مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية
تقييم التجربة بعد أربعة عقود

د. عماد علي السويح

كلية الاقتصاد / جامعة طرابلس،

imadalinaji@gmail.com

الملخص

بعد مرور ما يربو على اثنين وأربعين سنةً من تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) *والمعروفة حاليا باسم مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (International Financial Reporting Standards Foundation (IFRS Foundation*، *والتي أسست بهدف صياغة نشر معايير محاسبية للاستخدام في عرض القوائم المالية ولترويجها للقبول العالمي مع مجموعة أهداف أخرى تضمنها دستور اللجنة، ومع مرور أربعين سنةً على إصدار أول معيار دولي IAS 1 في سنة 1976، صار من الضروري وبعد هذه المدة الطويلة والجهود الدولية المكثفة لدعم هذا المشروع العالمي الوقوف للتأمل ودراسة الوضع الحالي لهذه المعايير وتقييم التجربة. لذلك تأتي هذه الدراسة الوصفية والاستطلاعية لكي تقدم تقييما لتجربة صناعة المعايير الدولية للمحاسبة، والوقوف على مدى ما حققته من عالمية (قبول عالمي) مرورا بأهم محطات تطورها. وتبين النتائج المتوصل إليها من واقع هذه الدراسة تحقيق مؤسسة IFRS أهدافها بشكل مرضي.*

كلمات دالة: معايير المحاسبة الدولية، مؤسسة IFRS، تقارب محاسبي، أسواق مال.

المقدمة :

تمثل المعلومات المحاسبية نتاج العمل المحاسبي ولها أهمية كبيرة في عالمنا الاقتصادي اليوم لأنها تعد أساساً للقرارات الاقتصادية الهامة، ولذلك جاءت المعايير المحاسبية لتحقق غرض رئيس وهو تنظيم العمل المحاسبي بما يضمن إنتاج معلومات جيدة. وتتأثر المعايير المحاسبية للدول المختلفة بشكل كبير ببيئتها المحيطة مما يؤدي إلى اختلاف المعايير باختلاف البيئة وبالتالي اختلاف أسس إنتاج المعلومات والتأثير سلبا على قابليتها للمقارنة. ويعد هذا تحدياً لظاهرة العولمة الاقتصادية المتمثلة في تكتلات دولية كبيرة تربطها شبكة اتصالات ذات تقنية عالية وعلاقات تجارية معقدة وتدفق كبير لرؤوس الأموال عبر الحدود. في سنة 1973 ظهرت لجنة معايير المحاسبة الدولية "IASC" لتقدم حلا لهذه المشكلة وتذليل هذا التحدي بما يضمن معلومات جيدة قابلة للمقارنة دوليا ولتحقيق مجموعة من الأهداف. وجاءت هذه

الدراسة لتلقي الضوء على عدة جوانب من هذه التجربة، ولتحقيق الغرض منها رأى الباحث تقسيمها على النحو التالي:

أولا: نبذة عن النشأة التاريخية، ثانيا: تحديد أهداف المؤسسة، ثالثا: سرد أهم محطات تطور المؤسسة، رابعا: جدلية التكلفة والمنفعة من وراء تبني مجموعة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *International Financial Reporting Standards (IFRS[1])*، خامسا وسادسا: تقييم القبول العالمي للمعايير الدولية مع تقديم تجارب التقارب الدولي وهو ما يتم ربطه مباشرة مع أهداف المؤسسة، سابعاً: خلاصة الدراسة واستنتاجاتها، وأخيراً ثامنا: توصيات الباحث.

مشكلة وسؤال الدراسة: تعمل *مؤسسة المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية "IFRS Foundation"* إلى جانب منظمات دولية أخرى مثل منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية، المنظمة الدولية لهيئات الأسواق المالية، والاتحاد الدولي للمحاسبين معا لدعم العولمة الاقتصادية بالتنظيم والرقابة على العلاقات الاقتصادية الدولية وأسواق المال العالمية. الآن وبمرور أكثر من اثنين وأربعين سنة من العمل المتواصل على إنشاء هذه المؤسسة (في شكلها الأصلي*"IASC") سنة 1973 وكذلك* أربعين سنة على إصدارها لأول معيار دولي للمحاسبة *IAS-1* سنة 1975، صار هناك حاجة ملحة لتقييم مدى نجاحها أو فشلها، وهو الأمر الذي صاغه الباحث في سؤال الدراسة التالي:

*** هل تعد مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "*IFRS Foundation*" مؤسسةً ناجحة؟**

الهدف من الدراسة: تهدف هذه الدراسة إلى تقديم رؤية واضحة حول مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية "IFRS Foundation" *(*IASC وIASC Foundation سابقا)، وتقييم دورها المنوط بها في دعم العولمة الاقتصادية وما إذا كانت قد نجحت فعلا في تحقيق أهدافها أم لا، وذلك باستخدام منهجية مبسطة تتلخص في مقابلة الأهداف بالمنجز فعلا.

أهمية الدراسة: هذه الدراسة ورغم بساطة منهجيتها، هي وإلى حد علم الباحث تغطي موضوعا لم يتم طرقه من قبل في الكتابات المحاسبية المكتوبة باللغة العربية. وبناء على هذا يتوقع الباحث أن تمثل إضافة ذات قيمة لكل من طلبة المحاسبة وكذلك المهنيين المهتمين بالمعايير الدولية خصوصا وأن تبني

[1] يجب التوضيح منذ البداية أن مصطلح IFRS يستخدم رسميا ليشمل كل من معايير المحاسبة الدولية IAS والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS (ويسميها البعض معايير الإبلاغ المالي) وتفسيراتهما.

مثل هذه المعايير صار أحد أهم مظاهر ومتطلبات النهوض بمجال إعداد التقارير المالية، وتحسين جودة المعلومات المتداولة والمستخدمة في بناء الاقتصاديات.

منهجية الدراسة: تتطلب طبيعة السؤال المطروح إجراء دراسة استطلاعية مع الاستعانة بأسلوب وصفي وحقائق وصفية في محاولة لإيجاد إجابة شافية عن هذا السؤال. لذلك اختار الباحث أن يربط بين قسمين من أهداف المؤسسة: الهدف الرئيس (انتشار في أسواق المال العالمية) والأهداف الأخرى وبين ما تم تحقيقه على أرض الواقع من هذه الأهداف. استفاد الباحث في هذا الاتجاه من التقييم المستمر الذي بدأت المؤسسة في السنوات الأخيرة تقوم به لتحديد موقف النظم المختلفة في العالم من مجموعة المعايير الدولية IFRS. و بالإضافة لما سبق حدد الباحث أكبر عشرين سوق مالٍ في العالم وقام بتحديد موقف هذه الأسواق من المعايير الدولية IFRS. و أخيرا وفي نفس الإطار الذي يخدم الدراسة أيضا تم تقديم وصف لتجارب بعض أهم الدول وأكبرها اقتصاديا في مشروع التقارب مع هذه المعايير.

أولا: النشأة التاريخية

يمكن تتبع مشروع المعايير الدولية إلى الستينيات من القرن الماضي وبالتحديد إلى مبادرة Henry Benson المفكر المحاسبي ورئيس معهد المحاسبين و المراجعين القانونين بانجلترا وويلز "ICAEW" آنذاك بانشاء مجموعة الدراسة الدولية International Study Group لكي تقوم بإصدار دراسات عن التطبيقات المحاسبية الموجودة والخطط المستقبلية في ثلاث دول المملكة المتحدة، أمريكا وكندا، وبمشاركة المنظمات المهنية في هذه الدول وهي معهد المحاسبين والمراجعين القانونين في انجلترا وويلز Institute of Chartered Accountants of England and Wales (ICAEW)، والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين American Institute of Certified Public Accountants (AICPA)، المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين Canadian Institute of Chartered Accountants (CICA)، معهد المحاسبين القانونيين بأسكتلندا The Institute of Chartered Accountants of Scotland (ICAS)، ومعهد المحاسببين القانونيين بايرلندا Chartered Accountants Ireland (CAI). وقد أصدرت هذه المجموعة عشرين كتيباً تعرض معظمها لمسائل محاسبية، بينما خصص بعض منها لقضايا المراجعة ولجان المراجعة وذلك خلال السنوات 1868 و1977. وكان للمجموعة دور هام في إثارة الاهتمام بالاختلافات بين هذه الدول وأسبابها Camfferman)

(Zeff, 2007 &. في المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين سنة 1972 في سيدني صرح رئيس المعهد الامريكي للمحاسبين القانونيين بأنه وحسب نتائج مجموعات الدراسة لابد وبدون أي تأخير من تشكيل جسم من الخبراء ليواجه وبشكل مستمر مهمة إصدار معايير محاسبية ومراجعة أو على الأقل أن يقوم بالتقليل من التغاير بين المعايير المحلية الموجودة. في هذا المؤتمر تم تشكيل لجنتين أحداها لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* سنة 1973، والأخرى هي لجنة التنسيق الدولي لمهنة المحاسبة International Co-ordination Committee for Accountancy Profession *(ICCAP)* والتي انبثق عنها لاحقا في سنة 1977 الاتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC). في مارس 1973 عقد في لندن اجتماع اشتركت فيه منظمات مهنية من ست دول أخرى هي أستراليا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك وهولندا، وجاء الاجتماع تمهيدا للاجتماع النهائي في يونيو 1973. واجتمعت نفس المجموعة في نهاية يونيو 1973 بالإضافة لليابان ليتم توقيع "اتفاقية لجنة معايير المحاسبة الدولية" مع الدستور بشكل نهائي[1] (Zeff, *2012*).

ثانيا: الأهداف الرئيسة لمؤسسة IFRS

ينص دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية *IASC* الموقع في سنة 1973، والمعدل بشكل جوهري في سنة 2000 (ليصبح دستور "مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية" *IASC Foundation*)، على الأهداف الآتية:

1. تطوير مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية "***العالمية***[2]" عالية الجودة، قابلة للفهم وممكنة الالزام بها بما يجعل معلومات القوائم المالية عالية الجودة، شفافة وقابلة للمقارنة، وبما يساعد المتعاملين مع أسواق المال في العالم وغيرهم من المستخدمين على اتخاذ قرارات اقتصادية مناسبة وناجحة .
2. الترويج لاستخدام وتطبيق صارم لهذه المعايير.
3. الأخذ في الاعتبار تحقيق الهدفين السابقين، وكلما كان ذلك ملائما، الاحتياجات الخاصة للمشروعات الصغرى والمتوسطة والاقتصاديات الناشئة.

[1] تسع دول باعتبار ايرلندا مع المملكة المتحدة.

[2] من المستحسن التركيز هنا على وجود فرق مهم مقصود بين مصطلحي "عالمية/ Global" و"دولية/ International"

4. إحداث تقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية لايجاد حلول عالية الجودة (IASC Foundation, 2000).

كما تؤكد المؤسسة في موقعها الالكتروني أن رسالتها هي تطوير معايير دولية لاعداد التقارير المالية التي تحقق الشفافية، ومسئولية وكفاءة الاسواق المالية حول العالم.

ونجد بالتمعن في الأهداف المذكورة أعلاه، أن الهدف الأول هو الهدف الرئيس للمؤسسة، وأن الأهداف الباقية هي أهداف تابعة أو داعمة. لذلك سيكون مقياس النجاح المعتمد لهذه الدراسة هو الهدف الأول "العالمية والجودة" مع التعريج على باقي الأهداف في أكثر من موضع. والتذكير بأن الأسواق المالية العالمية كانت وستبقى قبلة مؤسسة المعايير الدولية والتي اقترنت بهدفها الرئيس ورسالتها المعلنة، وهذا ما جعل الأسواق المالية العالمية محور تركيز في هذه الدراسة.

ثالثا: تطورات ووقفات بارزة في الحقبة الزمنية 1973-2002

تستحق الثلاثين سنة الأولى من عمر المؤسسة التقييم بشكل مستقل وواضح لما انطوت عليه من أحداث بارزة انتهت بتبني المعايير من قبل مفوضية الاتحاد الأوروبي، ويمكن تلخيصها على النحو التالي *(*Zeff, *2003;* Zeff, *2012)*[1]:

- إصدار أول معيار محاسبي سنة 1975 "IAS-1" بعنوان "الافصاح عن السياسات المحاسبية".
- توقيع اتفاقية "تعهدات مشتركة" في سنة 1982 مع الاتحاد الدولي للمحاسبين "IFAC" ألغت التمييز الذي كان موجوداً في الدستور الأصلي بين العضو المؤسس وغير المؤسس، وتضمن الاتفاق أيضا أن يصبح أعضاء IFAC وبالتبعية أعضاءاً في اللجنة IASC.
- سمح سوق لندن في سنة 1984 للشركات غير البريطانية وغير الإيرلندية باتباع المعايير الدولية.
- الوصول في مايو 1986 إلى اتفاق بين *IASC* والمفوضية الأوروبية يقضي بضرورة زيادة مستوى التقارب بين كل من المعايير الدولية ومتطلبات التوجيهات الأوروبية الخاصة بالمحاسبة.
- في 1987 اتصلت المنظمة الدولية لهيئات أسواق المال International Organization of Securities Commissions (IOSCO)، باللجنة *"IASC"* واعدة اياها بأن الدخول في مشروع تحسينات

[1] مالم يشر إلى مرجع آخر في المتن خلاف ذلك.

لمعاييرها سوف يضمن مصادقة المنظمة عليها للاستخدام من قبل المنظمات الاعضاء (وهو وعد أخلت به المنظمة بعد الانتهاء من برنامج التحسينات مع نهاية 1999).

- انطلق في سيدني سنة 1987 مشروع "القابلية للمقارنة والتحسينات" (Comparability and Improvements Project) الهادف إلى تقليل عدد البدائل الموجودة في المعايير وتغيير المنهجية من إصدار معايير هي أقرب إلى وصف ما هو كائن "منهج استقرائي"، إلى وصف ما يجب أن يكون "معياري" (FASB, *2014*).
- إصدار الإطار ألمفاهيمي للمعايير الدولية في سنة 1989.
- تم في سنة 1997 تشكيل "فريق عمل الإستراتيجية" (Strategy Working Group) وهو مجموعة عمل لغرض إعادة فحص الهيكلية والإستراتيجية للجنة، وانتهت من عملها سنة 1999.
- أبدى نائب رئيس مجلس المعايير المحاسبة المالية الأمريكي Jim Leisenring وجهة نظره الشخصية بكون المعايير الدولية (IAS آنذاك) لا ترقى لأن تكون "معايير عالمية"، وأن اللجنة تضحي بالجودة لصالح التقارب وأن المعايير العالمية يجب أن تقابل أربع معايير أساسية: أن تكون متسقة مع إطارها المفاهيمي، تعرض أقل عدد من البدائل المحاسبية، أن تكون قابلة للفهم لا لبس فيها وقابلة للتفسير والتطبيق الصارمين (Erhard, *2004*)
- اعتمد في يوليو 2000 دستور جديد للمنظمة وأعيد تسمية الجسم المختص بوضع المعايير ليصبح "مجلس معايير المحاسبة الدولية (*IASB*)" بدلا من "*مجلس لجنة معايير المحاسبة الدولية"* IASC Board" ليعمل تحت مظلة ورقابة "مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية" "IASC Foundation" بدلا من اللجنة *IASC*. وصحب ذلك تغيير جوهري من عضوية أفراد غير متفرغين يمثلون ثلاثة عشر دولة إلى أعضاء متفرغين موزعين جغرافيا. ويشار إلى أن هذا التفرغ كان بقصد تحقيق استقلالية لأعضاء المجلس عن أماكن عملهم الأصلية والتي تشكل الشركات الدولية جزءا مهما منها.
- أصدرت مفوضية الاتحاد الأوروبي(European Commission, (EC في 2002 قانونا يلزم استخدام المعايير الدولية للمحاسبة من قبل الشركات المدرجة في الأسواق المالية المنظمة بدول الاتحاد الأوروبي وتحديداً لغرض إعداد القوائم المالية المجمعة ليسري مع نهاية سنة 2005. وبالطبع كان لهذا التبني أثر ايجابي كبير لترويج المعايير في مناطق كثيرة أخرى من العالم.

رابعا: التكلفة والمنفعة من وراء تبني IFRS

هذا العنوان ذو أهمية خاصة بالنسبة للموضوع الرئيس لهذه الدراسة وهو مدى القبول العالمي للمعايير الدولية. فتقدير كل من التكلفة والمنفعة والمفاضلة بينهما يدخل ضمن الأمور الأساسية عند التفكير لاتخاذ قرار بشأن التغيير إلى المعايير الدولية.

أ. المنافع المقترنة بتبني IFRS

مشروع خلق مجموعة معايير عالمية للمحاسبة بمستوى المعايير الدولية IFRS لابد وأن يكون مقترنا بمنافع جمة وإلا ما كان هناك كل هذا التعاون والجهود الدولية على مدار عقود. والمنافع المتوقعة من هذه المعايير كانت محل العديد من الدراسات والبحوث ذات المنهجيات المختلفة. ومايلي ملخص لهذه المنافع كما تراها مؤسسة IFRS (IFRS Foundation, 2015):

1. زيادة الشفافية من خلال تحسين القابلية للمقارنة على مستوى دولي وزيادة جودة المعلومات المالية وتمكين المستثمرين والأطراف الأخرى في السوق من اتخاذ قرارات اقتصادية.

2. تقوية إمكانية المساءلة بالتقليل من فجوة المعلومات بين مقدمي رأس المال وبين من تم ائتمانهم على المال، وذلك بما تقدمه هذه المعايير من معلومات مطلوبة لوضع الادارة أمام المسئولية.

3. رفع الكفاءة الاقتصادية بمساعدة المستثمرين على تحديد الفرص والمخاطر عبر العالم، وبذلك تحسن عملية تخصيص الموارد. كذلك بالنسبة للمنشآت فإن استخدام لغة محاسبية واحدة موثوقة يخفض من تكلفة رأس المال ويخفض من تكاليف إعداد التقارير المالية.

وفي هذا الصدد لخصت دراسة Ionascu et al (2014) نتائج دراسة Ionascu et al (2011)[1] التي قسمت المنافع المتوقعة من تبني IFRS إلى تأثيرات مرغوبة على جودة المعلومات وأخرى اقتصادية. وتفيد الدراسة أن 78% من المديرين الماليين للشركات المستهدفة يعول على منفعة زيادة القابلية للمقارنة على المستوى الدولي، وأن 62.2% منهم يعول على الفائدة من استخدام القيمة العادلة في التقييم، بينما أشار 45.9% إلى الفائدة في وجود إفصاح شامل. أما عن المنافع الاقتصادية فقد أشار 86.5 % من المشاركين بالدراسة إلى زيادة ملاءمة المعلومات بالنسبة للسوق، وأشار 56.8% منهم إلى منفعة هذه المعلومات لفريق الإدارة وكذلك إمكانية الوصول إلى تمويل خارجي.

[1] لم يتم الاطلاع على Ionascu et al (2011) لأنها ليست باللغة الانجليزية وتم الاعتماد على ما ورد في دراسة 2014.

في دراسة أخرى Sacarin et al (2013) يشير مهنيو المحاسبة إلى زيادة الشفافية والقابلية للمقارنة وزيادة الجاذبية للمستثمرين إلى جانب انخفاض متوقع في تكلفة رأس المال.

ب. تكاليف تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS

عند الحديث عن تكاليف تبني المعايير الدولية فإن وجهات النظر تتعدد بخصوص ما قد تشتمل عليه قائمة هذه التكاليف. ويمكن في هذا الصدد الاستفادة من تقرير شامل ومفصل لمعهد المحاسبين القانونين بانجلترا وويلز ICAEW يتناول عدداً كبيراً من الدراسات التي تبحث في تأثيرات الاستخدام الإلزامي للمعايير الدولية IFRS في دول الاتحاد الأوروبي. يشير التقرير إلى أن هناك تكاليف أخرى تقترن بتبني المعايير الدولية غير تلك التي تدفع مرة واحدة عند تبني المعايير، وأن هذه التكاليف تكون أعلى بالنسبة للشركات المدرجة الصغرى التي تفتقد للخبرات اللازمة للتعامل مع تعقيدات المعايير. بالإضافة لكل ما سبق يشير التقرير إلى نوع آخر من التكاليف والمتمثلة في التأثيرات السلبية لتبني المعايير ومنها استخدام أقل لعقود المديرين التي يكون الدفع بموجبها على أساس قياس محاسبي وذلك لما قد يحدثه استخدام القيمة العادلة تحت IFRS من تشويش (Noise) بأحداث خارجة عن سيطرة المديرين، واستخدام أقل للتعهدات على أساس محاسبي (Accounting-based covenants) في عقود الدين وهو أيضا أمر عائد لاستخدام القيمة العادلة وقد يؤثر سلبا على ضمان المقرض، مع تغيرات في هيكل رأس المال كتصنيف ما تعتبره بعض المعايير المحلية (لبعض الدول) أسهم ممتازة كديون طويلة الأجل تحت IFRS. (ICAEW, *2014*)

كما رصدت دراسة DeGeorge et al (2013) عن تكاليف المراجعة الإلزامية خلال فترة التحول إلى المعايير الدولية IFRS في شركات الاكتتاب العام الاسترالية (Public companies) زيادة عامة في مستوى متوسط تكاليف المراجعة بمقدار 23% في سنة التحول، منها زيادة غير عادية ناتجة عن تكلفة المراجعة ذات العلاقة بتبني المعايير بما لا يتجاوز 8%، وذلك بعد فصل الزيادة السنوية في أتعاب المراجعة غير ذات العلاقة بالمعايير. كما تقدم الدراسة دليلاً على أن تكاليف المراجعة ذات العلاقة بتبني المعايير في الشركات الصغيرة تكون أعلى نسبيا مقارنة بالشركات الكبيرة، وأن الشركات المعرضة لمسائل محاسبية معقدة (كالتحوط) وبالتالي تحتاج إلى استخدام معايير ذات علاقة بهذه المسائل تواجه زيادة في تكاليف الالتزام عند التحول للمعايير.

وفي هذا الصدد لخصت دراسة Ionascu et al (2014) مجموعة من نتائج الدراسات التي اهتمت بموضوع تكاليف تبني المعايير الدولية في رومانيا. وأولها كانت دراسة Ionascu et al (2007) والتي أفادت بأن متوسط تكلفة التبني "الجزئي" للمعايير الدولية IFRS من قبل الشركات الرومانية في سنة 2005 كانت تعادل 0.035% (0.00035) من متوسط مصاريف التشغيل للشركات موضوع الدراسة (وهي منخفضة بعض الشيء وتم تبريرها بأن التبني كان جزئيا فقط). وأهم بنود هذه التكلفة كانت على الترتيب تدريب العاملين، تعديل أنظمة المعلومات وأتعاب الاستشارات، وذلك مع الإشارة إلى أن هذه الأنواع من الخدمات تقدم في أوروبا الشرقية بأسعار أقل منها في أوروبا الغربية. مجموعة أخرى من الدراسات اللاحقة ومنها Albu & Albu (2012)، وSacarin et al (2013)، وDanescu et al (2011)، وGirbina et al (2012) أكدت في مجموعها على بنود التكلفة السالف ذكرها أعلاه وأضافت عليها تكلفة إضافية للمراجعة، وتكلفة استئجار موظفين بوقت إضافي، مع تكلفة إصدار التوجيهات. كما بينت الدراسات أن التكلفة تكون أعلى في حالة إعداد القوائم المالية وفق ثلاثة أسس مختلفة معاً المعايير الدولية والمعايير المحلية ووفق المتطلبات الضريبية، أو في حالة الإصرار على إصدار مجموعة واحدة توازن بين الثلاث فئات من المتطلبات.

في نفس الاتجاه ولكن في كندا أجرى مجلس معايير المحاسبة الكندي The Accounting Standards Board (AcSB) استبيان بالشراكة مع مؤسسة بحثية كندية، كانت احدى نتائجه أن تكلفة التحول للمعايير الدولية IFRS تعادل 0.05% من قيمة الايرادات (Deloitte, *2013*).

خامسا: تقييم نطاق القبول العالمي للمعايير الدولية

أ. المعايير الدولية في الاتحاد الأوروبي:

يعتبر الاتحاد الأوروبي[1] عضواً في مجموعة الكبار العشرين G20 بناتج محلي إجمالي وصل في نهاية سنة 2014 إلى 17 تريليون دولار، مقابل 24 تريليون لباقي الدول التي تتطلب أو تسمح باستخدام *IFRS* لكل أو معظم شركاتها المدرجة. في سنة 2002 أصدر البرلمان الأوروبي قانون

[1] دول الاتحاد 28 دولة هي ايطاليا، المملكة المتحدة، اسبانيا، بلجيكا، فرنسا، قبرص، مالطا، بلغاريا، ليثوانيا، الدانمارك، استونيا، فنلندا، اليونان، ايرلندا، جمهورية التشيك، لاتيفيا، السويد، السلوفاك، سلوفينيا، هولندا، بولندا، البرتغال، لوكسمبورج، النمسا، ألمانيا، المجر، رومانيا وأوكرانيا. ويرتبط مع الاتحاد ثلاث دول ليست أعضاء اختارت أن تنصاع لقوانين وتشريعات الاتحاد هي ليخنشتاين، النرويج وآيسلند لتشكل مع كتلة الاتحاد المنطقة الأوروبية الاقتصادية European Economic Area .

"1606" بتبني المعايير الدولية IFRS على أن يكون ذلك ابتداء من سنة 2005 وفي نطاق القوائم المالية المجمعة لكل الشركات الأوروبية التي يتم تداول أوراقها المالية (اسهم أو سندات) في الاسواق الأوروبية المنظمة (regulated markets[1]). ويسمح القانون للشركات الأوروبية إذا شاءت بازدواج التقارير المالية باتباع معاييرها المحلية إلى جانب الدولية. أما في حالة القوائم المالية المنفردة للشركات المدرجة، أو الشركات غير المدرج أوراقها المالية في الأسواق المنظمة فإن استخدام المعايير الدولية يكون اختياريا في بعض دول الاتحاد وغير مسموح به في أخرى.

بالنسبة **للشركات الأجنبية** المدرجة في أسواق الاتحاد الأوروبي فهي مطالبة باستخدام المعايير الدولية *IFRS*، إلا إذا تم اعتبار معاييرها المحلية معادلة للمعايير الدولية وذلك وفقا للضوابط التي يقرها قانون الاتحاد الأوروبي 1569 لسنة 2007. وينطبق هذا على معايير: الولايات المتحدة، اليابان، الصين، كوريا[2]. وقد يعود هذا الترخيص في حالة الولايات المتحدة للمستوى العالي المعهود للمعايير الأمريكية، أما بالنسبة للصين واليابان وكوريا فذلك يرجع لأن معايير هذه الدول معدة ووفق اتفاقيات التقارب مع المعايير الدولية .

ونسخة المعايير الدولية التي يتم تبنيها في الاتحاد الأوروبي مطابقة للنسخة الكاملة إلا في بعض التعديلات المحدودة جدا المتعلقة بالقيمة العادلة. كما يجب أن يشير تقرير المراجع الخارجي إلي أن الامتثال قد تم مع "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كما تبناها الاتحاد الأوروبي[3]". وقبل أن تصبح المعايير سارية في دول الاتحاد لابد أن تترجم إلى 23 لغة من اللغات الشائعة في هذه الدول. ويتم متابعة تطبيق المعايير الدولية من خلال مجموعات دائمة من الهيئات منبثقة من مؤسسات الاتحاد (انظر موقع المؤسسة للمزيد من التفاصيل عن هذه الهيئات وطريقة عملها).

ب. *المعايير الدولية في الدول النامية*

تعرف الدول النامية حسب معيار البنك الدولي لسنة 2013 على أساس متوسط نصيب الفرد سنويا من الدخل القومي الاجمالي (Gross National Income (GNI، فالدول التي يكون فيها هذا

[1] صفة الاسواق المنظمة تنطبق على معظم اسواق رأس المال الكبيرة في أوروبا ويبلغ عدد هذه الاسواق المنظمة 100 سوق على رأسها لندن ومجموعة Euronext.

[2] الهند أيضا من ضمن هذه الدول ولكن مع نهاية 2014

[3] ترد العبارة كما يلي: "IFRSs as adopted by EU"

المتوسط أقل من 11,905 دولار تصنف ضمن الدول النامية. وقد بلغ عدد الدول المصنفة على إنها نامية في سنة 2015 وفق هذا المعيار 137 دولة تضم معظم الدول العربية (باستثناء دول الخليج) والدول الإفريقية ودولاً أخرى كإيران وتركيا والبرازيل والأرجنتين وماليزيا وإندونيسيا والصين والهند و الباكستان. وكما نرى فإن هذا التصنيف من الدول يضم تفاوتاً كبيراً في التقدم الصناعي والاقتصادي في المجموعة ذاتها، لاسيما أن المجموعة تضمن دولا متخلفة اقتصاديا بشكل كبير إلى جانب دول أخرى تعتبر من القوى الاقتصادية الهامة في العالم مثل الصين وماليزيا والبرازيل وتركيا.

وعلى الرغم من العدد الكبير لهذه الدول وأهمية بعضها إلا أن الدراسات حول تبني المعايير الدولية في مجموع هذه الدول محدودة جدا (Gyasi, *2010*)، ويبدو من خلال الاستطلاع والبحث أن الدراسات الموجودة تتناول حالات فردية أي واقع كل دولة على حدة. وتعد دراسة Zehri &AbdelBaki *(2013)* أحد هذه الدراسات القليلة حيث استهدفت عينة من 74 دولة نامية بهدف تحديد الخصائص المؤثرة في اختيار هذه الدول لتبني المعايير الدولية IFRS. وأظهرت أبرز نتائج الدراسة أن أكثر الدول النامية ميلا لتبني المعايير الدولية هي تلك التي لديها معدل نمو اقتصادي عالٍ، ومستوى تعليمي عالٍ، ولها نظام قانوني من أصل عرفي. مع وجود عوامل أخرى مثل الثقافة، ووجود سوق مال، والنظام السياسي ودرجة الدولية لم تتبث الدراسة أهميتها. دراسة أخرى هي دراسة Gordon et al *(2012)* استهدفت عينة من 124 دولة ما بين دول نامية ومتقدمة عن الفترة 1996–2009، وأثبتت أن تبني المعايير الدولية كان له منفعة مباشرة للدول النامية (وليس المتقدمة) متمثلة في زيادة تدفق الاستثمار الأجنبي المباشر لهذه الدول. وأشارت الدراسة أيضا إلى أن تحفيز البنك الدولي لهذه الدول على استخدام المعايير IFRS كان خطوة نافعة. وبناءا على ماوضحه الباحث آنفا من حقيقة وجود تباين كبير في البنية الاقتصادية ومستوى التقدم بين دول هذه المجموعة، يكون من المنطقي التوقع بأن درجة الاحتياج للمعايير المحاسبية الدولية تتفاوت بين هذه الدول.

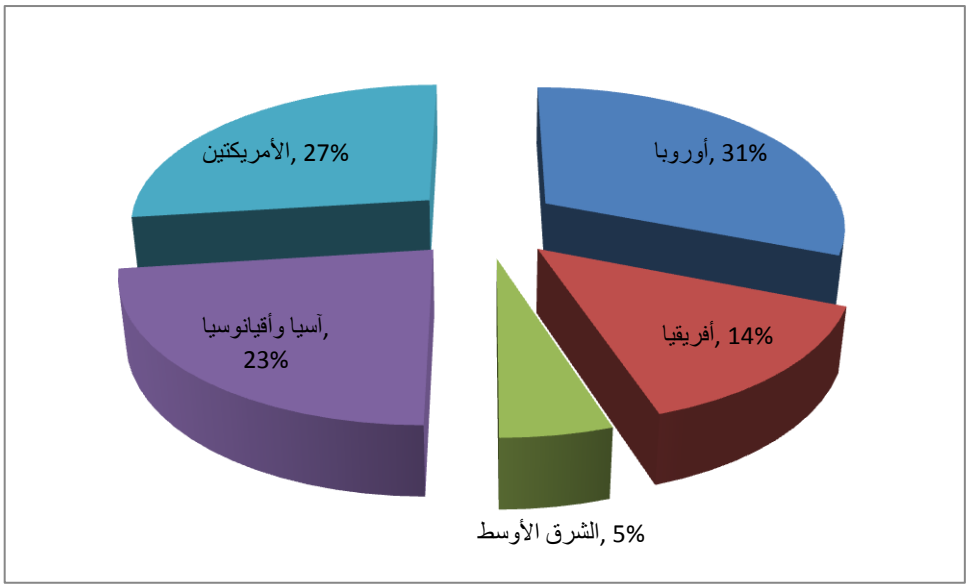
نشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية United Nations Conference on Trade and Development *(*UNCTAD) في سنة 2008 مجموعة من دراسات الحالة عن تجارب مجموعة من الدول النامية وهي البرازيل، وجامايكا، وتركيا، وجنوب أفريقيا، والباكستان، وكينيا والهند. وأكد السكرتير العام للمؤتمر Supachai Panitchpakdi بأن الدول النامية وتلك التي اقتصادياتها في تحول تفتقد إلى

"البنية التحتية المحاسبية" والمؤسسات المهنية المطلوبة لبناء القدرة التقنية المطلوبة لمقابلة التحديات التي يفرضها التحول إلى فئة مشتركة من المعايير العالمية مثل IFRS، وهي المعايير التي تم صياغتها لغرض أسواق متقدمة يتزايد تعقدها. ويعتقد Panitchpakdi أن نشر هذه المجموعة من الدراسات سيكون دروسا ذات منفعة كبيرة لكل من صانعي السياسات والمعايير والأكاديميين في الدول النامية المهتمة بالمعايير الدولية (UNCTAD, *2008*).

ج. مشروع التقييم الذاتي لمؤسسة IFRS لتحديد مستوى القبول العالمي:

تقوم مؤسسة IFRS بإعداد ملفات عن تطبيق المعايير الدولية IFRS في الدول (الولايات القضائية[1]) المختلفة، وذلك بهدف تقييم مدى التقدم نحو هدف المؤسسة من خلق معايير دولية واحدة يجتمع عليها العالم،. وقد تم مع نهاية فبراير 2015 الانتهاء من تقييم الوضع في 138 نظام بما فيها أكبر 20 اقتصاد (*G20*)[2].

شكل 1: توزيع النظم التي تم تقييمها من قبل المؤسسة على قارات العالم



[1] تستخدم المؤسسة مصطلح "الولاية القضائية"، ويعني بها الولايات المنفردة في الدول الفيدرالية كألمانيا والولايات المتحدة، ولكن في حالة وجود قانون واحد في مثل هذه الولايات حول موضوع الدراسة فلا يوجد من بأس في استبدال مصطلح الولاية بمصطلح النظام أو حتى الدولة لأن الضرر في استبدال المصطلح سيكون محدود جدا، وهذا ما فعله المؤلف هنا تجاوزا ولذلك نرى Hong Kong ظهرت كنظام أو دولة منفصلة عن الصين.

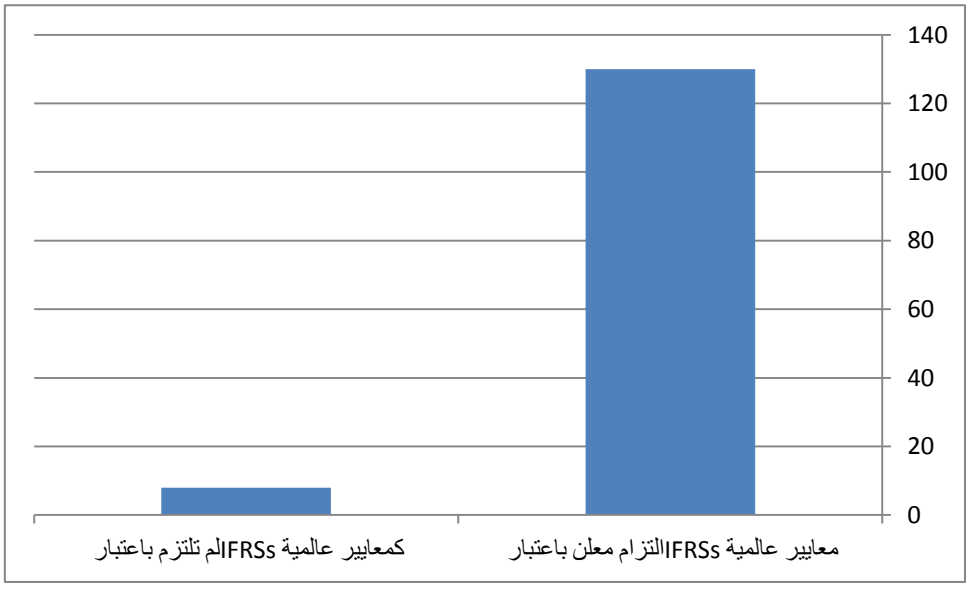
[2] وهي مجموعة ممثلة بوزراء المالية ومحافظي البنوك المركزية لأكبر 19 دولة اقتصاديا مع ممثلين عن كتلة الاتحاد الأوروبي.

وتعد الخلاصة الآتية كما تقدمها المؤسسة تقييما هاماً للموقف العام لتلك النظم من المعايير الدولية يأتي بعد أكثر من أربعة عقود من تأسيس "IASC" (IFRS Foundation حاليا)، ويعتبرها الباحث وثيقة هامة تساعد في تقييم نطاق القبول العالمي لهذه المعايير:

1. ***الالتزام تجاه مجموعة واحدة من المعايير العالمية[1]:*** تقريبا كل النظم (128 من 138) لديها تعهد معلن بدعم الاتجاه نحو مجموعة واحدة من المعايير عالية الجودة ذات صبغة عالمية. يستثنى ألبانيا، برمودا، جزر كايمان، مصر، ماكاو، بارغواي، سويسرا، سورينام، فيتنام وبيليز[2].

2. ***الالتزام تجاه المعايير الدولية لاعداد التقارير المالية*** IFRS**:** السلطات ذات العلاقة في كل البلدان المذكورة (ماعدا 8 من 138) ***أعلنت*** التزامها بأن المعايير الدولية IFRS هي تلك المجموعة الواحدة المتكاملة من المعايير المحاسبية التي ينطبق عليها الوصف في النقطة السابقة أعلاه. الدول الثماني هي برمودا، جزر كايمان، ماكاو, مصر، سويسرا، فيتنام، سورينام وبيليز. ولكن يلاحظ حتى في عدم وجود بيان علني بالالتزام يوجد دول يشيع فيها استخدام IFRS من قبل الشركات المدرجة والمؤسسات المالية وهي سويسرا، برمودا، بليز وجزر كايمان.

شكل 2: الالتزام باعتبار IFRS معايير عالمية



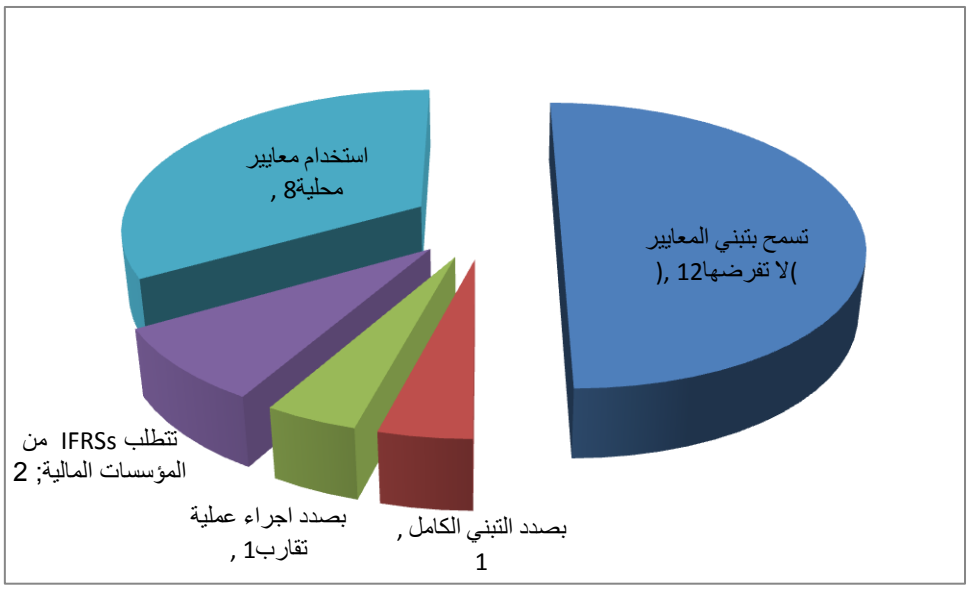
[1] مع التذكير بأننا نقصد الفرق بين مصطلح "عالمية" و"دولية"

[2] تقع في أمريكا الوسطى وهي الدولة الوحيدة في تلك المنطقة الناطقة باللغة الانجليزية (Belize)

3. ***تبني المعايير الدولية:*** في 114 نظام (83% من النظم التي تم تقييمها) يوجد متطلب بأن يتم تبني المعايير الدولية IFRS لكل أو معظم الشركات المحلية المدرجة والمؤسسات المالية، وكلها فيما عدا اثنتين بدأتا في استخدامها فعلا، مع الإشارة إلى أن بوتان، وكولومبيا سيبدآن في الاستخدام في 2015 و2021 على التوالي. أما الباقي 17% (24 نظام) التي لا تتبنى IFRS فيلاحظ بشأنها:

- اثنا عشر نظام يسمح (لا يفرض) استخدام IFRS وهي برمودا، كايمان، جواتيمالا، هندوراس، الهند، اليابان، مدغشقر، باراغاوي، سويسرا، بنما، نيكاراجوا، وسورينام.
- اثنان من هذه الأنظمة تتطلب IFRS للمؤسسات المالية فقط وهي أوزباكستان والسعودية.
- واحدو من 24 هي بصدد تبني IFRS بشكل كامل وهي تايلند.
- واحدو من 24 بصدد عملية تقارب مع IFRS بشكل كبير (وليس كاملاً) وهي اندونيسيا.
- الثمانية أنظمة الباقية تستخدم معايير محلية أو اقليمية وهي بوليفيا، الصين، مصر، غينيا بيساو، ماكاو، النيجر، فيتنام والولايات المتحدة.

شكل 3: تصنيف لعدد 24 دولة لا يوجد لديها متطلب بتبني IFRS



أما بخصوص الـ 114 نظاماً (دولة) التي لديها متطلب بتبني IFRS فيلاحظ عليها:

- هذه الأنظمة تتضمن دول الاتحاد الأوروبي (التي تتبنى نسخة معدلة من IFRS)، إلا أن هذا التعديل والمقتصر على المعيار IAS39 يؤثر في حوالي 24 شركة من 8,000 شركة من المدرج أسهمها في الأسواق المنظمة (Regulated Markets) للاتحاد الأوروبي وتستخدم IFRS.

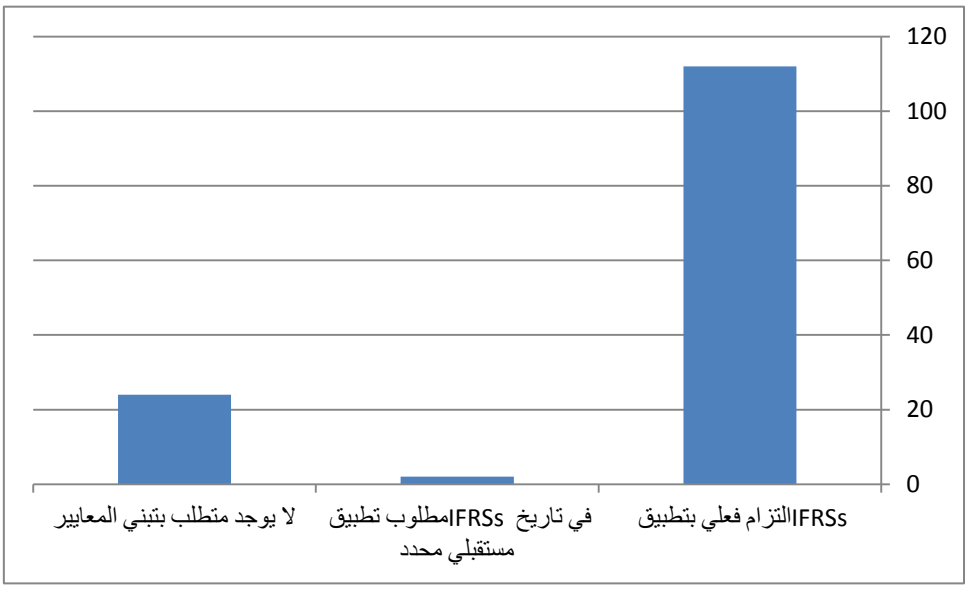
- أربعة من هذه الأنظمة تبنت المعايير الدولية حرفيا كمعايير محلية لها وهي (أستراليا، كوريا الجنوبية، هونج كونج، ونيوزيلندا).
- ثلاثة منها تتبنى إصدارات حديثة ولكن ليست آخر إصدار من المعايير الدولية IFRS، وهي ماكدونيا (إصدار 2009)، ماينمار (إصدار 2010)، وفنزويلا (إصدار 2008). علما بأن هذه الأنظمة تسعى حاليا لتبني النسخة الأخيرة.

مجموعة الدول أو النظم التي تم تقييمها (138) تتضمن 31 دولة بالمنطقة الاقتصادية الأوروبية EEA، حيث تكون المعايير الدولية IFRS مطلوبة لكل الشركات المتداول أسهمها في السوق المنظمة.

4. ***نطاق استخدام المعايير الدولية*** IFRS: من واقع 114 نظاماً يوجد 107 نظام يتطلب تطبيق IFRS من قبل كل الشركات المحلية المدرجة. بينما السبعة الأخرى لايوجد بها أسواق مال وتتطلب تطبيق IFRS للمؤسسات المالية وهي أفغانستان، أنغولا، بليز، بروناي، كوسفو، ليسوثو واليمن.

الدول التي يوجد بها أسواق مال (107) منها ستة لا تتطلب استخدام المعايير بالنسبة للمؤسسات المالية المدرجة وتتطلبها بالنسبة لباقي الشركات المدرجة، وهي الأرجنتين، السلفادور، المكسيك، البيرو، الأورجواي واسرائيل. ويلاحظ أيضا أن حوالي 60% من الـ 114 نظاماً يتطلب أيضا استخدام IFRS لبعض الشركات المحلية غير المدرجة وهي في العموم الشركات كبيرة الحجم والمؤسسات المالية. وحوالي 30% يسمح فقط باستخدام IFRS لغير المدرجة.

شكل 4: الالتزام الفعلي بتطبيق IFRS



5. ***تعديلات قليلة:*** الأنظمة التي تم تقييمها (138) أجرت تعديلات قليلة جدا على IFRS، وحتى التعديلات القليلة التي اتخذت تعتبر خطوات مؤقتة في خطط هذه البلدان لتبني المعايير كاملة. فعلى سبيل المثال الاتحاد الأوروبي يصف تعديل المعيار IAS-*39* بأنه مؤقت وبأن تأثيره يمس نسبة محدودة جدا من الشركات الملزمة بالتبني. كما يوجد عدد قليل من الأنظمة التي أجلت تواريخ تفعيل بعض المعايير خصوصا IFRS-*10*، IFRS-*11*، IFRS-*12* والتفسير IFRIC-*15*.

6. ***تقرير المراجع:*** في 82 نظام يشير تقرير المراجع أو الملاحظات على الحسابات إلى الامتثال لـ IFRS. وفي 33 نظام آخر كانت تقارير المراجعة تشير الى الامتثال لـ IFRS كما قد تم تبنيها من قبل الاتحاد الأوروبي. في الثلاثة والعشرين الباقية يشير تقرير المراجعة إلى الامتثال للمعايير المحلية.

7. ***الموقف من المعيار الدولي للمشروعات الصغرى والمتوسطة:*** يوجد عدد 69 بلد من 138 يتطلب أو يسمح باستخدام المعيار (باعتباره معيار واحد)، وهو حاليا تحت الاعتبار في 15 بلداً آخر.

د. تقييم استخدام المعايير IFRS على مستوى أكبر 20 سوق مالي في العالم:

الهدف الأساس لانتاج المعايير الدولية وكما ذكر آنفا يرتبط بالقبول في أسواق المال في مختلف أنحاء العالم، وهذا ما دفع الباحث إلي أن يخصص جزءً لتقييم موقف أكبر عشرين سوقاً مالياً في العالم يمكن أن ينطبق عليها وصف أسواق عالمية من استخدام المعايير الدولية IFRS. وقد أعد الباحث الجدول رقم (1) باستخدام بيانات تقرير يناير 2015 لاتحاد أسواق المال في العالم World Federation of Exchanges (WFE) مع استخدام ملفات التقييم المعدة من قبل المؤسسة على مستوى كل دولة. ويقرأ الجدول مع مراعاة التوضيحات الآتية:

1. المعلومات المذكورة هي عن أسواق المال المنظمة في البلد المحدد وليس عن كل البلد.
2. الأسواق المالية المنظمة في الولايات المتحدة وهونج كونج تسمح باستخدام IFRS للشركات الأجنبية المدرجة ولكنها غير مسموح بها للشركات المحلية والتي يجب أن تستخدم معاييرها الوطنية.
3. الأسواق المالية المنظمة في ألمانيا، أسبانيا والسوق الأوروبي (EURONEXT) كلها تابعة الاتحاد الأوروبي وهي تلزم الشركات المدرجة باستخدام المعايير الدولية لغرض القوائم المالية المجمعة.

4. بالنسبة لسوق هون كونغ Hong Kong فيسمح باستخدام IFRS "فقط" للشركات المقيمة في الولاية ولكن التي تم تأسيسها في الخارج. أما بالنسبة لأسواق الولايات المتحدة الأمريكية فلا تسمح بها إلا للشركات الاجنبية.

5. في الأسواق المالية لليابان والهند وسويسرا المعايير الدولية IFRS مسموح بها للشركات المحلية والأجنبية على حد سواء (أي ليست الزامية).

6. في كندا تلزم أسواق المال المنظمة كل الشركات المحلية والاجنبية باتباع IFRS فيما عدا تلك التي يتم تداول أسهمها في الولايات المتحدة أيضا. كذلك يستثنى شركات أخرى مثل الاستثمار والتأمين ولكن لأجل محدد في الغالب قد انتهى مع سنة 2015.

7. نظم بعض الدول التي تقع فيه الأسواق المالية أعلاه لديها معايير وطنية قريبة جدا من المعايير الدولية IFRS وذلك في إطار التقارب ومنها أستراليا، الصين، هونج كونج (مطابقة باستثناء عدم تبني IFRS-*1*)، المملكة المتحدة (وهي مطابقة للمعايير IFRS للصغرى والمتوسطة).

جدول 1: موقف أكبر عشرين سوق مال عالمي من IFRS

ت	الرسملة تريليون$	الدولة	اسم السوق	الموقف من IFRS
1	19.351	الولايات المتحدة	New York Stock Exchange	مسموح بها للأجنبية
2	6.979	الولايات المتحدة	NASDAQ	مسموح بها للأجنبية
3	4.377	اليابان	Japan Exchange Group	مسموح بها
4	3.932	الصين	Shanghai Stock Exchange	غير مسموح بها
5	3.390	المملكة المتحدة	London Stock Exchange	إلزامية
6	3.233	هونج كونج	Hong Kong Stock Exchange	مسموح بها للأجنبية
7	3.500	عدة مقار رئيسة	Euronext	الزامية
8	2.072	الصين	Shenzhen Stock Exchange	غير مسموح بها
9	2.093	كندا	TMX Group	مفروضة على الغالبية
10	1.738	ألمانيا	Deutsche Börse	الزامية
11	1.510	الهند	Bombay Stock Exchange	مسموح بها
12	1.520	الهند	National Stock Exchange of India	مسموح بها
13	1.495	سويسرا	SIX Swiss Exchange	مسموح بها
14	1.288	أستراليا	Australian Securities Exchange	الزامية
15	1.212	كوريا الجنوبية	Korea Exchange	الزامية
16	1.196	الولايات المتحدة	NASDAQ OMX Nordic	مسموح بها للأجنبية
17	0.933	جنوب أفريقيا	JSE Limited	الزامية
18	0.992	اسبانيا	BME Spanish Exchanges	الزامية

19	0.848	تايوان	Taiwan Stock Exchange	الزامية
20	0.992	البرازيل	BM&Fbovespa	الزامية

هـ. التقارب المحاسبي الدولي كجانب من جوانب القبول العالمي:

التقارب ظهر كهدف رابع من أهداف المؤسسة لمؤسسة IFRS. ومصطلح "التقارب المحاسبي" بدأ في الانتشار في وقت قريب نسبيا ليكون مركز الاهتمام بدلا من مصطلح التوافق، وإن كان البعض يعتبر درجة من درجات التوافق. ومن المهم التمييز بين التقارب مع المعايير الدولية "IFRS Convergence" وتبني هذه المجموعة من المعايير "IFRS adoption"، ففي الوقت الذي يعني فيه "تبني المعايير الدولية" وجود متطلب أو اذن قانوني باستخدامها وتنحية المعايير المحلية جانبا (الاتحاد الأوروبي كمثال)، يقصد بـ "التقارب مع المعايير الدولية" تحوير المعايير المحلية لتصبح أقرب ما يكون للمعايير الدولية (استراليا كمثال) (Nobes & Parker, 2010). وبالإضافة لكل ما سبق هناك من يرى بأن افصاح مشترك، معايير وممارسات مراجعة مشتركة عالية الجودة وتعليم وتدريب للمهنيين يعد هدفا للتقارب (*Harper et al, 2012*)

ومفهوم "التقارب" كما تبنته مؤسسة IFRS في دستورها يتضمن عملية تقليل الاختلافات بين المعايير الوطنية للدول المختلفة وبين مجموعة المعايير الدولية إلى أقصى حد ممكن. ولدراسة والقاء الضوء على ما تم تحقيقة بشأن هدف التقارب المحاسبي الدولي اختار الباحث مجموعة من أبرز نماذج التقارب تشمل أكبر اقتصاديات العالم وهي الولايات المتحدة، الصين واليابان وأستراليا.

التقارب مع المعايير الأمريكية " US GAAP ***"(النموذج الأمريكي)*** : الولايات المتحدة الامريكية لديها مجموعة من المعايير المحاسبية "***US GAAP***" (المبادئ المحاسبية المقبولة عموما في أمريكا) والمعروف عنها بأنها معقدة ومفصلة إلى حد كبير. وهي لا زالت في العموم متحفظة تجاه التأثيرات المحاسبية من الخارج، ولكنها في نفس الوقت تعمل بشكل فاعل على الانفتاح وقد تبنى مجلس FASB في سبيل تحقيق القابلية للمقارنة دوليا استراتيجية ثلاثية (FASB, *2014*).

تطوير معايير عالية الجودة، والمشاركة بفاعلية في تطوير المعايير الدولية، وتحسين العلاقات والاتصالات مع واضعي المعايير على المستويات المحلية.

ولقد جعلت الفضائح المالية الكبيرة لشركات Enron وWorldCom في السنوات *2001-2002* الأمريكيين يفكرون في مدى الحاجة إلى تبني معايير تعتمد على المبادئ كما في المعايير الدولية أكثر من اعتمادها على القواعد التفصيلية كما هو الحال مع المعايير الأمريكية. اتفاقية Norwalk بين كل من المجلس الدولي *IASB* والمجلس الأمريكي *FASB* في سنة 2002 جاءت لتكون أول خطوة ملموسة في خارطة الطريق للتقارب بينهما، واتفق من خلالها الطرفان على الاشتراك في التطوير، واستبعاد الاختلافات ما أمكن، والحفاظ على التقارب الذي يتم انجازه (Norwalk Agreement, 2*002*).

وافقت هيئة التداول والأوراق المالية SEC في سنة 2007 على استخدام الشركات الأجنبية المدرجة على أسواقها المنظمة للمعايير الدولية IFRS دون الحاجة إلى اعداد مذكرات تسوية "Reconciliaions" (والتي كانت مطلوبة). في نفس السنة أيضا انتهى المجلسان FASB وIASB من إنجاز مشروع مشترك بينهما وهو إصدار بعض المعايير المتقاربة عن اندماج الشركات.

كثفت خلال السنوات 2008–2011 المؤسستان *FAF*[1] و*IFRS* ومجلسيهما العمل المشترك بينهما بتجديد مذكرة التفاهم واصدار عدة تقارير وأكثر من تعهد والتزام تجاه التقارب بينهما. وتم إصدار جزء مهم من الإطار المفاهيمي المشترك خلال سنة 2010، واختص بتحديد مستخدمي وأهداف القوائم المالية والخصائص النوعية للمعلومات المالية. وظهر هذا الجزء المنجز في "قائمة بيان المفاهيم رقم 8" بالنسبة للأمريكيين مقابل تحديث جزئي للإطار المفاهيمي الصادر عن مجلس المعايير الدولية IASB.

أصدرت هيئة SEC في سنة 2012 تقرير لفريق عمل مكلف من قبلها يمثل خطة عمل تأخذ في الاعتبار دمج المعايير الدولية ضمن نظام إعداد التقارير المالية للشركات الأمريكية المتداول أسهمها. هيئة الأوراق المالية والبورصات *SEC* أصدرت في سنة 2012 تقريرا تضمن المسائل العالقة وتمثل عقبات في طريق المشروع ومنها التنوع في تفسير وتطبيق IFRS والإلزام بها في دول العالم، والتكلفة المحتملة للشركات الأمريكية، وتعليم المستثمر والحوكمة (FASB, *2014*) .

النموذج الياباني:

[1] مؤسسة IFRSs هي المظلة التي يعمل تحتها IASB بينما FAF هي المظلة التي يعمل تحتها FASB .

بدأ التقارب بين المعايير اليابانية (J-GAAP) والدولية فعليا بإعلان مجلس المعايير الياباني (ASBJ) سنة 2005 بجعل التقارب مع IFRS هدفاً للمجلس. ويعد أيضا من أبرز خطوات التقارب الياباني الدولي توقيع اتفاقية طوكيو (Tokyo Agreement) بين المجلسين ASBJ وIASB في سنة 2007، وتنص على تقريب متطلبات المعايير اليابانية من متطلبات المعايير الدولية، على أن يتم استبعاد الفروق الأساسية في سنة 2008 وباقي الفروق في سنة 2011. نجاح الخطوة السابقة ظهر بارزاً في سنة 2008 عندما أقر الاتحاد الأوروبي بأن المعايير اليابانية تعتبر معادلة للنسخة الأوروبية من المعايير الدولية IFRS، مما مكن الشركات اليابانية أن تواصل إدراجها في الأسواق الأوروبية دون الحاجة لتبني المعايير الدولية. في يونيو 2011 صدر إعلان مشترك بين المجلسين IASB وASBJ عن ما تم تحقيقه تحت اتفاقية طوكيو مع خطتهما للتعاون عن قرب تحقيق المزيد من التقارب (EY, *2011*). وفي الوقت الحالي المعايير اليابانية أصبحت مقاربة للمعايير الدولية بما قد يصل إلى مستوى المعايير الدولية *IFRS* في نسختها الأوروبية.

النموذج الصيني :

في إطار تطوير المحاسبة الصينية باتجاه السوق المفتوح والعولمة وما يتطلبه ذلك من الانسجام مع الموجود في الساحة الدولية تظهر الحاجة إلى زيادة الموثوقية في التقارير المالية المعدة على أسس محلية. وهذا بالتحديد ما يدفع باتجاه تقارب معايير المحاسبة الصينية *(PRC GAAP)* مع المعايير الدولية *IFRS* كخطوة هامة لتحقيق المطلوب. هذه الخطوة كانت محفوفة بالحذر لوجو عوامل بيئية خاصة تجعل الصين لا تتبنى نسخة المعايير الدولية كما هي، وخصوصا أن الاقتصاد الصيني هو اقتصاد سوق ناشيء وفي مرحلة تحول من اقتصاد مركزي مخطط (*Tweedie, 2006*). في هذا الصدد أعلنت وزارة المالية الصينية في فبراير 2006 نظام معايير محاسبية جديدة يهدف إلى تقارب كبير مع المعايير الدولية *IFRS*، مع الإعلان عن تعهد الوزارة بالالتزام بهذا التقارب. في سنة 2010 أصدرت وزارة المالية خارطة طريق للتقارب المستمر (*Road Map to Continueous Convergence*) توضح خطة للحفاظ على التقارب مع المعايير الدولية في المستقبل المنظور (*Liu, 2009*).

النموذج الأسترالي : ظهرت خلال النصف الثاني من تسعينيات القرن الماضي عدة شواهد على أن منظمي المحاسبة في أستراليا يتحركون باتجاه التوافق والتقارب المحاسبي الدولي، ففي سنة 2002 صدر "كتيب التقارب الاسترالي" (*Australian Convergence Handbook*)، والذي حدد مجموعة الاختلافات الموجودة آنذاك بين المعايير الاسترالية والمعايير الدولية. وارتبط صدور هذا الكتيب بقانون الاتحاد الأوروبي حول تبني IFRS في بورصاتهم، مما دفع الأستراليين إلى خطوات حثيثة والكثير من العمل والتنسيق بين Australian Accounting Standards Board (AASB) مع *IASB* ابتداء من تلك السنة (AICD, *2002*). المعايير الدولية IFRS تم تبنيها في أستراليا منذ يناير 2005 وتم في البداية إجراء بعض التغييرات على المعايير باستبعاد البدائل المحاسبية وإضافة بعض الإفصاحات. وقام مجلس AASB في سنة 2007 بالتصديق على معيار تعديلي ألغى التغييرات التي أجريت على IFRS وتم اعتمادهم كمعادل للدولية، مع بقاء بعض الإفصاحات الإضافية. وتتكون متطلبات إعداد التقارير المالية في أستراليا حالياً من طبقتين: الطبقة الأولى هي معايير المحاسبة الأسترالية والتي هي IFRS مع فقرات إضافية عن قابلية التطبيق لكل معيار في البيئة الأسترالية، أما الطبقة الثانية فهي نفس المعايير ولكن مع تخفيض في الإفصاحات المطلوبة. وتختلف فئات الشركات الخاضعة لكل طبقة، مع العلم بأن الشركات المدرجة تكون ملزمة باتباع الطبقة الأولى، وهي في نفس الوقت ملتزمة بالمعايير الدولية ويكون عليها التصريح في قوائمها بالالتزام بهذه المعايير كما صدرت من قبل المجلس IASB (IFRS, *2015*).

ما تم عرضه من نماذج ما هو إلا أمثلة فقط من حركة التقارب التي يشهدها المجتمع المحاسبي الدولي، ويمكن الاطلاع في مراجع أخرى على المزيد من النماذج مثل نموذجي بريطانيا وهونج كونج.

سابعا: خلاصة واستنتاجات الدراسة

الهدف الأساس لهذه الدراسة هو تقييم نطاق القبول الفعلي للمعايير الدولية IFRS، انطلاقا من الهدف الأساس الذي نص عليه دستور لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC سنة 1973 ودستور المؤسسة سنة 2000 وهو خلق مجموعة من المعايير عالية الجودة تلقى قبولا عالميا على مستوى أسواق رأس المال. وقد كانت المنهجية المستخدمة أسلوبا وصفيا للوضع الحالي لمدى انتشار وقبول المعايير الدولية في العالم، بالاستعانة بآخر تقييم أصدرته المؤسسة لهذا الغرض. والملخص الآتي هو اختصار لأهم المعلومات والمعطيات عن مدى انتشار المعايير الدولية المعروضة آنفا.

جدول 2: تلخيص المعلومات عن أكبر 20 سوق مالي في العالم				
العدد	%	الرسملة	%	
9	45%	14.893	23.8%	إلزامي لكل الشركات دون تمييز
1	5%	2.093	3.3%	إلزامي لمعظم الشركات المدرجة
4	20%	8.902	14.2%	مسموح به لكل الشركات دون تمييز.
4	20%	30.759	49.1%	مسموح للشركات المدرجة الأجنبية
2	10%	6.004	9.6%	غير مسموح باستخدامها
20	100%	62.651	100.0%	

المعلومات والمعطيات *الملخصة أعلاه تعني ما يلي:*

1. يلزم حوالي نصف أكبر الأسواق العالمية شركاتهم باستخدام IFRS، وتعادل القيمة السوقية للأسهم المتداولة في هذا الجزء من الأسواق 14.893 تريليون دولار أي ما يعادل 23.8% من المتداول في أكبر عشرين سوق.
2. يسمح باستخدام المعايير الدولية IFRS دون تمييز بين الشركات الوطنية والأجنبية في 20% من هذه الأسواق.
3. يسمح باستخدام المعايير الدولية IFRS للشركات الأجنبية في أسواق الولايات المتحدة الواقعة تحت إشراف SEC وتشكل حوالي 50% من القيمة الرأسمالية لأكبر 20 سوقاً عالمياً.
4. لا يسمح باستخدام IFRS في اثنين فقط من أكبر الأسواق المالية وهما سوقا شانجاهاي بالصين.

كما أوضحت نتائج تقييم المؤسسة أن أكثر من 77.5% (107 من 138) من النظم تم تقييمها تلزم شركاتها المدرجة باستخدام IFRS. وأن المستثمرين في أسواق المال المرتبطة بـ 58% تقريبا من الناتج القومي الإجمالي لدول العالم يستلمون معلومات معدة وفق IFRS.

5. دول الاتحاد الأوروبي كلها تتطلب استخدام IFRS لكل أو معظم الشركات المحلية المدرجة.

ملخص النتائج والاستنتاجات المعروضة أعلاه تؤكد على نجاح المؤسسة في تحقيق هدفها الرئيس وهو خلق مجموعة من المعايير عالية الجودة تحظى بقبول عالمي. فالانتشار في أكبر أسواق المال العالمية لم يأت إلا بعد أن نجحت المؤسسة وبالتحديد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB من تحقيق هدف الجودة والذي بدأ مع مشروع التحسينات والقابلية للمقارنة في سنة 1997.

تقييم المنجز بشأن الهدفين الثاني والثالث:

1. ***الترويج لتطبيق واستخدام صارم:*** هذا الهدف يتحقق تبعيا من خلال نص المعيار الدولي IAS-1 بأنه لا يمكن اعتبار أي شركة ملتزمة بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مالم تلتزم بنسختها الكاملة كما هي صادرة عن المجلس IASB في أحدث نسخة. وهذا ملحوظ في نتائج التقييم الذاتي الذي قامت به المؤسسة وسبق تلخيص نتائجه في هذه الدراسة.

2. ***مراعاة الطبيعة الخاصة للمشروعات الصغرى والمتوسطة والاقتصاديات الناشئة:*** بالنسبة للشق الأول فمن الواضح أن المؤسسة قد تمكنت من تحقيقه بإصدار المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمشروعات الصغرى والمتوسطة. أما عن الشق الثاني فلا يبدو أنه قد تحقق أي شيء بشأنه خصوصا عندما نرى أن الصين هي إحدى الدول التي تحفظت على استخدام نسخة IFRS الكاملة مراعاة لطبيعة اقتصادها الناشيء المتحول.

التوصيات:

تظهر الدراسة أن القبول العالمي المتزايد للمعايير الدولية IFRS لا يمنع وجود تحفظات معينة تجاه هذه المعايير في بعض الدول. لذلك يجب أن لا تؤخذ هذه المعايير على أنها ملائمة لكل نظام اقتصادي بشكل مطلق، فتحفظ الصين مثلا تجاه هذه المعايير يعد موقفاً مهماً يؤخذ بعين الاعتبار لاسيما إنها دولة تعيش مرحلة تطور وتحول اقتصادي مهم. كذلك موقف اليابان يوحي بأن قبول المعايير كما هي لا يعد الخيار المثالي حتى بالنسبة لدولة متقدمة صناعيا وماليا مثل اليابان. أما بالنسبة لدول لم تقترب بعد من المعايير الدولية مثل ليبيا (مطلوبة في سوق المال ولكنها غير مطبقة فعلا) فيمكن لها أن تستفيد من كل هذه التجارب والمواقف وتبني على ذلك موقفها بشكل حاسم ومدروس.

فيما يتعلق بالبحث المستقبلي فالمجال متسع للمزيد من البحث وتغطية العديد من النقاط ذات العلاقة. فمثلاً وضع المعايير الدولية بالنسبة للدول العربية ما زال في حاجة إلى دراسة واستطلاع من عدة جوانب. كذلك عوائق استخدام المعايير الدولية في ليبيا يعد أيضا موضوعا يستحق المزيد من

البحث. أضف إلى ذلك فإن جانب الموازنة بين التكلفة والمنفعة من وراء تبني المعايير الدولية يظل أيضا بابا قابلاً للطرق من قبل الباحثين.

قائمة المراجع

AICD (2002). Converging Australian Accounting Standards to International Standards AICD Review. Retrieved: January, 13, 2015, from http://www.companydirectors.com.au/Director-Resource-Centre/Publications/Company-Director-magazine/2000-to-2009-back-editions

Albu, N. & Albu, C. N. (2012) "International Financial Reporting Standards in an Emerging Economy: lessons from Romania", Australian Accounting Review, Vol. 22, No. 4: 341-352

Camfferman, K., and S. A. Zeff. (2007). Financial Reporting and Global Capital Markets: A History of the International Accounting Standards Committee, 1973–2000. Oxford, U.K.: Oxford University Press

De George, E. T., C. B. Ferguson, and N. A. Spear. 2013. How Much does IFRS Cost? IFRS Adoption and Audit Fees. Accounting Review, Vol. 88, No. 2.

Deloitte, (2013). Costs and Benefits of IFRS Adoption. Retrieved: March, 19, 2015, from http://www.iasplus.com/en/meeting-notes/ifrs-ac/ifrs-ac-june-2013/cost-benefits-of-ifrs-adoption.

Erhard, L. (2004c) 'Chapter 3: The IASC's Conceptual Framework – an Obstacle to International Harmonization?'. Ludwig Erhard Lectures 2004, University of Bayreuth.
EY, (2011). JGAAP IFRS Comparison. Ernst & Young Publications.

FASB, (2014). Comparability in International Accounting Standards—A Brief History. (FASB Official Website).

Gordon, L. A., Loeb, M. P., & Zhu, W. (2012). The Impact of IFRS Adoption on Foreign Direct Investment. Journal of Accounting and Public Policy, 31(4), 374-398.

Gyasi, A. (2010): "Adoption of International Financial Reporting Standards in Developing Countries - The Case of Ghana", BSc Dissertation, University of Applied Sciences

Harper, A., Leatherbury, L., Machuca, A., and Phillips, J. (2012) "The Impact Of Switching to International Financial Reporting Standards on United States Businesses". Liberity University, Faculty Publications and Presentations. Paper 19

IASC Foundation, (2000). IASC Foundation Constitution.

ICAEW, (2014). The Effects of Mandatory IFRS Adoption in the EU: A Review of Empirical Research. Financial Reporting Faculty

IFRS, (2015). IFRS Application Around the World, Jurisdiction Profiles. (IFRS Official Website)

Ionaşcu, M., Ionaşcu, I., Săcărin, M. & Minu, M. (2014) "IFRS adoption in Developing Countries: the Case of Romania", Accounting and Management Information Systems, Vol. 13, No. 2: 311-350

Liu, Y., (2009). Chinese Accounting Standards System: Sturcture, International Convergence and Equivalence. Accounting Research in China, 1/1, 98-112.

Nobes, C and Parker, R (2010) 'Comparative International Accounting'. FT Prentice Hall. 11th Ed.

Sacarin, M., Bunea, S. & Girbina, M. (2013) "Perceptions of accounting professionals on IFRS Application at The Individual Financial Statements: Evidence From Romania", Accounting and Management Information Systems, vol. 12, no. 3: 405–423

Tweedie, D. (2006). China Affirms Commitment To Converge with IFRS. Retrieved: April, 20, 2015, from http://www.ifrs.org/News/Announcements-and-Speeches/Pages/China-affirms-commitment-to-converge-with-IFRS.aspx

UNCTAD, (2008). Practical Implementation of International Financial Reporting Standards: Lessons learned, Country Case Studies on IFRS. United Nations, New York and Geneva.

Zeff, S. (2003), "How the US Accounting Profession Got where it is Today", Part I. Accounting Horizons, Vol.17, No.3, pp. 189–205. No.4, pp. 267–86.

Zeff, S. (2012), "The Evolution of the IASC into the IASB, and the Challenges it Faces". The Accounting Review, Vol.87, No.3, pp. 807–837.

Zehri, C., and Abdelbaki, A. (2013). Does Adoption of International Accounting Standards Promote Economic Growth in Developing Countries?. International Open Journal of Economic Vol.1, N1, July 2013. Pp.1- 13.