الحاجة إلى التوافق
مع معايير الإبلاغ المالي الدولية

حكمت حمد حسن
كلية الادارة والاقتصاد / جامعة الانبار

مستخلص:
أقر البرلمان العراقي مطلع هذا العام قانون الاستثمار الأجنبي رقم (13) لسنة 2006 وبموجب هذا القانون قدمت جملة من الحوافز إلى المستثمرين الأجانب بغرض تشجيعهم على الاستثمار في البلد، وفي معظم القطاعات الاقتصادية.
هذا يعني أننا ملزمون بالتعامل مع أطراف دولية تطلب بيانات محاسبية تختلف عما ينتج من بيانات محاسبية عند الشركات العراقية معدة وفقا للنظام المحاسبي الموحد. المستثمرون الدوليون أكثر ألفة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) والتي أصبحت معتمدة أو متوافق معها في معظم دول العالم كونها تسهل عمليات القيد والتداول خارج الحدود الإقليمية.
هذا البحث يسلط الضوء على أبعاد هذه المشكلة، مع بيان إمكانية تبني أو التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) عراقيا، مع الاستفادة من تجارب الدول الأخرى، وخاصة تلك الدول التي كانت تنتهج أسلوب الاقتصاد المخطط وتحولت إلى اقتصاد السوق.

Abstract:

Earlier this year Iraqi parliament ratified foreign investment of motives were presented to the foreign investors for encouraging them to invest in the country in most economical sectors. This mean we are committed to deal with international parties demand accounting information differ from the resulted accounting information made by Iraqi companies, which prepared according to the unified accounting system. The international investors are more familiarity with international financial reporting standards (IFRS), which became adopted or harmonized with in most world countries as being facilitated the processes of cross-border offering and listing.

This research sheds light on the dimensions of this problem with showing an ability of adoption of harmonization with (IFRS) in Iraq, with benefit from extremist of other countries that converted to the market economy.

تقسم وسائل تمويل التنمية الاقتصادية إلى قسمين: وسائل تمويل محلية، وأخرى أجنبية. الوسائل الأجنبية تتمثل في المنح والإعانات والقروض والاستثمار الأجنبي. وكل هذه الوسائل مستخدمة الآن في تمويل المشروعات في العراق بنسب متفاوتة[*].

في دراسة للبنك الدولي تحت عنوان "الاستثمار الأجنبي وتحويلات العمال يتجاوزان الديون كمصدر لتمويل البلدان النامية"، على الصعيد العالمي تشير الدراسة إلى أنه صافي الاستثمار الأجنبي المباشر رغم هبوطه من الذروة التي بلغها عام 1999 عندما وصل إلى 179 مليار دولار إلى 143 مليار دولار في عام 2002، فإنه لا يزال المصدر المهيمن للتمويل الخارجي للبلدان النامية.

الدراسة تعتبر أيضا أن الاعتماد المتزايد على الاستثمار الأجنبي المباشر تطورا إيجابيا بشكل عام بالنسبة للبلدان النامية، نظرا لأن المستثمرين الأجانب المباشرين يلتزمون عادة بالاستثمار على المدى البعيد، وهم أكثر قدرة على تحمل المشاكل في المدى القريب(البنك الدولي، 2003).

عربيا، ورغم الحوافز والإعفاءات الضريبية التي تعرض لغرض جذب الاستثمارات الأجنبية، إلا أن نصيبها من مجمل الاستثمارات الأجنبية في العالم لا يتعدى 1% فقط، بل إن البلدان العربية ما زالت طاردة لاستثمارات مواطنيها أيضا، فلقد بلغت الاستثمارات العربية خارج الوطن العربي بحدود (800) مليار دولار، وهذه المبالغ كفيلة بتنمية الوطن العربي وتحسين اقتصاده (العقيدي، 2005).

عراقيا، هناك حاجة للاستثمارات الأجنبية بشكليها المباشر وغير المباشر، ويقدر إجمالي فرص الاستثمار المتاحة الآن في العراق بعشرات المليارات من الدولارات موزعة على كافة القطاعات الاقتصادية (www.menafn@yahoo.com). وعليه فإن هناك حاجة لتحسين مناخ الاستثمار في العراق سواء على مستوى البنى التحتية أو على مستوى النظم والمؤسسات والتشريعات (www.aladapaper.com/sub/07).

الباحث يعتقد أن العراقيين يعون أن العالم أصبح عالما مفتوحا، والمستثمر أينما كان ليس مضطرا إلى الاستثمار في مكان محدد، وإنما أمامه العالم بأكمله للاختيار الأمر الذي يستدعي تطويرا مقابلا في البيئة الإدارية المناسبة للاستثمار.

صناع القرار بحاجة إلى الإسراع في إجراء الإصلاحات الاقتصادية بغرض استقطاب الاستثمارات الأجنبية، وإنجاز قرار الاستثمار الأجنبي رقم (13) لسنة 2006، يمثل خطوة بهذا الاتجاه، خصوصا وأنه:

- سمح للمستثمر الأجنبي باستئجار الأراضي لآماد طويلة (خمسون عاما) قابلة للتجديد.
- سمح بالملكية المباشرة والمشاريع المشتركة والفروع.
- يوفر معاملة وطنية للمستثمر الأجنبي.
- يسمح بتحويل مالي كامل وعاجل للأرباح والأرباح الموزعة والفوائد.
- إعفاءات ضريبية تشجيعية (قانون رقم (13) لسنة 2006).

مشكلة البحث:

بموجب هذا القرار الجهات العراقية المختلفة سوف تتعامل مع جهات أجنبية منها شركات متعددة الجنسية، عملاء، مجهزون، مؤجرون، مقرضون، وقد يطلبوا تقارير وقوائم مالية معدة وفقا للمعايير الدولية (IFRS) في الوقت الذي تكون فيه التقارير المالية المحلية معدة وفقا للنظام المحاسبي الموحد، وهي مختلفة عما يطلبون في كل من طرق القياس والعرض والإفصاح.

هذه المشكلة برزت بشكل أوضح بعد تبني الاتحاد الأوربي للمعايير المحاسبية الدولية للعديد من الدول التي تتعامل مع الاتحاد والبلدان العربية خاصة. فطبقاً للوائح الاتحاد الأوربي الحالية فإن معظم الشركات القائمة والمتعاملة مع دول الاتحاد أصبحت مطالبة باستخدام (IFRS) بدء من عام 2005 للتقرير المالي حول أنشطتها (Leblond, 2005).

وعليه فإنه ليس من الحكمة غض النظر عما يجري من تغيرات في حقل المحاسبة وتطبيقاتها.

هدف البحث:

حاليا العديد من الدول تواجه خيارات صعبة بخصوص تبني (IFRS) أو التوافق معها، فهي عندما تبنت معايير وطنية تحملت تضحيات في الوقت والجهد والمال في سبيل صياغتها بما يتلاءم مع البيئة الداخلية، والآن هي مطالبة بالتخلي عنها والتوافق مع (IFRS).

---

[*] الاستثمار الأجنبي نوعان:

الاستثمار الأجنبي المباشر، ويتمثل في المشروعات التي يقيمها ويملكها ويديرها المستثمر الأجنبي، إما بسبب الملكية الكاملة للمشروع، أو اشتراكه في رأس المال بنصيب يبرر له حق الإدارة.

الاستثمار الأجنبي غير المباشر، يتمثل في قيام الأشخاص الطبيعيين أو المعنويين المقيمين في دولة أجنبية بشراء أسهم الشركات القائمة في الدول النامية.

يهدف هذا البحث إلى الإجابة على الأسئلة التالية بخصوص التوافق مع (IFRS) أو تبنيها بالكامل:
- ما هو المصدر الرئيس للطلب على المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي خصائص المعايير المطلوبة؟
- ما هي المزايا التي تحقق من خلال التوافق مع (IFRS)؟
- إلى أين تتجه جهود التوافق مع (IRFS) حاليا؟
- ما هي الاستراتيجيات المعتمدة للتوافق مع (IFRS)؟
- ما هي الاستراتيجية الملائمة للحالة العراقية؟

تنظيم البحث:

1. التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)
   1-1 مصدر الطلب على (IFRS).
   2-1 خصائص المعايير الدولية المطلوبة
   3-1 مزايا التوافق مع (IFRS)
2. التوافق مع (IFRS) إلى أين؟
   1-2 العوامل المؤثرة في جهود التوافق
   2-2 الموقف الدولي من التوافق مع (IFRS)
3. استراتيجيات التوافق مع (IFRS)
4. الواقع العراقي والحاجة إلى التوافق مع (IFRS)
   1-4 السلوك المحاسبي العراقي
   2-4 حاجة المستثمر الأجنبي
5. الاستنتاجات والتوصيات

1. التوافق مع معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS)

1-1 مصدر الطلب على (IFRS)

تاريخيا، هيئات الأوراق المالية هي هيئات تتمتع بسلطات تشريعية يمكن أن تمارسها على كافة الشركات التي تصدر أوراق مالية تشترى من قبل الجمهور، أو تلك التي تسجل أسهمها لدى الهيئة لأغراض التبادل.

هذا يمثل واقع حال العديد من الهيئات في الدول التي تعتمد اقتصاديات السوق. في الولايات المتحدة الأمريكية فإن صلاحيات الهيئة (SEC) ليس فقط بخصوص الإجراءات المحاسبية المتبعة عند إعداد القوائم المالية المقدمة إليها، وإنما أيضا بخصوص الإجراءات المحاسبية الواجب اتباعها عند إعداد القوائم المالية المقدمة إلى حملة الأسهم. الهدف من ممارسة هذه الصلاحيات وبقدر تعلق الأمر بالقوائم المالية هو الاطمئنان إلى مستوى من الإفصاح العادل المنصف والكامل للمستثمرين (ياض العبد الله – 2000- ص55،4).

حديثا، في بداية عقد التسعينيات من القرن الماضي، وبعد سقوط النظم الاشتراكية، فإن عمليات الإصلاح الاقتصادي شملت تأسيس أسواق مال جديدة أو تطوير القائم منها كعامل قوي لإنجاح برامج الإصلاح الاقتصادي، وتطلب ذلك بالتبعية إنشاء هيئات لمراقبة أسواق المال وحماية المستثمرين.

من العوامل الأخرى التي ساهمت في زيادة أهمية عمل هيئات الأسواق المالية، هي الزيادة في انتشار ظاهرة العولمة، حيث أن الشركات والمستثمرين قد خرج إلى خارج الحدود الإقليمية، فالشركات الكبرى التي تبحث عن مصادر رأس المال ذهبت للقيد في أسواق مال خارج حدود أوطانها، كما أن المستثمرين كأفراد ومؤسسات خرجوا إلى خارج حدود أوطانهم بحثا عن فرص استثمارية أفضل، لذلك بدأ مفهوم حماية المستثمر يتسع ليشمل:

- حماية المستثمر الوطني من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الأجنبية.
- حماية المستثمر الأجنبي من الممارسات المحاسبية غير السليمة للشركات الوطنية (gccaao.org).

سقوط شركة Enron الأمريكية وما تبعها من تداعيات أدت إلى أزمة ثقة كبيرة في صدقية القوائم المالية وكشف عن القصور في المعايير المحاسبية الأمريكية، وبالذات ما يتعلق بمبدأ الإفصاح. هذا السقوط أدى إلى زيادة التدخل من قبل المؤسسات الدولية بضمنها الهيئة الدولية للأسواق المالية (IOSCO) لوضع معايير تحافظ على ثقة المستثمرين والمحللين الدوليين للدول والشركات على حد سواء.

الهيئة الدولية للأسواق المالية (IOSCO) تأسست عام 1983. السبب الرئيس في إنشائها هو النمو السريع في حجم الاستثمارات خارج الحدود وكذلك الحاجة إلى تنظيم عمليات القيد والتداول الخارجي (Gross-Border Offering and Listing). حاليا تضم الهيئة ما يقرب من 200 هيئة تداول وطنية وينظم أعضائها أكثر من 90% من حجم استثمارات الأوراق المالية في العالم (IOSCO.org).

الحقيقة أن أنشطة هذه الهيئة أسهمت في تطوير وتحسين المعايير المحاسبية الدولية بشكل كبير، فمنذ إعلانها في العام 1989، أن عملية القيد والاستثمار خارج الحدود الإقليمية يمكن تسهيلها عن طريق إعداد معايير محاسبية

دولية، بدأت مرحلة جديدة من التعاون والتفاهم بين الهيئة الدولية للأسواق المالية باعتبارها الجهة المعنية بتنظيم القيد والتداول الخارجي وكذلك معنية بحماية المستثمرين ولجنة المعايير الدولية المحاسبية (IASC) باعتبارها الجهة المعنية بصناعة معايير المحاسبة الدولية (IAS) لخدمة طوائف عديدة أهمها المستثمرين.
مشروعان رئيسان بين الهيئتين كان لهما الأثر الكبير في تطوير المعايير المحاسبية الدولية (IAS) هما:
المشروع الأول: تضمن الاتفاق على إعادة النظر في المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية لكي تكون أكثر نفعا، وينتج عنها معلومات قابلة للمقارنة، لأن المعايير المحاسبية الدولية في ذلك الوقت كانت تسمح ببدائل متعددة لنفس العملية المحاسبية الأمر الذي يترتب عليه اختلاف في طرق تطبيق المعيار الواحد من مكان لآخر، وفعلا أنجزت هذه التعديلات عام 1993.
المشروع الثاني: تطوير مجموعة من معايير المحاسبة الدولية التي تشكل ما يسمى بـ(عصب المحاسبة)، وفعلا تم إنجازه عام 1998، وعلى أثر ذلك أعلنت (IOSCO) في 17/ مايو/ 2000 مطالبة الشركات بالبورصات العالمية أو التي تسعى للقيد فيها أن تعد قوائمها المالية المطلوبة للقيد والتداول بطريقة تتفق مع معايير المحاسبة الدولية.
عليه أصبحت (IOSCO) بوابة عبور للمعايير المحاسبية الدولية إلى هيئات التداول الوطنية، كما أنها مصدر الطلب الرئيسي للمعايير المحاسبية المستخدمة في عمليات القيد والتداول الدولية (gccaao.org).

2-1 خصائص المعايير الدولية المطلوبة:

لنتأمل الفقرات التالية بخصوص نوعية المعايير المحاسبية الدولية المطلوبة من قبل كل الأطراف التي لها مصلحة في التقارير المالية. بشكل أولي الفقرات أدناه تشترك في مصطلحات ومفاهيم لم تكن مألوفة في الكتابات المحاسبية، مثل تعبير معايير الجودة العالية، مصطلح الشفافية (trancperace) وتطرح العديد من الأسئلة حول المقصود بالجودة العالية، وهل هي ذاتها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟ وهل الشفافية خاصية جديدة تضاف إلى تلك الخصائص بالإضافة إلى أسئلة أخرى.

- في القائمة التي تحدد أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) وردت العبارات التالية "تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية الدولية ذات جودة عالية، قابلة للفهم، قابلة للتطبيق، هذه المعايير تتطلب أن تكون المعلومات شفافة وقابلة للمقارنة... تعزيز التطبيقات السليمة لهذه المعايير ودفع التوافق بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية إلى حلول عالية الجودة" (www.iasb.org).
- رئيس اللجنة الفرعية في House Financial Services Capital Markets ريتشارد بيكر قال:

"بدون توافق المعايير المحاسبية بين بلد وآخر فإن المستثمر سوف يواجه عدم تأكد في إطار تقييمه للاستثمارات المعروضة وأن الشركات سوف تواجه التزاما مكلفا عندما تفصح عن وضعها المالي... فما دامت الأسواق المالية العالمية تزداد تداخلا، فإن الاختلاف في المبادئ المحاسبية من بلد لآخر سوف يقود إلى ضعف في قابلية المقارنة، الشفافية، نقص في الثقة" (financialservices.house.gov).

- في رسالة معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي (AICPA) للتعليق حول International Concept Release الصادرة في شباط/ 2000 والمتعلقة بتطوير المعايير المحاسبية الدولية بواسطة (IASC) وكذلك القضايا الأخرى المتعلقة بالإعداد والتدقيق على المستوى الدولي ورد ما يلي: "المعهد يدعم دعما كاملا الجهود المبذولة لوضع مجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية والتي تستخدم في إعداد تقارير مالية شفافة وقابلة للمقارنة على الصعيد الدولي" (ifac.org).
- ورد في رسالة شركة ديليوت للمحاسبة والتدقيق إلى هيئة البورصة الأمريكية بخصوص التعليق على Concept Release: International Accounting Standards المؤرخة في 22/ مايس/ 2000: "نحن نعتقد أن هناك حاجة لمجموعة واحدة من المعايير ذات الجودة العالية دوليا. المعايير ذات الجودة العالية تساهم في تعزيز الثقة في الأسواق المالية، وتعمل على تخفيض تكاليف رأس المال وتساهم في تعزيز كفاءة الأسواق المالية، وتزيد من إمكانية إجراء المقارنات، فالعالم عندما يستخدم معايير ذات جودة عالية فإنها سوف تساعد في زيادة الإدراك وتقلل التكاليف بالنسبة للمستفيدين منها" (sec.gov).

الحقيقة أن (SEC) الأمريكية حددت الجودة بأن تنتج عن المعايير المحاسبية معلومات ملائمة وموثوق فيها ويعتمد عليها بواسطة مستخدمي القوائم المالية، وحددت مجموعة من الخصائص التي يجب أن تتوفر في أي معيار محاسبي حتى يتصف بالجودة، من هذه الخصائص (gccaao.org):

- أن تسمح تلك المعايير بالتطبيق المتسق وبما يسمح بإجراء المقارنة مع الفترات الماضية والشركات المماثلة.

- يترتب على تطبيقها شفافية كاملة بحيث تمكن القارئ من استقراء المعالجات والوقائع المحاسبية الضمنية وراء الأرقام التي تفصح عنها القوائم المالية.
- أن تحقق الإفصاح الكافي.

رئيس محاسبي (SEC) الأمريكية بخصوص معايير المحاسبة ذات الجودة العالية قال: "من وجهة نظري أن المعايير الجيدة هي المعايير التي تصمد أمام التحديات على مرور الوقت، وتكون واضحة وسهلة الفهم من قبل معدي ومدققي ومستخدمي القوائم المالية. وبما أن دنيا الأعمال غير جامدة فإن المعايير الجيدة ستكون كذلك، أي قادرة على استيعاب التغيرات في السوق المالي... كذلك يجب أن تصاغ لتغطية مرحلة زمنية وليس إلى الأبد، وتكون هادفة لتحسين الشفافية" (Nicolaisen, 2005).

أما بخصوص الشفافية المستخدمة من قبل الهيئات المحاسبية وآخرون في وصف التقارير المالية ذات الجودة العالية، فإن كل من (FASB) و(IASB) لا يرى ضرورة لإضافة الشفافية إلى الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة؛ كونها زائدة عن الحاجة، وأكثر من ذلك أن الشفافية هي ناتج تطبيق العديد من الخصائص النوعية التي أدخلت ضمن مسودة هيكل المفاهيم، الأمان في العرض، الحيادية، الاكتمال، قابلية الفهم كلها تتضمن الشفافية (IASB، 2006، BC2-45)[.

من جانب آخر، تقييم الفقرات المرشحة للدخول في محتويات الخصائص النوعية يعتمد على الغرض من الخصائص النوعية، والمتمثل في دعم وتعزيز معلومات التقارير المالية لغرض تحقيق أهدافها على أفضل صيغة ممكنة عن طريق التمييز بين ما هو أكثر فائدة وما هو أقل فائدة من المعلومات (IASB، 2006،QC1).

أما ما يتعلق بالمقارنة Comparability فقد ورد في ورقة المناقشة الأولية المعدة من قبل (IASB) و(FASB)، يمكن أن يعطي صورة واضحة عن تعزيز فائدة التقارير المالية في اتخاذ قرارات الاستثمار والإقراض وتخصيص الموارد عن طريق إجراء المقارنات. "فهي الخاصية التي تمكن المستخدمين في تحديد التشابه والاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية"، مع الإشارة إلى بعض الملاحظات المتعلقة بهذا المفهوم (المقارنة) وهي كما يلي (IASB، 2006، PQC 35-38):

- جوهر القرارات المتخذة هو اختيار بديل من بين عدة بدائل، أرباح الشركة ستكون مفيدة عند مقارنتها مع أرباح شركة مماثلة أو مع أرباح نفس الشركة لفترة زمنية مماثلة. عليه فإن قابلية المقارنة هي ليست خاصية لأي فقرة بالتحديد ولكن هي خاصية للعلاقة بين فقرتين أو أكثر من فقرات التقرير المالي.
- السماح بطرق محاسبية بديلة لنفس الأحداث هو أمر غير مرغوب فيه، كونه يضعف قابلية المقارنة ويضعف الأمانة في العرض والقدرة على الفهم. وبالرغم من أن إغفال قابلية المقارنة مسألة مهمة، فإنه من غير الممكن أن تضع لوحدها معلومات مفيدة لصناعة القرارات.
- العلاقة بين قابلية المقارنة والثبات يمكن أن توصف كما يلي: قابلية المقارنة هي الهدف والثبات (استخدام سياسات وإجراءات محاسبية متشابهة من فترة إلى أخرى) هو الوسيلة لتحقيق الهدف.
- إن التخفيض في قابلية المقارنة سيكون ذا شأن في تحسين الملائمة والأمانة في العرض (أو كلاهما) في الأمد البعيد.

على سبيل المثال تخفيض مؤقت في الثبات من فترة إلى أخرى يتبعه تخفيض في قابلية المقارنة. يحدث هذا عندما تكون هناك حاجة كتغير مطلوب في تطبيق معيار جديد أو بطريقة ما، والذي يحسن الملائمة والأمانة في العرض. مثل هذه التغيرات في التقارير غالبا ما تكون مؤثرة فهي تعمل على تخفيض مؤقت في الثبات لأجل تحقيق قابلية مقارنة أكبر في المستقبل. في مثل هذه الحالات فإن الإفصاح يمكن أن يساعد في تعويض النقص الوقتي في قابلية المقارنة.

أما بخصوص العلاقة بين التوافق والجودة، فإن البعض يعتقد أن التوافق لا يتم بدون تضحيات على مستوى الجودة. فالتضحية واجبة الأداء لكي يتم التوحيد في المعايير الدولية. آخرون يعتقدون أن التوافق يمكن أن يكون هدف أولي بسبب عدم إمكانية التوصل إلى اتفاق عام بخصوص ماهية الجودة العالية، أيضا يبقى آخرون يعتقدون أن الجودة العالية مفقودة أمام التسويات والحلول الوسط بقصد التوافق (sec.gov).

رأي (IASB) في هذه المسألة ورد في تقرير بعنوان "A vision for the future" المجلس يؤكد أن التوافق والجودة العالية يجب أن تتواصل كهدف واحد بحيث يتم متابعتها في وقت واحد، فالجودة العالية تعزز الثقة في الأسواق المالية، وأن التوافق سوف يعمل على إزالة النقص في مدركات المستفيدين من القوائم المالية (sec.gov Appendix A).

رأي (AICPA) بخصوص التوافق حول معايير الجودة العالية، أنها تمثل ولادة المنهج الأفضل للمحاسبة، وهو هدف يقتضي الإنجاز والتحقيق، وسوف نبحث عن هيئات المعايير الدولية لتوفير القيادة في إنجاز هذا المسعى أو الهدف (ifac.org).

3-1 مزايا التوافق مع (IFRS)

تزايد الضغوط من قبل الهيئات الدولية بغرض توسيع وتسريع عملية التوافق أو التقارب مع (IFRS) خلال العقدين الماضيين[*]؛ لأسباب تتعلق بالزيادة في تدفق الاستثمارات المالية عبر دول مختلفة، وحماية هذه الاستثمارات في أية دولة تتطلب أن تتوفر للمستثمرين قوائم مالية أعدت وفقا لمعايير ذات جودة عالية، هذا من ناحية، من ناحية أخرى الحاجة إلى التمويل الخارجي، فمجهزو الأموال هم بحاجة إلى تقارير مالية تمكنهم من اتخاذ القرارات السليمة وتساعدهم في إجراء المقارنات لأغراض تقييم الأداء (Belkaoui, 2000, p487).
التوافق (Harmonization) أو التقارب (Convergence) يعني لدى معظم الكتاب تخفيض الاختلافات بين بلدان العالم على صعيد المعايير والتطبيقات المحاسبية، وقسم آخر يضيف التقارب على صعيد برامج التأهيل المهني بالإضافة إلى التقارب على صعيد المعايير والتطبيقات المحاسبية (iticu.edu.tr).
مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يشجع كافة بلدان العالم على تبني (IFRS) كونها تمثل الطريق الأقصر لتحقيق التوافق.
يقول روبرت جارنت عضو الهيئة الإدارية لمجلس معايير المحاسبة الدولية ورئيس لجنة التفسير للتقارير المالية (IFRIC) "إن الدول الراغبة في المحافظة على معاييرها المحلية لها مطلق الحرية في ذلك ولكن يمكن أن يكون رد فعل المجتمع الاستثماري تجاه معايير محاسبية محلية أقل اعتمادية لأنها تتطلب مستثمرين ملمين بها، وكانت هذه تجربة استراليا، ثم عادت لتبني (IFRS) في العام 2005" (menareport.com).
التوافق يمكن أن يفيد أطرافا عديدة ويحقق لها المزايا التالية (www.cbdd Session4.wsu.edu):

- المستثمرون الأوليون:

القدرة على إجراءات مقارنة صحيحة بين المحافظ الاستثمارية في البلدان المختلفة.

- الشركات متعددة الجنسية:
  - تسهيل عملية توحيد القوائم المالية.
  - رقابة إدارية أفضل؛ لأن التوافق المحاسبي سوف يقوي الاتصالات الداخلية وانتقال المعلومات المالية.
  - تقييم أداء الفرع الأجنبي لأغراض الاندماج سيكون أسهل.
  - اعتماد معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) يسهل الامتثال لشروط الإبلاغ في البورصات العالمية.
  - نقل الكادر المحاسبي بين مواقع العمل المختلفة في العالم.
- الحكومات والهيئات المحاسبية الوطنية:
  - توفير في الوقت والتكاليف إذا اعتمدت البلدان معايير الإبلاغ المالي الدولي (IFRS) بالكامل.
  - المقدرة على مقاومة تغير الأسعار من قبل الشركات متعددة الجنسية لأنها لا تستطيع أن تختبئ وراء الممارسات المحاسبية الأجنبية التي يصعب فهمها.
  - تسهيل حساب الضريبة المستحقة على المستثمرين بمن فيهم أولئك الذين يحصلون على دخل من مصادر خارجية.
  - ضمان المسألة والشفافية لعمليات وأنشطة الشركات في مختلف بلدان العالم.
  - مساعدة الحكومات في اجتذاب المستثمرين الدوليين؛ لأن تبني (IFRS) يسهل عملية المراقبة (الرصد) والاختيار بالنسبة للمستثمر الدولي.
- التجمعات الاقتصادية والإقليمية:
  - تعزيز التجارة داخل الأقاليم أو المنطقة من خلال توحيد التطبيقات المحاسبية.
  - القدرة على جمع البيانات المتعلقة بأداء مختلف المؤسسات العاملة داخل الإقليم أو المنطقة المعينة.

2. التوافق مع (IFRS) إلى أين:

تشير العديد من الدراسات إلى أن التقدم في التوافق والتقارب المحاسبي سواء من خلال مقارنة المعايير المحاسبية بين الدول أو من خلال تحديد مدى ملائمة (IFRS) لدولة معينة، هذه الدراسات بينت أن هناك زيادة في التشابه بين

---

[*] الهيئات الدولية مثل:
- صندوق النقد الدولي IMF
- منظمة التعاون الدولي والتنمية OECD
- الهيئة الدولية للأسواق المالية IOSCO
- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB
- مجلس معايير التدقيق والتأمين الدولي IAASB
- الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

(IFRS) والمعايير الوطنية المحاسبية في كل من الدول النامية والمتقدمة على حد سواء خلال العقدين الماضيين[*]:

1-2 العوامل المؤثرة في جهود التوافق:

من العوامل التي ساهمت في دفع التوافق الدولي إلى أمام هي الحاجة إلى معلومات مالية ذات جودة عالية، فعلى سبيل المثال

(International Chamber of Commerce) لاحظت أن هناك فجوة بين خصائص المعلومات المتاحة في عدد من البلدان وبين الحاجات المعقولة لمستخدمي القوائم المالية، حيث أشارت إلى أن غلق هذه الفجوة يمثل أولوية رئيسية لكل الأطراف العاملة في السوق المالية الدولية: مشترين، بائعين، مستثمرين، مقرضين، وزارات المالية، البنوك المركزية، الهيئات المهنية. وأوصت بضرورة وجود هيكل محاسبي يقدم للمستفيدين عرضا شفافا للعمليات الاقتصادية ويطبق بصرامة وثبات (www.iccwbo.org).

هيئة (Financial Sability Forum) (FSF) اعتبرت أن (IFRS) أحد المعايير الضرورية التي تقوم عليها النظم المالية السليمة، كونه يساهم في تقوية النظام المالي من خلال زيادة الشفافية من جهة وتعزيز الاستقرار المالي الدولي من جهة أخرى عن طريق توفير معلومات أفضل لقرارات الإقراض والاستثمار وتحسين سلامة السوق والحد من مخاطر العسر المالي (www.fsforum.org).

دراسة مقدمة إلى مؤتمر التجارة والتنمية المنعقد في جنيف (ت2 2005) حول معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) بينت الدراسة أن الشواهد على عالمية الأسواق المالي كثيرة جدا، فعلى سبيل المثال حاليا هناك 459 شركة غير أمريكية من 47 بلد مسجلة في سوق نيويورك، حسابات هذه الشركات تمثل 20% من الشركات المسجلة و33% من رأس مال السوق. كذلك في NASDAQ 338 شركة من 35 بلد أجنبي، هذه الشركات مسجلة في سوق لندن للأوراق المالية تمثل أكثر من 60% من رأس مال السوق وتمثل 17% من الشركات المسجلة (UN- Geneva, 21 Nov.2005.). بالإضافة إلى ذلك قدمت الدراسة بعض المؤشرات المتعلقة ببعض الأسواق المالية وحصة الشركات الأجنبية في تلك الأسواق:

- Euronext 25%
- New Zealand 21%
- Switzerland 31%
- Germany 21%
- Singapore 14%

أيضا أشير في نفس الدراسة وبالاستناد إلى ما ذكر في الفقرة السابقة، إلى مقدار الأموال التي تتحملها الشركات الأجنبية لغرض تعديل قوائمها المالية بما ينسجم مع متطلبات السوق التي تعمل فيها. فعلى سبيل المثال وطبقا لبعض التقديرات فإن الشركات الأوربية المسجلة في السوق المالية الأمريكية تدفع ما بين 5-10 مليون دولار سنويا لغرض إجراء التسويات في قوائمها المالي لكي تتماشى مع U.S.GAAP. الأمر الذي يدفع جهود التوافق مع (IFRS) إلى أمام، ناهيك عن الفوائد والمزايا الأخرى التي سبق التطرق إليها في الفقرات السابقة (UN- Geneva, 21 Nov.2005.).

أحداث أخرى ساهمت في دعم التوافق المحاسبي الدولي هي:

- تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولي (IASB) باعتباره الهيئة المخولة بإصدار (IFRS). فقد أصبح المجلس أكثر مقبولية خاصة بعد إعادة هيكلة اللجنة السابقة (IASC) في عام 2001 والتخلص من التبعية لبعض المنظمات المحاسبية الأخرى.
- الفضائح المالية في الولايات المتحدة الأمريكية وأوربا وغيرها. عززت الجهود الرامية إلى إيجاد معايير ذات جودة عالية. جراهام وارد رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين قال في المؤتمر العالمي الأول للمحاسبة في دبي/2005 "إن تعدد معايير المحاسبة والمراجعة إضافة إلى المعايير الأخرى حول العالم لا تخدم ولا تنسجم مع المصلحة العامة، حيث تخلق نوعا من الفوضى والإرباك والتشجيع على الخطأ وتسهيل الاحتيال والتلاعب. ويتمثل العلاج الشافي لهذه العلل والأمراض في وجود نظام موحد للمعايير الدولية وفق أعلى مستويات الجودة، يتم وضعه للصالح العام من خلال هيئة من الخبراء الدوليين تراعي وتدرك المصالح الحقيقية للمجتمع الدولي" (www.tanmiyat.com).
- صدور قرار البرلمان الأوربي رقم 1606 في 2002 والذي يقضي بتطبيق معايير المحاسبة الدولية اعتبارا من بداية السنة 2005، وعلى الشركات التي تعد قوائم موحدة والمسجلة في أحد الأسواق المالية لدولة عضو في الاتحاد الأوربي.

يقول Charlie McCREEVY[*] بعد سنة من التطبيق "التقارير المالية ذات الجودة العالية هي الأساس في تكامل السوق المالية الأوربية، والتي تعمل بيسر وكفاءة. أوربا قامت بخطوة مثالية عندما تبنت (IFRS)... أنا

---

[*] هذه الدراسات سيتم الإشارة إليها في الفقرتين اللاحقتين.

مؤمن بشكل قوي أن معايير المحاسبة الدولية هي التي تخدم الأسواق المالية في كل أنحاء العالم ولدينا فرصة في الوقت الحاضر لتعزيز الزخم نحو التوافق والمحافظة عليه، خصوصا وأن المنافع يمكن أن تعود ليس فقط على الشركات داخل أوربا وإنما حتى تلك الشركات التي تعمل بالقيد خارج أوربا" (GREEVY, 2006).

- التقارب بين (FASB) و(IASB)

في 29/ أكتوبر/ 2002 أصدر المجلسان مذكرة تفاهم (Norwalk Agreement) هذه المذكرة تمثل الخطوة الرئيسية نحو تنسيق المعايير الدولية والمعايير الأمريكية هذا التنسيق أخذ الصيغ والمبادرات التالية (www.fasb.org):

- المشاريع المشتركة بين المجلسين: وتتضمن تحديد المعايير بطريقة منسقة، إشراك الكوادر البشرية، كذلك وضع المشاريع المشتركة على جدول زمني مماثل في كلا المجلسين.
- التقارب قصير الأجل: مشروع التقارب قصير الأجل يعني أن يوضع المشروع على أجندة (FASB) وبالاشتراك مع (IASB). ومن المتوقع أن ينتج ذلك عن واحد من المعايير التي تحقق التقارب والتوافق في المجالات المحددة. نطاق التوافق قصير الأجل يكون محدد بالاختلاف بين المعايير لكل منهما، وعليه فإن التوافق حول حل عالي الجودة يمكن أن يتحقق في الأجل القصير.
- وجود عضو اتصال في موقع (FASB)، وجود عضو ارتباط من (IASB) في موقع (FASB) بشكل دائم، سوف يساعد في تسهيل تبادل المعلومات والآراء وزيادة التعاون بين المجلسين.
- (FASB) يرصد مشاريع (IASB)

مشاريع مجلس معايير المحاسبة الدولية تحظى باهتمام الهيئة الأمريكية لأن هذه الأخيرة لها مصلحة مباشرة في معالجة الموضوعات المطروحة.

- تقارب المشاريع البحثية: موظفي (FASB) يعملون على وضع مشروع أبحاث شامل يهدف إلى حصر أو تحديد كل الاختلافات بين المجلسين. نطاق هذا المشروع يتضمن معالجة الاختلافات في المعايير وطرق القياس والاعتراف والعرض والإفصاح.
- تقارب في جميع قرارات جدول الأعمال، في إطار جدول أعمال (FASB) فإن جميع الموضوعات المضافة رسميا تحتاج إلى تقييم إمكانية التعاون فيها مع (IASB).

وتوج التعاون بين المجلسين بالإعلان عن المسودة الأولية لمناقشة المشروع المشترك حول هيكل مفاهيم المحاسبة المالية، والذي يتضمن أهداف التقارير المالية والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية المفيدة في اتخاذ القرارات والذي تم الاتفاق على إنجازه منذ نيسان/ 2004 (www.fasb.org).

2-2 الموقف الدولي من التوافق مع (IFRS)

في دراسة حول الجهود المبذولة لتعزيز وتطوير التوافق مع (IFRS) عام 2002 شملت 59 دولة من مختلف أنحاء العالم، هذه الدول هي كما تظهر في الجدول التالي رقم (1) (www.iasplus.com):

Countries Surveyed in GAAP Convergence 2002

Argentina	Egypt	Ireland	Norway	South Africa
Australia	Estonia	Israel	Pakistan	South Korea
Austria	Finland	Italy	Peru	Spain
Belgium	France	Japan	Philippines	Sweden
Brazil	Germany	Kenya	Poland	Switzerland
Bulgaria	Greece	Latvia	Portugal	Taiwan
Canada	Hong Kong	Lithuania	Romania	Thailand
Chile	Hungary	Luxembourg	Russia	Tunisia
China	Iceland	Malaysia	Saudi Arabia	United Kingdom
Cyprus	India	Mexico	Singapore	United States
Czech Republic	Indonesia	Netherlands	Slovakia	Venezuela
Denmark	Iran	New Zealand	Slovenia	

المصدر: GAAP convergence 2002. www.iasplus.com

[*] Charlie McCREEVY: European Commissioner for Internal Market and Services.

الدراسة وزعت هذه الدول إلى ثلاث مجموعات:

أ	الدول التي تبنت IFRS	2 دولة	3% من العينة المدروسة
ب	الدول التي تخطط لتبني أو التوافق مع IFRS	54 دولة	92%
جـ	الدول التي ليس لها نشاط للتوافق مع IFRS	3 دولة	5%
		59 دولة	100%

لو أعدنا توزيع هذه الدول على المجموعات الثلاث استنادا إلى البيانات المتوفرة في سنة 2006، فإن الصورة تبدو مختلفة تماما، بحيث تصبح المجموعة (أ) هي المجموعة ذات النسبة الأكبر بسبب تبني (IFRS) من قبل دول الاتحاد الأوربي التي تشكل تقريبا 50% من العينة المدروسة، بالإضافة إلى دول أخرى تبنت نفس الاتجاه.

المجموعة (جـ) مجموعة الدول التي لم تتخذ أي نشاط باتجاه التوافق مع (IFRS) في ذلك الوقت هي (3 دول)، اليابان، آيسلندا، المملكة العربية السعودية.

اليابان حاليا لديها مشروع كبير للتوافق مع (IFRS) على غرار التوافق بين (IFRS) و(U.S. GAAP)، آيسلندا ألزمت الشركات المحلية باتباع (IFRS) استنادا إلى البيانات الواردة في الجدول رقم (2) الوارد أدناه.

المملكة العربية السعودية هي الدولة الوحيدة في الدراسة لا تمتلك استراتيجية معينة للتوافق مع (IFRS) إلى حد الآن، علما أن لديها نظام محاسبي قوي وهناك معايير محاسبية محلية بخلفية أمريكية.

جدول رقم (2)

موقف استخدام المعايير الدولية للمحاسبة بواسطة المنشآت المقيدة بأسواق المال في أهم دول العالم – (الموقف في منتصف 2006) (www.iasplus.com)

Code كود الدولة بالإنترنت	Country الدولة	IFRS not permitted for domestic listed companies المعايير الدولية غير مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS permitted for domestic listed companies المعايير الدولية مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS required for some domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لبعض الشركات المسجلة محليا	IFRS required for all domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لكل الشركات المسجلة محليا
AL	Albania	No domestic stock exchange in Albania companies (unlisted) follow Albnian GAAP.			
AR	Argentina	X			
AM	Armenia				X
AW	Aruba		X		
AT	Austria				X
AU	Australia				X
AG	Azerbaijan			Banks and, starting 2008, major state-owned entities	
BS	Bahamas				X
BH	Bahrain				X
BB	Barbados				X
BD	Bangladesh	X			
BE	Belgium				X
BZ	Belize	No domestic exchange in Belize. Companies (unlisted) may use IFRSs or other internationally accepted standards (particularly US GAAP or Canadian GAAP).			
BJ	Benin	X			
BM	Bermuda		X		
BT	Bhutan	X			
BO	Bolivia		X		
BA	Bosnia and Herzegovin				X (all large and medium sized)

	a				
BW	Botswana		X		
BR	Brazil			Financial institutions starting 2010. Not permitted for others.	
BN	Brunei Darussalam		X		
BG	Bulgaria				X
BF	Burkina Faso	X			

Code كود الدولة بالإنترنت	Country الدولة	IFRS not permitted for domestic listed companies المعايير الدولية غير مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS permitted for domestic listed companies المعايير الدولية مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS required for some domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لبعض الشركات المسجلة محليا	IFRS required for all domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لكل الشركات المسجلة محليا
AL	Cambodia	No domestic stock exchange in Cambodia. Some companies (unlisted) follow IFRSs.			
KY	Cayman Islands		X		
CA	Canada	X			
CL	Chile	X			
CN	China			X	
CI	Cote D'Ivoire (Ivory Coast)	X			
CO	Colombia	X			
CR	Costa Rica				X
HR	Croatia (Hrvatska)				X
CY	Cyprus				X
CZ	Czech Republic				X
DK	Denmark				X
BM	Dominica		X		
DO	Dominican Republic				X
EC	Ecuador				X
EG	Egypt				X
SV	El Salvador		X		
EE	Estonia				X
FI	Finland				X
FJ	Fiji	X			

FR	France				X
DE	Germany				X
GE	Georgia				X
GH	Ghana	X			
GI	Gibraltar		X		
GR	Greece				X
GU	Guam	No domestic stock exchange in Guam. Some companies (unlisted) follow US GAAP.			
GT	Guatemala				X
GY	Guyana				X
HT	Haiti				X
HN	Honduras				X
HK	Hong Kong				X
HU	Hungary				X
IS	Iceland				X
IN	India	X			
ID	Indonesia	X			
IE	Ireland				X

Code كود الدولة بالإنترنت	Country الدولة	IFRS not permitted for domestic listed companies المعايير الدولية غير مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS permitted for domestic listed companies المعايير الدولية مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS required for some domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لبعض الشركات المسجلة محليا	IFRS required for all domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لكل الشركات المسجلة محليا
IL	Israel	X			
IT	Italy				X
JM	Jamaica				X
JP	Japan	X			
JO	Jordan				X
KZ	Kazakhstan			Banks	
KE	Kenya				X
KR	Korea (south)	X			
KW	Kuwait				X
KG	Kyrgyzstan				X
LA	Laos		X		
LV	Latvia				X
LB	Lebanon				X
LI	Liechenstein				X
LS	Lesotho		X		
LT	Lithuania				X
LU	Luxembourg				X

MO	Macau		X		
MK	Macedonia				X
MW	Malawi				X
ML	Mali	X			
MT	Malta				X
MY	Malaysia	X			
MU	Mauritius				X
MX	Mexico	X			
MD	Moldova	X			
MA	Morocco		Listed companies other than banks and financial institutions may choose IFRSs or Moroccan GAAP. Banks\ financial institutions must use Moroccan GAAP.		
MZ	Mozambique	X			
MM	Myanmar		X		
NA	Namibia				X
NL	Netherlands				X
AN	Netherlands Antilles		X		
NP	Nepal				X

Code كود الدولة بالإنترنت	Country الدولة	IFRS not permitted for domestic listed companies المعايير الدولية غير مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS permitted for domestic listed companies المعايير الدولية مسموح بها للشركات المسجلة محليا	IFRS required for some domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لبعض الشركات المسجلة محليا	IFRS required for all domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لكل الشركات المسجلة محليا
NZ	New Zealand				X
NI	Nicaragua				X
NE	Niger	X			
NO	Norway				X
OM					X
PK	Pakistan	X			
PA	Panama				X

PG	Papua New Guinea				X
PE	Peru				X
PH	Philippines				X
PL	Poland				X
PT	Portugal				X
QA	Qatar				X
RO	Romania			Companies of national importance in 2005 for all large companies	
RU	Russian Federation			Banks	Proposed phase-in for listed companies starting 2006.
SA	Saudi Arabia	X			
SL	Sierra Leone	No domestic stock exchange in Sierra Leone (one is being developed). Companies (Unlisted) are required to use IFRSs.			
SG	Singapore				X
SI	Slovenia				X
SK	Slovak Republic				X
ZA	South Africa				X
ES	Spain				X
LK	Sri Lanka		X		
SR	Suriname		X		
SE	Sweden				X
SY	Syria	X			
SZ	Swaziland		X		
CH	Switzerland		X Multi-national main board companies must choose either IFRS or USGAAP starting 2005		

Code كود الدولة بالإنترنت	Country الدولة	IFRS not permitted for domestic listed companies المعايير الدولية غير مسموح بها للشركات	IFRS permitted for domestic listed companies المعايير الدولية مسموح بها للشركات	IFRS required for some domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لبعض الشركات	IFRS required for all domestic listed companies المعايير الدولية ملزمة لكل الشركات المسجلة

		المسجلة محليا	المسجلة محليا	المسجلة محليا	محليا
TW	Taiwan	X			
TJ	Tajikistan				X
TZ	Tanzania				X
TH	Thailand	X			
TG	Togo	X			
TT	Trinidad and Tobago				X
TN	Tunisia	X			
TR	Turkey		X		
UG	Uganda		X		
UA	Ukranie				X
AE	United Arab Emirates			Banks and companies trading at Dubai international finance centre	
UK	United Kingdom				X
US	United States	X			
UY	Uruguay				X
UZ	Uzbehistan	X			
VU	Vanuatu	No domestic stock exchange in Vanuatu. Companies (unlisted) are permitted to use IFRSs.			
VE	Venezuela				2006 (listed companies) 2007 (others)
VN	Vietnam	X			
VG	Virgin Islands (British)		X		
GU	Virgin Islands (US)	No domestic stock exchange in Virgin Islands (US). Companies (unlisted) follow US GAAP.			
YE	Yemen	No domestic stock exchange in Yemen. Companies (unlisted) are permitted to use IFRSs.			
YU	Yugoslavia				X
ZM	Zambia		X		
ZW	Zimbabwe		X		

المصدر: http://www.iasplus.com

مع تصرف الباحث فيما يخدم أهداف البحث.

من بيانات الجدول أعلاه يمكن بشكل عام القول أن عدد الدول التي تتبنى أو تتوافق مع (IFRS) هو في زيادة
مستمرة وسريعة خصوصا في السنوات الخمس الأخيرة. بحيث أن العدد الإجمالي تجاوز 100 دولة منذ منتصف 2005، وهذا ما تم
تأكيده من قبل عضو الهيئة الإدارة لـ(IASB) بقوله: "على الرغم من أن معدل التحول إلى اعتماد (IFRS) قد يتنوع إلا أن هناك اتجاها عالميا نحو تبني هذه المعايير، حاليا أكثر من 100 دولة بما فيها دول الاتحاد الأوربي والصين اليابان وكوريا الجنوبية تعمل وفقا لهذه المعايير" ,(www.ifac.org,wong, 2004).

لدى إجراء المقارنة بين بيانات الجدول رقم (2) الذي يوضح موقف استخدام المعايير الدولية مع بيانات نفس الجدول قبل سنتين (أي منتصف 2004)، يمكن أن نشخص الفروق التالية:

- الدول التي بدأت بالتوافق أو تبني (IFRS) وهي:

* Bhutan
* Belize
* Azerbaigan
* Kazakhstan
* Vanuatu
* Quter
* Oman
* Morocco
* Yemen
* Maçau
* Virgin Islands (British)
* Virgin Islands (U.S)
* Sierra Leone

- هناك تغيرات على المستوى النوعي إن صح التعبير (أي أن بعض الدول اتخذت مجموعة من القرارات والإجراءات التي تزيد من حالة التوافق مع (IFRS)) في بعض الدول كما يلي:
  - Bahrain: (IFRS) أصبحت ملزمة لكافة الشركات المسجلة محليا بعد أن كانت ملزمة للبنوك فقط.
  - Brazil: السماح باستخدام (IFRS) بعد أن كان غير مسموح به.
  - Cambodia: السماح لبعض الشركات باستخدام (IFRS) بعد أن كان غير مسموح به كلية.
  - Hong Kong: سمحت باستخدام (IFRS) لجميع الشركات بعد أن كان مسموح به فقط للشركات المسجلة.
  - New Zealand: تبني (IFRS) بعد أن كان غير مسموح باستخدامه.
  - Namibia: إلزام الشركات بإعداد قوائمها وفقا لـ(IFRS) بعد أن كانت مخيرة في استخدامه أو عدم استخدامه.
  - Philippines: إلزام الشركات بإعداد قوائمها وفقا لـ(IFRS) بعد أن كان غير مسموح باستخدام (IFRS).
  - South Africa: ألزمت جميع الشركات باعتماد (IFRS) بعد أن كانت الشركات مخيرة في استخدامه من عدمه.
  - Sir Lanka: سم باستخدام (IFRS) للشركات المسجلة بعد أن كان غير مسموح به.
  - Uruguay: تبني (IFRS) اعتبارا من منتصف 2005 بعد أن كان غير مسموح به.
- بالنسبة لبعض الدول التي تمتلك معايير وطنية، فمعظمها اتخذت استراتيجية معينة في التعامل مع (IFRS) لغرض تقليل الاختلافات بين معاييرها والمعايير الدولية، مثل: الولايات المتحدة الأمريكية، اليابان، سنغافورة، الهند، كندا[*].

3. استراتيجيات التوافق مع (IFRS)

عملية التوافق المحاسبي هي عملية مشتركة تساهم بها الهيئات الوطنية والإقليمية والدولية. ومع ذلك، فإن عملية التوافق والتواصل مع الهيئات الدولية المحاسبية هي جوهر عمل الهيئات الوطنية المسؤولة عن صياغة المعايير المحاسبية.

فهي مسؤولة عما يلي بحسب Peter Wong في الدراسة السابقة الإشارة إليها:

- صياغة استراتيجية التوافق وإعلانها بشكل رسمي.
- تحديد الأمور المتعلقة بالمبادئ الأساسية لعملية التوافق.
- تفاصيل عملية التوافق مع (IFRS).
- دور مختلف الجهات الوطنية (الحكومية والمهنية) وتحديد مسؤولياتهم في عملية التوافق.
- الإطار الزمني لتطبيق الاستراتيجية المعينة.

الهيئات الإقليمية لها دور مهم في تسهيل التوافق مع (IFRS)، باعتبار أن التوافق غالبا ما يكون متشابها في المنطقة الجغرافية للإقليم المعين. الهيئات الدولية لها دور كبير في تشجيع الدول على تبني (IFRS) أو التوافق معه وخاصة (IASB) و(IFAC).

هناك اختلافات بين بلد وآخر في النواحي الاقتصادية، والاجتماعية، السياسية، الثقافية، وعليه فإن طريقة التعامل والتوافق مع (IFRS) تبعا لذلك، لهذا ظهرت العديد من الاستراتيجيات المعتمدة في التوافق مع (IFRS). على سبيل المثال:

- دراسة ديليوت (GAAP Convergence 2002) المشار إليها في الفقرة (2-2)، وزعت الدول التي شملت الدراسة على ثلاثة مجموعات كل مجموعة اعتمدت استراتيجية معينة.
  - بلدان ألزمت الشركات المسجلة لدى السوق المالي باعتماد (IFRS) على أن تبقى الشركات الأخرى بما فيها الصغيرة ومتوسطة الحجم باعتماد (GAAP) المحلي.

---

[*] إن مجلس معايير المحاسبة الكندية (ACSB) يتبع استراتيجية منفصلة على ثلاث مستويات:

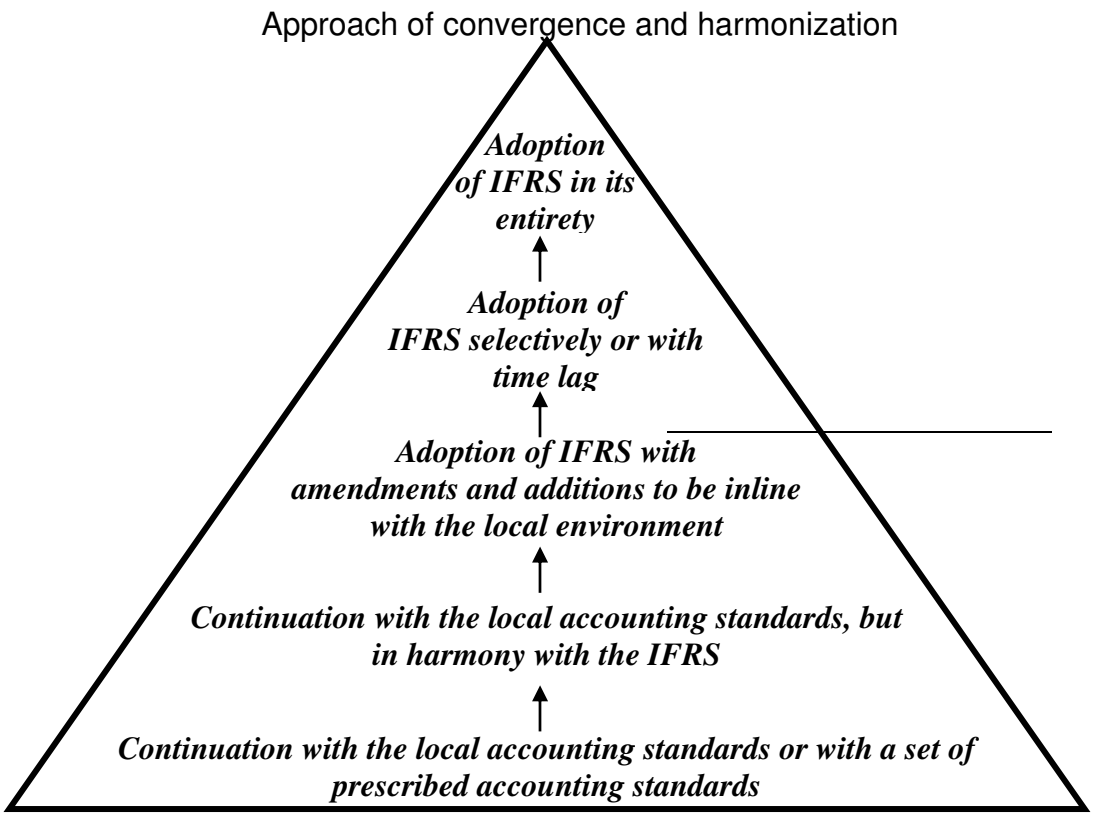
1. الشركات العامة: ACSB يهدف إلى أن ينتقل إلى مجموعة موحدة من المعايير العالية الجودة والمقبولة عالميا، استنتج ACSB أن هذا الهدف من الأفضل أن ينجز من خلال التقارب بين GAAP الكندي و(IFRS) خلال فترة انتقالية. ACSB سيقوم بتطوير ونشر التفاصيل المتعلقة بخطة التقارب في وقت لاحق من 2005. ويتوقع المجلس بأن الفترة الانتقالية ستستغرق خمس سنوات. لكن التوقيت سيعتمد على عدة عوامل وستكون هناك مراقبة في كل مراحل عملية الانتقال، وفي نهاية هذه الفترة سيختفي GAAP الكندي من الوجود.
2. المشاريع الخاصة: اعتبر ACSB أن هذه القضية مستعجلة، بحيث سيكون هناك فحص شامل لمتطلبات إعداد التقارير المالية، ومن ثم وضع النموذج الأكثر ملائمة لمقابلة تلك المتطلبات.
3. المشاريع غير الهادفة للربح: ACSB سيواصل تطبيق GAAP الكندي للمشاريع الهادفة إلى الربح على المشاريع غير الهادفة للربح بالنسبة للقضايا المتوافقة، كذلك تطوير معايير أخرى تتعامل مع القضايا الخاصة بالمشاريع الغير هادفة إلى الربح (موقع ديليوت www.iasplus.com)

- بلدان أخرى لديها هيئات وطنية محاسبية قوية تعمل على التوافق مع (IFRS) من خلال تقليل الاختلافات بين الاثنين، بحيث أن المعايير المعدلة تشمل الشركات المسجلة وغير المسجلة في السوق المالي.
- بلدان أخرى تدمج ما بين الاستراتيجية الأولى والثانية (www.iasplus.com).

- دراسة توفيق وسويلم بعنوان "استراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية للتوافق مع المعايير الدولية المحاسبية" (توفيق، 2005). افترضت ثلاث صيغ هي كالتالي:

- الاستراتيجية الأولى: تتضمن الإبقاء على المعايير القائمة كما هي واستكمال إصدار الناقص مع إدخال تشريع جديد أو إجراء تعديل قانوني بحيث يسمح للشركات المتعاملة دوليا والمعتمدة في سوق المال بتطبيق المعايير الدولية للتقرير المالي، على أن تستمر باقي الشركات في الالتزام بتطبيق المعايير القائمة، مثال على هذه الاستراتيجية التجربة الماليزية.
- الاستراتيجية الثانية: تتضمن القيام بالإجراءات التالية: تشكيل فرق عمل لكل معيار، ثم تحدد نقاط الاختلاف مع المعايير الدولية وإصدار مسودة Exposure Draft لكل معيار مخالف وتعمل جلسات استماع لغرض تبني مشروع متكامل لتسوية الخلافات خلال فترة زمنية محددة، مثال على هذه الاستراتيجية التجربة الأمريكية واليابانية.
- الاستراتيجية الثالثة: الاعتماد على ترجمة المعايير الدولية مع الإبقاء على المعالجات التي تتماشى مع المعايير الدولية وإلغاء وتعديل كل المعالجات التي لا يسمح بها أو تختلف مع متطلبات المعايير الدولية. مثال هذه الاستراتيجية التجربة المصرية.

- دراسة أخرى بعنوان (Chand, 2004) "تقارب وتوافق المعايير المحاسبية في منطقة جنوب الباسيفيك" طرح القائمون على الدراسة خمس استراتيجيات كل واحدة منها استخدمت في دولة أو أكثر من دول المنطقة التي شملتها الدراسة[*]، وهي موضحة بالشكل الآتي



[*] البلدان في جنوب الباسيفيك هي:

* Australia	* Micronesia	* Fiji	* Tuvalu
* New Zealand	* Solomon Islands	* Tonga	
* Marshall Island	* Vanuatu	* Palau	
* Kiribat	* Papua New Guinea	* Naurn	

المصدر:

Chand, Parmod and Patel, Chirs, "Convergence and Harmonization of Accounting Standards in the South Pacific Region, 2004.

4. الواقع العراقي والحاجة إلى التوافق مع (IFRS)

4-1 السلوك المحاسبي العراقي

من المعروف أن العراق من أوائل الدول العربية التي اعتمدت النظام المحاسبي الموحد، ففي عام 1971 طبق في المنشأة العامة للغزل والنسيج، وتبعها سنة 1972 تطبيقه في المشاريع الإنتاجية، وفي سنة 1973 طبق على وزارة الصناعة، وفي 1977 طبق على وزارة الزراعة والإصلاح الزراعي، ثم عمم على كافة الوحدات الاقتصادية.

واحد من الأهداف الرئيسية للنظام المحاسبي الموحد هو توفير معلومات للمستويات الإدارية العليا للبلد، والمطلوبة لأغراض السيطرة على الاقتصاد والمساعدة في أداء المهام التخطيطية الشاملة. مثل هذا الهدف يجعل من الوظيفة المحاسبية تتجه نحو أداء دور توثيقي إحصائي، فالمحاسب يركز على مسك السجلات أكثر من التركيز على إيصال المعلومات وتطويرها وتحسينها مع المستجدات في الوضع المحلي والدولي.

هذا السلوك جاء نتيجة لعاملين:

العامل الأول: هو السيطرة الحكومية على مهنة المحاسبة، حيث عملت هذه السيطرة على افتقاد المهنة للكثير من مقوماتها وأدواتها وحريتها، ولعل أهم المظاهر لذلك هو تطبيق النظام المحاسبي الموحد الذي أدى إلى جمود العمل المحاسبي وجمود المهنة.

كذلك صدور القوانين والتعليمات التي تحدد القواعد المحاسبية وأشكال ومحتويات القوائم المالية، الأمر الذي ساهم في جمود العمل المحاسبي أيضا وجعله أقل قدرة على الاستجابة للمتغيرات في البيئة المحيطة.

كذلك إهمال الإفصاح عن السياسات المحاسبية وعن البيانات والمعلومات التي كان من الواجب الإفصاح عنها.

العامل الثاني: طبيعة النظام السياسي الذي خضع له العراق لفترة تزيد على الثلاثة عقود، حيث أن غالبية الناس تطبعت على وجود جهة تصدر الأوامر وجهة أخرى تنفذ بدقة قدر الإمكان حتى تتجنب العقوبة عند وجود الخطأ.

عليه نرى أن المحاسب العراقي عندما يجابه مشكلة معينة فإنه غالبا ما يتجه إلى مراجعة الأوامر الإدارية والقواعد الصادرة بهذا الخصوص وقد لا يشعر بالحرج عند سؤاله عن الحل لدى أجهزة التدقيق القريبة منه، فهو لم يتعود ولا يهتم بمراجعة الأحكام المهنية والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي تقوم عليها التقارير المالية.

استنادا إلى ما تقدم فإن المحاسب العراقي حتى لو توفرت له فسحة من الاختيار بين عدة بدائل في معالجة المشكلة المطروحة أمامه، فإنه سوف يختار أولا البديل الذي ينسجم أكثر مع المتطلبات القانونية على سبيل المثال، البديل الذي يتماشى مع قوانين الضريبة أو يختار البديل الذي يقلل الجهد والوقت، وربما يكون اختياره للبديل الذي يؤثر على قياس وعرض المعلومات في القوائم المالية هو البديل الأخير.

منطقيا، إن نتائج هذا السلوك سوف تنعكس في خواص المنتج النهائي للمحاسبة بحيث يعمل على إضعاف الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؛ بسبب عدم الاعتماد على لوائح تنطوي على مفهوم أو مبدأ قائم في المحاسبة واتخاذ الأوامر والتعليمات الإدارية بديلا عن ذلك.

4-2 حاجة المستثمر الأجنبي:

إذا استعرضنا مخاوف المستثمر الأجنبي، سنجد أنها تتوزع على ثلاث عوامل رئيسية:

العامل الأول: الاستقرار السياسي والأمن الداخلي، هذا العامل خارج نطاق هذه الدراسة.

العامل الثاني: العوامل المرتبطة بالقوانين والتشريعات التي تنظم الاستثمار في البلد، وأعتقد أن القرارات المتخذة وبالذات القرار المتعلق بتنظيم الاستثمار الأجنبي في العراق رقم (13) لسنة 2006 قد أزال الكثير من مخاوف المستثمرين الأجانب خاصة فيما يتعلق:

- إمكانية تأميم أو مصادرة المشاريع كلا أو جزءا.
- مشاكل إعادة تصدير العملة "المال المستثمر وأرباحه".
- مشاكل استقدام وتعيين وإقامة الخبراء الأجانب.
- فرض معاملة ضريبية مجحفة.
- خضوع أرباح المستثمر الأجنبي للازدواج الضريبي.

العامل الثالث: الشفافية في المعلومات المفصح عنها، وهذا هو في جوهر العمل المحاسبي، فعند تبني معايير محاسبية ذات جودة عالية فإن المعلومات المنتجة ستكون قابلة للفهم وقابلة للمقارنة وتمكن المستثمر من اتخاذ قراراته.

وما بين حاجة المستثمر الأجنبي وحاجة العراق الماسة إلى الاستثمارات الأجنبية، فإن التوافق أو تبني المعايير الدولية سيكون أكثر أهمية خاصة وأن:

1. معايير الإبلاغ المالي الدولية (IFRS) معدة بالأساس لمقابلة حاجة الأسواق المالية وحاجة المستثمر الدولي بالتحديد، وهي مختلفة عن النظام المحاسبي الموحد وأهدافه المتمثلة في: زيادة القدرة على الضبط الداخلي وتحديد الربح الخاضع للضريبة والحد من التهرب الضريبي، تمكين استخدام المكننة عن طريق أرقام الدليل، اختصار الجهد والوقت، تسهيل تزويد المستويات الإدارية العليا وعلى نطاق الحسابات القومية بالمعلومات الموحدة لأغراض المقارنة.

2. إن عدم التوافق مع (IFRS) أو تبنيها يمكن أن يشكل عامل ردع للمستثمر الأجنبي، كونه لا يستطيع الألفة Familiarity مع النظام المحاسبي المحلي، وهو أكثر انسجاما وتعايشا مع النظم المحاسبية المعروفة على الصعيد الدولي مثل (IFRS) أو (U.S. GAAP) أكثر من ذلك أن الإصرار على اعتماد النظم المحاسبية المحلية سوف يعمل على زيادة في كلف التمويل للشركات العراقية التي يمكن أن تكون مسجلة في الأسواق المالية للدول الأخرى، كونها تتحمل تكاليف التسوية أو التعديل لكي تنسجم مع (IFRS) تماما كما عانت منه الشركات الأجنبية المسجلة في السوق المالية الأمريكية سابقا.

5. الاستنتاجات والتوصيات

5-1 الاستنتاجات

معظم المتخصصين يعون أن عملية التوافق المحاسبي مع (IFRS) ليست بالأمر الهين، فالبلدان لا يمكنها ببساطة تبني معايير محاسبية جديدة بدون دراسة، ولكن لم يحدث من قبل أن سلوك الشركة لا يؤثر على الصعيد المحلي فقط وإنما أيضا على الصعيد الدولي. فإذا كان البلد خاليا من كل المعايير التي تجعل عمل الشركات أكثر شفافية (ما يعرف بحوكمة الشركات)، فإن رأس المال سوف يتحول إلى مكان آخر، وبالذات ما يتعلق بمعايير المحاسبة، فإذا ما تهاون البلد في وضع معايير ذات جودة عالية فإن رأس المال سيخرج بعيدا عن ذلك البلد وسوف تعاني جميع الشركات من نقص التمويل.

عملية التوافق فيها عدة جهات. الجميع بحاجة إلى مناقشة المنافع والنتائج التي أمكن الحصول عليها من تطبيق هذه المعايير في بلدان أخرى، هذه الدراسة جزء من هذا الجهد، وقد توصلت إلى ما يلي:

- إن عدد الدول التي تتبنى أو تتوافق مع (IFRS) في زيادة مستمرة، حيث تبين أن أكثر من 25 دولة زادت من مدى توافقها مع (IFRS) خلال السنتين الأخيرتين، وهذا يعني أن التوافق المحاسبي يسير إلى أمام.
- المعايير المطلوبة ذات الجودة العالية هي النتاج المحقق من الوصول إلى أهداف المحاسبة والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية. فالمعلومة الشفافة والقابلية للفهم والمقارنة هي نتاج الوصول إلى المعلومات الملائمة والصادقة في التمثيل وتكون مفيدة لقرارات الاستثمار والإقراض وتخصيص الموارد.
- استراتيجية التوافق مع (IFRS) التي تقوم على الترجمة هي الأفضل بالنسبة للبلدان التي ظروفها تماثل الحالة العراقية، وهي:
  - لا توجد معايير بالمعنى الحقيقي تمكن من إجراء المقارنة مع (IFRS) بهدف إجراء التعديلات وتسوية الاختلافات كما يحدث بالنسبة لبعض الدول مثل كندا، اليابان، الولايات المتحدة.
  - لنفس السبب الوارد في النقطة السابقة أيضا لا يمكن أن تعتمد استراتيجية المعيار مقابل المعيار، أي المعيار المحلي مقابل المعيار الدولي كما هو متبع في التجربة الاسترالية.
  - البلد متأخر في الاستجابة لجهود التوافق مع (IFRS) بالقياس مع البلدان المجاورة في الوقت الذي يكون هناك حاجة ملحة للتوافق مع (IFRS).
- التوافق مع (IFRS) يحقق مزايا عديدة، هذه المزايا لا تقتصر على المستثمر الأجنبي وإنما أيضا للحكومات في التعامل مع المستثمرين الأجانب كأفراد وشركات وكذلك المستثمرين الذين يحصلون على دخل من مصادر أجنبية.

5-2 التوصيات

الباحث يوصي بما يلي:

- الإيمان بضرورة التوافق مع (IFRS) من قبل كل الأطراف التي لها علاقة بالعمل المحاسبي، هيئات مهنية وطنية، سوق الأوراق المالية، الأجهزة الحكومية، الشركات، ممثلين عن الجهات المستفيدة من التقارير المالية.
- تثبيت علاقات جيدة ما بين الجهات المشتركة في عملية التوافق والمذكورة في النقطة السابقة. من خلال تأسيس هيئة وطنية متخصصة في المعايير المحاسبية تتولى مسؤولية إصدار المعايير والتفسيرات اللازمة حول تطبيق كل معيار، كذلك تتولى عملية التنسيق مع الجهات الدولية، على أن تمنح من الصلاحيات ما يمكنها من أداء واجبها بشكل سليم.
- اختيار استراتيجية واضحة للتوافق مع (IFRS). ويوصي الباحث باعتماد استراتيجية الترجمة للمعايير الدولية، كونها تضمن توافق أسرع وأقل كلفة، ويفضل أن تتم عملية الترجمة من خلال تعاون بين المختصين في اللغة والمختصين في المحاسبة.

- يفضل اعتماد المعايير المترجمة كمرحلة أولى على الشركات العاملة في سوق الأوراق المالية العراقي ومراقبة إيجابيات وسلبيات التنفيذ قبل السماح لجميع الشركات باعتماد (IFRS)، كذلك الأخذ بنظر الاعتبار ما يتعلق بالشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم.
- إعادة تأهيل الأجهزة الحسابية في الشركات المسجلة حاليا في سوق العراق للأوراق المالية بشكل خاص، والأجهزة المحاسبية في الوحدات الأخرى بشكل عام بما ينسجم ومفاهيم وأسس المحاسبة الدولية.
- إدخال مادة المحاسبة الدولية على مستوى الدراسات الأولية في أقسام المحاسبة في الجامعات العراقية بعد أن اقتصر تقديمها على طلبة الدراسات العليا (الماجستير والدكتوراه)

المراجع

[1]البنك الدولي "الاستثمار الأجنبي وتحويلات العمال يتجاوزان الديون كمصدر لتمويل البلدان النامية"، واشنطن، نيسان-2003.

[2]العقيدي، محمد عبد الكريم "آفاق الاستثمار الأجنبي في العراق 2005-2007"، جريدة الزمان، العدد 2223، في 2005/9/26.

[3] www.menafn@yahoo.com

[4] www.aladapaper.com/sub/07

[5] قانون رقم (13) لسنة 2006 بخصوص الاستثمار الأجنبي في العراق.

[6] Leblond, Patrick, "The International Dimension of The Harmonization of Accounting Standards in The EU", European Union Studies Association <Biennial confexence> 2005 (9th), March 31-April2, 2005.

[7] Kam, Vernon, "Accounting Theory", 1989.
ترجمة د. رياض العبد الله – 2000، ص54-55.

[8] www.gccaao.org/smdintro.htmi

[9] www.IOSCO.org/about/

[10] www.gccaao.org/smdi.htmi

[11] www.iasb.org

[12] www.financialservices.house.gov/media/pdf

[13] www.ifac.org/library
John M. Morrissey "International Reporting: The way forward", Decmber, 2000.

[14] www.sec.gov/rules/concept/s70400/deloitt1.htm

[15] www.gccaao.org/smdi.htm

[16] Nicolaisen, Donald T., "Statement by staff: securities Regulator look at convergence", Journal of International Law and Business, April, 2005.

[17] IASB, "preliminary views on an improved conceptual framework to financial reporting", BC2-45, July, 2006.

[18] Ibid, par.QC1.

[19] Ibid, PQC 35-38.

[20] www.sec.gov/rules/concept/s70400/deloitt1.htm

[21] Ibid, Appendix A.

[22] www.ifac.org/library

[23] Belkaoui, Ahmed, "Accounting Theory", U.S.A, fourth edition, 2000, p487.

[24] www.iticu.edu.tr/duyurular/iticu-conference-files/14.doc

[25] www.menareport.com/ar/business/247177
تصريح عضو الهيئة الإدارية لـIASB روبرت جارنت

[26] www.cbdd.wsu.edu Session4: international accounting standards board

[27] www.iccwbo.org
"Improving the quality of financial and business reporting", 2, Nov. دراسة بعنوان 2005.

[28] www.fsforum.org 14, July,2006 آخر تحديث للموضوع

[29] UN- "Review of practical implementation ISSUS of international financial reporting standards" Geneva, 21 Nov.2005.

[30] Ibid, par.18.
[31] www.tanmiyat.com
المؤتمر العالمي الأول للمحاسبة المنعقد بدبي يونيه/2005.
[32] GREEVY, charlie Mc, “Global convergence of accounting standards: the EU perspective, IASCF conference, Frankfurt, 6 April 2006.
[33] www.fasb.org
[34] Ibid, related articles.
[35] www.iasplus.com
[36] Ibid./country/useias.htm
[37] wong, p.(2004), “Challenges an Successes in Implementing International Standards: Achieving Convergence to IFRS and IFSC, Septemper. www.ifac.org
[38] www.iasplus.com
Street, Donnal. “GAAP Converence 2002” Deloitte Touche Tohmatsu, 2002.
[39]توفيق، محمد شريف وسويلم، حسن علي محمد، "استراتيجية توفيق المعايير الوطنية والعربية للتوافق مع عولمة المعايير الدولية المحاسبية"، تجربة دول السعودية ومصر وماليزيا ومجلس التعاون لدول الخليج العربي، ص61-62/2005.
[40] Chand, parmod and patel chris, “convergence and harmonization of accounting standards in the south pacific region, 2004.