

التوافق المحاسبي الدولي - المفهوم، المبررات والأهداف l'Harmonisation Comptable internationale - Concepts, Motivations et objectifs

د/ مداني بن بلغيث - جامعة ورقلة

benbelghit @ hotmail.com

لتكثيف سياسة اتصالها المالية مع الاحتياجات الفعلية لسوق المعلومات لدول معينة، مثل سعيها إذا أرادت دخول أسواق بعض الدول لترويج منتجاتها، الأخذ بالاعتبار خصوصيات هذه البلدان من خلال احترام التنظيم المحلي أو المعايير التقنية، أو شروط السلامة. وأكثر الأمثلة دلالة على ذلك، قيام منتجو السيارات اللذين يرغبون دخول السوق البريطانية أو بعض الدول الآسيوية بتكثيف السيارة بمقود على اليمين.

أولا - الاختلاف في الأنظمة والممارسة المحاسبية

لم تظهر أهمية تناول موضوع اختلاف الأنظمة المحاسبية، إلا مع تطور وتسارع حركة التجارة الدولية وازدهارها، وتطور الأسواق المالية في ظل الانفتاح الذي عرفه العالم. لقد ثبت في الواقع أن الممارسة المحاسبية في دول عديدة كانت محل توافق وتقارب، ارتبطت أهميته بطبيعة العلاقات التي كانت تحكم هذه الدول ببعضها، نتيجة الارتباطات الثقافية والتاريخية الوثيقة بين هذه الدول. ولعل ما عمق الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية بين الدول، طبيعة الاحتياجات الوطنية المعبر عنها والمتنظر من المحاسبة الإيجابية عليها باعتبارها أداة ضبط اقتصادي. وكذلك طبيعة الأهداف الموكلة بها للمحاسبة في ظل الشروط التي تحكم الحياة الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية في كل دولة، هذه الشروط التي تعتبر المصدر الرئيسي للاختلافات المحاسبية بين الدول.

1. مصادر الاختلاف المحاسبي

يعود أصل الاختلاف في الأنظمة المحاسبية، إلى مستويات التباين في الشروط الاقتصادية، الاجتماعية والسياسية من دولة إلى أخرى. وتفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة المحاسبية بخمس عوامل أساسية². إضافة إلى العوامل الثقافية والقيمية، التي لا شك أن لها تأثير كبير على تطور الأنظمة المحاسبية وأنها من بين أهم مصادر الاختلاف بين هذه الأنظمة. وفيما يلي أهم هذه العوامل:

- **النظام القضائي** : بناء على الدراسة التي قاما بها، توصل [Salter & Doupnik 1992]³ إلى أن الممارسة المحاسبية السائدة في أي دولة، غير مستقلة عن محيطها القضائي التي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور

الملخص : يتناول هذا المقال دراسة التوافق المحاسبي الذي تولدت عنه نمطية في الممارسة المحاسبية، نتيجة انسجام دولي في إجراءات المعالجة المحاسبية ومنتجات المحاسبة المتمثلة في القوائم المالية الختامية، بما يضمن القراءة الموحدة لهذه القوائم، من خلال تنظيم وضبط هذه الممارسة استنادا إلى إطار تصوري للمحاسبية الدولية، لتجاوز كل أشكال الاختلافات التي تنتج في الواقع عن التباين في الأطر والأنظمة التي تحكم الممارسة المحاسبية في كل دولة، والتي أصبحت تشكل عائقا أمام الاستثمار الدولي ومصدر اضطراب لحركة الأسواق المالية العالمية. لذلك فإن التوافق المحاسبي الدولي يساعد على ضمان قابلية المقارنة الدولية للقوائم المالية للمؤسسات، وبالتالي الإجابة على احتياجات المستثمرين الدوليين من المعلومات. كما يساعد على ضمان مصداقية وملائمة المعلومات المحاسبية من خلال تحقيق شكل موحد للقوائم المالية يضمن عليها صفة القبول العام.

الكلمات المفتاح : المعلومات المحاسبية والمالية الدولية، الأسواق المالية، النظام المحاسبي، الاختلاف المحاسبي، المعايير المحاسبية الدولية، الإطار التصوري، التوحيد المحاسبي الدولي، التوافق المحاسبي الدولي والمحاسبة الدولية.

المقدمة : أظهر البعد الدولي المتنامي للأنشطة الاقتصادية أن المحاسبة -باعتبارها وسيلة أساسية للاتصال- تختلف بمحتواها وطرق تطبيقها من بلد لآخر¹، لذلك فإن الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول كثيرة، له تأثير على قدرة المستثمرين الدوليين [والمؤسسة على حد سوا] على فهم المحتوى الإخباري للمعلومات المحاسبية والمالية لذلك فإنهم يسعون للحصول على الحجم الكافي من المعلومات القابلة للمقارنة، ويفضلون الحصول عليها بالشكل الذي يمكنهم من فهمها لأجل تقييم فرص الاستثمار المتاحة واختيار أحسنها.

من هذا المنطلق، كان لزاما على المؤسسات التي ترغب في الوصول لمصادر التمويل الدولية، والحصول على شروط تمويل تفضيلية، أن تعمل على تلبية مختلف الاحتياجات من المعلومات التي يعبر عنها المحللين والمستثمرين الدوليين المنتهين في الأصل لثقافات مختلفة. وهو السبب الذي كان وراء الجهود الكبيرة التي تبذلها العديد من المؤسسات الدولية

التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص :

- مستوى التعليم والتكوين المحاسبي ؛
- دور ومكانة المهنة المحاسبية ؛
- مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي ؛
- المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.⁶

2. أشكال الاختلاف المحاسبي

- من بين أكثر أشكال الاختلاف المحاسبي أهمية، ما تعلق بالهدف الأساسي للمحاسبة، الذي يختلف من دولة لأخرى تبعاً لخصوصياتها الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية والثقافية. أهم أشكال الاختلاف وقياسها من خلال :
- النموذج المحاسبي الفرانكفوني ؛
- النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني.

- **سياسة الإخبار** : ترتبط سياسة الإخبار ارتباطاً وثيقاً بطبيعة التمويل ومصادره، وبما أن شكل التمويل الغالب على معظم دول النموذج الفرانكفوني يأتي من البنوك مقارنة بالاهمية النسبية للسوق المالي، فإن سياسة الإخبار سيكتنفها الغموض نظراً للسرية المطلوبة في إتمام الأعمال. لذلك فإن الإجابة على احتياجات فئة الممولين من المعلومات ستطغى على حساب باقي الفئات. وعلى العكس من ذلك فإن دول النموذج الأنجلوسكسوني، ترى في الشفافية حماية لكل الأطراف المستعملة للمعلومات المحاسبية وعاملاً لتطوير الأسواق المالية. لذلك فإن المعلومة المحاسبية حسب النموذج الأول تساعد على تتبع ذمة المؤسسة والوقوف على قدرتها على التسديد. بينما المعلومة حسب النموذج الثاني، فإنها تساعد وتخدم عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية.

- **القياس المحاسبي** : خاصة ما تعلق بمفهوم النتيجة المحاسبية (Résultat comptable)، فإن المحاسبة حسب النموذج الأول تهدف إلى تحديد نتيجة النشاط وتصوير الوضعية المالية الصحيحة وذمة المؤسسة. بينما تهدف المحاسبة حسب النموذج الثاني من خلال الإمداد بالقوائم المالية إلى الإخبار عن أداء المؤسسة المعبر عنه بالنتيجة ومكوناتها.⁷

- **قياس النتيجة** : يتوقف قياس النتيجة على درجة الارتباط بين المحاسبة والجباية، فبالنسبة لدول النموذج الأول، هناك تأثير كبير للجباية على قياس النتيجة، عملاً بمبدأ الحذر (Prudence) الذي تتميز به المحاسبة، والذي يقضي بتسجيل

تبع أساساً من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة. وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين :

- مجموعة القانون العرفي ؛
- مجموعة القانون المكتوب.

تتميز المجموعة الأولى باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعاً للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية). أما المجموعة الثانية وعلى العكس من الأولى، فإنها تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكاناً واسعاً لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية). وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة، يحكمها القانون المحاسبي (Le droit comptable).⁴

- **طرق تمويل المؤسسات** : تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية، بهدف حماية أموالها. في دول المنظومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساساً على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات. بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساساً على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

- **النظام الجباي** : يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجباي أساساً لكون حساب الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماماً عن الحسابات الاجتماعية (Comptes sociaux) للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجباية تتبع عادة ثقافة المؤسسة. وعلى العكس، فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجباية، نظراً لارتباط حساب الربح الخاضع بهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبياً.⁵

- **عوامل قيمة وثقافية أخرى** : تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقاً من

- الاعتراف المتبادل (Reconnaissance mutuelle):

يتحقق هذا الشكل عندما تقبل هيئات مراقبة الأسواق المالية للدول بالقوائم المالية للشركات الأجنبية التي تعدها وفق مبادئها الوطنية. تعتبر هذه الطريقة حلاً لمشكلة الدخول للأسواق المالية الأجنبية، على أساس أن القواعد المحاسبية الوطنية المطبقة من قبل شركات دولة ما عند البحث عن مصادر للتمويل في أسواق دولة أخرى تلقى الاعتراف المتبادل (المعاملة بالمثل).

- الاعتراف المتبادل المعياري (R. M. Normative):

إضافة إلى مفهوم الاعتراف المتبادل الذي لقي استعماله حدود فرضتها قوة التباين و الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية، أضاف "HOARAU1995"⁸ مفهوماً جديداً هو الاعتراف المتبادل المعياري، والذي يتمثل في "تطوير جملة من المعايير المحاسبية الدولية دون خيارات، على أن يترك للمؤسسات في كل دولة إمكانية تقديم أو عرض قوائمها المالية حسب معاييرها الوطنية، شريطة أن تقدم ضمن ملاحق جداول تحول تتضمن توفيق (Réconciliation) بين معاييرها الوطنية والمعايير الدولية المطورة خصيصاً لهذا الغرض.

- التوافق المحاسبي الدولي : ويقصد به الاحتكام

لجملة من المعايير المحاسبية، تحظى بصفة القبول الدولي، وتهدف إلى إضفاء الانسجام على الممارسة المحاسبية، أي أن التوافق يشمل المعايير المحاسبية التي يجب أن تكون موحدة بين كل الدول ؛ والممارسة المحاسبية التي يفترض أن تكون متجانسة بين المؤسسات. ومع أن توافق الأنظمة المحاسبية يدفع إلى توحيد شروط المنافسة بين المؤسسات التي تنشط في إطار التجمعات الاقتصادية الدولية، إلا أنه يطرح عدة استفسارات حول طبيعة المؤسسات الملزمة بتطبيق المعايير المحاسبية الدولية ومدى قدرتها على تبني الممارسات الجديدة، خاصة وأنها مكلفة وثقيلة وتتطلب تضامراً للإمكانيات المادية والبشرية.

ثانياً - مفهوم التوافق المحاسبي الدولي

بالرغم من أهمية التوافق المحاسبي واتجاه العديد من الهيئات الدولية (مالية - محاسبية) للمطالبة بإرسائه، إلا أنه لم يحظى بتحديد تصوري لمفهومه، إضافة للخلط أحياناً بينه وبين مفهوم التوحيد المحاسبي. وفيما يلي بعض المفاهيم للتوافق :

يعتبر التوافق (Harmonisation) مفهوماً ملازماً للمحاسبة الدولية، يفيد الحد (Réduction) من الفروق أو التباين بين الأنظمة المحاسبية الوطنية. ويتميز عن التوحيد

عناصر ذمة المؤسسة حسب قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل. وتساهم هذه العملية ليس فقط في حماية و ضمان حقوق الدائنين، بل كذلك في التأثير على النتيجة الخاضعة للضريبة بسبب تغير حصص الإهلاك والمؤونات. ويعرف هذا الشكل انتشاراً واسعاً في الكثير من الدول التي تؤدي فيها المؤسسات دوراً اجتماعياً (التشغيل، الاشتراكات الاجتماعية). بينما في دول النموذج الثاني، فإن تحديد النتيجة الجبائية يعد أمراً في غاية الأهمية، ولا يترك للمحاسب المؤسسة تقديره، بل ينتج عن تطبيق قواعد مستقلة عن تلك التي يتم تطبيقها في المحاسبة.

- مسار وطبيعة عملية التوحيد المحاسبي : في الوقت

الذي تعرف فيه دول النموذج الأول مسار توحيد ثقيل، أهم ما يتميز به هو اضطلاع الدولة بدور رئيسي واستناده لجملة من القواعد القانونية والتشريعية والتنظيمية، تراها هذه الدول على أنها نتاج لإجماع وطني انطلاقاً من المساهمات التي تقدمها الأطراف المعنية بالتوحيد المحاسبي والممارسة المحاسبية ؛ فإن دول النموذج الثاني لديها مسار توحيد أهم ما يتميز به هو المرونة والتكيف السريع مع التحولات الاقتصادية، واضطلاع أصحاب المهنة المحاسبية والمراجعة فيه بدور رئيسي ومطلق. كما أن أهم ما يميز عملية التوحيد في دول النموذج الأول، هو استنادها لمخطط محاسبي يعتمد على مقارنة تنظيمية تحول دون تمكين المهنيين من إيجاد حلول مناسبة لاحتياجات وحجم المؤسسة، على اعتبار أن قواعد المخطط المحاسبي ملزمة لكل شخص طبيعي ومعنوي مهما كان حجمه (مؤسسة فردية أو شركة تجارية ...) وأن تطبيقها قد يؤدي في حالات معينة إلى بعض الاختلاف نتيجة عدم ترابطها أو توافقها مع نصوص وقواعد أخرى، عكس المعايير المحاسبية التي يتم إعدادها في دول النموذج الثاني استناداً لإطار تصوري وترافقها طرق تطبيقها بشكل مفصل، علماً أن المعايير المحاسبية ملزمة فقط للشركات المسعرة في البورصة، دون باقي أشكال الأنشطة الاقتصادية الأخرى (محلات، مؤسسات صغيرة).

3. طرق تجاوز الاختلاف

يتوجب على بعض الشركات أو المجموعات حتى تتمكن من الوصول إلى مصادر التمويل في أسواق أو دول أجنبية، إعداد قوائمها المالية بمستوى من الشفافية تفرضه هذه الدول. ويختلف هذا المستوى من دولة إلى أخرى، حسب طبيعة التنظيم الذي يحكم نشاطها الاقتصادي، خاصة الدخول للأسواق المالية. ونتيجة لذلك وفي ظل الاختلاف الذي يميز الأنظمة المحاسبية في دول مختلفة، فإنه يتم اللجوء إلى بعض الوسائل والطرق لتجاوز هذا الإشكال وهذا من خلال :

1. المؤسسات المعدة للقوائم المالية : يساعد التوافق

الحاسبي على :

- خفض تكاليف الاستغلال المتعلقة بإعداد القوائم المالية، خاصة ما تعلق بإعداد الحسابات المجمعة للمؤسسات التي لديها فروع تنشط في مناطق تختلف أنظمتها المحاسبية
- إنجاح عمليات التسيير والمراقبة التي تقوم بها المؤسسات على مختلف فروعها، وقياس أدائها بناء على التقارب الذي يحكم شروط التسيير وقابلية البيانات والتقارير للمقارنة ؛
- تمكين المؤسسات من استغلال المعلومات المتاحة عن محيطها بشكل فعال، خاصة إذا تعلق الأمر بالقيام بعمليات استثمارية أو إدماج مؤسسات أخرى أو أخذ مراقبتها ؛
- التمتع الجيد والتحكم في سياسة الاتصال التي تضمن الإقبال الكبير على استثمارات المؤسسة، وهذا لمساعدة عملية اتخاذ قرارات الاستثمار التي يقوم بها المستثمرون الدوليون.

2. الأطراف المستعملة للقوائم المالية :

إن الهدف الأساسي الذي يحققه التوافق الحاسبي الدولي لهذه الفئة المتمثلة أساسا في المستثمرين الدوليين، هو تمكينهم من مقارنة المعلومات المتاحة عن كل المؤسسات، بعد إلغاء أثر اختلاف الأنظمة التي كان يفترض أن تعد كل مؤسسة معلومتها على أساسها، وبالتالي استبعاد أثر العوامل الثقافية والقيمية والعوامل الأخرى على حسابات المؤسسة لأجل اتخاذ قرارات الاستثمار الملائمة.

3. الهيئات الأخرى :

تتحقق أهداف التوافق الحاسبي لهذه الفئة، من خلال نجاح عمليات الرقابة والمتابعة التي تقوم بها بعض الهيئات على المؤسسات، مثل الاتحاد الأوروبي، الأمم المتحدة، هيئات مراقبة الأسواق المالية الوطنية أو الدولية والبنك الدولي، لما يتيح من خفض تكاليف هذه الرقابة، التي تتطلب في حالة العكس (وجود اختلافات) أعباء إضافية تتعلق أساسا بتكوين المراجعين وأدوات المراجعة وبرامجها، والاستعانة بمراجعين لا يتمتعون بثقافة واحدة لمراجعة الفروع، ما يطرح مسألة مصداقية هذه الأعمال وتطابقها مع أهداف مراجعي الجمع¹⁴.

لقد عرفت المحاسبة تقلبات وتحولات عميقة نتجت عن التسارع الذي ميز ويميز اتجاه الاقتصاد الدولي نحو الشمولية، وما كان يقتضيه من اعتماد أدوات قياس واتصال

(Normalisation) الذي يفترض أساسا توحيد كلي (Uniformisation) للقواعد المحاسبية، بمعنى توحيدها بشكل شامل على المستوى الدولي. وهو ما يعتبر أمرا مستحيلا وحتى غير نافع⁹، مادامت المحاسبة جزءا مكمل للمحيط الثقافي الذي تتميز به كل دولة.

كما أعتبر التوافق الحاسبي على أنه مسار موجه لتعظيم انسجام (Compatibilité) التطبيقات المحاسبية بالحد من مستوى تغيراتها. على العكس من التقييس (Standardisation) الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد¹⁰.

أعتبر التوافق الحاسبي على أنه مسار حتمي، بالنسبة للشركات المتعددة الجنسيات، التي يفترض أن تتمكن بموجبه من رفع أهم الجواجز التي تعيق المقارنات الدولية، حتى وإن كانت المقارنة الكاملة مستحيلة¹¹. لأنه حتى وإن كانت القوائم المالية معدة بالاستناد إلى معايير دولية إلا أنها ستعكس حتما الخصوصيات الوطنية (قانونية - ثقافية).

وأعتبر التوافق الحاسبي أيضا على أنه تلك المحاولة الرامية لبوتقة عدة أنظمة محاسبية في مسار قادر على المزاوجة والتوفيق بين تطبيقات محاسبية مختلفة في هيكل منظم¹²، ولقد استنتج بأن كل من (التوافق-harmonie) و (التقييس-standardisation) هما خطوتين من مجموعة خطوات لمسار واحد قابل للتوقف في أي لحظة، وتمثل باقي الخطوات في¹³ :

- مقارنة مختلف الأنظمة المحاسبية بهدف تحديد الفروق ؛
- جهود القضاء على الفروق - التوافق ؛
- تشكيل مجموعة مترابطة من المعايير المحاسبية - التوحيد ؛
- بلوغ حالة التوحيد (Uniformité).

ثالثا - أهداف التوافق الحاسبي

من الأهداف الأساسية التي ارتبطت بموضوع التوافق الحاسبي الدولي مسألة تحقيق الكفاءة التي تقتضيها التبادلات الاقتصادية الدولية، والتي عادة ما تسعى المؤسسات المتعددة الجنسيات بلوغها من خلال خفض تكلفة رأس المال، وتوحيد شروط المنافسة التي تحكم النشاط الاقتصادي داخل التجمعات الاقتصادية أو التكتلات الإقليمية، إضافة إلى أهداف أخرى مرتبطة بطبيعة الأطراف المهتمة بعملية التوافق وأهمها :

- توسع ونمو قوة أنصار حركة البيئة في الدول الصناعية، جعلت الرغبة تكبير عند الكثير من الشركات العالمية لإعادة توطين الصناعات الملوثة للبيئة في دول العالم الثالث، لتستفيد من مزايا السوق القريبة ولتنأى بنفسها عن الاحتجاجات المستمرة؛¹⁵
- الوصول إلى مصادر التمويل، والاستفادة من الادخار العالمي من خلال عمليات الإصدار التي تقوم بها في الأسواق المالية الدولية للحصول على تمويل أنشطتها بشروط ملائمة قد لا تتاح لها في أسواقها الوطنية.

2. تطور الأسواق المالية الدولية

يعد انتشار الأسواق المالية من أبرز الخصائص التي أصبح يتميز بها الاقتصاد العالمي في الآونة الأخيرة، خاصة في الدول المتقدمة التي تعتمد عليها بشكل كبير ومباشر في تعبئة الادخار، ومواجهة الاحتياجات التمويلية التي تعبر عنها كل من المؤسسات الاقتصادية بما تطرحه من أسهم للحصول على أموال تمكنها من الرفع من استثماراتها، وما تطرحه الحكومات من سندات لتغطية العجز في ميزانياتها. فالبورصات العالمية وظفت مبالغ ضخمة قدرت بـ 25000 مليار دولار لسنة 2000. وهو مستوى كان في الواقع كفيلاً ببحث المؤسسات عن البحث عن التمويل في مناطق جغرافية مختلفة وأسواق مالية متعددة¹⁶.

كما كان للأداء المالي الناتج عن تطور الهندسة المالية والإبداعات المالية الحديثة الأثر الكبير في تطور الأسواق المالية، وتزامن ذلك مع تحرر القطاع المالي من كل القيود التي تعيق انسياب الأموال بين الدول. وكان لثورة الاتصال والتكنولوجيا الرقمية الدور البارز في هذا التحرر بما قدمته من إمكانيات ضخمة، ساعدت على ربط الأسواق المالية والمتدخلين فيها، ومكنتهم من التواصل وتبادل المعلومات التي تتطلبها عملية اتخاذ القرارات الاستثمارية. وأصبح ينقل عبر أسواق رأس المال العالمية 1.3 تريليون دولار في اليوم الواحد، بحيث أن ما ينقل من أموال في هذه الأسواق فيما يزيد قليلاً عن يومين يعادل ما ينقل في اقتصاد العالم بمجمله من السلع في غضون سنة واحدة.¹⁷

3. تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية الدولية

كان لنمو الأسواق المالية وتطورها وانفتاحها العالمي، الأثر الكبير في قيام العديد من الشركات المسعرة أو تلك التي ترغب في تسعير أسهمها بتبني إستراتيجيات اتصال مالية قوية، كقيلة بربطها مع المستثمرين اللذين أصبحوا يبدون حساسية مفرطة تجاه المعلومات المحاسبية والمالية التي تنشرها هذه

جديدة قادرة على احتواء الأنشطة الاقتصادية للمؤسسات، التي لم تصبح موضوع اهتمام الأسواق الدولية فقط، ولكن أصبحت فاعلة فيها كذلك. وفي ظل السياق الدولي الجديد أصبحت المحاسبة (رغم التطور السريع والتعايش الذي أثبتته مع التحولات الاقتصادية على مستوى كل دولة باعتبارها أداة ضبط اقتصادية واجتماعية) غير قادرة على احتواء هذا الواقع

رابعاً - مبررات التوافق المحاسبي الدولي

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي تميز بالهيمنة الاقتصادية الأمريكية، وبروز التكتلات الاقتصادية وتعاضم دورها في الاقتصاد العالمي، في إطار ما يعرف بظاهرة العولمة، التي شملت كل مناحي الحياة السياسية، الاجتماعية، الثقافية والاقتصادية، وأفرزت توسعاً في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، ما أدى بدوره إلى تطور أسواق المال الذي رافقه احتياج لتبادل المعلومات نتيجة قصور الأنظمة المحاسبية الوطنية عن الإمداد بقواعد محاسبية فوق القطاعية أو فوق الوطنية، وغياب أدوات قياس واتصال جديدة قادرة على احتواء أنشطة المؤسسات بهدف الرفع من الكفاءة الاقتصادية التي كانت محور اهتمام العديد من الأطراف،. وفيما يلي سوف نتناول أهم الدوافع التي نرى بأنها كانت وراء بروز أهمية التوافق المحاسبي الدولي والحاجة لمحاسبة دولية :

1. توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات

بالرغم من أن النشاط التجاري الدولي قديم، إلا انه تطور مع نوع جديد من المؤسسات الدولية اهتمت بالاستثمارات الخارجية، لما تحققت من مزايا اقتصادية، مالية وحتى سياسية. ما مهد لظهور الشركات المتعددة الجنسيات التي أصبحت في ظل أهداف المنظمة العالمية للتجارة الرامية إلى إزاحة كل الحدود والحواجر الجمركية المعرقة لتطور التجارة العالمية، في بحث مستمر عن تطوير أنشطتها الدولية لأجل :

- القرب من مصادر التمويل للتحكم في المواد الأولية والمواد الطاقوية (البترول والغاز) خاصة بعد الأزمات النفطية التي عرفها العالم في نهاية القرن الماضي ؛
- المشاركة في عمليات الإعمار والإنماء بعد الحروب والتراعات التي شهدتها العديد من الدول بدعم من البنك الدولي ؛
- التنوع الجغرافي للأنشطة للقرب من أسواق تصريف المنتجات بالمواصفات المحلية، والبحث عن المناطق التي تتمتع بامتيازات من حيث التكلفة وضعف القيود الاجتماعية ؛

الولايات المتحدة الأمريكية [NYSE - New York Security Exchange] أن تقوم بإعداد مقارنة (Rapprochement) لقوائمها المالية المجمعة استنادا للمبادئ المحاسبية الأمريكية (US GAAP -)، إضافة إلى الإمداد بكل المعلومات الضرورية التي لا تتضمنها القوائم والتقارير المالية المعدة حسب المعايير الوطنية للمؤسسة. لذلك كان لزاما على الشركة الألمانية (Daimler-Benz -) بمناسبة دخولها السوق الأمريكية (NYSE) بتاريخ 1993/10/05، إعادة معالجة قوائمها المالية (المعدة أساسا حسب القانون الألماني (HGB) استنادا للمبادئ المحاسبية الأمريكية (US - GAAP)).

أظهرت عمليات المقارنة التي قامت بها الشركة الألمانية التباين والاختلاف بين الحسابات السنوية لمجمع (Daimler-Benz) المعدة وفق نظامين محاسبين مختلفين [الألماني (HGB) - US-GAAP]، ونتج عنها فروقا جوهرية²⁰، بلغت ما يقارب 50 % بالنسبة للأموال الخاصة المقيمة حسب كل نظام أي من [18-20] مليار دتس مارك حسب (HGB) إلى [26-29] مليار دتس مارك (US-GAAP).

أما فيما يتعلق بالنتائج التي حققها هذا المجمع فإن جدول المقارنة يظهر بعض التقارب عدا في سنة 1993، حيث أظهرت (HGB) نتيجة إيجابية قدرت بمبلغ 615 مليون دتس مارك، في حين نتج عن استعمال النظام الأمريكي (US-GAAP) إلى الحصول على نتيجة سلبية بمبلغ (1839) مليون دتس مارك. وكان هذا الفرق المعتبر محل تداول إعلامي كبير خاصة في أوساط المال والأعمال للتدليل على الفروق الموجودة بين النظامين المحاسبين الألماني والأمريكي وأثر اختلاف الأنظمة المحاسبية على سياسة الاتصال الدولية.

الخاتمة: قاد البعد الدولي لأنشطة المؤسسات للوقوف على إشكالية جوهرية، تتمثل في مدى قدرة محاسبة المؤسسة على مسايرة هذا البعد الجديد. ذلك أن النظام المحاسبي للمؤسسات، يختلف في المحتوى وفي التطبيقات وفي الأولويات من دولة لأخرى. وأن إعداده في الأصل مكيف للإجابة على الأهداف المحلية المرسومة في كل دولة. لذلك فإن عملية الاتصال خارج المحيط الذي يهتم به هذا النظام تؤدي حتما لعدم الفهم والخلط في المعلومات وما تحمله من مضمون إخباري، نتيجة اختلاف الثقافة المحاسبية بين المحيط الداخلي والخارجي. وبالتالي تشكل عائقا أمام ضمان القراءة الموحدة للقوائم المالية للمؤسسات. نوقشت أفكار عديدة بمناسبة الحديث عن التوافق المحاسبي، الذي لا يأخذ في الحسبان الدور الخاص المناطق بالمحاسبة في كل دولة والذي تحققت بفعله

الشركات، سواء بمناسبة الإفصاح عن نتائج أعمالها السنوية وأرباح أسهمها، أو بمناسبة الإفصاح عن توقعاتها المالية بناء على عمليات الاستثمار التي قامت بها.

من أبرز العوامل التي ساعدت على تطور أشكال وطرق الاتصال المالي، للتقرب من المستثمرين الدوليين سواء كانوا أفرادا أو مؤسسات أو هيئة حكومية. طبيعة القيود التي تفرضها هيئات تسيير ومراقبة الأسواق المالية في دول مختلفة على الشركات الأجنبية التي ترغب دخول أسواقها، والقاضية بالالتزام بالمعايير الوطنية المتعلقة بإعداد ونشر القوائم المالية في إطار سياسات الإفصاح الوطني التي تعتمد هذه الدول. وتختلف هذه المعايير من دولة لأخرى، تبعا لاختلاف الأنظمة المحاسبية لهذه الدول، نتيجة لتأثير المحيط الاقتصادي الثقافي والاجتماعي فيها.

قد يحدث أن تختلف رغبات مؤسسات تسيير البورصات والهيئات التي تقوم بالمراقبة على الأسواق المالية، نتيجة تنافس البورصات العالمية فيما بينها لاجتذاب أكبر وأهم المؤسسات. مع استعدادها لتقديم امتيازات للمؤسسات المفضلة¹⁸؛ على العكس من الهيئات الرقابية التي تحرص على فرض وتطبيق التنظيم لحماية مصالح المستثمرين خاصة الأفراد، وتعمل على ضمان حق المستثمرين في الحصول على المعلومات الملائمة من الشركات المسعرة.

لا تقتصر قيود هيئات الرقابة على الأسواق المالية في مجال الإفصاح عن المعلومات بالاكتمال بتلك المتعلقة فقط بحسابات المؤسسة. بل تتعداها إلى معلومات عن قطاعات النشاط والأسواق الجهوية، أي ضرورة إمداد مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات القطاعية التي تسمح لهم بتحديد وتحليل الأخطار والفرص المتاحة للمؤسسات للتمكن من تصور أدائها، من خلال النشاط والمنطقة الجغرافية¹⁹. ذلك أن تقييم الأداء استنادا للنشاط يمكن من الوقوف على أهمية قطاع اقتصادي معين والفرص التي يقدمها والأخطار التي يحتويها. كما أن أهمية تقييم الأداء استنادا للمنطقة الجغرافية، يمكن من قياس الفرص والأخطار المرتبطة بالواقع السياسي والاقتصادي الذي يختلف من منطقة جغرافية إلى أخرى.

4. قيود الهيئات الرقابية

إن السوق الأمريكية وباعتبارها أكثر الأسواق المالية كفاءة ونضجا وكبرا من حيث حجم التداول، تفرض بالإضافة إلى الشروط العامة المعمول بها في معظم الأسواق العالمية، إلزام الشركات الراغبة في دخول السوق المالي في

- توازنات اجتماعية تطلبت سنوات من العمل. وبالرغم مما يقدمه التوافق من مزايا وما يحققه من أهداف إلا أنه يواجه في الواقع حدودا هيكلية نذكر منها²¹:
- ضوابط الأنظمة المحاسبية الوطنية، خاصة الاعتبارات الجبائية التي ترتبط بسياسات وطنية بعيدة عن مجال التوافق ؛
- الأعباء الإضافية التي تتحملها المؤسسات في حالة تغيير الطرق المحاسبية، مقابل الأرباح بتأثير التغيير على النتيجة؛ وكذلك الوسائل والجهود المبذولة لإنجاح التغيير وتحمل فيه أعباء مسار التوافق الطويل والمكلف ؛
- وضعية الشركات غير المسعرة في البورصة، والتي لا تستفيد من المزايا التي يقدمها التوافق، في الوقت الذي قد تتحمل فيه أعباء مسار التوافق الطويل والمكلف ؛

المصادر والإحالات :

- ¹ - HALLER A. & WALTON P. 1997 : Différences nationales et harmonisation comptable, Comptabilité internationale, Vuibert Éd., p 01.
- ² - Repris par RAFFOURNIER 2000 : Comptabilité internationale, in Encyclopédie de C. C. A., Economica Éd., Paris, p 374.
- ³ - Idem.
- ⁴ - MERCADEL B. 3/2001 : Common law et civil law, in R. F. C., N° 331, Paris, pp 34-37.
- ⁵ - WALTON Peter 1996 : La comptabilité Anglo-saxon, La découverte éd., Paris, p 12.
- ⁶ - زايد محمد عصام الدين 1993 : المحاسبة الدولية في المنشآت المتعددة الجنسيات، الطبعة الأولى، دار الجلاء المنصورة القاهرة، صفحة 17.
- ⁷ - SIMON & STOLOWY 5/1999 : 20 ans d'Harmonisation comptable internationale, In R. C. C. A., Paris, p 46
- ⁸ - HOARAU Christian 9/1995 : l'Harmonisation comptable internationale, Revue de C.C.A. Volume 2, Paris, p 78.
- ⁹ - Idem.
- ¹⁰ - DELVILLE P. 2001 : l'Harmonisation comptable européenne en droit et en pratique , thèse d'octorat, crefige- dauphine, Paris, p 23.
- ¹¹ - HOARAU C. 1995 : Op. cit. pp 75-88.
- ¹² - DELVILLE P. 2001 : Op. cit. p 24.
- ¹³ - Idem.
- ¹⁴ - ROCHAT M. & Autre 1997 : l'Audit des entreprises multinationales, in comptabilité internationale , Vuibert éd., Paris, p 522.
- ¹⁵ - قدي عبد الحميد 1995 : فعالية التمويل بالضريبة في ظل التغيرات الدولية، أطروحة دكتوراه دولة غير منشورة ؛ جامعة الجزائر، صفحة 116
- ¹⁶ - جبار محفوظ 2002 : العولة المالية وانعكاساتها على الدول النامية ؛ مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، العدد رقم 07، جامعة باتنة، صفحة 193.
- ¹⁷ - ضياء مجيد الموسوي 2003 : العولة واقتصاد السوق الحرة، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، صفحة 35
- ¹⁸ - BAY W. & BRUNS H. 1997 : l'Information financière des entreprise multinationales, Comptabilité internationale, Vuibert éd., p 431.
- ¹⁹ - Haller Axel 1997 : l'Information sectorielle, in Comptabilité internationale, Vuibert éd., Paris, p 484.
- ²⁰ - BAY & BRUNS 1997, Op. Cit., page 442 – 443.
- ²¹ - HALLER A. & WALTON P. 1997 : Op. cit. pp 1-32.