

دور المتغيرات البيئية فى تطوير
الأبعاد المحاسبية المؤثرة فى جذب
الاستثمار الأجنبى

بحث مقدم إلى :

مؤتمر اتجاهات اقتصادية عالمية ١١١
١٦ - ١٧ ديسمبر ٢٠٠٨
"الاقتصادية العالمية فى عالم سريع التغير"

كلية العلوم الإدارية - جامعة الكويت

إعداد

أ.د. برنس ميخائيل غطاس
أستاذ ورئيس مجلس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط - مصر

دور المتغيرات البيئية فى تطوير الأبعاد المحاسبية المؤثرة فى جذب الاستثمار الأجنبى

أ. د . برنس ميخائيل غطاس *

ملخص :

تهدف المحاسبة إلى تقديم المعلومات الملائمة لمتخذى القرارات . وهى بهذا وثيقة الصلة بكافة التحولات الاقتصادية العالمية والإقليمية والمحلية . وعليه فإن التطوير الدائم للمعايير ونظم المعلومات المحاسبية بهدف إحداث التوافق بين المتغيرات البيئية (الاقتصادية والاجتماعية والتشريعية) وبين المعايير الدولية يعد مطلباً أساسياً لزيادة الثقة فى القوائم المالية ، خاصة بالنسبة للشركات متعددة الجنسية وللمستثمر الأجنبى بصفة عامة .

ويهدف هذا البحث إلى حصر المتغيرات البيئية المعاصرة المؤثرة فى مجتمعاتنا العربية على عملية إصدار المعايير المحاسبية ، وتقويم مدى التوافق الحادث بينهما ، واقتراح كيفية محددة لإحداث قدر ملائم من هذا التوافق تحقيقاً لمصادقية القوائم المالية .

وقد خلص الباحث إلى عدم تأييد اتجاه التوحيد المحاسبى الإقليمى وكذلك الترجمة شبه الحرفية للمعايير الدولية ، واقتراح - كبديل لذلك - ضرورة إتباع استراتيجية تخطى بين بناء واستيراد المعايير فى ضوء المتغيرات البيئية المحلية المدروسة آثارها (مع تطبيق ذلك على المعايير المحاسبية المصرية) . ويراعى بالإضافة إلى ذلك التصميم الملائم للإجراءات والممارسات المحاسبية بما يتفق والمتغيرات المجتمعية ، وينعكس إيجاباً على مصادقية القوائم المالية لدى المستثمر الأجنبى .

* استاذ المحاسبة فى كلية التجارة جامعة اسيوط - مصر .

Role of Environmental Variables in Developing Dimensions of Accounting, Influential in Attracting Foreign Investment

Brince Mikhael Ghattas *

Abstract:

Accounting aims to provide information to decision makers. This is relevant to all global, regional and local economic variables. Thus, developing of accounting information systems for achieving harmony between international standards and environmental variables is a prerequisite for increasing credibility in the financial statements, especially for multinational corporations, and foreign investors.

This research aims to determine environmental variables, affecting contemporary arab societies in the process of issuing accounting standards, and assessing the compatibility between the incident and standards.

Researcher has concluded not to endorse the direction of unification of accounting standards or semi-verbatim translation of international standards and propose an alternative to pursue a strategy of building up and importing standards in the light of local environmental variables, (with the application of egyptian accounting standards).

*Professor of Accounting , Faculty of Commerce Assuit University – Egypt

دور المتغيرات البيئية فى تطوير
الأبعاد المحاسبية المؤثرة فى جذب
الاستثمار الأجنبى

بحث مقدم إلى :

مؤتمر اتجاهات اقتصادية عالمية ١١١
١٦ - ١٧ ديسمبر ٢٠٠٨
"الاقتصادية العالمية فى عالم سريع التغير"

كلية العلوم الإدارية - جامعة الكويت

إعداد

أ.د. برنس ميخائيل غطاس
أستاذ ورئيس مجلس قسم المحاسبة والمراجعة
كلية التجارة - جامعة أسيوط - مصر
E-mail: B_ghattas@Hotmail.com

مقدمة :

تطبع التحولات الاقتصادية العالمية المعاصرة بصماتها على مختلف المجالات السياسية والاجتماعية . ولذا كان لزاماً تحليل هذه التحولات وآثارها بهدف الاستفادة منها ، والتصدي لمشكلاتها . والمحاسبة باعتبارها نظاماً للمعلومات مبنياً على المعايير المقبولة قبولاً عاماً ، تهدف إلى تقديم المعلومات الملائمة لكل من يهمله الأمر . لذا فهي تعتبر من أهم المجالات ذات الصلة بالتحولات سالفة الذكر . وعليه فإن التطوير الدائم للمعايير والنظم المحاسبية المحلية لتتوافق مع المعايير الدولية * في ظل المتغيرات البيئية ، يعد ضرورة ملحة لجذب الاستثمار الأجنبي .

وتؤكد مراجعة الأدب المحاسبى والدراسات الميدانية ذات الصلة أن هناك علاقة قوية بين العوامل البيئية والنظم المحاسبية المحلية ، الأمر الذى لم يجد التصدى الواجب من الباحثين والمهنيين فى الدول العربية عند صياغة معايير المحاسبة بها .

وعليه فإن مشكلة البحث تتمثل فى عدم مراعاة العوامل البيئية الإقليمية السائدة فى الدول العربية عند إصدار معايير المحاسبة ، وفى صياغة أخرى فى الاعتقاد الخاطئ السائد بأن مجرد ترجمة المعايير الدولية (مع بعض التعديلات غير الجوهرية) يعد كافياً لجذب الشركات متعددة الجنسية .

ويهدف البحث إلى إبراز التوافق مع المعايير الدولية فى ضوء الأبعاد البيئية المؤثرة ، بغية بناء الثقة فى النظم المحاسبية المحلية بهدف جذب الاستثمار الأجنبي .

ويتضمن البحث - تحقيقاً لأهدافه النقاط التالية (مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية) :

أولاً : تحليل نتائج أهم الدراسات السابقة (ذات الصلة) وعلاقتها بموضوع البحث .

ثانياً : حصر المتغيرات البيئية (الاقتصادية والاجتماعية) المؤثرة على النظم المحاسبية فى مجتمعاتنا العربية .

ثالثاً : تقويم مدى مراعاة المتغيرات البيئية عند إصدار معايير المحاسبة وأثر ذلك على الاستثمار الأجنبي .

* يستخدم فى البحث مصطلح " المعايير الدولية " للدلالة على المعايير المحاسبية الدولية IAS او معايير التقارير المالية الدولية IFRS .

رابعاً : إبراز أهمية وكيفية إحداث التوافق المحلى والإقليمي مع المعايير الدولية بهدف جذب الاستثمار الأجنبي .

خامساً : خلاصة ونتائج البحث وموضوعات مقترحة لدراسات مستقبلية (ذات صلة) .

وفيما يلي دراسة النقاط السابقة باستخدام المنهج التحليلي فى مراجعة الدراسات ذات الصلة ، بهدف تحليل وتفسير اتجاهات الفكر المحاسبى ، واستنتاج المفاهيم والحقائق المعبرة عن مضمون النقاط موضوع البحث ، وإخضاعها للتحليل الإلتقادی والتقييم ، للتوصل إلى نتائج محددة أكثر تطوراً من وجهة نظر الباحث .

أولاً : تحليل نتائج أهم الدراسات السابقة (ذات الصلة) وعلاقتها بموضوع البحث :

تعرض كثير من الباحثين للعلاقة بين العوامل الثقافية المؤثرة فى المجتمع وبين العلوم الاقتصادية والإدارية . وقد عرض (محمد المبروك أبو زيد ، ٢٠٠٥) نتائج عدداً من الدراسات السابقة^(١) . تتعلق بأهمية العوامل البيئية ، وخاصة عامل الثقافة فى تشكيل النظم المحاسبية لمختلف الدول . وأن هذه النظم تتحدد ملامحها - إلى حد كبير - بثقافة المجتمع . ويمكن استخلاص أهم نتائج هذه الدراسات وغيرها فيما يلى :

١- اقترح (Gray, 1988) إطاراً يوضح العلاقة بين الثقافة والنظم المحاسبية مطوراً بذلك نموذج (Hofstede, 1984) ، بإضافته القيم المحاسبية الأربعة التالية على وجه التحديد :

- المهنية مقابل الرقابة القانونية ،
- التوحيد مقابل المرونة ،
- التحفظ مقابل التفاؤل ،
- السرية مقابل الإفصاح .

(١) وردت الدراسات التالية ذات الصلة فى كتاب محمد المبروك أبو زيد (٢٠٠٥) :

Muller, 1967; Violet, 1983; Nobes, 1983, 1984; Schuerder, 1987; Bloom & Naciri, 1980; Hofstede, 1984, Gray, 1988; Perera, 1989; Perera & Mathew, 1990; Harry, L., et al., 1992).

- ٢- استنتج محمد المبروك أبو زيد (٢٠٠٥ : ١٩٥) أن استخدام مدخل (Gray 1988) المشار إليه بعاليه يعاون الدول النامية والعربية فى التحقق من طبيعة العلاقة بين النظم المحاسبية والبيئية المحيطة ، خاصة عامل الثقافة .
- ٣- عرض (Perera, 1989) عند مراجعته وتقييمه نتائج مؤتمرات دولية ثلاثة كان موضوعها الحتمية الثقافية فى المحاسبة (امستردام فى يونيو ١٩٨٥ ، نيويورك فى أغسطس ١٩٨٦ ، بروكسل فى ديسمبر ١٩٨٧) ، أهمية تحديد قيم وعوامل اجتماعية معينة لدراسة تأثيرها بعينها على المحاسبة . وبالإضافة إلى ذلك أبرز ضرورة تحديد الكيفية التى يجب أن ترتبط بها الممارسات المحاسبية والقيم الاجتماعية السائدة .
- ٤- حاول أحد الباحثين (White, 2004) تطبيق ما توصل إليه (Perera 1989) من دراسة تأثير عامل ثقافى محدد بالذات على عولمة المعايير المحاسبية ، واختار لذلك عامل المعتقد الدينى كمتغير ثقافى . وتوصل إلى أن المعايير المحاسبية ليست بعيدة عن التأثير الدينى ، وأن هناك بعض الممارسات والجزئيات فى المعايير المحاسبية لا تتفق بشأنها مختلف الأديان .
- ٥- ألقى (Dahowy, 2002) الضوء على التعارض الضمنى بين المعايير الدولية والقيم الثقافية . واتخذ مثالا لذلك جمهورية مصر العربية كأحد الدول النامية . وأوضح أهمية النزعة إلى السرية وتجنب عدم التأكد ، والتباين الكبير فى السلطة ، مما ينعكس على الممارسة المحاسبية داخل المجتمع المصرى .
- ٦- لم تختلف نتائج بعض الدراسات الأخرى التى أجريت فى مصر عن النتيجة السابقة حيث توصل (سهام محمد على حسن ، ١٩٩٩ ؛ ممدوح صادق محمد الرشيدى ، ٢٠٠٦) إلى أن قيم الثقافة السائدة فى المجتمع المصرى تتمثل فى تفضيل الرقابة التشريعية ، والتوحيد والتحفظ والسرية ، نتيجة اتصاف الثقافة المجتمعية فى مصر بالميل إلى الجماعية والتباين الكبير فى السلطة وتجنب عدم التأكد .
- ٧- توصل إلى ذات النتائج تقريبا باحثون آخرون فى دول عربية أخرى (عبير سعد المطيرى ، طلعت عبد العظيم ، ٢٠٠٢ ؛ رياض العبد الله ، ٢٠٠٧) ، مما يؤكد وجهة النظر فى أن تباين المتغيرات البيئية (السياسية والاقتصادية والاجتماعية والثقافية) تفرض ضرورة اتباع مناهج البحث المعاصرة مثل المنهج التفسيرى والنقدى فى صياغة

المعايير المحاسبية ، بدلاً من المنهج الذى يركز على تفهم المحاسبة كعملية فنية داخل المنشآت أياً كانت أبعادها البيئية .

٨- استطرد (رياض العبد الله ، طلال الجاوى ، ٢٠٠٢) فى هذا لاتجاه مؤكدين التأثير الكبير للنواحى السياسية على توجيه هيئة وضع المعايير المحاسبية (IASB) فى صياغة فروض المعايير لصالح الأطراف ذات المصلحة والسلطة .

٩- أبرز بعض الباحثين العلاقة الوثيقة بين توحيد المعايير المحاسبية فى الدول العربية مع المعايير الدولية على تدفق الاستثمارات نتيجة الثقة فى القوائم المالية وإيجابية العلاقة بين الإفصاح وأنشطة أسواق رأس المال (على جابر صالح ، ٢٠٠٤) .

١٠- أكد كثير من الكتاب على أهمية وضرورة الالتزام الكامل بالمعايير الدولية عند إعداد القوائم المالية للشركات (خاصة تلك المقيدة أسهمها فى سوق الأوراق المالية) ، مما يعاون - من وجهة نظرهم - بالضرورة فى جذب الاستثمار الأجنبى ونمو سوق الأوراق المالية (محمد مطر ، ١٩٩٧ ؛ محمد أبو حمور ، ٢٠٠١ ؛ عصافت سيد أحمد عاشور ، ٢٠٠٢ ؛ قدرى أحمد العتيبي ، ٢٠٠٤ ؛ مصطفى أحمد فؤاد هديب ، ٢٠٠٦) .

ويخلص الباحث من عرضه لأهم نتائج الدراسات السابقة ذات الصلة باعتراف الباحثين على مختلف اتجاهاتهم بعظم تأثير العوامل البيئية المختلفة على مناهج التنظير والمحاسبة المحاسبية (ممثلة فى إصدار معايير المحاسبة والمراجعة) ، وذلك بالرغم من بروز الاتجاه - فى بعض هذه الدراسات - إلى تسييس المعرفة المحاسبية عند جهات إصدار المعايير الدولية . ومن ناحية أخرى ، حاولت بعض الدراسات التأكيد على ضرورة الالتزام بتطبيق المعايير الدولية فى الدول العربية * ، مع تبرير ذلك بأنه ضرورة لاستقطاب الاستثمار الأجنبى ، بل صدرت تشريعات ملزمة بذلك فى بعض الدول العربية .

ويعتقد الباحث أن ما توصل إليه (Perera, 1989) من أن إخضاع قيم اجتماعية وعوامل ثقافية بعينها على وجه التحديد ذات ارتباط بالممارسات المحاسبية فى كل مجتمع للدراسة والتحليل عند إصدار المعايير المحاسبية أكثر منطقية وعقلانية من نموذج Gray (1984) الذى يتسم بالعمومية والشمول .

* من هذه الدراسات ما ورد اعلاه امام رقم ١٠ .

وعليه يتمثل موضوع البحث الحالى فى إجراء حصر للمتغيرات البيئية المؤثرة على تصميم النظم المحاسبية ، وتقويم مدى مراعاة هذه المتغيرات عند إصدار المعايير المحاسبية ، وأخيراً إبراز أهمية وكيفية إحداث التوافق الملائم والمرن مع المعايير الدولية ، بغرض جذب الاستثمار الأجنبى (مع التطبيق على معايير المحاسبة المصرية) . وبذلك بعد هذا البحث استكمالاً وتطويراً للدراسات السابقة ذات الصلة ، ويستمد أهميته من إجراء حصر شامل للمتغيرات المعاصرة المشار إليها ، وإحداث التوافق المنشود من خلال اقتراح خطوات محددة ملائمة للتطبيق على المعايير المصرية .

ثانياً : حصر المتغيرات البيئية المؤثرة على النظم المحاسبية فى مجتمعاتنا العربية :

حذر (1959) Perera - بحق - الدول النامية صراحة من أن تطبيقها للمعايير الدولية لا يمكن أن يكون ناجحاً - لسببين رئيسيين هما :

(أ) أن هذه المعايير مبنية على تجارب مختلفة عن تلك السائدة فى الدول النامية .

(ب) وجود مشكلات عند تطبيق المعايير المحاسبية فى الدول النامية ، منها : عدم اكتمال المعرفة المحاسبية لدى مستخدمى القوائم المالية ، ضعف الرقابة المهنية ، ضعف نظم المحاسبة المالية والإدارية ، ضعف مستوى التعليم والبحوث فى مجال المحاسبة .

وأن كان الباحث يتفق مع هذا الاتجاه فى عدم نجاح نقل أو ترجمة المعايير الدولية لمجتمعاتنا العربية ، فإنه يعتقد أن السبب الجوهرى الكامن وراء ذلك ، هو عدم مراعاة الأبعاد البيئية (الثقافية والاجتماعية) عند البحث فى إيجاد حلول للمشكلات السابق ذكرها أعلاه ، بل وعدم التعمق فى دراسة التجارب المحلية النابعة من بيئة المجتمعات النامية بهدف بناء المعايير المحاسبية الملائمة لها . ويعتقد الباحث أن الخطوة الأولى لذلك هو الحصر الشامل للمتغيرات البيئية المؤثرة فى هذا العملية . ويجدر الذكر أن المتغيرات البيئية المتشابهة قد تكون أساساً لتشابه مماثل فى أسس بناء المعايير المحاسبية . فإذا طبقنا ذلك على الدول النامية (والعربية على وجه الخصوص) ، فإنه - من خلال الاستفادة من محاولات متفرقة سابقة - يمكن تجميع وتحديث المتغيرات البيئية المؤثرة فيما يلى :

- ١- الاتجاه إلى القطاع الخاص الذى يقوم على آلية السوق ، مع وجود أساس لنظام الاقتصاد الاشتراكى يعكس درجة من التدخل الحكومى ، مما ينعكس على ضرورة توفير المعلومات المحاسبية لمتخذى القرارات ذات الطبيعة المركزية .
- ٢- عدم وجود أسواق أوراق مالية منظمة ومتقدمة بالدرجة الكافية كمصدر رئيسى لتمويل الاستثمارات ، مما يتطلب ضرورة تفعيل التشريعات القانونية الخاصة بأهمية الإفصاح عند عرض القوائم المالية ، مع إيجاد الحوافز الكافية لتوسيع قاعدة الانضمام إلى سوق الأوراق المالية الرسمية .
- ٣- تركيز المصارف عند طلب المنشآت الحصول على ائتمان على التحقق فقط من توافر الضمانات المالية والرهن العقارية والتجارية ، دون الامتداد إلى الطلب الحقيقى للتحليل الدقيق لمضمون القوائم المالية ، مما يؤثر على شكلية إعداد دراسات الجدوى الاقتصادية والمالية .
- ٤- تمثل المنشآت الصغيرة والمتوسطة النسبة الأكبر فى هيكل المنشآت الاقتصادية العربية ، مما ينعكس سلباً على الهياكل التنظيمية والقدرات الإدارية والنظم المحاسبية ، وإمكانية تطبيق المعايير المحاسبية بصفة عامة .
- ٥- انخفاض مستوى تأهيل المحاسبين المهنيين ، فضلاً عن عدم وجود التشريعات الكافية لمراقبة أعمالهم ومساءلتهم . ولعل عدم وجود تشريعات مماثلة لقانون **Sarbans Oxlay** 2002 (المطبق فى الولايات المتحدة الأمريكية) ، ولجان المراجعة ، ومراجعة النظير وغيرها يعكس مدى ابتعاد المحاسبة المهنية فى الدول العربية عن تطبيق معايير الجودة المطلوبة فى هذا المجال ، مع ملاحظة الاهتمام الشديد بإصدار وتعديل القوانين المالية والاقتصادية الأخرى (ذات الطبيعة العامة) كقانون التجارة ، قانون الشركات ، قوانين الجمارك والضرائب بأنواعها .
- ٦- يعد البحث الجاد عن الصلاحيات والمسئوليات التى يجب أن تعطى للمراجع الخارجى فى إمكانية التنبؤ بتعثر المنشأة موضوع المراجعة والتقرير عن ذلك ، أو عدم وفاء المنشأة بمسئولياتها الاجتماعية أو البيئية ، أو تقدير حجم الخسائر المحتملة ، أو حتى عن ضرورة الفصل بين مهمة المراجع الخارجى فى إبداء الرأى حول مدى سلامة القوائم المالية وفق المعايير المعتمدة ، وبين تقديمه لاستشارات

وخدمات مهنية أخرى أموراً بعيدة المنال في واقع الممارسة المحاسبية المهنية في مجتمعاتنا العربية .

٧- ضعف مستوى التعليم والوعي المالي والمحاسبى لدى مستخدمي القوائم المالية ، مما يؤثر في مستوى تفهم المحاسبة لدى غير المحاسبين من متخذي القرارات سواء داخل أو خارج المنشأة .

٨- انخفاض الوعي الضريبي لدى كثير من الممولين أصحاب المنشآت ، وعدم الاعتقاد الكامل بضرورة سداد كامل التزاماتهم الضريبية وفق دخولهم الحقيقية التي تظهرها قوائم مالية معدة وفق المعايير المحاسبية ، فضلاً عن طول أمد النزاع الضريبي وتعدد إجراءاته لمختلف الأوعية الضريبية .

٩- تدنى الوعي الدفترى والمحاسبى لدى أفراد المجتمع . ويتضح ذلك في مصر على سبيل المثال من انخفاض مستوى وحجم التعامل المستندى الرسمي ، مما يوجد صعوبات عند التسجيل المحاسبى في الدفاتر .

١٠- عدم التحديد الدقيق للاختصاصات الوظيفية لحلقات الهيكل التنظيمى للمنشآت ، وفي كثير من الأحيان شكلية اجتماعات مجالس الإدارة والجمعيات العمومية (خاصة في الشركات العائلية) يوجد تأثيراً شديداً على متطلبات ترشيد القرارات الإدارية ومفهوم انفصال الملكية عن الإدارة .

١١- التأثير الفعال لعوامل تجنب عدم التأكد - السرية والكتمان - الفردية - الدكتاتورية وغيرها ، على مضمون مقومات النظام المحاسبى وفعالية استخدامه . ويعد ذلك أمثلة واضحة على العوامل الثقافية ذات الصلة - وأن اختلفت درجة خدمتها من مجتمع لآخر ومن فئة لأخرى داخل ذات المجتمع .

ويعاون الحصر الشامل السابق للمتغيرات البيئية المعاصرة في مجتمعاتنا العربية في تقويم مدى مراعاتها عند إصدار المعايير المحاسبية وعند دراسة كيفية إجراء التوافق الملائم مع المعايير الدولية .

ثالثاً : تقويم مدى مراعاة المتغيرات البيئية عند إصدار معايير المحاسبة وأثر ذلك على الاستثمار الأجنبى :

يجمع العديد من الكتاب على أن عملية وضع المعايير المحاسبية هي عملية سياسية اجتماعية ، ولذا لم يحدث - في دولة ما - اتفاق على جهة واحدة لإتمام ذلك . ويرجع ذلك إلى عدة اعتبارات منها اختلاف المتغيرات البيئية السائدة في كل مجتمع (Harry, et al., 60 : 1992 . وهكذا بينما خضعت عملية إصدار المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة وفي الولايات المتحدة الأمريكية لجهات مهنية ، خضعت في فرنسا واليابان لسيطرة تشريعية . وصدرت في مصر المعايير المحاسبية بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ من خلال توصيات اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد وآداب السلوك المهني . وفي المملكة العربية السعودية صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، التي تعمل تحت إشراف وزارة التجارة (أحمد سعيد قطب ، ٢٠٠٣ : ١٤٩) ، وتعكس جهة الإصدار في كل من مصر والمملكة العربية السعودية اتجاهاً محدداً لتأثير العامل الثقافي السائد في كلتا الدولتين وهو ارتفاع مستوى الرقابة التشريعية عن مستوى الممارسة المهنية .

وبدراسة خطوات إصدار معايير المحاسبة في كل من الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ، وفي كل من مصر والمملكة العربية السعودية ، يتضح تشابه خطوات إصدار المعايير مع تباين تأثير العوامل الثقافية وهي : مستوى الشورى في جلسات الاستماع وتلقى المقترحات ، مدى توجيه المنظمات المهنية ، مدى التأثير بمستوى الإفصاح ومستوى التعليم والوعى . وبالرغم من ذلك كما ذكر ممدوح صادق محمد الرشيدى (٢٠٠٦ : ٢٩-٣٠) أن الواقع الفعلى يشير إلى أن الأمر اقتصر على مجرد التعريب للمعايير الدولية .

وتأكيداً لذلك فقد ورد في التمهيد الخاص بالمعايير المصرية الصادرة سنة ٢٠٠٦ عن وزارة الاستثمار ، بأن هذه المعايير قد أعدت طبقاً للمعايير الدولية ، باستثناء المعالجات المشار إليها في الملحق . وأن الموضوعات التي لم تتناولها المعايير المصرية تطبق بشأنها المعايير الدولية لحين صدور المعايير المصرية الخاصة بها . وبغرض تقويم محاولة واضع المعايير المصرية كيفية إجراء التوفيق المستهدف بينها وبين المعايير الدولية ، نعرض فيما يلي ما ورد بملحق التمهيد ت ١ ، ت ٢ للمعايير المصرية تحت العنوان التالي :

أهم نقاط الخروج عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية
(وزارة الاستثمار ، ٢٠٠٦) :

معيير المحاسبة المصرى رقم (١) "عرض القوائم المالية" :

١- توزيعات الأرباح على العاملين وأعضاء مجلس الإدارة لا يتم إدراجها كمصروفات ضمن قائمة الدخل ، بل تثبت كتوزيع للربح وذلك تطبيقاً للمتطلبات القانونية .

٢- تأثير ذلك على كل من معيار المحاسبة المصري رقم (٢٢) ، نصيب السهم في الأرباح ، ومعيار المحاسبة المصري رقم (٣٨) "مزايا العاملين" .

معيار المحاسبة المصري رقم (١٠) "الأصول الثابتة وإهلاكها" :

تم تعديل الفقرات الخاصة بنموذج إعادة التقييم بالفقرات من (٣١) إلى (٤٣) من هذا المعيار ، بحيث لا يتم استخدام هذا النموذج إلا في حالات محددة ، وعندما تسمح القوانين واللوائح بذلك ، فيما عدا هذا تستخدم المنشأة نموذج التكلفة الوارد في فقرة (٣٠) .

معيار المحاسبة المصري رقم (١٩) "الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المتشابهة" :

- تم إلغاء الفقرات رقم (٤٤) ، (٥١) ، (٥٣) من هذا المعيار ، حيث أنها تمنع تكوين مخصص عام للقروض والسلفيات خصماً من حساب الأرباح والخسائر ، وتنص على تكوينها خصماً من حقوق الملكية ، في حين أن تعليمات البنك المركزي المصري والسياسات البنكية المتعارف عليها تنص بضرورة تكوين مثل هذا المخصص خصماً على حساب الأرباح والخسائر .

معيار المحاسبة المصري رقم (٢٠) "القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بالتأجير التمويلي" :

- تم إعداد هذا المعيار مختلفاً عن المعيار الدولي رقم (١٧) الخاص بالتأجير وذلك لما احتواه القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ والخاص بالتأجير التمويلي في المادتين رقمي (٢٤) ، (٢٥) من معالجات محاسبية ملزمة ، تختلف عن المعالجات السائدة دولياً ، حيث يحتفظ المؤجر في دفاتره بالأصل المستأجر ويقوم بإهلاكه . ويقوم المستأجر بتحميل الأرباح والخسائر بقيمة المدفوعات عن عقود التأجير كمصروفات عن الفترة التي سددت عنها" .

ويتضح من استقراء ما سبق ذكره (مما أسماه واضعو المعايير المحاسبية المصرية نقاط الخروج) ، أنها ما إلا محاولة لتوافق المعايير مع التشريعات القانونية السارية ، وليس محاولة لإحداث توافق مبنى على المتغيرات الشاملة (الاقتصادية والاجتماعية والقانونية والثقافية) في مصر .

وبناء على ذلك ، فإن الباحث يتفق مع ما أسفرت عنه إحدى الدراسات النظرية التطبيقية التي أجريت حول تقويم استراتيجية إصدار المعايير المصرية فى أنه ليس هناك استراتيجية لبناء معايير محاسبية مصرية سواء كانت استراتيجية معيارية أو استراتيجية إيجابية ، وإنما هناك استراتيجية إصدار المعايير التى تقوم على مجرد أقلمة أو تمصير أو تعريب المعايير الدولية ، مع عدم اتباع استراتيجية الحل الوسط التى تقوم على الالتزام بالمعايير الدولية وعدم الحيدة عنها إلا فى أضيق الحدود ، وفقاً لظروف البيئة المصرية . وإنما تم اتباع استراتيجية المشاركة الخارجية فى سلطة إصدار المعايير ، بالإضافة إلى استراتيجية المساندة الحكومية لسلطة الإصدار التى تعمل على توافر مجموعة من الضوابط لضمان الالتزام بالمعايير المصدرة . وتطبيقاً لذلك تتلقى الأمانة الفنية للجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة فى مصر الملاحظات والاستفسارات التى يتم إبدائها حول المعايير الصادرة . ومن الناحية النظرية هناك استراتيجية لاتخاذ الإجراءات التصحيحية والمراجعة الدولية للمعايير ، إلا أنه من الناحية المهنية لم يتضح اتخاذ إجراءات تصحيحية بعد ، (محمد أحمد العسلى ، ٢٠٠١ : ٤٧٤) . وتوصل باحث آخر إلى ذات النتيجة مؤكداً أن عملية إصدار معايير المحاسبة المصرية باعتبارها ترجمة للمعايير الدولية لم تتأثر بمتغيرات البيئة المصرية عامة ، والمتغيرات الثقافية خاصة ، ممدوح صادق الرشيدى (٢٠٠٦ : ٣١) .

ويؤيد الباحث هذا الاتجاه مدللاً على ذلك باستمرار جهة إصدار المعايير فى مصر فى اتباع ذات المنهجية فى نقل المعايير الدولية عند إصدار المعايير المصرية ، سواء تلك الصادرة بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، أو تلك المعدلة والصادرة بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ ، وذلك رغم المتغيرات البيئية المستجدة خلال الفارق الزمنى بينهما (تسع سنوات) . وأن اقتصرت التعديلات على إضافة عدد من المعايير الجديدة (من المعيار رقم ٢٤ إلى رقم ٣٩) ، مع بعض التعديلات سواء فى الموضوع أو المحتوى لبعض المعايير الأخرى (عشرة معايير) مع إضافة قائمة لتعريف المصطلحات .

وأخيراً يبرز تساؤلاً هاماً حول مدى تأثير نقل (ترجمة) المعايير الدولية والالتزام التام بها عند إعداد القوائم المالية المنشورة للشركات كأساس هام لجذب الاستثمار الأجنبى . ويتم ذلك تحديداً فى ضوء ما توصلت إليه العديد من الدراسات السابقة فى أن الالتزام بالمعايير الدولية يعد ضرورة أساسية لجذب رأس المال الأجنبى ، محمد أبو حمور ، (٢٠٠١) ، عاصفت سيد أحمد عاشور (٢٠٠٢) ؛ قدرى أحمد العنبيى (٢٠٠٤) ؛ مصطفى أحمد فؤاد هديب (٢٠٠٦) .

ويرجع أصحاب هذا الرأى ذلك إلى أن اهتمام المستثمر الأجنبي ينصب على القوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير الدولية ، مما يضيف عليها عامل الثقة فضلاً عن العالمية ، ويعد أساساً لفاعلية تنفيذ الاتفاقيات التجارية الدولية . بل أن أحد الباحثين (أمين السيد لطفى ، ٢٠٠٦ : ٤٥٠) أضاف أن استخدام المعايير الدولية فى البلاد النامية والأخذة فى النمو يعد ذو قيمة عظيمة ويخدم مصالح التوفيق الدولى عن طرق تحاشى خلق قواعد مختلفة .

وفى اتجاه آخر توصل محمد المبروك أبو زيد (٢٠٠٥ : ٣٨٠) ، إلى أنه "عندما تكون الطرق والإجراءات المحاسبية مصممة بشكل موحد ، فإن اهتماماً أكبر يمكن أن يوجه ناحية المجالات النظرية ، بدلاً من الجوانب العملية للمحاسبة على نحو يسهل عملية تطوير نظرية محاسبية أكثر عقلانية . وكذلك فإن البعض يؤكد على ضرورة أخذ الظروف البيئية فى الاعتبار على مستوى الدول العربية ، والاعتماد على نظام محاسبى يلائم كافة ظروف هذه الدول ، سهام على حسن (١٩٩٩ : ٦٢) . وأن الاختلافات البيئية بين الدول العربية طفيفة ، ولا تؤثر على وجود معايير محاسبية عربية موحدة ، ثناء عطية فراج (١٩٩٤) .

وتمشياً مع ذات الاتجاه أكد باحث آخر على أن استخدام معايير محاسبة عربية يعد خطوة تمهيدية لإصدار معايير مراجعة عربية ، مما يوفر الثقة والمصادقية فى القوائم المالية ، ويعطى مستخدميها الاطمئنان عند اتخاذ قراراتهم الاستثمارية ، ويسهل تدفق الاستثمارات بين الدول العربية ، ويحقق هدف التكامل الاقتصادى ، ويؤدى إلى رفع كفاءة السوق ويؤثر إيجابياً على حجم التعامل وأسعار الأوراق المالية وأنشطة سوق المال ، على جابر صالح (٢٠٠٤) .

غير أن الباحث يتحفظ على الآراء السابقة سواء تلك التى تقضى بالالتزام التام بالمعايير الدولية ، أو بالتوحيد المحاسبى (حتى أن كان بين الدول العربية رغم الاعتراف بوجود تشابهه بين المتغيرات البيئية المؤثرة فيها) . ويرجع ذلك إلى ما يلى :

(أ) اتصاف الآراء المشار إليها بالعمومية وعدم الموضوعية فضلاً عن افتقارها إلى الدليل العلمى التجريدى .

(ب) تنافى الآراء السابقة مع ما توصلت إليه دراسات عديدة سابقة بالتأثير البالغ للأبعاد البيئية ، خاصة الاجتماعية والثقافية على المعايير والنظم المحاسبية .

(ج) لا يوجد اتباع الآراء السابقة حلاً لمشكلة التوافق المنشود مع المعايير الدولية تحقيقاً للمصادقية المستهدفة للقوائم المالية جذباً للاستثمار الأجنبي . بل أن التوحيد المحاسبي الإقليمي أو النقل الحرفي للمعايير الدولية يعد أحد معوقات التوافق الملائم مع المعايير الدولية في ظل المتغيرات البيئية المؤثرة في كل مجتمع .

(د) قد يؤثر تطبيق الاتجاهات السابقة (سواء للتوحيد المحاسبي الإقليمي أو الترجمة الحرفية للمعايير الدولية) سلباً في الاستثمارات الأجنبية . إذ أن المستثمر الأجنبي يهمل في المقام الأول سلامة أسس القياس والتقييم المحاسبي ، وارتفاع درجة الإفصاح ومصادقية القوائم المالية . ويتأتى ذلك عند أخذ الاختلافات والفروق التي تفرضها المتغيرات البيئية في كل دولة ، خاصة تلك المتعلقة بأنشطة اقتصادية ومعاملات ذات طبيعة تشريعية واجتماعية محلية .

(هـ) اعتراف الهيئات المحاسبية المهنية الدولية بأن المعايير الدولية قد وضعت لتتفق مع المتغيرات البيئية في الدول الأكثر تقدماً .

(و) يؤدي تبنى اتجاه التوحيد المحاسبي إلى البعد عن التطوير المهني للمعايير والنظم المحاسبية ، حيث أن لا يشجع البحث والابتكار المحاسبي المستمر والمرن والملائم لكافة الظروف والمتغيرات .

وبناء على ما سبق فلا مفر من ضرورة البحث الدؤب عن كيفية إحداث التوافق الملائم والمرن بين المعايير الدولية والمتغيرات البيئية في كل دولة عربية ، رغم تشابه هذه المتغيرات في مجتمعاتنا العربية بصفة عامة .

رابعاً : إبراز أهمية وكيفية إحداث التوافق المحلي والإقليمي مع المعايير المحاسبية الدولية بهدف جذب الاستثمار الأجنبي :

بداية ، ينبغي الإشارة إلى أن هناك اختلافاً بين المعايرة المحاسبية **Standardization** والتوافق المحاسبي **Harmonization** والتوحيد المحاسبي **Uniformity** . والمستهدف - لأغراض البحث - هو التوافق بمعنى الاتساق والقابلية للمقارنة مع المرونة . والتوافق مع المعايير الدولية - وفقاً لهذا المعنى - يحقق مزايا عديدة لكل من : عولمة الأسواق المالية ، مقابلة تكنولوجيا المعلومات المتطورة ، سد احتياجات الشركات متعددة الجنسية ، ملائمة الاتجاه العالمي نحو القطاع الخاص ، أمين سيد لطفى (٢٠٠٦ : ٢٦٤-٣٧٧) .

غير أن الواقع العملي يؤكد وجود معوقات ومحددات لأحداث التوافق المحاسبي المستهدف مع المعايير الدولية ، ومنها : القومية وعدم اعتبار المتغيرات البيئية ، تعدد واختلاف مستخدمي القوائم المالية (سواء كانوا المستثمرين أو الهيئات الحكومية أو البنوك ..) ، اختلاف التشريعات القانونية ، تباين نقاط البداية ومعدلات التقدم فى الممارسة المحاسبية ، الاختلاف بين المنظمات المهنية العامة و الخاصة ، والقصور فى الالتزام بالتنفيذ (المرجع السابق : ص ص ٣٧٩-٣٨٨) .

وبالرغم من وجود المعوقات المشار إليها آنفاً ، إلا أن ذلك لم يحد من الجهود الكثيفة التى بذلتها وتبذلها المنظمات المهنية الدولية والإقليمية لإيجاد التوافق المنشود وبما يتلائم والمتغيرات البيئية المختلفة . وتعد جهود كل من اتحاد المحاسبين الدولى IAS ولجنة المعايير الدولية للمحاسبة IASC وغيرها دليل على ذلك ، بالإضافة إلى جهود المنظمات المهنية الإقليمية العاملة فى هذا المجال (المجموعة الاقتصادية الأوروبية EEC ، اتحاد المحاسبين الأوربيين UEC ، مجلس المحاسبة الأفريقى AAC ، جمعية أمم جنوب شرق أسيا لاتحاد المحاسبين AFA ، اتحاد محاسبى أسيا والمحيط الهادى CAPA) . فضلاً عن ذلك أجريت دراسات حول مدى التوافق بين دول مجلس التعاون الخليجى بهدف إيجاد إطار محاسبى موحد لهذه الدول نظراً لتشابه المتغيرات البيئية السائدة بها (حامد عبد المعطى شعبان ، ١٩٨٩ ، حلمى البشبيشى ، ١٩٩٠) . وعلى مستوى الدول العربية مجتمعة تعرضت بعض البحوث - كما سبقت الإشارة - لمدى إمكانية توحيد معايير المحاسبة العربية فى إطار المحاسبة الدولية ، ثناء عطية فراج (١٩٩٤) ؛ أبو الفتوح على فضالة (١٩٩٦) ؛ على جاد صالح (٢٠٠٤) .

غير أن ما سبق حصره فى هذه الدراسة من متغيرات بيئية مؤثرة على المعايير والنظم المحاسبية فى مجتمعاتنا ، يؤكد وجود متغيرات إقليمية قد تتشابه فى بعض جوانبها ، غير أن هذا لا يتنافى مع تلك المتغيرات المحلية فى كل مجتمع خاصة من حيث التشريعات الاقتصادية والضريبية وتلك ذات الصلة المجتمعية كنظم التقاعد للعاملين وغيرها . ولعل هذا ما حدى بأحد الباحثين أن يؤكد أن الاختلافات الجوهرية فى البيئة المحاسبية بين الدول ، وما يتبعها من ثقافات محاسبية يجعل مصداقية الجهود المبذولة من لجنة المعايير الدولية بغرض التوافق موضع شك وجدل ، أمين السيد لطفى (٢٠٠٦ : ٤٦٢) .

ونتيجة لما سبق تبرز أهمية إيجاد كيفية محددة لإحداث التوافق بين المعايير الدولية ،
والمتغيرات البيئية المحلية لكل دولة عربية على حدة (مع التسليم بوجود تشابه فى المتغيرات
البيئية بين الدول العربية) .

وفيما يلى عرض خطوات محددة (من خلال النقاط الثلاث التالية) لإحداث التوافق
الملائم المرن بين المعايير الدولية ، فى إطار المتغيرات البيئية مع التطبيق على معايير
المحاسبة المصرية (الصادرة سنة ٢٠٠٦) :

١- تبويب المعايير المحاسبية المحلية - فى إطار المعايير الدولية - إلى المجموعات التالية :

- (أ) معايير تتعلق بالقياس المحاسبى .
- (ب) معايير تختص بالإفصاح المحاسبى .
- (ج) معايير تتصل بأنشطة اقتصادية محددة .
- (د) معايير ترتبط بمتغيرات مجتمعية معينة .

ويقترح أن يشتمل هذا التبويب على كافة المعايير المحاسبية ، وليس كما رأى أحد
الباحثين ، أبو الفتوح على فضالة (١٩٩٦ : ٣١) تطبيقه فقط على المعايير الدولية التى
تتصف بالعمومية ، وتتعلق بموضوعات محاسبية عامة ، ولا تتعارض مع المتغيرات
البيئية السائدة فى الدول العربية ، مستبعداً تلك المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبى ،
وتعالج مشكلات تتصل بالدول المتقدمة ، ولا تتفق مع التشريعات القانونية العربية المحلية
، سهام محمد على حسن (١٩٩٩ : ١٠٨ ، ١٠٩) .

وفيما يلى تبويب المعايير المحاسبية المصرية ، وزارة الاستثمار (٢٠٠٦) ، من حيث
المجموعات السابق بيانها مع إيضاح رقم المعيار المصرى ، ورقم المعيار الدولى المقابل
وموضوع المعيار :

الموضوع	رقم المعيار المصري	رقم المعيار الدولي
	(أ) معايير تتعلق بالقياس المحاسبي :	
المخزون	٢	٢
الأصول الثابتة واهلاكاتها	١٠	١٦
الإيراد	١١	١٨
أثار التغيرات فى أسعار صرف العملات الأجنبية	١٣	٢١
تكلفة الاقتراض	١٤	٢٣
الاستثمارات فى الشركات الشقيقة	١٨	٢٨
الأصول غير الملموسة	٢٣	٣٨
الأدوات المالية - الاعتراف والقياس	٢٦	٣٩
حصص الملكية فى المشروعات المشتركة	٢٧	٣١
المخصصات والأصول والالتزامات المحتملة	٢٨	٣٧
تجميع الأعمال	٢٩	٣ (IFRS)
اضمحلال قيمة الأصول	٣١	٣٦
الأصول غير المتداولة المحتفظ بها لغرض البيع والعمليات غير المستمرة	٣٢	٥ (IFRS)
المدفوعات المبنية على أسهم	٣٩	٢ (IFRS)

تابع :

الموضوع	رقم المعيار المصرى	رقم المعيار الدولى
	(ب) معايير تختص بالإفصاح المحاسبى :	
إطار إعداد وعرض القوائم المالية	١	١
قوائم التدفق النقدى	٤	٧
السياسات المحاسبية والتغيرات فى التقديرات المحاسبية والأخطاء	٥	٨
الأحداث التالية لتاريخ الميزانية	٧	١٠
الإفصاح عن الأطراف ذوى العلاقة	١٥	٢٤
القوائم المالية المجمعة والمستقلة	١٧	٢٧
نصيب السهم فى الأرباح	٢٢	٣٣
الأدوات المالية - الإفصاح والعرض	٢٥	٧ (IFRS)
القوائم المالية الدورية	٣٠	٣٤
التقارير القطاعية	٣٣	١٤
	(ج) معايير تتصل بأنشطة اقتصادية محددة :	
عقود الإنشاء	٨	١١
الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	١٩	٣٠
القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى	٢٠	١٧
الاستثمار العقارى	٣٤	٤٠
التنقيب عن وتقييم الموارد التعدينية	٣٦	٦ (IFRS)
الزراعة	٣٥	٤١
عقود التأمين	٣٧	٤ (IFRS)
	(د) معايير ترتبط بمتغيرات مجتمعية معينة :	
المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	١٢	٢٠
المحاسبة والتقارير عن نظم مزايا التقاعد	٢١	٢٦
ضرائب الدخل	٢٤	١٢
مزايا العاملين	٣٨	١٩

٢- مراعاة الاعتبارات التالية بالنسبة لكل مجموعة من مجموعات المعايير وفق التبويب

السابق اتباعه :

(أ) المعايير المتعلقة بالقياس المحاسبي : يتم الالتزام بالمعايير الدولية ، بما يتفق مع التشريعات القانونية المنظمة في المجتمع المحلي .

(ب) المعايير المتعلقة بالإفصاح المحاسبي : وهذه يتم تأكيد الالتزام بها حسب المعايير الدولية الصادرة ، لما لهذه المعايير من ارتباط بمصداقية القوائم المالية ، ومعدل الثقة سواء في مضامينها أو في شكل عرضها أو في دورية النشر والإعلام عنها .

(ج) المعايير المتصلة بأنشطة اقتصادية محددة : ويراعى عند إصدارها الاجتهاد في إحداث التوافق المرن مع المتغيرات البيئية في كل دولة عربية بسبب اختلاف المؤثرات التشريعية والاقتصادية والاجتماعية لممارسة الأنشطة الاقتصادية في كثير من الأحيان ، ودور هذه المؤثرات في مضمون القياس والتقييم المحاسبي . غير أنه بهدف تحقيق المصداقية يجب الإفصاح عن الاختلافات عن المعايير الدولية ومبرراتها بهدف إعلام المستثمر الأجنبي بصفة خاصة .

(د) المعايير المرتبطة بمتغيرات مجتمعية معينة : ويراعى بشأنها ما سبق ذكره بالنسبة للمعايير المتصلة بأنشطة اقتصادية محددة . وأن كان الأمر يتطلب في هذه المجموعة بذل جهداً أكبر لمزيد من الملائمة مع المتغيرات المجتمعية المرتبطة بمجالات تطبيق هذه المعايير ، خاصة وأنها تختص بشئون ذات طبيعة محلية كمزايا العاملين ، والمساعدات الحكومية وما شابه .

٣- ملائمة الإجراءات والممارسات المحاسبية ومضمون مقومات تصميم نظم المعلومات ، للخصائص والمتغيرات البيئية للأنشطة والمنشآت وفقاً لظروف كل دولة على حدة ، دون توحيد أو معايرة . ويكون الهدف الأساسي عند تصميم هذه النظم هو قدرتها على توفير المعلومات المحاسبية وفق المعايير المعتمدة . ومما يدل على صحة ذلك فقد عرضت إحدى الدراسات ، سهام محمد حسن (١٩٩٩ : ٩٢) . عدة بحوث ميدانية قامت بها جهات مختلفة ، (Frank, 1979; Price Water House, 1979; Frank, Nair, 1981) أثبتت جميعها وجود اختلافات رئيسية عديدة في الإجراءات والممارسات المحاسبية وصلت إلى ٢٦٧ اختلافاً في دراسة PWC ، ١٣١ اختلافاً في دراسة Frank, Nair بين الدول موضوع الدراسة . بل أن دراسات PWC التي أجريت على ٣٧ دولة توصلت إلى

تزايد هذه الاختلافات بالنسبة لنفس مجموعة الدول موضوع الدراسة من ٢٣٣ اختلافاً سنة ٧٣ إلى ٢٦٤ سنة ٧٥ إلى ٢٦٧ سنة ١٩٧٩ . ويعنى هذا أن الإجراءات والممارسات المحاسبية من المتوقع دائماً اختلافها وفقاً للمتغيرات البيئية ، مما لا يجدى معها التوحيد أو المعايرة .

وتأكيداً لأهمية ذلك تناولت إحدى الدراسات تأثيرات العولمة على المحاسبة عن العمليات بالعجلات الأجنبية ، مع التطبيق على دولة الإمارات العربية المتحدة . وناقشت الدراسة تساؤلات بخصوص تأثيرات كل من كبر حجم الشركة (كنتيجة للعمولة) ، كثافة رأس المال المستثمر بكل صناعة ، حجم العمليات على اختيار طريقة الترجمة ، وتأثير كل هذا على القيم المحاسبية الناتجة . وخلصت الباحثة (عفاف مبارك محمد ، ٢٠٠٥) إلى وجود ارتباط إيجابي بين طريقة الترجمة ، وقيمة الشركة مقاسة بالعائد للسهم ، وكذلك بين أداء الشركة لمعاملات دولية وبين اختبار طريقة الترجمة إلى تحقيق عائداً أكبر للسهم . وفى النهاية كلما زاد حجم الشركة وتضخمت عملياتها الدولية ، كلما اختارت طريقة الترجمة التى تحقق أعلى قيمة لها وفقاً للقياس المحاسبى .

وأخيراً تعكس الاقتراحات السابقة (لإيجاد كيفية محددة لإحداث التوافق المستهدف للمعايير والنظم المحاسبية مع المعايير الدولية) اقتناع الباحث بالاتجاه المنادى بأهمية اتباع الاستراتيجية الإيجابية الملائمة لبناء المعايير المحاسبية مختلطة باستراتيجية استيراد المعايير الدولية (أى استراتيجية الحل الوسط) مع ضرورة إجراء المراجعة الدورية للمتابعة بهدف مواجهة المتغيرات البيئية الحادثة ، محمد أحمد العسيلي (٢٠٠١ : ٤٧٦) ، مع تطوير هذا الاتجاه وفق الخطوات السابق بيانها عند التطبيق على المعايير المحاسبية المصرية .

خامساً : خلاصة ونتائج البحث وموضوعات مقترحة لدراسات مستقبلية (ذات صلة) :

يمكن عرض خلاصة البحث وأهم نتائجه فيما يلي :

(١) أجمعت مختلف الدراسات السابقة ذات الصلة بموضوع البحث عن أهمية وعظم تأثير المتغيرات البيئية (الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والتشريعية) على إصدار المعايير المحاسبية ، وتصميم واستخدام النظم المحاسبية في كل مجتمع ، دون توضيح آلية محددة لتطبيق ذلك في الواقع العملي . ولا يتعارض ذلك مع الجهود الحثيثة التي بذلتها وتبذلها المنظمات المهنية الإقليمية والدولية في هذا الصدد ، وأن كانت هذه الجهود موجهة أصلاً للدول المتقدمة دون المجتمعات النامية .

(٢) تتشابه المتغيرات البيئية في الدول النامية ، وبشكل أكثر وضوحاً في الدول العربية ، مما يعد أساساً للمشابهة في أسس ومقومات إصدار المعايير والنظم المحاسبية . وتتحصر أهم هذه المتغيرات في : الاتجاه إلى القطاع الخاص ، عدم نضج أسواق الأوراق المالية ، كبر نسبة المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم ، ضعف مستوى التعلم والوعي الدفترى والمحاسبى والضريبي ، انخفاض مستوى تأهيل المحاسبين الممتهنين فضلاً عن عدم وجود ضوابط جيدة لمراقبة أعمالهم ومساءلتهم ، عدم نضج علاقة المصارف بالمؤسسات الاقتصادية من حيث دراسات الائتمان المصرفي وجدواها والتركيز على الضمانات ، تأثير عوامل مفاهيم السلطة والمسئولية وتجنب عدم التأكد والسرية والفردية .. وأن اختلفت عمق تأثير هذه المتغيرات من دولة إلى أخرى .

(٣) الإهمال الواضح لتأثيرات المتغيرات البيئية عند إصدار المعايير المحاسبية المحلية ، والاكتفاء بالترجمة أو الأقلمة مع الإشارة الصريحة إلى ذلك ، مع تحديد نقاط الخروج عن المعايير الدولية (كما ورد على سبيل المثال بالمعايير المصرية) . بل وينادى عدد من الباحثين بالالتزام التام بالمعايير المحاسبة الدولية بحجة أن ذلك يعد أساساً لمزيد من الثقة في القوائم المالية ، مما يعاون في جذب الاستثمار الأجنبي .

(٤) اتجاه كثير من الباحثين إلى اعتبار أن توحيد النظم المحاسبية على المستوى الإقليمي (بين الدول العربية على سبيل المثال) في ضوء المتغيرات البيئية المتشابهة ، يعد ترجمة كافية لأثر المتغيرات البيئية .

(٥) لا يتفق الباحث مع الاتجاهين الواردين أعلاه سواء اتجاه التوحيد المحاسبي الإقليمي (العربي) ، أو اتجاه الالتزام التام بالمعايير الدولية . ويرجع ذلك إلى أن هذين الاتجاهين يتصفان بالعمومية والافتقار إلى الموضوعية ، فضلاً عن تعارضهما مع كافة الدراسات التي توصلت - بحق - إلى أهمية تأثير المتغيرات البيئية فى كل دولة على حدة . كما أن تطبيق ذلك لا يعاون فى إحداث التوافق المستهدف مع المعايير الدولية التى أعدت للملائمة مع الدول المتقدمة دون غيرها ، ولا يؤدى فى النهاية إلى كسب ثقة مستخدمى القوائم المالية من المستثمرين لعدم الموائمة مع المتغيرات البيئية المحلية خاصة الاجتماعية والتشريعية والثقافية .

(٦) ضرورة اتباع الاستراتيجية الملائمة عند إصدار المعايير المحاسبية فى كل دولة عربية ، والتي تقوم على أساس الدمج بين الاستراتيجية الإيجابية لبناء المعايير وبين استراتيجية استيرادها . ويتم ذلك - من وجهة نظر الباحث - عن طريق تبويب المعايير المحاسبية إلى مجموعات من حيث مدى إمكانية التوافق المرن لكل منها مع المتغيرات المجتمعية المحلية . وتطبيقاً لذلك تم تقسيم كافة المعايير إلى مجموعات أربع : تتعلق أما بالقياس ، أو الإفصاح المحاسبي ، أو أنشطة اقتصادية محددة ، أو بمتغيرات مجتمعية محلية . ويتم اختيار الاستراتيجية الملائمة لكل مجموعة : أما بالالتزام التام بالمعايير الدولية (معايير الإفصاح المحاسبي) ، أو بالالتزام بها وفقاً للتشريعات المحلية (معايير القياس) أو بإحداث التوافق مع المتغيرات التشريعية المرتبطة بمجالات التطبيق (معايير الأنشطة الاقتصادية) أو بمتغيرات مجتمعية محددة ذات طبيعة محلية (معايير ترتبط بمتغيرات مجتمعية) . وقد تم تطبيق هذا التبويب على المعايير المحاسبية المصرية .

(٧) أهمية وضرورة إعطاء المرونة الكافية للإجراءات والممارسات المحاسبية ولمضمون مقومات تصميم نظم المعلومات المحاسبية ، بما يتلائم والمتغيرات البيئية فى كل دولة عربية .

وأخيراً يقترح الباحث الموضوعات التالية لبحوث مستقبلية (ذات صلة) :

١- دراسات تحليلية وميدانية تهدف إلى حصر وتحديد المتغيرات البيئية المؤثرة فى كل دولة عربية على حدة . ويعطى اهتماماً خاصاً لتلك المتغيرات المؤثرة جوهرياً (سواء بدراستها مجتمعة أو بدراسة تأثير عامل محدد أو أكثر) ، على مقومات تطبيق

استراتيجية بناء المعايير المحاسبية وتصميم نظم المعلومات الملائمة ، وتوفير متطلبات وضمانات فاعلية استخدام مخرجاتها . ويلاحظ أن ذلك لا يتعارض مع وجود متغيرات متشابهة بين الدول العربية وبعضها البعض ، وبينها وبين الدول النامية بصفة عامة ، مع عدم إهمال المتغيرات العالمية فى حدود ما يتلائم والمتغيرات المجتمعية المحلية .

٢- دراسات ميدانية تهدف إلى قياس إيجابيات وسلبيات ترجمة المعايير الدولية وتطبيقها فى بعض الدول العربية من وجهة نظر مستخدمى القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية فى ضوء اختلاف التشريعات الاقتصادية المحلية ، على أن يعطى اهتماماً كافياً لتأثير ذلك على جذب الاستثمار الأجنبى مع مراعاة تثبيت العوامل الأخرى ذات الصلة .

٣- دراسات تحليلية وتطبيقية لتحديد طبيعة وخصائص ومقومات ومتطلبات وضمانات فاعلية استراتيجية البناء ، مع الاستيراد للمعايير الدولية فى ضوء الخصائص المميزة لمجموعات المعايير المحاسبية المتصلة بكل من القياس ، والإفصاح المحاسبى ، والأنشطة الاقتصادية الخاصة ، والمتغيرات المجتمعية ، فضلاً عن الإجراءات والممارسات المحاسبية فى كل دولة عربية ، واقتراح الصيغة الملائمة لكل معيار فى ضوء نتائج الدراسة .

المراجع

أولاً : باللغة العربية :

- ١- أبو الفتوح على فضالة (١٩٩٦) ، "المحاسبة الدولية" ، دار الكتب العلمية للنشر والتوزيع ، القاهرة .
- ٢- أحمد سعيد قطب (٢٠٠٣) ، "تقييم جودة المعايير المحاسبية - دراسة تحليلية مقارنة بين البيئة المصرية والبيئة السعودية" ، المجلة العلمية للتجارة والتمويل ، كلية التجارة - جامعة طنطا ، العدد الثاني .
- ٣- أمين السيد أحمد لطفى (٢٠٠٦) ، "نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي" ، الدار الجامعية ، الإسكندرية ، ص ص ٢٨٩ : ٤٧٤ .
- ٤- ثناء عطية فراج (١٩٩٤) ، "توحيد معايير المحاسبة فى العالم العربى فى إطار معايير المحاسبة الدولية" ، المؤتمر العلمى الثالث للمحاسبين المصريين - احتياجات سوق العمل للتعليم المحاسبى فى القرن الحادى والعشرين - الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة ، الإسكندرية .
- ٥- حامد عبد المعطى شعبان (١٩٨٩) ، "بعض المشاكل المحاسبية المتعلقة بترجمة القوائم المالية للشركات متعددة الجنسية فى دول مجلس التعاون العربى" ، المجلة العربية للإدارة ، مجلد ١٣ ، العددان ٣ ، ٤ ، ص ص ١١٧ : ١٣٩ .
- ٦- حلمى البشبيشى (١٩٩٠) ، "نحو نظام محاسبى موحد لدول مجلس التعاون الخليجى" ، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين ، كلية التجارة - جامعة القاهرة ، عدد ٣٩ ، سنة ٣٠ ، ص ص ٩٥-١٣١ .
- ٧- رياض العبد لله (٢٠٠٧) ، "المحاسبة : سلاح أيديولوجى نفاذ - عولمة المحاسبة تجريدية بفرض توليفة معتقدات الدولة الواحدة على العالم" ، المنظمة العربية للتنمية الإدارية ، إصدار خاص عن المجلة العربية للإدارة ، القاهرة .
- ٨- رياض العبد لله ، طلال الجاوى (٢٠٠٢) ، "منظور فلسفى للعلاقة بين السياسة

- والمحاسبة وانعكاساتها على المعايير المحاسبية - حالة العراق" ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ص ص ٨٠ : ٨٥ .
- ٩- سهام محمد على حسن (١٩٩٩) ، "مدى العلاقة بين ظروف البيئة العربية ، ومحاولة إيجاد توافق محاسبي عربي من خلال معايير المحاسبة الدولية" ، المجلة العلمية للاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص ص ٥١ : ١٤٦ .
- ١٠- عبيد سعد المطيري ، طلعت عبد العظيم (٢٠٠٢) ، "المناهج البحثية المعاصرة (التفسيرى ، والنقدى) وغيابها عن البحوث العربية فى المحاسبة" ، المجلة العربية للمحاسبة ، المجلد الخامس ، العدد الأول ، ص ص ١ : ١٠ .
- ١١- عصافت سيد أحمد عاشور (٢٠٠٢) ، "دور معايير المحاسبة فى تشجيع الاستثمار فى سوق الأوراق المالية" ، مجلة الفكر المحاسبى ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول .
- ١٢- على جابر صالح (٢٠٠٤) ، "نحو إطار مقترح لتوفيق معايير المحاسبة العربية لترشيد قرارات الاستثمار" ، المؤتمر الرابع ، كلية التجارة - جامعة الإسكندرية ، الإسكندرية .
- ١٣- قدرى أحمد العتيبي (٢٠٠٤) ، "أثر الاستثمار الأجنبى على أداء الشركات الصناعية المدرجة فى سوق عمان المالى خلال الفترة ١٩٨٨-٢٠٠٢" ، جامعة آل البيت .
- ١٤- محمد أبو حمور (٢٠٠١) ، "دور السياسات المالية والاقتصادية فى تشجيع الاستثمار ، مؤتمر فرص الاستثمار وآفاقه فى الأردن" ، مركز دراسات الشرق الأوسط ، عمان .
- ١٥- محمد أحمد العسيلي (٢٠٠١) ، "دراسة دولية مقارنة لاستراتيجيات تطوير المعايير المحاسبية بهدف وضع استراتيجية متكاملة لتقويم منهجية معايير المحاسبة المصرية" ، مجلة الاقتصاد والتجارة ، كلية التجارة - جامعة عين شمس ، العدد الأول ، ص ص ٤٢٢-٤٨٥ .
- ١٦- محمد المبروك أبو زيد (٢٠٠٥) ، "المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية" ، ايتراك للطباعة والنشر والتوزيع ، القاهرة ، ص ص ١٦٩ : ٣٨٣ .

١٧- محمد مطر (١٩٩٧) ، "الالتزام بمعايير المحاسبة والتوفيق الدولية كشرط لانضمام الدول إلى منظمة التجارة العالمية" ، مجلة دراسات استراتيجية ، مركز الإمارات للدراسات والبحوث الاستراتيجية ، عدد ١٨ .

١٨- مصطفى أحمد فؤاد هديب (٢٠٠٦) ، "أثر تطبيق معايير التقارير المالية الدولية على زيادة الاستثمارات الأجنبية في سوق الأوراق المالية المصري" ، المجلة العلمية ، كلية التجارة - جامعة أسيوط ، العدد الأربعون ، ص ص ١٦٤ : ٢٠٥ .

١٩- ممدوح صادق محمد الرشيدى (٢٠٠٦) ، الثقافة المجتمعية وأثرها على وضع معايير المحاسبة المالية مع إشارة للمعايير المصرية" ، مجلة البحوث التجارية المعاصرة ، كلية التجارة - جامعة سوهاج ، المجلد ٢٠ ، العدد الأول ، ص ص ١ : ٥١ .

٢٠- وزارة الاستثمار ، الهيئة العامة لسوق المال (٢٠٠٦) ، "معايير المحاسبة المصرية" ، صادرة بموجب قرار وزير الاستثمار رقم ٢٤٣ لسنة ٢٠٠٦ .

٢١- وزارة الاقتصاد ، اللجنة الدائمة لمعايير المحاسبة والمراجعة وقواعد السلوك المهني (١٩٩٧) ، "معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسهم ، صادرة بموجب قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ .

ثانياً : باللغة الإنجليزية :

- 1. Afaf Moubark Mohamed (2002), "Globalization Impacts on Accounting for Translation in Foreign Currency - The UAE Case", Journal of Commercial and Financial studies, Faculty of Commerce, Beni-Suef University, Issue 2, 3.**
- 2. Dahowy, K., et al., (2002), "The Conflict between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt", Advances in International Accounting, No. 15.**
- 3. White, L. (2004), "The Influence of Religion on the Globalization of Accounting Standards", www.cbfo.org/papers/conf.**