، وحقبة دور المجالس الوطنية في الدول التي تبنت معايير المحاسبة الدولية في إعداد التقارير المالية للشركات الوطنية بها . وقد اعتمدت الدراسة في الأساس على الإصدارات الرسمية الصادرة من مجلس معايير المحاسبة الدولية والهيئات والمجالس الدولية والوطنية ذات الصلة ، وقد تم الحصول عليها من شبكة الإنترنت . وقد أسفرت الدراسة عن بعض النتائج الهامة المتعلقة بهدف الدراسة . ولعل من أهم هذه النتائج أن السبب الرئيسي وراء الضغوط الدولية لتبني مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية (المعايير الدولية) هو نمو حركة الإستثمارات المالية عبر دولاً مختلفة . ويلاحظ أن هذا الدراسة تسعى لمعرفة دواعي اتباع معايير المحاسبة الدولية في كثير من الدول عند إعداد التقارير المالية .

## المبحث الثاني

### أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين

#### أولاً : مفهوم التوفيق

أدى التطور الاقتصادي وظهور منظمة التجارة العالمية وعولمة الأنشطة الاقتصادية والشركات متعددة الجنسية ، وانتشار انشطتها في دول مختلفة ، تتنوع من حيث الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية والثقافية الى ضرورة وجود معايير محاسبية متناسقة دولياً في ظل تحديات القرن الحادي والعشرين . ويشير الى ذلك احد الكتاب في الفكر المحاسبي (١٠): بأن كل بيئة تتشكل من مجموعة من العوامل تشمل العوامل السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية ، وبالتالي فإن اختلاف تلك العوامل بين دول العالم لا بد ان يؤدي بالضرورة الى وجود اختلافات بين المعايير والاجراءات المحاسبية المتبعة فيها كما يعتبر اختلاف تلك العوامل بمثابة عقبة كبيرة أمام محاولات التوحيد أو على الأقل التنسيق بين تلك المعايير والإجراءات .

يتضح للباحث مما تقدم وجود مجموعة من العوامل التي أدت الى ظهور الحاجة الى معايير محاسبية دولية تؤدي الى نوع من التناسق والتوحيد في الممارسات المحاسبية دولياً ويمكن للدول المختلفة أن تستفيد منها ف صياغة ووضع معاييرها المحاسبية بهدف توفيق الممارسات المحاسبية مما يؤدي الى الإرتقاء وتطوير مهنة المحاسبة خاصة في الدول النامية .

من الجدير بالذكر في هذا الإطار تعود فكرة تدويل المعايير المحاسبية الى المؤتمرات الدولية للمحاسبين ، حيث انعقد اول هذه المؤتمرات في مدينة لويس عام ١٩٠٤م ، ثم توالى المؤتمرات الدولية للمحاسبين لمناقشة وضع مهنة المحاسبة اجمالاً والمعايير المحاسبية خصوصاً (١١).

يتضح مما تقدم أن تدويل معايير المحاسبة يرتبط بالمؤتمرات الدولية للمحاسبة التي تهتم بمهنة المحاسبة مما أدى الى الإهتمام بتوفيق المعايير المحاسبة على المستوى الدولي .

تجدر الإشارة الى أنه يمثل المؤتمر الدولي التاسع المنعقد فى باريس سنة ١٩٦٧م أول محاولة جادة فى تدويل المعايير المحاسبية ، اذ تمخض عنه تشكيل هيئة عمل دولية اوصت بتشكيل لجنة التعاون الدولي لمهنة المحاسبة التى اقرت انشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية فى ابريل ١٩٧٣م (١٢) . بينما يرى آخر (١٣): بأنه تعود نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية الى المؤتمر العالمى العاشر للمحاسبة الذى عقد فى سبتمبر ١٩٧٢م فى سيدنى بإستراليا . اما فيما يختص بمفهوم التوفيق Harmonization فإنه يعنى تقليل الإختلافات بين الممارسات المحاسبية السائدة فى الدول مجال التوفيق وذلك بهدف توفير المصدقية والموثوقية فى البيانات المنشورة وزيادة إمكانية الإعتماد عليها لأغراض المقارنة ومن ثم زيادة مثالية التقارير المحاسبية فى ترشيد القرارات (١٤). وتجدر الإشارة الى أنه يوجد فى الفكر المحاسبي اختلافات حول بعض المفاهيم المرتبطة بالتوفيق ، خاصة فى المحاسبة الدولية حيث يستخدم التوافق والتنسيق او التوحيد او التماثل الدولى ويشير الى ذلك احد كتاب الفكر المحاسبي بقوله (١٥): ( غالباً ما يشعر الدارس لمواضيع المحاسبة الدولية وخاصة موضوع التوافق المحاسبي أنه بحاجة الى الفهم والتفرقة بين معانى المفاهيم الثلاثة وهي التماثل أو التوحيد والمعايرة والتوافق التى عادة ما يستخدمها الباحثين بتداخل للإشارة لعملية التوافق الدولي للمحاسبة دون وجود تعريف محدد لها ) .

يلحظ مما تقدم أنه توجد ثلاثة مفاهيم تستخدم لتدل على معنى التوافق ، وتشمل هذه المفاهيم كل من التنسيق والمعايرة والتوحيد .

مما يؤكد تداخل هذه المفاهيم ( التوافق أو التنسيق ، المعايرة أو التتميط والتوحيد) مع بعضها البعض فى الفكر المحاسبي أنه يرى كاتب آخر (١٦): أن هذه المفاهيم الثلاثة وهي التنسيق والمعايرة والتوحيد تعتبر متداخلة ومتصلة مع بعضها البعض الآخر .

يتضح مما تقدم أنه يوجد تداخل وترابط بين المفاهيم الثلاثة التى تشمل التنسيق والمعايرة والتوحيد بحيث يتم الخلط بينها مما يصعب التفرقة بينها ، ولهذا سوف يتناول الباحث بإيجاز تعريف هذه المفاهيم الثلاثة لمعرفة وتوضيح الاختلاف بين التوافق والتوحيد والمعايرة وذلك على النحو التالي :

## التوافق ( التنسيق ) :

من الجدير بالذكر أنه وردت فى الفكر المحاسبى مجموعة من التعريفات المتعلقة بمفهوم التوافق الدولى ، ولقد عرف Wolk & Francis & Tierney التوفيق بأنه درجة من التنسيق او التماثل فيما بين مجموعات مختلفة من المعايير والطرق وأشكال التقارير المالية (١٧) .

يلاحظ الباحث ان هذا التعريف قصر التوفيق على درجة معينة من التناسق او التماثل بين مجموعة مختلفة من المعايير وأشكال التقارير المالية . وعرف أيضاً بأنه هو عملية تقليل الفروق فى تطبيقات التقرير المالى فيما بين الدول مما يؤدى الى زيادة إمكانية مقارنة القوائم المالية وتتضمن عملية التوفيق تطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية الواجب تطبيقها فى مختلف دول العالم وذلك لزيادة عالمية أسواق رأس المال (١٨) .

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف ركز على تقليل الفروق فى تطبيقات التقرير المالى فيما بين الدول الأمر الذى يسهل عملية المقارنة بين القوائم المالية للشركات بين الدول المختلفة .

ويرى آخرون (١٩) : أن التناسق هى عملية زيادة إنسجام وتوافق الممارسات المحاسبية بوضع حدود للخلافات بينها ، وتخفيض المعايير المتناسقة من الإختلافات المنطقية ، وتحسين التوافق فى المعلومات المالية بين الدول المختلفة .

يلاحظ الباحث أن هذا التعريف للتناسق الدولى اقتصر على ضرورة زيادة إنسجام وتوافق الممارسات المحاسبية وذلك بوضع حدود للخلاف بينها ، كما أنه لم يبرز دور معايير المحاسبة الدولية فى هذا الإتجاه . ويهدف التوفيق المحاسبى على المستوى العالمى الى تلبية احتياجات المستثمر الدولى وغيره من المستخدمين لأغرض اتخاذ القرارات ، وحل المشاكل والتغلب على الصعوبات التى يواجهها المستثمرون الدوليون والشركات متعددة الجنسيات و شركات المحاسبة والمراجعة الدولية (٢٠) .

وعرف التناسق أيضاً بأنه الجهود العالمية والإقليمية الرامية الى تلاشى الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة (٢١) .

يخلص الباحث مما سبق الى أن التوافق الدولي يعنى محاولة تنسيق وتقريب الممارسات والطرق المحاسبية بين الدول المختلفة عند اعداد القوائم المالية وفقاً لمعايير المحاسبة المختلفة وبصورة حتى يسهل مقارنتها على المستوى الدولي .

### المعايرة المحاسبية :

كما ذكر سابقاً أن المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس ، وبالتالي فإن المحاولات فى المحاسبة للمعايرة هى محاولات لوضع توحيد Uniformity فى الطرق المحاسبية ، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج او النسخة المصرح بها من قبل السلطة (٢٢) .

### التوحيد الدولي :

تعددت التعريفات حول مفهوم التوحيد فى الادبيات المحاسبية وذلك لأهميته وسوف تستعرض الدراسة فى هذا الجزء بعض من هذه التعريفات . ويشير التوحيد الى الحالة التى يكون فيها كل شئ متسق ومتجانس او غير متباين فهى تحتوى التماثل الذى يعنى أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة (٢٣) .

ويلاحظ الباحث ان هذا التعريف ركز على التماثل فى المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول المختلفة . ويرى آخر (٢٤): أنه وقد يقصد بشكل عام بان التوحيد المحاسبي ، فرض الأسس لدولة ما على الدول الأخرى .

ويلاحظ أنه قد اقتصر التوحيد المحاسبي على فرض الأسس المحاسبية لدولة ما على الدول الأخرى وهذا ما يصعب تحقيقه .

ويعرفه آخر بأنه يعنى تطبيق معياراً واحداً أو قاعدة واحدة فى كل الحالات (٢٥).

يلاحظ هذا التعريف ركز على ضرورة توحيد المعايير المحاسبية . ومما تقدم يخلص الباحث الى أنه يقصد بالتوحيد المحاسبي توحيد السياسات والممارسات والمبادئ المحاسبية والمعايير المحاسبية على المستوى الدولي

## ثانياً : دور المنظمات الدولية فى التوافق والتنسيق الدولي :

هنالك عدد من المنظمات واللجان الدولية مهتمة حالياً بالتوافق الدولي للمحاسبة وزيادة مستوى الإفصاح المحاسبي ، بعضها يعمل ويهتم بهذا الموضوع على امستوى الدولي وبعضها على المستوى الأقليمي . وييوب البعض هذه المنظمات الى منظمات دولية عامة وخاصة ومنظمات اقليمية وخاصة وذلك على النحو التالي (٢٦):

١- منظمات عالمية عامة :

وتشمل الأمم المتحدة ومنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية .

٢- منظمات عالمية خاصة :

وتشمل لجنة معايير المحاسبة الدولية والإتحاد الدولي للمحاسبين .

٣- منظمات اقليمية عامة وتشمل :

- المجموعة الإقتصادية الأوروبية .

- مجلس المحاسبة الأفريقي .

٤- منظمات اقليمية خاصة وتشمل :

- مؤتمر المحاسبة الأمريكي .

- اتحاد المحاسبين الأوربيين .

- جمعية أمم جنوب شرق اسيا لاتحاد المحاسبين .

- اتحاد محاسبي آسيا والمحيط الهادي .

- الجمعية العربية للمحاسبين القانونيين .

يستعرض البعض ست هيئات رئيسية تعمل على الترويج لإعداد معايير للمحاسبة الدولية للتنسيق المحاسبي الدولي يمكن ذكرها فيما يلي (٢٧):

١- لجنة معايير المحاسبة الدولية .

٢- الإتحاد الأوروبي .

٣- المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية .

٤- الإتحاد الدولي للمحاسبين .

٥- مجموعة العمل من الخبراء العاملين فى الحكومات والتابعة للأمم المتحدة والخاصة بمعايير المحاسبة والتقارير الدولية وهي جزء من مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية .

٦- مجموعة العمل للمعايير المحاسبية التابعة لمنظمة التعاون الإقتصادي والتنمية.

تجدر الإشارة الى أن هنالك العديد من الأحداث التاريخية الهامة التي ساعدت على وضع معايير دولية للمحاسبة تساعد على الوفاق المحاسبي على المستوى الدولي لعل ابرزها مايلي (٢٨):

١- ١٩٥٩ يعقوب كراينهوف العضو المؤسسي لمنشأة اوروبية مستقلة للمحاسبة ، والذي كان يحث على بدء العمل فى وضع معايير المحاسبة الدولية .

٢- ١٩٦١ مجموعة الدراسات ( Grouped Etudes ) وهي مجموعة من مزاولي مهنة المحاسبة ، والتي نشأت فى اروبا كمستشار لسلطات الاتحاد الاوربي فيما يتعلق بالمحاسبة .

٣- ١٩٦٦ جماعة دراسة المحاسبة الدولية ( Accountants International Study Group ) وهي مجموعة مكونة من الهيئات المهنية فى كندا والمملكة المتحدة والولايات المتحدة .

٤- ١٩٧٣ نشأة لجنة معايير المحاسبة الدولية .

International Accounting Standards Committee

٥- ١٩٧٦ منظمة التعاون الإقتصادية والتنمية

Organization for Economic Cooperation and Development اصدرت اعلان الأستثمار فى المنشآت متعددة الجنسية ، والتي تشتمل على ارشادات الإفصاح عن المعلومات.

٦- ١٩٧٧ نشأ الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants .

٧- ١٩٧٧ مجموعة الخبراء Group of Experts والتي عينها المجلس الإقتصادي والإجتماعى للأمم المتحدة ، وقد اصدرت تقريراً ذات اربعة اجزاء حول المعايير الدولية للمحاسبة والتقارير للشركات عابرة القارات .

٨- ١٩٧٨ اصدرت لجنة الاتحاد الأروبي التوجيهات الرابعة كأول حركة فى اتجاه التنسيق المحاسبى الأروبي .

٩- ١٩٨١ اصدرت المجموعة الاستشارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية للمنظمات غير الاعضاء لتوسيع نطاق مدخلات عملية وضع المعايير الدولية .

١٠- ١٩٨٤ ذكرت بورصة لندن للأوراق المالية أنها تتوقع ان تلتزم الشركات المسجلة التى لاتباع المملكة المتحدة او ايرلندا بمعايير المحاسبة الدولية .

١١- ١٩٨٧ قررت المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية

The International Organization Securities Commission فى مؤترها السنوي الحث على استخدام معايير عامة للممارسة المحاسبية والمراجعة .

١٢- ١٩٨٩ اصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية مسودة الإعلان رقم ٣٢ عن الإطار المقارن لإعداد وعرض القوائم المالية .

١٣- ١٩٩٥ وافق مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية واللجنة الفنية للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية ( IOSCO ) على خطة عمل والتي نتج عن التطبيق الناجح لهما تكوين مجموعة منفصلة من معايير المحاسبة الدولية .

١٤- ١٩٩٥ اتبع مجلس التعاون الأوربي منهجاً جديداً للتنسيق المحاسبي الذي يسمح للشركات المسجلة في اسواق النقد الدولية باستخدام معايير المحاسبة الدولية.

١٥- ١٩٩٦ اعلنت لجنة تبادل الأوراق المالية الأمريكية ( SEC ) أنها تؤيد اهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية لتطوير معايير محاسبية ، وان يتم ذلك فوراً بقدر الإمكان ، والتي يمكن استخدامها لاعداد القوائم المالية الممكن استخدامها في العروض عبر الحدود .

١٦- ١٩٩٧ نشرت مجموعة العمل الأولى التابعة للمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية النشرة الاستشارية " معايير الإفصاح الدولية للعروض والعطاءات عبر الحدود والتسجيل الاولي للمصدرين الاجانب " .

١٧- ١٩٩٨ صدرت القوانين في المانيا وفرنسا التي تسمح للشركات المسجلة ان تنشر قوائم مالية موحدة باتباع معايير المحاسبة الدولية .

يلاحظ أن هذه الأحداث التاريخية لها دور في وضع معايير المحاسبة الدولية كما أنها تؤثر على التناسق المحاسبي على المستوى الدولي .

**ثالثاً : أهمية توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية :**

هنالك العديد من المنافع التي يمكن الحصول عليها من التوفيق سواء كان على المستوى الدولي أو الإقليمي وتتمثل أهمية التوفيق المحاسبي في (٢٩):

١- إمكانية تخفيض التكاليف التي تتحمل الشركات متعددة الجنسية التي تباشر أعمالها في دول مختلفة وذلك عند تعديل التقارير المالية لمعالجة الأثار التي تنتج عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير بين الدول المختلفة .

٢-زيادة إمكانية مقارنة وفهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة .

٣-إمكانية تطبيق أفضل الممارسات المحاسبية من خلال اتاحة الفرصة للدول التي تتميز ببيئة محاسبية لازالت في طور التكوين والنمو للإستفادة من تجارب الدول التي تتميز ببيئة محاسبية متقدمة .

٤-إمكانية توفير التكاليف المتعلقة ببناء المعايير المحاسبية في الدول النامية من خلال تطبيقها للمعايير المحاسبية التي تم تطويرها في دول أخرى أو بواسطة مجلس معايير المحاسبة الدولية مع ضرورة مراعاة المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية في تلك الدول عند تطبيق تلك المعايير .

#### رابعاً : معوقات التوافق الدولي :

من العوائق المهمة التي تقف ازاء التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي الآتي (٣٠):

- ١ ) التقاليد المحلية: تعتمد عملية التطور المحاسبي على مجموعة عوامل تاريخية، اقتصادية، سياسية، تنظيمية واجتماعية والتطور المحاسبي المحلي (على المستوى الوطني) هو جزء من التطور المحاسبي الدولي لذا فان الأخير يعتمد على تلك العوامل أيضاً وبنفس الوقت تقف عائقاً أمامه وأن أي شعب بالعالم يريد تطبيق نظام عالمي جديد بعد نظامه الوطني.
- ٢ ) العوائق الاقتصادية والتشريعية: يحتاج أفراد المجتمع وعلى وجه الخصوص أفراد المجتمع المالي إلى المعلومات من المحاسبة التي وظيفتها تزويد المعلومات للأطراف المختلفة وهي تعمل ضمن نمط اقتصادي معين يفرض عليها اختيار طرق وإجراءات محاسبية (٣١). ومن ناحية أخرى تتباين الدول في تطبيقها القوانين و أن معظم التأثيرات في توسع المحاسبة وتطورها هو الهيكل التشريعي وهو انعكاس للتقاليد الثقافية الوطنية .
- ٣ ) الحالة السيادية : إذ تشكل عائق أمام التوحيد المحاسبي فالوطنية تقود إلى عدم الرغبة في قبول تسويات تتضمن تغيير الممارسات المحاسبية تفضيلاً لأخرى دولية (٣٢) .

## المبحث الثالث

### دراسة إختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية

يقوم الباحث فى هذا المبحث بإجراء دراسة إختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبة (٣٣) مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومن قبله لجنة معايير المحاسبة الدولية (٣٤) . وقد اعتمد الباحث فى إجراء الدراسة الإختبارية على التحليل الإحصائى بإستخدام برنامج الحزم الإحصائية للعلوم الإجتماعية SPSS وذلك من خلال احد الإختبارات اللامعلمية وهو اختبار ذو الحدين ولمعرفة مدى التوافق من عدمه تشير عبارة yes الى وجود توافق وتشير عبارة no لعدم توافق المعيار السعودي مع المعايير الدولية .

وقد تم تقسيم معايير المحاسبة الى ثلاث مجموعات وذلك على النحو التالي :

**المجموعة الأولى : معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح و بإعداد وعرض القوائم المالية**  
وهذه تم تحديدها فى الأتي (٣٥):

أ- معايير إعداد وعرض القوائم المالية وهذه تشمل :

- ١- تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة (IFRSI)
- ٢- معيار المحاسبة الدولي رقم (١): عرض وإعداد القوائم المالية
- ٣- معيار المحاسبة الدولي رقم (٧): قائمة التدفقات النقدية
- ٤- معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) السياسات المحاسبية، التغيرات فى التقديرات المحاسبية والاختفاء.

ب- معايير الإفصاح فى القوائم المالية وهذه تشمل:

- ١- الأصول غير المتداولة المحازة بغرض البيع والعمليات غير المستمرة (IFRS5)
- ٢- الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS 10).

- ٣- التقارير القطاعية (IAS 4).
  - ٤- افصاحات الاطراف ذوي العلاقة (IAS 24).
  - ٥- المحاسبة والتقارير عن خطط منافع التقاعد (IAS 26).
  - ٦- التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح (IAS 29).
  - ٧- الادوات المالية العرض والافصاح (IAS 32).
  - ٨- ربحية السهم الواحد (IAS 33).
  - ٩- التقارير المالية المرحلية (IAS 34).
- المجموعة الثانية : معايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي:**

وهذه تشمل مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي تهتم بقياس بنود القوائم المالية وهي (٣٦).

- ١- المدفوعات على اساس الأسهم (IFRS 2).
- ٢- المخزون (IAS 2).
- ٣- عقود الانشاءات (IAS 11).
- ٤- ضرائب الدخل (IAS 12).
- ٥- الممتلكات والمعدات والتجهيزات والأصول الثابتة (IAS 16).
- ٦- الايجارات (IAS 17).
- ٧- الايرادات (IAS 18).
- ٨- منافع التقاعد (IAS 19).
- ٩- المحاسبة عن المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية (IAS 20).
- ١٠- آثار التغيرات في اسعار الصرف الاجنبي (IAS 21).
- ١١- تكاليف الاقتراض (IAS 23).
- ١٢- انخفاض قيمة الأصول (IAS 36).
- ١٣- المخصصات، الالتزامات المحتملة ، الأصول المحتملة (IAS 37).

- ١٤- الأصول غير ملموسة (IAS 38).
- ١٥- الأدوات المالية: الأثبات والقياس (IAS 39).
- (21).

**المجموعة الثالثة: معايير المحاسبة الدولية التي تتناول القوائم المالية الموحدة:**

تجدر الإشارة الى أن معايير المحاسبة الدولية التي تتناولت مشاكل اعداد القوائم المالية تشمل ما يلي (٣٧) .

- ١- اندماج منشآت الأعمال (IFRS 3) .
- ٢- القوائم المالية المجمعة والمنفصلة (IAS 27).
- ٣- الاستثمارات في الشركات زميلة (IAS 28).
- ٤- الحصص في المشروعات المشتركة (IAS 31)

وسوف يتم إجراء الإختبار من خلال أربعة محاور هي :

المحور الأول : لقياس مدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لأعداد المعايير ووجود موقع للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفير اطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة وذلك من خلال الجدول رقم (١) وتتمثل المتغيرات بالجدول في الآتي :

١- COM وتعني الهيئة التي تقوم بإصدار المعايير المحاسبية

١- Web تشير الى وجود موقع للهيئة على شبكة على الإنترنت

٣- fram وجود إطار مفاهيمي للمعايير

٤- obj وجود أهداف للمحاسبة

## جدول رقم (١)

Binomial Test

	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
com	Group 1	2	1.00	.50	.500
	Total	2	1.00		
web	Group 1	2	1.00	.50	.500
	Total	2	1.00		
fram	Group 1	2	1.00	.50	.500
	Total	2	1.00		
obj	Group 1	2	1.00	.50	.500
	Total	2	1.00		

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات التحليل الإحصائي ٢٠١٠

يتضح من بيانات الجدول أعلاه أن مستوى المعنوية لجميع المتغيرات ٥. مما يدل على وجود توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لأعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الأنترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفير إطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة وبنسبة ١٠٠% وهذا يؤكد صحة الفرض الأول والذي ينص على : يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الأنترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفير إطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة .

المحور الثاني: لقياس مدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية للإفصاح وإعداد وعرض القوائم المالية

الجدول رقم (٢) يتضمن عرض لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالإفصاح وإعداد وعرض القوائم المالية وعدداً ١٣ معياراً وقد أعتمد الباحث على عرض رمز المعيار ورقمه سواء تم إصداره بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية . وتشير عبارة no لعدم توافق المعيار السعودي مع المعايير الدولية وعبارة YES تشير لوجود التوافق بين المعيار السعودي والدولي .

جدول رقم (٢)

Binomial Test						
		Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
IFRS1	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YESE	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS1	Group 1	YESE	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS7	Group 1	YESE	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS8	Group 1	YESE	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IFRS5	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS10	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		

IAS4	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS24	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS26	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS29	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS32	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS33	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS34	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		

#### المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات التحليل الإحصائي ٢٠١٠

يتضح من الجدول أعلاه أن هنالك عدد ٧ معايير سعودية كانت بمستوى معنوية ٥.٠% مما يعني أنها متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية بينما عدد ٦ معايير من معايير المحاسبة الدولية لم يوجد لها نظير في المعايير السعودية وبمستوى معنوية أكبر من ٥.٠% مما يعني عدم توافقتها مع معايير المحاسبة الدولية . وبما أن عدد المعايير المتوافقة أكبر يمكن القول بأنه يؤيد الجدول أعلاه صحة الفرض الثاني والذي يقول : يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية للإفصاح و إعداد وعرض القوائم المالية .

المحور الثالث : لقياس مدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية للقياس المحاسبي :

الجدول رقم (٣) يتضمن عرض لمعايير المحاسبة الدولية المتعلقة بالقياس المحاسبي لبنود القوائم المالية وعددها ١٥ معياراً وقد أعتمد الباحث أيضاً على عرض رمز المعيار ورقمه سواء تم اصداره بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية ورمزه IAS او مجلس معايير المحاسبة الدولية ورمزه IFRS وتشير عبارة no لعدم توافق المعيار السعودي مع المعايير الدولية وعبارة YES تشير لوجود التوافق بين المعيار السعودي والدولي .

جدول رقم (٣)

Binomial Test					
	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
IFRS2	Group 1	NO	1	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50	
	Total		2	1.00	
IAS2	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS11	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS12	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS16	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS17	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS18	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS19	Group 1	NO	1	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50	
	Total		2	1.00	
IAS20	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	

IAS21	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS23	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS36	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS37	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		
IAS38	Group 1	YES	2	1.00	.50	.500
	Total		2	1.00		
IAS39	Group 1	NO	1	.50	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50		
	Total		2	1.00		

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات التحليل الإحصائي ٢٠١٠

يتضح من الجدول أعلاه أن هنالك عدد ١٠ معايير سعودية من معايير القياس المحاسبي كانت بمستوى معنوية ٥% مما يعني أنها متوافقة مع معايير المحاسبة الدولية بينما عدد ٥ معايير من معايير المحاسبة الدولية وبمستوى معنوية أكبر من ٥% لم يوجد لها نظير في المعايير السعودية مما يعني عدم توافقها مع معايير المحاسبة الدولية . وبما أن عدد المعايير المتوافقة أكبر يمكن القول بأنه يؤكد الجدول أعلاه على صحة الفرض الثالث للبحث والذي يقول : يوجد توافق بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي لبند القوائم المالية .

المحور الرابع : قياس مدى توافق المعايير السعودية مع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة

جدول رقم (٤)

Binomial Test					
	Category	N	Observed Prop.	Test Prop.	Exact Sig. (2-tailed)
IFRS3	Group 1	NO	1	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50	
	Total		2	1.00	
IAS27	Group 1	YES	2	1.00	.500
	Total		2	1.00	
IAS28	Group 1	NO	1	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50	
	Total		2	1.00	
IAS31	Group 1	NO	1	.50	1.000
	Group 2	YES	1	.50	
	Total		2	1.00	

المصدر : إعداد الباحث من واقع بيانات التحليل الإحصائي ٢٠١٠

يتضح من الجدول أعلاه أن معياراً واحداً وبمستوى معنوية ٠.٥% من معايير المحاسبة السعودية يوجد له نظير في معايير المحاسبة الدولية بينما ثلاثة معايير من معايير المحاسبة الدولية وبمستوى معنوية أكبر من ٠.٥% لا يوجد لها مقابل في المعايير السعودية مما يعني عدم توافق معايير المحاسبة السعودية مع المعايير الدولية لإعداد القوائم المالية الموحدة . وهذا يؤكد صحة الفرض الرابع للبحث والذي يقول : تتباين معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية عند إعداد القوائم المالية الموحدة .

## المبحث الرابع

### وضع آلية لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية

على الرغم من أنه تبين للباحث من خلال الدراسة الإختبارية لمدى توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية وجود توافق فى المعايير المتعلقة بالإفصاح وإعداد وعرض القوائم المالية والقياس المحاسبي إلا أنه يوجد عدم توافق لكثير من المعايير ، هذا الى جانب أنه فى حالة التوافق يلاحظ أن هذا التوافق اقتصر على وجود المعيار فقط دون إشارة الى فقراته مما يتطلب الأمر بذل المزيد من الجهد لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية لمواكبة التوافق العالمي فى ظل تحديات القرن الحادي والعشرين .

مما يجدر ذكره أن المملكة العربية السعودية بدأت الإهتمام بتطوير مهنة المحاسبة مع بداية إصدار وتطبيق المعايير فى المملكة العربية السعودية الى بداية إنشاء الجمعية السعودية للمحاسبين القانونيين عام ١٤١٢هـ والتي أوكل إليها من ضمن مهامها عملية وضع وصياغة معايير المحاسبة والمراجعة والتي أصبحت حالياً من مسؤولية الهيئة والسعودية وقد تم إصدار مجموعة من معايير المحاسبة بالإضافة الى الإطار المفاهيمي وأهداف المحاسبة وهي كالتالى (٣٨):

- أهداف المحاسبة المالية
- مفاهيم المحاسبة
- معيار العرض والإفصاح العام
- معيار العملات الأجنبية
- معيار المخزون السلعي
- معيار الإفصاح عن العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة
- معيار الإيرادات
- معيار المصروفات الإدارية والتسويقية
- معيار تكاليف البحث والتطوير
- معيار توحيد القوائم المالية
- معيار الإستثمار فى الأوراق المالية
- معيار التقارير المالية الأولية

- معيار الزكاة ومعيار ضريبة الدخل
- معيار الأصول الثابتة
- معيار المحاسبة عن عقود الإيجار
- معيار التقارير القطاعية
- معيار المحاسبة عن الإستثمار وفق طريقة حقوق الملكية
- معيار الأصول غير الملموسة
- معيار المحاسبة عن الإعانات والمنح الحكومية
- معيار محاسبة الهبوط في قيمة الأصول غير المتداولة
- معيار ربحية السهم
- معيار محاسبة عقود الإنشاءات والخدمات

ومن خلال استعراض معايير المحاسبة السعودية يلاحظ أن هنالك معايير سعودية لا يوجد لها مقابل في معايير المحاسبة الدولية ، كما هنالك العديد من معايير المحاسبة الدولية لم يوجد لها مقابل في المعايير السعودية مما يعني حاجة وضرورة المعايير السعودية لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية في ظل متطلبات التوافق العالمي لمتطلبات المعايير الدولية في الوقت الحاضر ولعل أهم المعايير الدولية للمحاسبة والتي لا توجد ضمن معايير المحاسبة السعودية مايلي :

- تطبيق معايير التقارير المالية الدولية لأول مرة (IFRSI)
- معيار المحاسبة الدولي رقم (٧): قائمة التدفقات النقدية
- معيار المحاسبة الدولي رقم (٨) السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والاختفاء.
- الأصول غير المتداولة المحازة بغرض البيع والعمليات غير المستمرة (IFRS5)
- الاحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (IAS 10).
- المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد (IAS 26).
- التقارير المالية في ظل اقتصاديات التضخم الجامح (IAS 29).
- الادوات المالية العرض والافصاح (IAS 32).
- اندماج منشآت الأعمال (IFRS 3) .

-الاستثمارات في الشركات زميلة (IAS 28).

-الحصص في المشروعات المشتركة (IAS 31)

الإطار المقترح لتوفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية :

لكي تتمكن المملكة من توفيق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية عليها أن تأخذ في الإعتبار مايلي :

أولاً : مراعاة مقومات تحقيق التوافق التالية :

ينبغي لأي بيئة دولية (أي بلد) تريد التوافق مع البيئة الدولية الكلية والاندماج فيها أن تتوافر مقومات فيها ولها كي تندمج بالبيئة الدولية ولكي يتم العمل على توافق بيئة معينة مع المعايير المحاسبية الدولية ينبغي وجود مقومات لهذا التوافق من جهة وتوافر متطلبات في هذه البيئة تلبي هذه المقومات وهي ( ٣٩ ):

١ ) بيئة معولمة أو في طريقها إلى البيئة المعولمة، ويعني هذا أن تتوافق بيئة العالمية، أي أن تتوافق مع صفات العولمة وبيئتها من حيث الانضمام إلى المؤسسات الدولية أو ذات الصبغة الدولية وفي مقدمتها منظمة التجارة العالمية وشروطها واتفاقياتها، منظمة البورصات العالمية IOSCO، مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB وغيرها.

٢ ) تكييف التشريعات والقوانين والأنظمة وتعديلها بما يتوافق مع المتطلبات الدولية وإزالة أي تعارض أو عدم تطابق معها بحيث يسهل تطبيق المعايير الدولية في مجالات الصناعة والتجارة والمحاسبة وغيرها مع ضرورة مراعاة الظروف الخاصة المرتبطة بالشرعية الإسلامية والقيم والأخلاق.

٣ ) أن تكون البيئة الاقتصادية للبلد هي بيئة الاقتصاد الجزئي أي بيئة الوحدات الاقتصادية (الشركات) وهنا يتراجع دور الدولة إلى كونه دوراً تنظيمياً وتنسيقياً وليس دوراً قائداً أو موجهاً أو مسيطراً أو مالكاً.

٤ ) التكيف الفني والنفسي لمواطني البلد، والمقصود بالتكيف الفني هو استخدامات التقنية الحديثة في مجال العمل بطرق كفؤة وإمكانيات جيدة، أما التكيف النفسي فيقصد به تقبل مواطني البلد لثقافة العولمة وتوجهاتها.

ثانياً : توفير متطلبات التوفيق الدولي

يقصد بمتطلبات التوافق ما ينبغي القيام به من أجل تهيئة وإعداد البيئة المحلية في جانبها الأكاديمي والعلمي من جامعات ومدارس وغيرها لأعداد طلبة وخريجين ليتمكنوا من مواكبة التطبيقات العملية للمعايير المحاسبية الدولية وما يرافق تطبيقها من متطلبات ضرورية بحيث يكون الخريج معداً إعداداً جيداً وكفوءاً وبموجب المواصفات الصحيحة والسليمة وكأنه يعمل في بيئة دولية أو ما يطلق عليه Cosmopolitan، وهذا من أجل تحقيق الغاية النهائية للاندماج بالبيئة الدولية. لذا فإن متطلبات التوافق يمكن أن تتشكل من الآتي (٤٠):

١ ) إعادة النظر في المناهج الدراسية (المساقات) بشكل عام بحيث تكون منسجمة مع المناهج الدراسية الدولية ويمكن الاستعانة بهذا المجال بمناهج جامعات عالمية مشهود لها في هذا المجال.

٢ ) إعادة النظر في مفردات (مواضيع) المساق الواحد للمادة الدراسية بحيث تكون الطروحات النظرية والتطبيقية متفقة أو بموجب المعايير المحاسبية الدولية وعدم الإبقاء على ما هو عليه الحال.

٣ ) تهيئة الأساتذة وتعريفهم واطلاعهم بشكل كامل وتفصيلي على المعايير المحاسبية الدولية وتطبيقاتها كي يقوموا بدورهم بنقل الخبرة والتجربة إلى الطلبة.

٤ ) إعادة النظر في الكتب الدراسية وتحديثها بما يتلاءم مع التعديلات الجارية في المعايير المحاسبية الدولية .

ثالثاً : الإستفادة من تجارب الدول الأخرى في تطبيق مداخل التوافق مع معايير المحاسبة الدولية .

رابعاً : السعي لإستكمال إصدار معايير سعودية لتتوافق مع معايير المحاسبة الدولية التي لا يوجد لها نظير في المعايير السعودية الحالية .

## النتائج والتوصيات

أولاً : النتائج

- ١- تتوافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية من حيث توفر لجنة لإعداد المعايير ووجود موقع على شبكة الأنترنت للهيئة المختصة بإصدار المعايير وتوفير اطار مفاهيمي للمعايير وأهداف المحاسبة .
- ٢- تتناسق بعض معايير المحاسبة السعودية المرتبطة بالإفصاح وبإعداد وعرض القوائم المالية مع معايير المحاسبة الدولية لنفس الأغراض .
- ٣- معظم معايير المحاسبة السعودية الخاصة بالقياس المحاسبي تتوافق مع معايير المحاسبة الدولية للقياس المحاسبي .
- ٤- يوجد تباين كبير بين معايير المحاسبة السعودية ومعايير المحاسبة الدولية لإعداد وعرض القوائم المالية الموحدة .
- ٥- هنالك مع معايير محاسبة سعودية لا يوجد لها مقابل في معايير المحاسبة الدولية مثل معيار المصروفات الإدارية والتسويقية ومعيار الزكاة .
- ٦- يمكن أن للمملكة العربية السعودية تحقيق التوافق مع معايير المحاسبة الدولية في حالة مراعاة مقومات ومتطلبات التوافق الدولي .
- ٧- يؤدي توافق معايير المحاسبة السعودية مع معايير المحاسبة الدولية الى تطوير مهنة المحاسبة بالمملكة العربية السعودية .

## ثانياً : التوصيات

- ١- ضرورة استكمال اصدار معايير محاسبة سعودية جديدة للتوافق مع معايير المحاسبة الدولية .
- ٢- عند إصدار معايير محاسبية جديدة ينبغي مراعاة الظروف البيئية الخاصة بالمملكة العربية السعودية والدول العربية والإسلامية .
- ٣- الإستفادة من تجارب الدول الأخرى فى مداخل التوفيق مع معايير المحاسبة الدولية .
- ٤- مراعاة مقومات التوافق الدولي للمعايير المحاسبية .
- ٥- مراعاة متطلبات التوافق الدولي للمعايير المحاسبية
- ٦- توسيع دائرة الإهتمام بالتوفيق مع معايير المحاسبة الدولية .

## هوامش ومراجع البحث

- (١) د. كمال حسين ابراهيم ، " منهج التوحيد المحاسبي على نطاق دولي " ، المجلة العلمية للإقتصاد والتجارة ، كلية التجارة جامعة عين شمس ، القاهرة ، ١٩٨٢ .
- (٢) د. صالح سليمان عيد ، "الأبعاد البيئية وأثرها على إختلاف النماذج الحاسبية الدولية " ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة ، العدد الأربعون ، ١٩٩٠ .
- (٣) د. أحمد بسيوني محمد شحاتة ، " نحو توفيق الممارسات المحاسبية على المستوى الإقليمي العربي " ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية ، جامعة الإسكندرية ، العدد الأول ، ١٩٩٧ .
- (٤) د. مجدي محمد سالم ، " توفيق معايير المحاسبة والمراجعة العربية وأثره على جودة الأداء المهني فى الدول العربية ، المؤتمر الرابع : توفيق بيئات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الإقتصادي والعربي فى مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٩-١١ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- (٥) أ.د. محمد شريف توفيق ود. حسن السيد سالم ، " نحو آلية لتطوير معايير المحاسبة المالية فى مصر لتتواءم مع معايير المحاسبة الدولية فى ظل المتغيرات العالمية : دراسة إختبارية " ، المؤتمر الرابع : توفيق بيئات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الإقتصادي والعربي فى مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٩-١١ سبتمبر ٢٠٠٤ .
- (٦) د. محمد أحمد العسيلي ، " تحليل بيئى مقارن لإستراتيجيات التوفيق المحاسبي على المستوى الإقليمي " ، المؤتمر الرابع : توفيق بيئات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل

الإقتصادي والعربي فى مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ،  
٩-١١ سبتمبر ٢٠٠٤ .

(٧) د. شوقي عبدالعزيز بيومي الحفناوي ، " مقترح للتوفيق بين الممارسات المحاسبية  
العربية ، المؤتمر الرابع : توفيق بينات عمل منظمات الأعمال أداة التكامل الإقتصادي  
والعربي فى مواجهة تحديات العولمة ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ٩-١١  
سبتمبر ٢٠٠٤ .

(٨) د. حسن على محمد سويلم ، " مدى الحاجة لتوفيق معايير المحاسبة العربية للتوافق  
مع عولمة المعايير الدولية للمحاسبة : فى ضوء تجربة ماليزيا فى إصدار معايير  
المحاسبة - دراسة اختبارية مقارنة " ، مجلة البحوث التجارية ، كلية التجارة ، جامعة  
الزقازيق ، العدد الثاني ، ٢٠٠٤ .

(٩) هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون لدول الخليج ، " صناعة معايير المحاسبة  
الدولية والتطور ودور المجالس والهيئات الوطنية والدولية " دراسة منشورة على شبكة  
الإنترنت وللمزيد يمكن الرجوع لهذا الموقع : [www.gccaa.org](http://www.gccaa.org) .

(١٠) د . فتحى عويس أبو الهنا ، " المعايير المحاسبية الدولية بين النظرية والتطبيق على  
المستويين الدولى والأقليمي " ، مجلة الدراسات المالية والتجارية ، كلية التجارة ببنى سويف ،  
جامعة القاهرة ، العدد الأول يناير ، ١٩٩٥ ، ص ٦٠ .

(١١) وليد زكريا صيام ، " إيجابيات ومعوقات تطبيق معايير المحاسبة الدولية فى الأردن -  
دراسة استكشافية لآراء القائمين على مهنة المحاسبة - " ، المجلة الاردنية فى ادارة الاعمال ،  
الجامعة الاردنية ، المجلد ١ العدد الثاني ، ٢٠٠٥ ، ص ٣ .

(١٢) المرجع السابق ، ص ٣ .

(١٣) د . طارق عبد العال حماد ، " موسوعة معايير المحاسبة شرح معايير التقارير المالية  
الدولية الحديثة ومغارنتها مع المعايير الامريكية والبريطانية والعربية والخليجية والمصرية ،  
الجزء الاول عرض القوائم المالية " ، ( الاسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٢ م ) ، ص ٤ .

- (١٤) د. مجدي محمد سامي ، مرجع سابق ، ص ٩ .
- (١٥) د. محمد المبروك أبوزيد ، المحاسبة الدولية وإنعكاساتها على الدول العربية" ، ( القاهرة : مطابع الدار الهندسية ، ٢٠٠٥ ) ، ص ٢٦٧ .
- (١٦) د . حكمت أحمد الراوي ، المحاسبة الدولية ، ( عمان : دار حنين ، ١٩٩٥ م ) ، ص ٤٢ .  
(17) Wolk,H . I ., Francis , J. R., and Tierney , M . G., " **Accounting Theory : A conceptual and Institutional Approach** " , ( Ohio : South- Western Publishing Co ., Cincinnati, 3<sup>rd</sup> end .,1992) , p 527 .
- (١٨) د. ثناء القباني،"المحاسبة الدولية"،(الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٣ م )، ص ١٧٠ .
- (١٩) فردريك تشوي وآخرون ، ، تعريب أ.د محمد عصام الدين زايد " المحاسبة الدولية " ، ( الرياض : دار المريخ للنشر ، ٢٠٠٤ م ) ، ص ٣٤٩ .
- (٢٠) د . على جابر صالح ، " نحو إطار مقترح لتوفيق معايير المحاسبة العربية لترشيد قرارات الإستثمار " مؤتمر المحاسبة الرابع " ، كلية التجارة ، جامعة الإسكندرية ، ١١-١٩ سبتمبر ٢٠٠٤ م ، ص ٤٤١ .
- (٢١) د . مصطفى أحمد فؤاد هديب ، " المحاسبة الدولية المشكلات المعاصرة و الإتجاهات المستقبلية " ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة ، جامعة عين شمس ، العدد الأول ، يناير ١٩٨٧ ، ص ٥٩١ .
- (٢٢) د. محمد المبروك ابوزيد ، مرجع سابق ، ص ٢٦٨ .
- (٢٣) المرجع السابق ، ص ٢٦٧ .
- (٢٤) د. حكمت أحمد الراوي ، مرجع سابق ، ص ٤٧ .
- (٢٥) د . نبيه بن عبدالرحمن الجبر ' د . محمد علاء الدين عبد المنعم ، " المحاسبة الدولية الإطار الفكري والواقع العملي " ، ( الرياض : الجمعية السعودية للمحاسبة ، ١٩٩٨ ) ، ص ٣٥ .
- (٢٦) د . محمد المبروك ابو زيد ، مرجع سابق ، ص ص ٢٦٧ - ٢٨٧ .
- (٢٧) ريتشارد شرويدر وآخرون ، " نظرية المحاسبة " ، تعريب د . خالد على احمد كاجيكي ، أ . ابراهيم ولد محمد فال ، ( الرياض : دار المريخ ، ٢٠٠٦ م ) ، ص ٣٥٦ .

(٢٨) المرجع السابق ، ص ص ٣٥٤-٣٥٦ .

(29) Saudagaran , S.M and Digi, J.G” Economic Integration and Accounting Harmonization Options in Emerging Markets : Adopting the IASC/IASB Model in Asean” in Wallace R.S.O, Samuels ,J.M .,Briston,R.J., and ) Saudagaran , S.M(Eds), Rsearch in Accounting in Emerging Economic , Vol.5, ( UK:Elsevier Science Ltd,JAI Press,2003),pp,246-250 .

(٣٠) د. عبدالناصر نور ، د. طلال الججاوي ، **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الأردنية**

**متطلبات التوافق والتطبيق** ، بحث منشور على شبكة الأنترنت .

(31) Baladouni Vahe (1977) “The Study of Accounting History” The International Journal of Accounting: Education and Research, V. 12, N. 2, Spring.

(32) Turner, John N. (1983) “International Harmonization : A Professional Goal” Journal of Accountancy, Joanuary.

(٣٣) للمزيد راجع موقع الهيئة السعودية [www.socpa.org](http://www.socpa.org)

(٣٤) للمزيد راجع الموقع التالي [www.iasb.org](http://www.iasb.org)

(٣٥) د. طارق عبد العال حماد ، " دليل المحاسب بتطبيق معايير التقارير المالية الدولية الحديثة " ، (الإسكندرية : الدار الجامعية ، ٢٠٠٦ ، ص ١٢ .

(٣٦) المرجع السابق ، ص ص ١١ - ١٢ .

(٣٧) المرجع السابق ، ص ١٣ .

(٣٨) للمزيد راجع موقع الهيئة السعودية [www.socpa.org](http://www.socpa.org)

(٣٩) د. عبدالناصر نور ، د. طلال الججاوي ، مرجع سابق .

(٤٠) يمكن الرجوع للمرجع السابق نفسه .