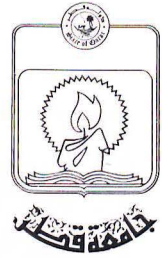


مكتبة البنين  
قسم الدوريات



# المَجَلَّةُ العِلْمِيَّةُ

## كَلِيَّةُ الإِدَارَةِ وَالإِقْتِصَادِ

### مَجَلَّةُ عِلْمِيَّةٌ سَنَوِيَّةٌ مُحَكَّمَةٌ

العدد الأول

١٤١٠ هـ - ١٩٩٠ م

دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير  
المحاسبية على المستوى الدولي

دكتورة الأميرة إبراهيم عثمان  
الأستاذ المساعد بقسم المحاسبة كلية الاقتصاد والادارة  
جامعة الملك عبد العزيز

## ١ - مقدمة :

يعد المتبع للمعرفة المحاسبية المعاصرة اهتمامها على المستويين المحلي والعالمي بمشكلة كيفية تحقيق التنسيق والتوحيد بين المعايير المحاسبية المطبقة في مختلف دول العالم<sup>(١)</sup> ، حيث تبذل الجهود من قبل العديد من المنظمات الدولية<sup>(٢)</sup> من أجل تحقيق نوع من التنسيق بين المعايير المحاسبية التي تتخذ كأساس للممارسة المحاسبية ، سواء كان ذلك فيما بين مجموعة الدول المتقدمة أو بينها وبين مجموعة الدول النامية<sup>(٣)</sup> . كما تخصص الهيئات المحاسبية المهنية<sup>(٤)</sup> جانباً كبيراً من دراساتها وأبحاثها لتطوير معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق المحاسبي في المجتمعات المختلفة بغض النظر عن الاختلافات البيئية القائمة بينها . كما تناولت دراسات أكاديمية الموضوع ذاته انطلاقاً من تصور امكانية تجريد تأثير المتغيرات البيئية موضوعياً بصدد نظير المعرفة المحاسبية بصفة عامة بما يحقق عمومية وشمولية الفكر المحاسبي . وبالرغم من استمرار هذه المحاولات وتزايد الاهتمام على كل المستويات بتحديد معايير محاسبية دولية موحدة ، إلا أن نتائجها لم تستقر بعد ، مما يثير تساؤلات عديدة حول مدى فعالية تطوير بناء معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق الدولي بصفة عامة .

## ٢ - أهمية البحث :

تنبع أهمية البحث من الاهتمام العالمي المتزايد بفكرة تحديد معايير دولية تصلح كأساس للممارسة والتطبيق المحاسبي العملي . وحيث تتبلور بعض الاتجاهات المحاسبية المعاصرة في تصور امكانية نظير المعرفة المحاسبية نظيراً عاماً لا ينطلق من مبدأ الاقليمية ارتباطاً بعوامل بيئية ، فإن هذه الاتجاهات انعكست على محاولات اصدار معايير محاسبية موحدة تنبثق من علاقة منطقية بينها وبين أهداف ووظائف المحاسبة . فعلى سبيل المثال تعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية من أجل وضع مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية ، ويعاونها في هذا اتحاد المحاسبين الدولي ، وقد أثمر هذا التعاون عن تقديم مجموعة من المعايير المحاسبية الدولية<sup>(٥)</sup> . وقد كانت هذه المعايير محلاً للجدل والنقاش حيث يوجد اتجاه نحو

عدم جدوى محاولات توحيد المعايير المحاسبية على كل من المستويين المهني والأكاديمي ، وذلك من منطلق أن المعايير المحاسبية تفصح عن سمات مميزة لاطار المعرفة المحاسبية الذي يخدم بيئة معينة .

وعلى النقيض من ذلك يذهب البعض الآخر إلى القول بإمكانية الوصول إلى معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق العملي على المستوى الدولي بغض النظر عن الظروف والمتغيرات البيئية السائدة في كل مجتمع على حده ، ومن ثم لا توجد قيود على تطبيقها في أي نظام اقتصادي اجتماعي قائم (٦) .

### ٣ - هدف ومنهج البحث :

يهدف هذا البحث إلى دراسة فعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي بما يؤدي إلى استجابة هذه المعايير لأية محددات بيئية دون أن يؤثر ذلك على عمومية المعرفة المحاسبية ، أو القبول العام لها من جانب المحاسبين المهنيين والمستفيدين من المعلومات المحاسبية في مختلف دول العالم ، وبذلك يتحقق الغرض من إصدارها . ويتم هذا من خلال دراسة وتحليل المدى الذي يتحدد في نطاقه مفهوم أو مضمون تلك المعايير بما يتفق مع الخصائص والمتغيرات البيئية السائدة في مجتمع معين . ولتحقيق هدف البحث تتناول أقسامه الباقية ما يلي :

القسم الرابع يتناول بواعث الطلب على توحيد المعايير المحاسبية للتعرف على الأسباب التي تقف خلف فكرة التوحيد . ويبحث القسم الخامس في المبررات التي يتبناها الاتجاه الذي يؤيد إمكانية بناء معايير محاسبية دولة للوقوف على ما يستند إليه من منطق . ويتناول القسم السادس الاتجاه الذي لا يؤيد إمكانية بناء معايير محاسبية دولية للتعرف على ما يستند إليه من مبررات تخالف المبررات التي يرتكن إليها الاتجاه الأول . أما القسم السابع فيبحث في أثر محاولات تطوير معايير محاسبية دولية على الممارسة العملية لابرز مدى فعالية تطبيق ما صدر من معايير محاسبية دولية في ظل الظروف البيئية لكل من الدول المتقدمة والدول النامية . أما القسم الثامن فهو يلقي الضوء على ملامح الممارسة والمحاسبية في مصر لاختبار مدى

استجابتها للظروف البيئية التي سادت خلال القرن الماضي . ويختص القسم التاسع بعرض خلاصة البحث وما توصل إليه من نتائج .

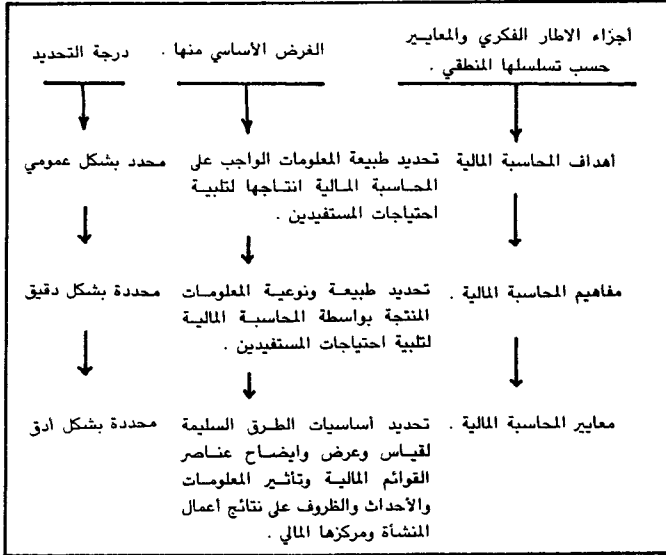
#### ٤ - بواعث الطلب على فكرة توحيد المعايير المحاسبية :

تنبع أهمية المعايير المحاسبية من كونها تحدد المتطلبات أو الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية ، ومن ثم فهي تعد بمثابة القواعد الأساسية الواجب استخدامها لتقييم نوعية هذه المعلومات<sup>(٧)</sup> . لذلك يجب تحديد وتعريف الخصائص التي تجعل هذه المعلومات مفيدة في اتخاذ القرارات من خلال اصدار مجموعة من المعايير المحاسبية التي تتحدد على ضوءها طرق قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على نتائج أعمال الوحدة الاقتصادية ومركزها المالي ، وتوصيل نتائج هذا القياس إلى المهتمين بأمر هذه الوحدة . وبذلك يمكن القول بأن وجود المعايير المحاسبية في تقييم نوعية المعلومات المحاسبية التي تنتج من تطبيق طرق محاسبية بديلة ، وفي التمييز بين ما يعد إيضاحاً ضرورياً وما لا يعد كذلك . وإذا كانت المعايير توضع لتكفل تحقيق أهداف المحاسبة ، فلا بد أن يتم بنائها في ضوء الاطار الفكري للمحاسبة حتى تنبثق من علاقة منطوقية بينها وبين أهداف ووظائف المحاسبة بما يكفل تحقيق أهداف المحاسبة ورفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية . ويوضح الشكل الآتي العلاقة بين الاطار الفكري للمحاسبة ومعايير المحاسبة المالية<sup>(٨)</sup> :

وحيث يعتقد أحد الباحثين في الفكر المحاسبي المعاصر بإمكانية تنظير المعرفة المحاسبية وفق مبادئ عامة لا يقيدتها تأثير المتغيرات البيئية<sup>(٩)</sup> ، فإن ذلك يؤدي بالتبعية إلى إمكانية اصدار معايير محاسبية موحدة اعتماداً على ذلك الاطار الفكري الموحد للمحاسبة ، وبذلك تكون تلك المعايير الموحدة مفهومة ومقبولة من قبل مجتمع الأعمال الدولي وهو ما يسمح بتحقيق أفضل كفاءة اقتصادية بتجنب التعارض والازدواج في تكلفة اعداد التقارير المحاسبية . وإذا كان الهدف

## شكل ( ٤ - ١ )

### العلاقة بين جوانب الاطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية



الظاهري للهيئات الرسمية والمهنية المهمة باصدار معايير محاسبية موحدة يتمثل في تلبية الطلب العالمي على فكرة التوحيد من قبل معدي ومستقبلي المعلومات المحاسبية ، إلا أن الواقع يشير إلى وجود أسباب أخرى عديدة تقف خلف الاهتمام بهذه الفكرة .

ومن وجهة نظر الجمعيات والهيئات المحاسبية المهنية على المستويين المحلي والدولي ، فإنها ترى أن فكرة المعايير المحاسبية الدولية تضمن اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض وانتظامها وعدم تناقضها . وهو ما ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والاتصال المحاسبي . وبذلك تكون المعلومات المعدة استناداً إلى هذه المعايير مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها . ومن ناحية أخرى تنظر هذه الجمعيات والهيئات إلى عملية اصدار المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها أحد الوسائل الفعالة التي من شأنها أن تؤدي إلى المحافظة على سلوك وآداب المهنة من قبل المحاسبين المهنيين في المجتمعات المختلفة<sup>(١٠)</sup> . كما أن المعلومات المحاسبية

التي يتم اعدادها وفقا لهذه المعايير سوف تتسم بخصائص موحدة نافعة لأغراض اتخاذ القرارات والتي من أهمها حيدة المعلومات وامكانية الوثوق فيها والاعتماد عليها وقابليتها للفهم والتوقيت المناسب لها وملاءمتها .

أما من وجهة نظر مجتمع الأعمال والشركات الدولية ، فإن عملية اصدار معايير محاسبية موحدة تعد ضرورة ملحة بالنسبة للممارسة المحاسبية حيث تضمن معالجة العمليات والأحداث المماثلة وفقاً لمعايير محاسبية موحدة مما يؤدي إلى رفع درجة الثقة في المعلومات المحاسبية المنتجة في أي من دول العالم ، بينما قد يؤثر غياب المعايير المحاسبية الموحدة إلى اختلاف أسس القياس والعرض بين دول العالم مما ينشأ عنه صعوبة مقارنة المراكز المالية للشركات الدولية ونتائج أعمالها ، ومن ثم صعوبة الاختيار من بين البدائل المختلفة عند اتخاذ القرارات<sup>(١١)</sup> .

أما من وجهة نظر الهيئات الحكومية ، فإنها تعضد فكرة اصدار معايير محاسبية موحدة باعتبارها أحد المداخل الأساسية التي تساعد على توفير المعلومات الملائمة في مجال جذب وتنافق رؤوس الأموال ، وتسهيل عمليات التجارة الدولية ، وتحديد الاعانات والقروض الأجنبية التي تمنح لمؤسسات اقتصادية محلية . فهذه العمليات تحتاج جميعها إلى دليل موحد ومقبول ومتسق للمعايير المحاسبية<sup>(١٢)</sup> .

وتأسيساً على ما تقدم ، فإنه يمكن القول بأن هناك أسباب موضوعية تقف خلف بواعث الطلب المتزايد على فكرة توحيد المعايير المحاسبية على نطاق دولي ، ويدور جوهر هذه البواعث حول هدف أن تكون المحاسبة وسيلة اخبارية تساعد في توفير معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة لأخرى ، ومن ثم يمكن الوثوق في هذه المعلومات والاعتماد عليها من جانب فئات عديدة من أصحاب المصالح في الوحدات الاقتصادية الدولية .

## ٥ - مبررات الاتجاه المؤيد لفعالية بناء معايير محاسبية دولية :

يمكن تقسيم العوامل البيئية التي تؤثر على تطوير وقبول معايير محاسبية دولية إلى ثلاث مجموعات رئيسية ، وعن طريق تحليل هذه المجموعات الثلاثة يمكن استنباط

المبررات المنطقية التي تؤيد امكانية بناء معايير محاسبية دولية تلقى القبول العام ، وتفيد مستخدمى المعلومات المحاسبية بصفة عامة ، وذلك على نحو ما سيرد فيما يلي (١٣) :

#### ٥ - ١ عوامل ترتبط بالبيئة الاقتصادية العامة :

يشير استقراء الواقع الفعلي إلى عدم تماثل الظروف الاقتصادية لمختلف دول العالم ، حيث لا تقف هذه الدول على قدم المساواة من حيث مرحلة تطورها الاقتصادي . ومع التسليم بوجود علاقة قائمة بين النظام المحاسبي وظروف البيئة الشاملة التي تعمل من خلالها الوحدة الاقتصادية والتي تختلف من بلد إلى آخر ، إلا أن هذه العلاقة تكون غير مباشرة حيث تتم من خلال وحدة اقتصادية محددة . وتؤثر الظروف الاقتصادية السائدة في مجتمع معين على الشؤون المالية للوحدات الاقتصادية القائمة في هذا المجتمع ، ومن ثم فإن مقاييس الأداء سوف تعكس بطريقة آلية التأثيرات البيئية على هذه الوحدات . ويعني ذلك أن العلاقة المباشرة تكون بين النظام المحاسبي والوحدة الاقتصادية التي يعمل من خلالها هذا النظام . فعلى سبيل المثال عندما يتم تعديل القوائم المالية للتقلبات في مستويات الأسعار ، فإن ذلك يتم باستخدام رقم قياسي يعتمد تحديده على الاحصائيات المتوافرة والتي يمكن الوثوق فيها . وفي مثل هذه الحالة لا يمكن التأكيد على كيفية تأثير الاختلافات في درجة الملائمة والوثوق الاحصائي المرتبطة بالرقم القياس على قاعدة عامة (المعيار المحاسبي) ، فإذا لم يوجد رقم قياسي موحد فإن ذلك يشير إلى تأثير الظروف البيئية على التجميع الاحصائي لغرض حساب مثل هذا الرقم القياسي الموحد وهو ما يختلف جوهريا عن مشكلة المعايير المحاسبية الموحدة .



وإذا كان عدم تماثل الظروف الاقتصادية لمختلف دول العالم لا يمنع من إمكانية إصدار معايير محاسبية موحدة ، فإن مرحلة التطور الاقتصادي لدولة معينة لا تمثل أساساً أيضاً يعتمد عليه في تخصيص معايير محاسبية تلائم مثل هذه الدولة . حيث يوجد تشابه في الأنشطة التي تقوم بها الوحدات الاقتصادية في جميع دول العالم سواء أكانت متقدمة أو نامية . فتدور هذه الأنشطة حول الشراء والبيع - النقدي والأجل - وحياسة الأصول ، واقتراض واقراض الأموال ، وتوظيف الأفراد ، ودفع الضرائب . وبصفة عامة فإن نمو وبقاء هذه الوحدات يكون مرهوناً بالمحافظة على ممتلكاتها وتحقيق الأرباح . فإذا كانت الظروف الاقتصادية في الولايات المتحدة الأمريكية - مثلاً - أكثر تطوراً عن تلك القائمة في جمهورية مصر العربية ، فإن ذلك لا يؤدي بالضرورة إلى اختلاف قواعد قياس الأصول والالتزامات أو أي عنصر آخر من عناصر القوائم المالية المطبقة في كل من الدولتين . كما أن اعتماد اقتصاد دولة ما على قطاع معين كالزراعة أو الصناعة لا يؤدي إلى اختلاف المعايير المحاسبية بين الدول ، فحتى إذا كان للقطاعات المختلفة معايير متميزة ، فإن المعايير الخاصة بالقطاع المعين يكون من الممكن تطبيقها في الدول التي لديها مثل هذا القطاع<sup>(١٤)</sup> .

## ٥ - ٢ عوامل ترتبط بالوحدات الاقتصادية ذاتها :

يمكن التمييز بين الوحدات الاقتصادية وفقاً لعوامل عديدة كالملكية وفلسفة الإدارة والحجم وتعقد العمليات . وإذا كان من المنطقي افتراض وجود مصلحة عامة ومشتركة لجميع هذه الوحدات في قياس أداؤها وتوصيل نتائج هذا القياس إلى أصحاب المصالح فيها بغض النظر عن ما تتسم به هذه الوحدات من خصائص فردية ، فإن اختلاف هذه الخصائص لا يؤدي بالضرورة إلى معايير محاسبية مختلفة .

ومع التسليم بوجود اختلافات في طبيعة الافصاح عن المعلومات المرتبطة بالوحدات ذات الملكية العامة وتلك المرتبطة بالوحدات ذات الملكية الخاصة ، إلا أن هذه الاختلافات قد لا تدعو إلى وجوب اختلاف أسس القياس المستخدمة في كلاهما اختلافاً كبيراً . كما أن نوع الوحدة الاقتصادية من حيث كونها شركة أموال أم شركة أشخاص لا يؤثر على المعايير المحاسبية المستخدمة كمرشد في انتاج المعلومات المحاسبية ، حيث لا يمثل الملاك - حملة أسهم أو أصحاب حصص رأس المال - المجموعة الوحيدة التي تعد من أجلها القوائم المالية . فالمعلومات التي تحتويها هذه القوائم تم مجموعات أخرى أيضاً وتتشابه احتياجاتهم منها ، كما توجد مفاهيم عامة تتعلق بالوحدة الاقتصادية - كالربحية مثلاً - تم جميع أصحاب المصالح .

وإذا كان البعض يعتقد بوجوب اختلاف المعايير المحاسبية طبقاً لاختلاف فلسفة الادارة السائدة<sup>(١٥)</sup> ، فإنه يمكن الرد على بأن القوائم المالية للوحدة الاقتصادية لا ينبغي أن تكون هي المكان الذي يعكس فلسفة ودوافع الادارة . فالمعايير المحاسبية تحدد طرق قياس الربح وتقييم الأصول وكيفية الافصاح عن الأداء والمركز المالي للوحدة الاقتصادية بصورة موضوعية قابلة للفهم من جانب مستخدمي القوائم المالية بصرف النظر عن فلسفة الادارة السائدة ، ولا يمنع ذلك من امكانية تطبيق معايير محاسبية موحدة . وبصفة عامة عندما يقوم مستخدم المعلومات المحاسبية باتخاذ قراراتهم ، فإنه يوجد عدد من بنود المعلومات المتشابهة في كل قرار في نطاق دائرة المعلومات المحاسبية التي يتم تحديدها باعتبارها أداة ضرورية في عملية اتخاذ القرارات المرتبطة بالوحدة الاقتصادية بصرف النظر عن اختلاف الخصائص التي تميزها . فالمضمون الدولي للمعايير المحاسبية الموحدة يدور جوهره حول معالجة العناصر المحاسبية العامة .

### ٥ - ٣ عوامل ترتبط بالتشريعات القانونية :

يمكن القول بأن اختلاف التشريعات القانونية بين الدول لا يؤثر تأثيراً كبيراً على امكانية توحيد المعايير المحاسبية ، وذلك استناداً إلى أن تحديد الطريقة المحاسبية المعينة ينبغي أن تستند إلى نوعية ما تؤدي إليه من معلومات يدور جوهرها حول نفعيتها وتلبيتها للاحتياجات العامة لمستخدميها .

وقد يترتب في بعض الحالات أن يتأثر التطبيق المحاسبي في جزء منه بالنصوص القانونية التي تؤدي إلى نتائج لا تتماشى مع المعايير المحاسبية ، ويكون من مسئولية المحاسبين في مثل هذه الحالات مطالبة الجهات المسؤولة بأن تحاول تعديل هذه النصوص<sup>(١٦)</sup> . وتحدد النصوص القانونية في عدد من الدول شكل ومحتوى القوائم المالية ، إلا أن هذه النصوص عادة ما تكون قابلة للتعديل . ففي المانيا وفرنسا مثلاً ، تم تعديل قانون الشركات لكي يتماشى مع نصوص القانون الأمريكي والانجليزي<sup>(١٧)</sup> .

كما يوجد اتجاه عالمي نحو توحيد القوانين ، مثال ذلك ما يتم دراسته حالياً من قبل الدول الأعضاء في السوق الأوروبية المشتركة<sup>(١٨)</sup> . وإذا كان الأمر كذلك ، فإنه من المنطقي القول بأن ذلك سوف يقلل من تأثير تلك العوامل على امكانية اصدار معايير محاسبية موحدة . فإذا كان الهدف من اصدار القوانين في المجال التجاري هو تقدم وحماية المجتمع ، فإن ذلك ينبغي أن يكون أيضاً هدف المعايير المحاسبية .

وفي ضوء ما سبق من تحليل لتأثير العوامل البيئية على بناء معايير محاسبية دولية ، يتضح أن هذا التأثير لا يقيد بصفة قاطعة من امكانية اصدار هذه المعايير . ويتفق ذلك مع ما يعتقد البعض بأنه على الرغم

من وجود صعوبات ناشئة عن الاختلافات البيئية التي تؤثر على تطوير معايير محاسبية موحدة تلقى قبولاً عاماً على المستوى الدولي ، إلا أن الضغوط الناتجة عن تزايد الطلب على تلك المعايير سوف تنجح في التغلب على مشاكل تنوع الظروف البيئية<sup>(١٩)</sup> .

## ٦ - مبررات الاتجاه المعارض

### لفعالية بناء معايير محاسبية دولية :

يقرر أحد الباحثين أنه إذا كان للمحاسبة أن تؤدي دوراً فعالاً ومؤثراً يفيد المجتمع الذي تعمل من خلاله ، فعليها ألا تتبنى أهدافاً مستقلة لا ترتبط بالظروف البيئية السائدة في هذا المجتمع ، ومن ثم ينبغي أن تستمر في خدمة الأهداف التي ترتبط بهذه الظروف البيئية من منطلق عدم صحة افتراض أن ما ينبغي أن يكون عليه الاطار المحاسبي الملائم لخدمة أهداف الدول المتقدمة سيكون ملائماً أيضاً بطريقة آلية لخدمة أهداف الدول النامية<sup>(٢٠)</sup> . كما يؤكد باحث آخر على أن الاختلاف والتنوع الشديد في الظروف البيئية بين دول العالم المختلفة يؤديان إلى عدم استفادة الدول المختلفة من مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ، وهو الأمر الذي يؤدي إلى عدم جدوى اصدار معايير محاسبية دولية ، فطبيعة المحاسبة كعلم من العلوم الاجتماعية لا يمكن النظر إليها بصفة مستقلة عن البيئة المحيطة التي تؤثر وتتأثر بها ، وعليه فإن افتراض امكانية التنسيق بين المفاهيم والقيم والظروف واحتياجات متخذي القرارات من المعلومات المحاسبية وبين البيئة المتنوعة يعتبر افتراضاً مضللاً<sup>(٢١)</sup> .

ولتقرير عدم امكانية اصدار معايير محاسبية تلقى القبول العام وتفيد مستخدمي المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي بصرف النظر عن الاختلافات البيئية ، فإنه ينبغي تحديد العلاقة بين أهداف المحاسبة والوظائف التي تسعى لتحقيق هذه الأهداف وبين الخصائص البيئية السائدة في المجتمع المعين . ويتطلب ذلك

الرجوع إلى طبيعة المعرفة المحاسبية ودراسة علاقتها بالبيئة ، والكشف عن أثر المتغيرات البيئية على تطور الوظيفة المحاسبية .

## ٦ - ١ طبيعة المعرفة المحاسبية وعلاقتها بالبيئة :

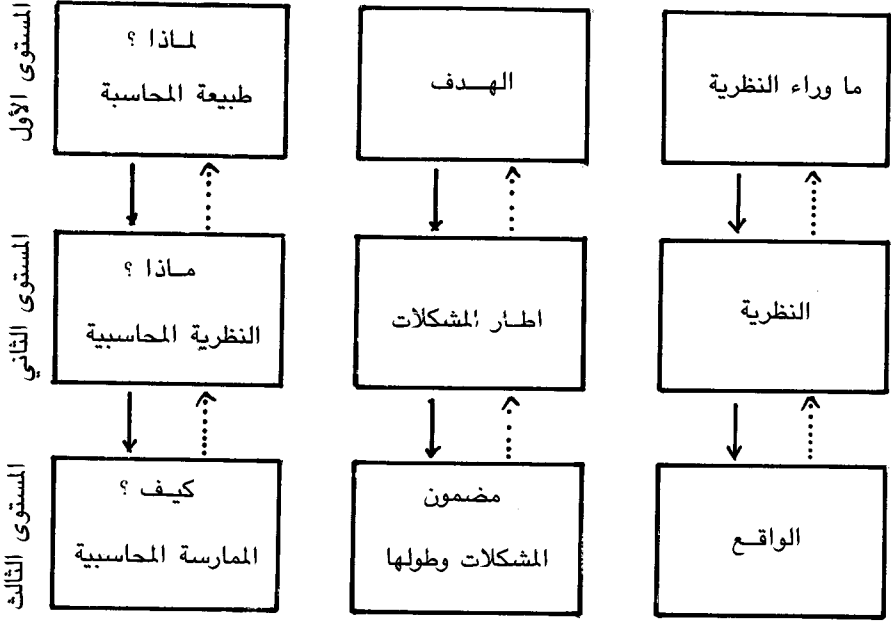
يعتمد اتساق المعايير المحاسبية وضمنان عدم تناقضها - كما سبق القول - على وجود اطار فكري يحدد مفاهيم وأهداف المحاسبة . ومن خلال دراسة هذا الاطار الفكري يمكن التعرف على مدى امكانية اشتقاق معايير محاسبية موحدة على مستوى الفكر المحاسبي تنبثق من علاقة منطقية بينها وبين أهداف ووظائف المحاسبة .

ويستند الاطار النظري للمعرفة المحاسبية إلى أركان معينة تمثل مقومات النظرية العلمية ، وتحدد هذه الأركان في ثلاثة مستويات ترتبط فيما بينها بمجموعات من العلاقات . حيث يتضمن المستوى الأول المفاهيم الأولية التي تقع على قمة بناء النظرية ، وهي تمثل فروضاً صورية حول ظواهر موجودة فعلاً وأن كان من الصعب اخضاع مضمونها للادراك الحسي المباشر ، ويتكون المستوى الثاني من المفاهيم التحليلية التي تحاول استنتاج مجموعة أخرى من القضايا التي تلزم عن تلك الفروض الأولية بطريقة منطقية ، أما المستوى الثالث فيتكون من المفاهيم التجريبية التي تتضمن القضايا التي تقبل التحقق الموضوعي المباشر من خلال ربطها بالواقع ، ويمكن تمثيل المستويات التي تنطوي عليها المعرفة المحاسبية في الشكل الآتي (٢٢) :

ويكشف المستوى الأول في الشكل (٦ - ١) عن فلسفة المنطلق العلمي للمعرفة المحاسبية باعتبارها التسائل الذي يتعلق بالبحث عن المعلومات التي تلقى قبولاً عاماً وتحقق فهماً مشتركاً لمستخدميها ، ومن ثم تحاول الوفاء بهذه المعلومات عن طريق انتاجها . ولأن كل التساؤلات

شكل ( ٦ - ١ )

الاطار النظري لمستويات المعرفة المحاسبية



ليست في استطاعتها أن تنتج معلومات ملائمة ، فلا بد من تقييم مدى ملاءمة ما تنتجه هذه التساؤلات من معلومات من خلال دراسة النظريات والمقترحات المسبقة المرتبطة بطبيعة التساؤل السليم في علم فلسفة العلوم . فإذا كانت المحاسبة تعد ظاهرة اجتماعية تقع في نطاق العلوم الإنسانية حيث ترجع نشأتها إلى قيام مجموعة من الأفراد بتخصيص قدر من الموارد الاقتصادية لتحقيق أهداف محددة - فإن الفروض الأولية للمعرفة المحاسبية ليست صورية بحته لإتصالها بالواقع التجريبي<sup>(٢٣)</sup> ، ومن ثم يمكن استنباط هذه الفروض من خلال هدف المحاسبة والذي يتحدد في إنتاج معلومات اقتصادية تساعد في التقييم واتخاذ القرارات . وبذلك تعد المعرفة المحاسبية علم اجتماعي يفترض

مسبقاً نظام قيمي تساؤلي يشتق من فلسفة المنطق بإعتباره يشكل مفاهيم المستوى الأول للفكر المحاسبي<sup>(٢٤)</sup> . ومعنى ذلك أن مضمون المعرفة المحاسبية يعد مضموناً متصلاً بالواقع التجريبي الذي يدور حول متغيرات تعمل بطريقة آلية لتحقيق الرقابة الاجتماعية ، وهو الأمر الذي يؤدي إلى العديد من التساؤلات التي تدور حول الرقابة من أجل وبواسطة من ؟ وكيف ولمصلحة من ؟ وطالما ترتبط هذه التساؤلات بالسلوك الفردي ، فهي تختلف من فرد إلى آخر ، بل قد تختلف بالنسبة للفرد الواحد من وقت إلى آخر . وذلك لأن مصادرها غير محددة وأثرها غير ملموس ، ومن ثم فإن محاولة استنباط معايير محاسبية موحدة تعد مرفوضة عند مستوى المفاهيم الأولية لأنها تعني تبني افتراض مسبق مؤداه وجود اتفاق عام على القيم والمعتقدات التي يتبناها كل فرد . وإذا كان المستوى أو المصدر الأساسي لما يليه من قضايا وفروض لا يعكس فروضاً عامة ، فإن استنباط نوع القرارات والتقييمات التي يقوم بها مستخدمي المعلومات المحاسبية ونوع المعلومات التي تقابل احتياجاتهم في كل من المستويين الثاني والثالث - من الإطار النظري لمستويات المعرفة المحاسبية - يعكس شروطاً خاصة تخضع لتأثير متغيرات بيئية وهو ما لا يصلح كقاعدة أو مصدراً لاشتقاق معايير محاسبية موحدة .

وإذا كان الإطار النظري للمعرفة المحاسبية لا يتضمن مبررات منطقية مقبولة كأساس لإصدار معايير موحدة على مستوى الفكر المحاسبي ، فإن تحليل المعرفة المحاسبية طبقاً لمدخل النظم قد حاول الإبتعاد عن المشكلة الرئيسية في المحاسبة والتي تتمثل في ظاهرة وحدة الشخصية الفردية وتميزها . فإذا كان مضمون المعرفة المحاسبية يهدف إلى إنتاج المعلومات المحاسبية التي تخدم وتفيد مستخدميها بصفتهم الفردية أو من خلال الفئات المتعددة من ذوي المصالح في الوحدة الاقتصادية ، فإنه يصعب تحقيق الإتفاق العام على موضوع وأهداف المعرفة المحاسبية

لإستحالة إفادة جميع فئات المستخدمين بما يتفق مع دوال التفضيل الخاصة بهم . ولذلك يرى أحد الباحثين أنه يمكن الإبتعاد كلياً عن مفاهيم الشخصية الفردية أو تعريف فئات المستفيدين من المعلومات المحاسبية وفقاً لتفضيلاتهم الفردية عن طريق الإستعانة بمدخل النظم الذي يعتمد على فكرة ما للتنظيم من طبيعة نظامية متسقة من حيث العلاقات القائمة بينه وبين المشاركين فيه الذين يمكن تحديدهم وتعريفهم من خلاله فقط (٢٥) .

وفي ضوء ذلك يتحدد مضمون المعرفة المحاسبية وفقاً لمدخل النظم باعتبار أن موضوع المعلومات المحاسبية يدور حول الموارد الاقتصادية المخصصة لهدف معين في نطاق تنظيمي محدد ، وبذلك ينطوي الإطار التنظيمي هذا على قيود يفرضها على المعلومات المحاسبية ، ومن ثم يخضع الإطار النظري لمستويات المعرفة المحاسبية لسمة بيئية خاصة تؤثر في التطبيق المحاسبي . فالنظام المحاسبي بمدخلاته وعمليات تشغيله ومخرجاته يتفاعل مع البيئة المحيطة ، فإذا كان يستمد مدخلاته من البيئة فإنه يحولها إلى مخرجات يعود جزء منها مرة ثانية إلى هذه البيئة في شكل تقارير مالية خارجية ، ويستخدم الجزء الآخر بمعرفة إدارة الوحدة الإقتصادية داخلياً . وبهذا يصبح التنظيم الذي يعد النظام المحاسبي جزءاً منه بمثابة البيئة الأكثر تأثيراً في النظام المحاسبي ، وبمرور الوقت تكون البيئة التنظيمية بمثابة بؤرة للتفاعلات مع البيئة الخارجية وهو المضمون الذي يوضحه الشكل الآتي (٢٦) :

ومن الشكل (٦ - ٢) يمكن استخلاص ما يلي :

( أ ) بالنسبة لمخرجات النظام المحاسبي فإن جزءاً منها يذهب إلى البيئة الخارجية (١) في صورة تقارير مالية خارجية تخضع لمتطلبات الإفصاح ، بينما الجزء الثاني من المخرجات (٦) وهو جزء داخلي فيوجه إلى التنظيم ذاته ويكون محور اهتمامه إدارة الوحدة الإقتصادية .

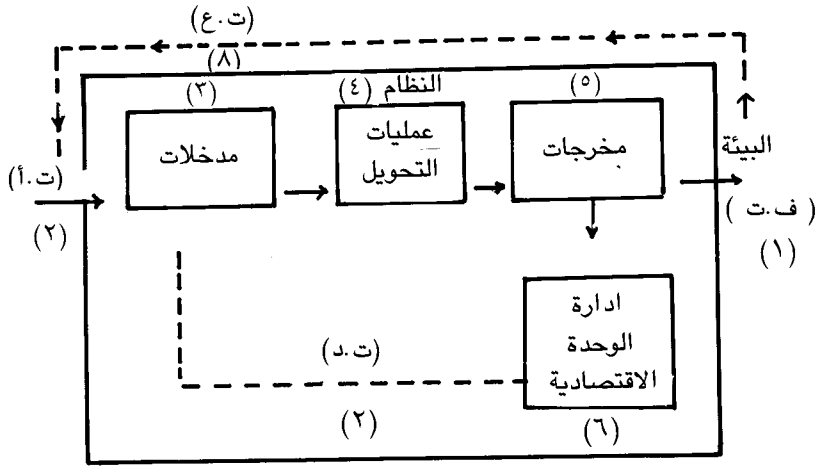


(ب) بالنسبة لتقييم درجة الفعالية التنظيمية ، فإنه يتم التقييم على المستوى الخارجي من خلال التغذية العكسية للمدخلات Feedback التي يتم استرجاعها إلى التنظيم (٨) ، أما على المستوى الداخلي فإن التقييم يتم عن طريق المدخلات الموضحة عند (٧) والتي تمثل تغذيته من داخل التنظيم ذاته Feedwithin .

(ج) يحدد هدف المخرجات (١) ، (٦) نوع المدخلات التي تعد ضرورية للتوصل إلى هذه المخرجات ، ويتحقق ذلك بالتغذية الأمامية Feedforward (٢) للمدخلات ، والتغذية الداخلية (٧) ، والتغذية العكسية (٨) .

(د) عمليات تحويل المدخلات (٤) وما ينتج عنها من مخرجات (٥) تعد نتيجة للهدف المحدد للمخرجات ولنوع المدخلات التي تم اختيارها من البيئة ، أي أن أهداف مخرجات المعلومات تحدد نوعية مدخلات البيانات اللازمة للنظام .

شكل ( ٦ - ٢ ) العلاقة بين النظام المحاسبي والبيئة



(ف.ت) = الفعالية التنظيمية . (ت.ع) = تغذية عكسية للمدخلات .

(ت.د) = تغذية داخلية للمدخلات . (ت.أ) = تغذية أمامية للمدخلات .

(١) = سبب المشاكل في المحاسبة « لماذا ؟ »

(٢) ، (٣) ، (٨) = مشاكل القياس في المحاسبة « ماذا ؟ »

(٤) ، (٥) = أساليب القياس في المحاسبة « كيف ؟ » .

(٦) = العلاقة الديناميكية بين « لماذا ؟ » ، « ماذا ؟ » ، « كيف ؟ » .

والنتيجة التي يضعنا أمامها الشكل (٦ - ٢) تقرر أنه طالما تتدفق المعلومات من وإلى البيئة التنظيمية (الوحدة الاقتصادية) في علاقتها بالبيئة الخارجية، فإن النظام المحاسبي يمثل قناة الإتصال الرئيسية التي تربط التنظيم بالبيئة الخارجية، حيث يتم الإعتماد على البيئة الخارجية في الحصول على المدخلات اللازمة لتشغيل النظام المحاسبي الذي يقوم بدوره بتوصيل مخرجاته إلى الإدارة داخل التنظيم وإلى البيئة الخارجية لمستخدمي المعلومات المحاسبية من ذوي المصالح الاقتصادية.

وعلى ضوء ذلك يمكن القول بأنه طالما يبدأ تصميم النظام المحاسبي من نقطة توفير إجابات عن التساؤلات: لماذا يوجد النظام؟ وما يجب أن يؤديه النظام؟ وكيف يعمل النظام؟ فإن تحليل المعرفة المحاسبية على مستوى الممارسة العملية وطبقاً لمدخل النظم يوضح خضوعها لتأثير المتغيرات البيئية بما يؤدي إلى وجوب أن تكون المعايير المصدرة على أساسها انعكاسات لمتطلبات بيئية معينة.

## ٦ - ٢ أثر المتغيرات البيئية على تطور الوظيفة المحاسبية:

يكشف استقراء تطور الوظيفة المحاسبية من منظورها التاريخي أن تاريخ المحاسبة له جوانبه الإدراكية Intellectual المفسرة لكيفية تطور الفكر المحاسبي والممارسة العملية، والتعرف على العوامل البيئية التي تسبب هذا التطور وكيفية حدوثها، وتعاون أيضاً على فهم أفضل للتاريخ الاقتصادي وتاريخ الأعمال. كما أن لتاريخ المحاسبة جوانبه النفعية Udaliterian التي تلقي الضوء على أصول المفاهيم واجراءات التطبيق العملي القائمة، وتمتد بالحلول المناسبة للمشاكل المحاسبية المعاصرة التي تواجه متغيرات بيئية لا يمكن تجاهلها<sup>(٢٧)</sup>. ويتوقف استيعاب محصلة الأفكار دائماً وليدة ظروف بيئية معينة، ونتاج عقل بشري نشأ في بيئة ثقافية محددة. ومن ثم فإن دراسة المنظور التاريخي لتطور الوظيفة

المحاسبية يمكن من فهم الأفكار المحاسبية في تطورها على مدار الزمن : كيف نشأت ؟ وعلى أي الافتراضات اعتمدت ؟ وماهي النتائج التي خلصت إليها ؟ وهل كانت مفيدة في التطبيق العملي ؟ وماهي احتمالات التطور في المستقبل ؟ ويجد المتبع لهذه التطورات أن التغيرات في البيئة الاقتصادية تعد من أهم العوامل التي أثرت في هذا التطور حيث انصبت أهداف المحاسبة خلال جميع مراحل تطورها المختلفة على انتاج بيانات ومعلومات تتعلق بالسلوك الاقتصادي<sup>(٢٨)</sup> . وهو ما تكشف عنه دراسة الظروف البيئية التي لازمت كل من نظام الاقتصاد الحر ونظام الاقتصاد المخطط مركزياً .

فبالنسبة لنظام الاقتصاد الحر نجد أن هدف النظام المحاسبي كان في بدايته هو تسجيل الحقوق والالتزامات الخاصة بالمقاطعة ، حيث ساد في هذه الفترة النظام الإقطاعي<sup>(٢٩)</sup> . وبظهور الدولة الأوربية الحديثة وسيادة نظام الرأسمالية التجارية قدم Loca Paciolo كتابه الذي يعالج مسك الدفاتر<sup>(٣٠)</sup> ، وعرض النظام المحاسبي في تلك الفترة بنظام Mercantile Accounting System الذي يقوم على الطريقة الإيطالية ، وكان الهدف الأساسي للمحاسبة هو توفير المعلومات الخاصة بأصول والتزامات التاجر بدون تأخير وبسرية ، وتحديد ربح كل عملية تجارية<sup>(٣١)</sup> . ومنذ القرن التاسع عشر شهدت أوروبا الغربية ثورة صناعية كبيرة ، وساد نظام الرأسمالية الصناعية<sup>(٣٢)</sup> ، وظهرت الشركات المساهمة ، وصدرت في إنجلترا قوانين الشركات التي ألزمت المشروعات بإعداد قوائم مالية سنوية يتم فحصها بواسطة مراقبي الحسابات ، كما أنشئت في الولايات المتحدة الأمريكية بورصة الأوراق المالية ، حاجتها إلى الأموال ، لذلك صدرت قوانين ضريبة الدخل التي

أدت إلى إدخال تحسينات عديدة ومؤثرة على المحاسبة<sup>(٣٣)</sup> . كما ترتب على التطور التكنولوجي في هذه الفترة ظهور محاسبة التكاليف التي أثرت على الوظيفة المحاسبية .

وفيا يختص بنظام الاقتصاد المخطط ، فإن وضع المشروع يتحدد باعتباره الوحدة الإنتاجية التي تختص بتنفيذ المهام الانتاجية المحددة لها بالخطة القومية ، حيث تتولى أجهزة الدولة مع المشروع بحث خطته السنوية والموافقة عليها طبقاً للمؤشرات المقررة مركزياً . وفي ظل هذه الظروف تصبح المعلومات المحاسبية بديلاً للمعلومات الاقتصادية التي يولدها السوق الحر ، ويكون دور المحاسبة أكثر أهمية بالمقارنة بنظيره في الاقتصاد الحر<sup>(٣٤)</sup> . فقد أدى اختفاء دور جهاز الثمن إلى قيام المحاسبة بالدور الرئيسي في النظام الكلي للأسعار ، وتأثر نموذج قياس الربح السائد في النظام الرأسمالي ليتلاءم مع هدف نظام الحوافز الذي يشجع العاملين على تحقيق الخطة الإنتاجية للمشروع . وقد استخدمت المحاسبة في هذا النظام كأداة لتحقيق رقابة الدولة ، ولتحقيق ذلك يوضع نظام محاسبي موحد يقوم على مجموعة من الإجراءات التي تحددها أجهزة الرقابة المركزية والتي تمكنها من القيام بالمقارنات بين المشروعات<sup>(٣٥)</sup> .

هذا وتكشف دراسة التطور التاريخي للمحاسبة عن توثق العلاقة بين المعرفة المحاسبية ، والظروف والمتغيرات البيئية ، بحيث يمكن القول بأن تطور الوظيفة المحاسبية ، كان استجابة لتلك الظروف والمتغيرات ، خاصة تلك التي تتعلق بطبيعة النظام الاقتصادي . فالنظام الاقتصادي يعد محددًا بيئيًا لنظام المعلومات المحاسبي ، كما أن تحليل طبيعة المعرفة المحاسبية ، يكشف عن استجابتها لتأثير المتغيرات البيئية على مستوى الإطار النظري ، وبذلك تعد محاولة الإسقاط غير الموضوعي لتأثير

المتغيرات البيئية على المعايير المحاسبية ، محاولة مشكوكاً في قبولها . فطالما تؤثر تلك المتغيرات بصورة أو بأخرى على موضوع وأهداف المحاسبة ، وعلى وظيفتي القياس والإتصال المحاسبي ، فإنها تؤثر بالتبعية على المعايير التي يتحدد في ضوئها طرق القياس ، وأسلوب الإفصاح في البيئة المعينة .

## ٧ - أثر محاولات تطوير معايير محاسبية دولية على الممارسة العملية :

تستند المحاولات التي تبذلها الهيئات المحاسبية - وخصوصاً لجنة معايير المحاسبة الدولية - إلى الإعتقاد بأن التنسيق المحاسبي على نطاق دولي هو محاولة لأن تكون المحاسبة الوسيلة الإخبارية التي تساعد على توفير المعلومات ذات الدلالة والقابلة للمقارنة والتداول من دولة لأخرى في إطار محاسبي واحد لا يتغير وفي نفس الوقت لا يتعارض مع المتطلبات المحلية لتلك الدول<sup>(٣٦)</sup> .

هذا ويكشف الواقع العملي أن مجالات إصدار معايير محاسبية دولية قد نشأت وتركزت في نطاق الدول الصناعية المتقدمة ، ومن ثم فالمعايير التي تصدر عنها تلائم مجتمع هذه الدول<sup>(٣٧)</sup> ، على أساس أن المعايير المحاسبية التي تستقر في الممارسة العملية عادة ما تعتبر نتاجاً للفعل السياسي<sup>(٣٨)</sup> . فحيث يتسم اقتصاد تلك الدول بوجود سوق نشطة لرأس المال ، فإن المساهمين والمحللين الماليين ورجال البنوك والمال يمثلون فئة المستخدمين الأساسية للقوائم والتقارير المالية . ويظهر البعد السياسي للمعايير المحاسبية الدولية<sup>(٣٩)</sup> . وبالرغم من أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تؤكد على أن ضمان فعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي يتطلب أن تكون المعايير المحاسبية الموحدة محصلة للتنسيق بين المعايير المحاسبية المعمول بها في الدول الأعضاء ، إلا أن البعض يقرر بأن أحد أسباب الاختلافات بين الدول من ناحية تطبيقها لمعايير المحاسبة الدولية هو أن لجنة معايير المحاسبة

الدولية غالباً ما تجد نفسها متأثرة بالقواعد المحاسبية المعمول بها في عدد من الدول الأعضاء دون أن تجهد نفسها في فحص ودراسة المعايير المقبولة في الدول الأخرى<sup>(٤٠)</sup>. وقد أدى ذلك إلى عدم وجود اتفاق عام في الممارسة العملية على مستوى الدول الأعضاء، فما زالت توجد صعوبة في إيجاد تلك المعايير التي تلقى القبول العام والقابلية للتطبيق بسبب اختلافات الظروف البيئية بين الدول الأعضاء، وهو ما اعترفت به لجنة معايير المحاسبة الدولية من خلال عدم تدخلها في تفاصيل المعايير المحاسبية إلا في حدود ما هو في الأصل مقبولاً على المستوى الدولي، ومستخدم في دولة أو أخرى من الدول الأعضاء، مع التأكيد على ضرورة الإفصاح عن الاختلافات بين المعايير المحلية والمعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية الختامية حيث يعد ذلك مطلباً أساسياً لتحقيق قابلية ما تحتويه هذه القوائم للمقارنة<sup>(٤١)</sup>. وتوضح إحدى الدراسات التي تناولت تحليل محتوى الميزانيات العمومية وما تربط بها من ملاحظات إضافية لعدد من الشركات تبلغ ١٠٠٠ شركة من ٢٣ دولة - أنه بالرغم من الجهود المبذولة لتوحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، فما زال يوجد اختلافات هامة بين هذه المعايير وبين ما تطبقه الشركات في الدول الصناعية المتقدمة<sup>(٤٢)</sup>.

هذا وإن كانت محاولات تطوير معايير محاسبية دولية لم تحقق الفعالية المنشودة بالقدر المرغوب فيه من حيث تضييق فجوة الخلاف في تطبيق المعايير المحاسبية بين الدول الصناعية المتقدمة، فقد أغفلت غالبية هذه المحاولات ما لهذه المعايير من آثار على الدول النامية، وذلك بالرغم من اختلاف مضمون العلاقات المتبادلة بين الوحدات الاقتصادية والبيئة المحيطة بها في ظل النظم الاقتصادية للدول النامية عما هو قائم في النظم الاقتصادية في الدول الصناعية، وكذلك اختلاف الأهمية النسبية علاقة الملكية يؤثر على الشكل القانوني للوحدة الاقتصادية، واختلاف مضمون علاقة الوكالة يؤثر على سلطة اتخاذ القرارات، واختلاف علاقة التمويل يؤثر على

قرارات اختيار مصادر الأموال وكيفية استخدامها ، ويؤثر اختلاف مضمون علاقة التداول على قرارات تحديد كمية ونوعية المدخلات والمخرجات(٤٣) .

هذا ويكشف تحليل ودراسة المعرفة المحاسبية في الدول النامية أما عن عدم تطور ونمو الأنظمة المحاسبية في هذه الدول على نحو يواكب ويلائم الظروف البيئية المتغيرة المحيطة بها أو عدم وجودها أصلاً . ومعنى ذلك قصور هذه الأنظمة - أن وجدت - في إنتاج المعلومات التي يمكن أن تفي بإحتياجات الفئات الرئيسية التي تستخدم هذه المعلومات بما يضمن تحقيق أهداف التنمية . ويرجع السبب في ذلك إلى أن الأنظمة المحاسبية في هذه الدول لم تنشأ وتتطور استجابة للظروف البيئية القائمة في مجتمع نامي معين ، وإنما كانت في الجزء الأكبر منها تمثل أنظمة مستوردة من دول أجنبية فرضتها أما قوى مجموعة المستثمرين الأجانب الذين كانت لديهم السلطة الكافية للسيطرة على الشؤون الاقتصادية للدولة ، أو عن طريق الضغوط الأجنبية التي قد تحتويها المساعدات الخارجية ، أو جاءت مستوردة عن طريق الشركات متعددة الجنسيات ، أو من خلال قنوات تدريس المعرفة المحاسبية . فالعايير المستخدمة في دولة معينة تنتقل إلى دولة أخرى إذا توافر أحد شرطين : الأول عدم وجود هيئة مهنية معترف بها لتقنين المبادئ المحاسبية التي تمثل دستوراً للممارسة المحاسبية العملية ، والثاني أن تمتلك الدولة الأخرى قدراً كبيراً من رأس المال المستثمر في الدولة الأولى بما يؤدي إلى سيطرة المستثمرين الأجانب وفرض احتياجاتهم من المعلومات المحاسبية على محيط الأعمال في هذه الدولة(٤٤) . فقد لوحظ من استقراء الواقع التجريبي في أندونيسيا بإعتبارها إحدى الدول النامية زيادة تأثير الشركات الأمريكية متعددة الجنسيات على الاقتصاد الأندونيسي إلى درجة أن برامج تدريس فروع علم المحاسبة المختلفة في الجامعة أصبحت تقوم أساساً على المضمون الأمريكي ، كما يتبنى معهد المحاسبين المهنيين الأندونيسي لقائمة معايير محاسبة ومراجعة تماثل في طبيعتها ومضمونها مع تلك المصدره من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية(٤٥) . ومعنى ذلك أن الأنظمة المحاسبية للعديد من

الدول قد تكون امتداداً للأنظمة المحاسبية المستوردة من الدول المتقدمة ، ومن ثم فإن هذه الدول لا يكون لديها أنظمة المعلومات الملائمة التي تعكس احتياجاتها الفعلية والظروف البيئية السائدة فيها . وقد ترتب عن محاولة إصدار معايير دولية بدون الأخذ في الاعتبار الظروف البيئية للدول النامية مشاكل أدت إلى الإضرار باقتصادياتها . فقد لاحظ أحد الباحثين أن المعايير المحاسبية الدولية المتعلقة بالعمليات التي تتم بالعملة الأجنبية المقترحة أو المصدرة من قبل كل من لجنة معايير المحاسبة المالية (FAS 52) ، ولجنة البحث المحاسبي التابعة لجمعية المحاسبين الكندية - Accounting Research Committee of the Canadian Institute of Chartants (EDI 650) ، ولجنة معايير المحاسبة البريطانية - British Accounting Standards Committee (SSAP No.20) - لاحظ أنها لا تشجع الشركات الدولية على استثمار مواردها الاقتصادية في الدول النامية ، حيث تدفعها هذه المعايير إلى تمويل عملياتها مع الفروع المنتشرة في الدول النامية عن طريق الإقراض المحلي مما يحد من تدفق رأس المال الأجنبي إلى الدول النامية ، ومن ثم يضر بالتطور الاقتصادي في تلك الدول (٤٦) .

وتشير الدراسات المتعلقة باقتصاديات الدول النامية إلى أن المعلومات التي يجب أن تستخدم كأساس لإتخاذ قرارات اقتصادية في هذه الدول تختلف عن تلك التي يتم انتاجها في الدول المتقدمة ، حيث يحتاج متخذي القرارات في كثير من الأحيان إلى معلومات ذات أبعاد متعددة لا تقتصر على تلك التي تدور حول التكاليف والإيرادات المالية فقط ، فإتسام القطاع العام في معظم الدول النامية بكبر حجمه وسيطرته على الجانب الأكبر من القطاعات الاقتصادية ، يؤدي إلى عدم تجاهل احتياجات القائمين بإدارة الوحدات الاقتصادية التابعة لهذا القطاع من المعلومات اللازمة للتخطيط والرقابة وتحقيق الإشراف الحكومي ، وكذلك التي تدور حول تكاليف وأسعار الظل وتدفق النقد الأجنبي وتكلفة الفرصة البديلة على أساس



الأسعار العالمية والتكاليف والمنافع الاجتماعية وغير ذلك من المعلومات التي يتطلبها أداء الوظيفة الاجتماعية للمحاسبة . لذلك فإن فكرة إصدار معايير محاسبية موحدة تطبق على المستوى الدولي بما في ذلك الدول النامية بحجة توفير المعلومات التي تقابل احتياجات ومتطلبات التجارة والأعمال الدولية يؤدي إلى أن تكون هذه المعلومات غير مطلوبة ، وغير مفهومة ، أو غير نافعة لأغراض اتخاذ القرارات الاقتصادية من قبل مستخدميها في بيئات مختلفة خاصة في الدول النامية . وتؤكد توجيهاً وتوصيات كل من البنك الدولي والأمم المتحدة على وجوب أن تتخذ حكومات الدول النامية قراراتها الاقتصادية بناء على معلومات أكثر من تلك التي توفرها معايير المحاسبة الدولية<sup>(٤٧)</sup> . وهو ما يترتب عليه أن يقع على عاتق المحاسبين في تلك الدول مسئولية تصميم أنظمة محاسبية تحكمها معايير ذات صلة مباشرة بأهداف المحاسبة في البيئة المعينة حتى تكون مفيدة ويتحقق الغرض من إصدارها . وأن كان ينبغي الاعتراف بأن اختلاف الظروف البيئية يؤدي إلى أهداف محاسبية مختلفة ، ومن ثم إلى معايير متباينة ، فما يعتبر هاماً يختلف فيما بين الدول المتقدمة بعضها البعض وأيضاً فيما بينها وبين الدول النامية .

## ٨ - ملامح الممارسة المحاسبية في مصر وارتباطها بالتغيرات البيئية :

يكشف استقراء الممارسة المحاسبية في مصر خلال القرن الذي يبدأ من سنة ١٨٨٢ أن هذه الممارسة كانت انعكاساً للظروف البيئية التي سادت المجتمع المصري خلال هذه المدة ، ويمكن تتبع ذلك تاريخياً من خلال الثلاث فترات التالية :

الفترة الأولى ١٨٨٢ - ١٩٥٦ - تأثرت مصر سياسياً واقتصادياً بالمملكة المتحدة ، وقد تميزت هذه الفترة بسيطرة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي وتضاؤل دور القطاع العام ، ومن ثم نشطت سوق الأوراق المالية وتأسست بورصة الأوراق المالية بالإسكندرية في سنة ١٨٨٣ ثم في القاهرة سنة ١٨٩٠ ، واستعدت

القوانين المنظمة للشركات من التشريع الإنجليزي . وقد انعكس هذا على الممارسة المحاسبية المهنية حيث اعتمدت المبادئ والإجراءات المحاسبية على ما هو مطبق في المملكة المتحدة<sup>(٤٨)</sup> .

الفترة الثانية ١٩٥٦ - ١٩٧٠ : فقد تغيرت سياسة الدولة كلياً بعد حرب السويس ، وأدت مشكلة نقص الموارد الاقتصادية خلال هذه الفترة والزيادة المستمرة في عدد السكان إلى ضرورة وضع الموارد الاقتصادية تحت الرقابة الكاملة للدولة . وقد تمت سلسلة من التأميمات في السنوات ١٩٥٦ ، ١٩٦١ ، ١٩٦٣ ، للحد من سيطرة رأس المال الأجنبي والقطاع الخاص ، وتبنت الدولة سياسة الاقتصاد المخطط مركزياً حيث أصبح القطاع العام يمثل أهمية كبيرة . وقد انعكست هذه الأوضاع على نوعية المعلومات المحاسبية المطلوب انتاجها ، فلم تعد التقارير المالية تلبى احتياجات متخذي القرارات على مستوى الدولة والوحدة الاقتصادية ، وخلال هذه الفترة بذلت محاولات لتطوير الممارسة المحاسبية تمثلت أولاً في تشكيل عدد من مجالس القطاعات يشرف كل مجلس على قطاع اقتصادي معين ، وتتولى هذه المجالس تصميم النظام المحاسبي كل بما يلائم احتياجات القطاع الذي يخصه ، وقد أدى ذلك إلى وجود أنظمة محاسبية متعددة لا يوجد تنسيق بينها ، لذلك قدم الجهاز المركزي للمحاسبات سنة ١٩٦٦ النظام المحاسبي الموحد الذي التزم بتطبيقه جميع وحدات القطاع العام ما عدا البنوك وشركات التأمين .

الفترة الثالثة ١٩٧٠ - ١٩٨١ : تبنت الدولة سياسة الانفتاح الاقتصادي منذ سنة ١٩٧٠ ، وزاد الاهتمام بالدور الذي تؤديه الاستثمارات الأجنبية . وصدر قانون استثمار المال العربي والأجنبي والمناطق الحرة سنة ١٩٧٤ بغية اجتذاب رؤوس الأموال الأجنبية والعربية والرقابة عليها . وترتب عن تلك السياسة الاقتصادية اتساع قاعدة مستخدمي المعلومات المحاسبية لتتضمن بالإضافة إلى المستخدمين على النطاق المحلي مستثمرين ودائنين وإداريين على نطاق دولي ذوي اهتمامات متعددة بمحتويات القوائم المالية للشركة الأجنبية . ومن ثم ظهر اتجاه في

الممارسة المحاسبية العملية يتبنى قبول المعايير المحاسبية الدولية لكي تطبق أساساً على الشركات المتعددة الجنسية التي تعمل في مصر حتى يتم اعداد القوائم والتقارير المالية لهذه الشركات على أسس موحدة تحقق الدلالة والقابلية للمقارنة والتداول بين من يهمهم أمر هذه الشركات على المستوى الدولي . وتؤكد ذلك إحدى توصيات المؤتمر الدولي للمحاسبين والمراجعين الذي انعقد في يونيه ١٩٨٠ والتي تقضي بتكوين لجنة يكون من أحد أهدافها الرئيسية اعداد قائمة بالمعايير المحاسبية التي يجب أن تطبق في مصر في ضوء المعايير المحاسبية المقبولة دولياً . كما أعيد تأكيد ذلك خلال المؤتمر الدولي الذي نظّمته نقابة التجاريين في ديسمبر ١٩٨٠ حيث طالب مجتمع المحاسبين والمراجعين بضرورة تبني معايير محاسبية بصدد أعداد القوائم المالية تأخذ في اعتبارها الظروف البيئية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية ، وتتمشى بقدر الإمكان مع المعايير المصدرة من قبل الهيئات المحاسبية الدولية التي انضمت مصر إلى عضويتها .

هذا وحيث استبعد البحث في هذا القسم - السابع - تصور امكانية أن تخدم المعايير المحاسبية في الممارسة العملية على المستوى الدولي ، وفي ظل تعدد وتباين العوامل والظروف البيئية الخاصة بكل دولة ، فإنه يصبح في حكم الحتمية المنطقية عدم امكانية بناء معايير محاسبية دولية تفيد في التطبيق على مستوى دول العالم حتى ولو تماثلت ظروف بعضها عند بناء هذه المعايير ، حيث أن هذا التماثل ذاته يكون غير مستقر . ذلك لأن الظروف البيئية تختلف من دولة لأخرى بالنسبة للزمن ، كما تختلف أيضاً بالنسبة للدولة الواحدة . وهو الأمر الذي كشفت عنه التجربة المصرية .

### خلاصة البحث ونتائجه :

يعد موضوع توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي من الموضوعات التي تلاقي اهتماماً متزايداً من جانب مجتمع المحاسبين أكاديميين كانوا أو مهنيين . ويهدف هذا البحث إلى دراسة وتحليل العوامل البيئية التي تؤثر على تطوير المعايير

المحاسبية بغية الكشف عن أثر هذه العوامل على فعالية بناء معايير محاسبية موحدة على المستوى الدولي .

وقد تناولت الدراسة في القسم الرابع بواعث الطلب على فكرة توحيد المعايير المحاسبية ، فأوضحت الأسباب الموضوعية التي تقف خلف هذه البواعث . فعلى مستوى الهيئات المحاسبية المهنية فإنها ترى أن التوحيد يوفر معايير تحكم السلوك المهني ويعد بالخصائص النوعية التي تحقق جودة المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي . ويجد مجتمع الأعمال والشركات الدولية في التوحيد وسيلة لتسهيل الأعمال والتجارة الدولية بما يحققه من معلومات يمكن الثقة بها والاعتماد عليها في مجال اتخاذ قرارات الإستثمار الأجنبي . كما ترى الهيئات الحكومية في توحيد المعايير المحاسبية مدخلاً أساسياً لتوفير معلومات تساعد في جذب وتدقيق رؤوس الأموال . ولقد كشف هذا القسم أن بواعث الطلب على توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي يدور جوهرها حول أن تكون المحاسبة وسيلة اخبارية تنتج معلومات محاسبية متسقة ومفهومة وذات دلالة وقابلة للمقارنة والتداول من دولة لأخرى .

وبناء على ذلك اتجه البحث في القسم الخامس إلى دراسة مبررات الاتجاه المؤيد لإمكانية بناء معايير محاسبية دولية موحدة . وقد تم تحليل العوامل البيئية التي يمكن من خلالها استنباط المبررات التي تؤيد امكانية بناء هذه المعايير بعد تقسيم هذه العوامل من حيث ارتباطها بالبيئة الاقتصادية العامة ، ومن حيث ارتباطها بالوحدة الاقتصادية ذاتها ، ومن حيث ارتباطها بالتشريعات القانونية . وقد كشفت التحليل عن أمرين : الأول وهو وجود مجالات معينة تتشابه فيها الظروف البيئية على المستوى الدولي يتحقق في نطاقها فعالية توحيد المعايير المحاسبية . والثاني وهو أن تأثير العوامل البيئية لا يعوق بصفة قاطعة امكانية بناء معايير محاسبية موحدة .

هذا وبعد إبراز مبررات الاتجاه المؤيد لإمكانية بناء معايير محاسبية دولية تناول القسم السادس دراسة مبررات الاتجاه المعارض وذلك من خلال القاء الضوء على

طبيعة المعرفة المحاسبية وعلاقتها بالبيئة ، والكشف عن أثر المتغيرات البيئية على تطور الوظيفة المحاسبية . وقد تبين بالنسبة لطبيعة المعرفة المحاسبية وعلاقتها بالبيئة أن مضمون المعرفة المحاسبية يعد مضموناً متصلاً بالواقع التجريبي ، وهو ما يعكس شروطاً خاصة تخضع لتأثير متغيرات بيئية متباينة ، ومن ثم لا يصلح كقاعدة لاشتقاق معايير محاسبية دولية . أما بالنسبة لأثر المتغيرات البيئية على تطور الوظيفة المحاسبية فقد تبين أن الظروف والمتغيرات البيئية خاصة تلك التي تتعلق بالنظام الاقتصادي ذات علاقة وثيقة بالمعرفة المحاسبية ، بحيث اتضح أن النظام الاقتصادي يعد محدداً بيئياً لنظام المعلومات المحاسبي . وعلى ذلك فإن المتغيرات البيئية هذه تؤثر بالتبعية على المعايير التي يتحدد في ضوءها طرق القياس وأساليب الإفصاح في البيئة المعنية .

وانطلاقاً مما كشف عنه القسمين الخامس والسادس من اتجاهات مؤيدة ومعارضة لفعالية بناء معايير محاسبة دولية ، فقد انتقل البحث في قسمه السابع إلى دراسة أثر محاولات تطوير معايير محاسبية دولية على الممارسة العملية . وقد استندت الدراسة إلى محاولة لجنة معايير المحاسبة الدولية ، وتبين أن هذه المحاولة لم تحقق الفعالية التي كان من المتوقع تحقيقها من حيث تضيق فجوة الخلاف بين المعايير المحاسبية المعمول بها في الدول الأعضاء التي هي في غالبيتها دول صناعية متقدمة . كما تبين أيضاً أن الأنظمة المحاسبية للعديد من الدول النامية تعد امتداداً للأنظمة المحاسبية التي تفرضها دول أجنبية تسيطر على اقتصاديات هذه الدول . وقد كشفت الدراسة عن عدم فعالية تطبيق معايير محاسبية دولية في الدول النامية حيث نشأ عن محاولة تطبيقها مشكلات أدت إلى الاضرار بإقتصادياتها .

ولإختبار النتيجة التي تم التوصل إليها في القسم السابق اتجه البحث في قسمه الثامن إلى استقراء الممارسة المحاسبية في مصر خلال القرن السابق . وقد تبين صدق استبعاد تصور امكانية بناء معايير محاسبية يمكن أن يتم تطبيقها بفعالية على المستوى الدولي ، حيث كشفت الدراسة عن تبني الممارسة المحاسبية في مصر لثلاثة اتجاهات يعكس كل اتجاه التغيرات البيئية التي سادت خلال فترة وجوده .

## الهوامش

(١) يعرف المعيار المحاسبي بأنه «بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية (رسمية) محاسبية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو نوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث المتعلقة بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها ويتناول تحديد الأسلوب المناسب لقياس أو عرض أو التصرف في هذا العنصر ، لأغراض تحديد نتائج الأعمال وبيان المركز المالي للمنشأة بما يحقق أهداف المحاسبة لأقصى حد ممكن «أنظر :

توفيق ، محمد شريف ، « رؤية مستقبلية نحو المحاور الرئيسية لتطوير بناء المعايير المحاسبية في المملكة العربية السعودية - منهج تنظيمي للسياسة المحاسبية على المستوى الكلي » مجلة الإدارة العامة - معهد الإدارة العامة ، الرياض (سبتمبر ، ١٩٨٧) ، ص ١٧٤ - ١٧٥ .

(٢) من أمثلة هذه المنظمات ما يلي :  
- السوق الأوروبية المشتركة (OEC) .

European Economic Community.

— المنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية (EEC D) .

Organization for Economic Cooperation and Development.

(٣) أنظر تفصيلات هذه الجهود في :

Arpan, J.S. & Radebaugh, L.H. **International Accounting and Multi-national Enterprises**, John Wiley and Sons (New York, 1985), pp. 327-362.

(٤) من هذه الهيئات ما يلي :  
- اتحاد المحاسبين الدولي (IF AC) .

International Federation of Accountants.

وهو من الهيئات المحاسبية المهنية - أنشأ في سنة ١٩٧٧ ، ويشترك في عضويته معظم المحاسبين القانونيين لأكثر من ٦٠ دولة ، أنظر :  
- لجنة معايير المحاسبة الدولية (IA SC) .

International Accounting Standard Committee.

وهي من الهيئات المحاسبية المهنية ، أنشأت في سنة ١٩٧٣ ، وتضم في عضويتها حالياً ٨٨ هيئة من ٦٢ دولة ، أنظر : *Ibid.*, p. 355.

- (٥) أنظر هذه المعايير بالملحق رقم (١) ومصدره : *Ibid.*, pp. 354-360.
- (٦) Aitken, M.J. and Islam, M.A., "Dispelling Arguments against International Accounting Standards". **International Journal of Accounting (Spring, 1984), p. 38.**
- (٧) Enthoven, Adolf J.H., Standardized Accountancy and Economic Development in S.J. Gray (ed.) **International Accounting and Transnational Decisions**, Butterworthe & Co., (London, 1983), p. 127.
- (٨) المملكة العربية السعودية - وزارة التجارة ، أهداف ومفاهيم المحاسبية (الرياض : بيان أهداف المحاسبة المالية ومفاهيم ومعايير العرض والافصاح العام قرار وزارة التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨ هجرية) ، ص ١٥٥ .
- (٩) عبد الفتاح ، وصفي دراسة تحليلية لتأثيرات المتغيرات البيئية على مفهوم الوحدة المحاسبية وعلى مستويات التنظير المحاسبي ، رسالة دكتوراه غير منشورة (اسكندرية - جامعة الاسكندرية ، ١٩٨١) .
- (١٠) Samuels, J.M. & Oliga J.C., "Accounting Standards in Developing Countries". **International Journal of Accounting (Fall, 1982), p. 71.**
- (١١) Gray, S.J.; Shaw, J.C. and McSweeney, L.B., "Accounting Standards and Multinational Corporations", In S.J. Gray (ed) **International Decisions**, Butterworthe & Co., (London, 1983), p. 153.
- (١٢) Arpan, J.S. & Radebaugh, L.H., op. cit., pp. 20-21.
- (١٣) تم الاعتماد أساساً في هذا الجزء على :
- Mueller, Gerhard, "Accounting Principles Generally Accepted in U.S. Versues Those Generall Accepted Elsewhere", **International Journal of Accounting (Spring, 1968), pp. 91-103; Aitken, M.J. and Islam, M.A., op. cit.**
- (١٤) Enthoven, Adolf. J.H., op. cit., p. 128.
- (١٥) Mueller, Gerhard, op. cit., p. 98.
- (١٦) على سبيل المثال ، يؤدي تقييم المخزون باستخدام طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً للأغراض الضريبية في الولايات المتحدة الأمريكية إلى الخروج عن معيار عدم التحيز «Neutrality» حيث يؤدي اختيار هذه الطريقة إلى تحقيق مصلحة بعض الفئات على حساب فئات أخرى ، ويحتمل أن يؤدي هذا الاختيار إلى معلومات مضللة لأصحاب المصالح على اختلاف فئاتهم . أنظر :

Aitken, M.J. and Islam, M.A. op. cit., p. 42.

Oldham, M.K., **Accounting Systems and Practices in Europe**, (١٧)  
Grower Press (England, 1975), pp. 103-104.

Nobes, C.W., "Harmonization of Accounting Within the European (١٨)  
Communities: The Fourth Directive on Company Law "**International  
Journal of Accounting** (Spring, 1980), p. 6.

(١٩) أنظر على سبيل المثال :

Hall, W.D., "Establishing Standards for International Financial Reporting", in **Accounting Research Convocation** (University of Alabama, 1978), pp. 100-102.

(٢٠) أنظر :

Violet, William J., "A Philosophical Perspective on the Development of International Accounting Standards "**International, Journal of Accounting** (Fall, 1983), p. 9.

Mueller, Gerhard, op. cit., pp. 96-97.

(٢١) أنظر دراسة :

تعد هذه الدراسة مصدراً أساسياً للدراسات والبحوث التي تتناول علاقة التغيرات البيئية بالمعايير المحاسبية ، حيث تم فيها مناقشة وتحليل اثني عشر متغيراً بيئياً باعتبارها تمثل الظروف البيئية المادية واللامادية التي يمكن أن توجد في دول العالم المختلفة وتؤثر على الممارسة المحاسبية .

Samuels, J.M. and Oliga, J., op. cit., p. 75.

(٢٢) أنظر ذلك في :

(٢٣) لدراسة تفصيلية لتحليل علاقة المعرفة المحاسبية بالواقع التجريبي . أنظر :

Watts, R.L. and Zimmerman, L., "Towards A Positive Theory of the Determination of Accounting Standards" **The Accounting Review** (January, 1978), pp. 112-34.

(٢٤) عبد الفتاح ، وصفي ، مرجع سابق ، ص ٢٢٨ - ٢٣٢ .

Samuels, J.M. and Oliga, J., op. cit., p. 7.

(٢٥)

ibid., p. 74.

(٢٦)

Baladouni, Vahe, "The study of Accounting History: **International  
Journal of Accounting**, Spring, 1977), p. 53.

(٢٨) عبد الحى مرعي ، نحو فلسفة منطقية للتنظير المحاسبي ، مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (الاسكندرية ، ١٩٧٩) ص ١٦ .



Parker, L.D., "Management Accounting and the Corporate Environment" (29) **Management Accounting** (February, 1978), p. 19.

Glautier, M. and Underdown, B. **Accounting Theory and Practice**, (30) Pitman Publishing, Ltd., (London, 1967), p. 3.

Parker, L.D. op. cit., p. 20. (31)

Hendriksen, E. **Accounting Theory**, Richard D. Irwin (New York, (32) 1970), p. 28.

Glautier, M. and Underdown, B., op. cit., pp. 4-5. (33)

(34) لدراسة تفصيلية عن تقييم دور المحاسبة في نظام الاقتصاد المخطط مركزياً ، أنظر : نور ، أحمد ، «المحاسبة والنظام الاقتصادي والاجتماعي مع الاشارة للمحاسبة في الاتحاد السوفيتي» مجلة التكاليف ، الجمعية العربية للتكاليف (القاهرة ، ١٩٧٦) ص ٣٧٥ ، ولنفس الباحث أيضاً ، «تقييم دور المبادئ والاجراءات والبيانات المحاسبية في مجال القياس والرقابة واتخاذ بعض القرارات الاقتصادية في الاتحاد السوفيتي» مجلة كلية التجارة للبحوث العلمية (الاسكندرية ، ١٩٧٩) ص ١٦٣ - ٢٦٨ .

Mills, Robert H. and Brown, Abbott L., "Soviet Economic Developments and Accounting," **Journal of Accounting** (June, 1966), pp. 40-46. (35)

Samuels, J.M. and Oliga, J., op. cit., p. 71. (36)

McComb, Desmond, "The International Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension" **International Journal of Accounting** (Spring, 1979), p. 4. (37)

Horngren, C.T. "The Marketing of Accounting Standards", **Journal of Accountancy** (October, 1973), p. 62. (38)

(39) من هذه المؤسسات : بورصة تورنتو للاوراق المالية - بورصة لندن للاوراق المالية - البنك الدولي - المنظمة الاقتصادية للتعاون والتنمية - الاتحاد الدولي للبورصات أنظر : أبو طالب ، يحيى محمد ، «عرض وتحليل وتقييم لمعايير المحاسبة الدولية» مجلة التكاليف ، جمعية التكاليف العربية (القاهرة - ١٩٨٨) ، ص ١٠٣ .

(40) المرجع السابق ، ص ١٠٣ .

(٤١) أنظر بعض المعايير التي أصدرتها لجنة معايير المحاسبة الدولية (ملحق البحث رقم ١) فالمعيار رقم (١) لا يقيد حرية المشروعات في تطبيق ما يتمشى مع طبيعتها وظروفها عند تطبيق معايير المحاسبة . والمعيار رقم (٢) يلتزم بالمرونة وعدم التقيد بقاعدة محددة في تقييم المخزون السعلى . والمعيار رقم (٤) يظهر مرونة في معالجة أهلاك الاصول الثابتة بم يتلائم مع الاختلافات الموجودة بين الدول الاعضاء .

(٤٢) Choi, Frederick & Bavishi, Vinod, "International Accounting Standards. Issues Needing Attention," **Journal of Accountancy** (March, 1983), p. 62-68.

وللوقوف على أمثلة لبعض الاختلافات بين المعايير المحاسبية في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ، وبين المعايير المحاسبية الدولية - أنظر ملحق البحث رقم (٢) .

(٤٣) عبد الفتاح ، وصفي ، مرجع سابق ، ص ١٠٠ .

(٤٤) Samuels, J.M. & Oliga. J. **op.cit.**, pp. 17-18.

(٤٥) Briston, Richard J., "The Evolution of Accounting in Developing Countries" **International Journal of Accounting** (Fall, 1978), p. 112.

(٤٦) يرجع السبب في هذه الملاحظة أن المعايير المذكورة تتطلب ترجمة العمليات التي يتم تمويلها عن طريق الاقتراض بطريقة تختلف عن الطريقة التي تستخدم عند ترجمة العمليات التي يتم تمويلها عن طريق الاستثمارات الأجنبية المباشرة ، كما تختلف طريقة تسوية أرباح أو خسائر الترجمة باختلاف مصادر التمويل ، وتنعكس هذه الاختلافات على قيمة أسهم الشركات في بروصة الأوراق المالية . ولدراسة تفصيلية لهذه الاختلافات أنظر : Ndubizu, Gordin A., "Accounting Standards and Economic Development: The Third World in Perspective", **International Journal of Accounting** (Spring, 1984), p. 184.

Ibid., p. 192. (٤٧)

(٤٨) Briston, Richard J. and El-Ashker, Ahmed A., "The Egyptian Accounting System: a Case Study in Western Influence" **International Journal of Accounting** (Spring, 1984), p. 131.