الجمهورية الجزائرية الشعبية الديمقراطية

وزارة التعليم العالي و البحث العلمي

جامعة قاصري مرباح– ورقلة–

المؤتمر العلمي الدولي الثالث حول

"الإصلاح المحاسبي في الجزائر"

يومي 29– 30 نوفمبر 2011

عنوان المداخلة:

عرض و تقييم تجارب بعض البلدان الاجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة "فرنسا، ألمانيا، انجلترا، أمريكا، اليابان"

أ. كرمية نسرين

العنوان البريدي: nesrine.kermia@gmail.com

كلية العلوم الإقتصادية وع تجارية و ع التسيير

جامعة الجزائر -3-

ملخص البحث :

تعتبر عملية وضع و تطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل أو معاملات أو ظروف جديدة أو لما يطرأ من تغيرات في أي من الظروف البيئية و المجتمعية السائدة, و حيث أن تحقيق الانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر, خاصة إذا كان الأمر يتطلب مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير المحاسبة و التي كانت حتى وقت قريب مختلفة كثيرا بسبب تأثير العوامل البيئية على الأنظمة و الممارسات المحاسبية لهذه الدول, فسنحاول في هذه الورقة التطرق إلى:

1- مختلف العوامل البيئية و القيم المجتمعية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية و التي تتمثل في: طبيعة النظام القانوني, التشريع الضريبي, نمط الملكية, مصادر التمويل الرئيسية، سوق رأس المال, التضخم و النفوذ السياسي و الاقتصادي, جهود المنظمات الهيئات و المنظمات الدولية الهادفة الى تنميط الممارسات المحاسبية.
2- مقارنة بين مجموعة من الدول المختارة فيما يخص تنظيم المحاسبة و ذلك من خلال:
   - التشريع و التطبيق القانوني.
   - إعداد التقارير المالية.
   - القياس المحاسبي.
3- نتائج البحث.

مقدمة:

شهد الفكر المحاسبي منذ سنوات عديدة اعترافا و اهتماما متزايدين بتأثير المتغيرات البيئية على الأنظمة و الممارسات المحاسبية و تطورها في الدول المختلفة. و يستخدم تأثير المتغيرات البيئية في الفكر المحاسبي إما كأساس لتفسير وجود أو تطور نظام محاسبي أو ممارسات محاسبية معينة في إحدى الدول، أو كأساس لتفسير أوجه الاختلاف أو التشابه بين الأنظمة و الممارسات المحاسبية في دولتين أو في عدد من الدول، أو كأساس لمحاولة تصنيف الأنظمة المحاسبية لعدد من الدول في مجموعات متجانسة، أو كأساس لتقييم أو تفسير أسباب نجاح أو فشل جهود المنظمات الدولية و الإقليمية في مجال تنميط المعايير المحاسبية أو التوفيق بين الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي أو على المستوى الإقليمي.

وباعتبار أن عملية وضع و تطوير المعايير المحاسبية عملية مستمرة تستجيب من خلالها المحاسبة لما يظهر من مشاكل و معاملات جديدة و لما يطرأ من تغيرات في أي من الظروف البيئية و المجتمعية السائدة، فإن تحقيق الاتساق و الانسجام في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر و خاصة في ظل التكتلات الاقتصادية الكبرى و ظهور الشركات متعددة الجنسيات و هو الأمر الذي يتطلب مقارنات هادفة للمعلومات المالية التي تنبثق عن مختلف البلدان التي تستخدم معايير لمحاسبة و التي كانت لوقت قريب مختلفة. فقد سعت العديد من الهيئات المحاسبية الدولية إلى محاولة تنميط و توفيق و حتى توحيد الممارسات المحاسبية و التي توجت في الأخير بإصدار معايير المحاسبة الدولية و معايير إعداد التقارير المالية الدولية و التي جعلت القوائم المالية أكثر وضوحا و أكثر فهما.

و بناءا على ما سبق يكون التساؤل الرئيسي للبحث كما يلي:

ما هي أوجه الاختلاف الرئيسية في تنظيم مهنة المحاسبة بين مختلف دول العالم؟

و للإجابة على هذا التساؤل سنحاول التطرق للمحاور التالي:

1- العوامل البيئية و القيم المجتمعية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية.

2- تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS في دول الإتحاد الأوربي.

3- عرض تجارب عينة من الدول الأجنبية المختارة في تنظيم مهنة المحاسبة.

أولا: العوامل البيئية و القيم المجتمعية التي أدت إلى تباين الممارسات المحاسبية

تتباين الدراسات و البحوث من حيث تحديدها للمتغيرات البيئية و من حيث عدد المتغيرات التي يتم التركيز عليها، و بصفة عامة ليس هناك اتفاق عام على تحديد أو حصر شامل لهذه المتغيرات، لذلك يكون الاختلاف في الممارسات المحاسبية متوقع بين الدول لأنه ناتج عن تفاعل معقد لمختلف العوامل الاقتصادية، التاريخية، التنظيمية و الثقافية و نذكر من هذه العوامل:

1- طبيعة النظام القانوني: Legal system [1]

يمكن التمييز بين نوعين من الأنظمة القانونية التي تؤثر على طبيعة النظام المحاسبي لسائد و هما:

أ) نظام القانون العام: وفقا لهذا النظام فإن القانون يشتمل على عدد محدود من المواد تتضمن أحكاما عامة لحالات محددة و التي تتولى المحاكم تفسيرها بالنسبة للقضايا المختلفة التي تعرض عليها. و تمثل الأحكام التي تصدرها المحاكم في القضايا جزءا مكملا لنصوص القانون، و تعتمد الممارسات المحاسبية في هذا النظام أساسا على الحكم المهني حتى و تم صياغتها في صورة معايير محاسبية. نشأ هذا النظام في انجلترا ثم الولايات المتحدة و دول الكومنولث البريطاني.

ب) نظام القانون الروماني: وفقا لهذا النظام فإن القانون يشتمل على الأحكام التفصيلية التي تم تطبيقها في الحالات المختلفة، و هنا نجد أن قانون الشركات مثلا هو الذي يتضمن مبادئ المحاسبة و قواعد التقييم[2] و سس قياس الدخل و محتوى و شكل القوائم المالية. و لقد ساد هذا النظام في الكثير من الدول مثل اليابان و دول أوربا فيما عدا بريطانيا.

2- التشريع الضريبي: يعتبر التشريع الضريبي أحد المتغيرات البيئية التي تؤثر في الممارسات المحاسبية في الدول و نميز بين حالتين[2]:

أ) استقلالية كل من أسس القياس المحاسبي و أسس القياس الضريبي: نجد هنا أن القواعد التي تحكم القياس المحاسبي تختلف اختلافا جوهريا عن ما نقضي به أحكام القوانين و التعليمات الضريبية، كما أن هذا الاختلاف يؤدي إلى ظهور بند الضرائب المؤجلة في القوائم المالية و التي قد تصل قيمته إلى مبالغ ضخمة أحيانا.

ب) تأثير قوي لقواعد القياس المحاسبي و الذي قد يصل أحيانا للارتباط الكامل بينهما.

3- أنماط الملكية و مصادر التمويل الرئيسية: يمكن التمييز بين نمطين للملكية[3]:

أ) معظم أو كل الوحدات الاقتصادية مملوكة للحكومة: عندما تكون الحكومة هي المصدر الرئيسي للتمويل باعتبارها المالك لكل الوحدات فإنها تصبح المستخدم الوحيد و الرئيسي للمعلومات المحاسبية و يؤدي ذلك

إلى توحيد النظام المحاسبي و تنميط ممارسات القياس و الإفصاح.

ب) معظم أو كل الوحدات الاقتصادية مملوكة للقطاع الخاص: في حالة هيمنة القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي فإن الملكية قد تتخذ النمط العائلي، نمط الشركات المغلقة، مط تتوزع فيه الملكية بين عدد كبير من المستثمرين الأفراد و نمط المؤسسات الاستثمارية. كما أن البنوك في بعض الدول تلعب دورا رئيسيا في المساهمة في رؤوس أموال الوحدات الاقتصادية مما يخلق نمط مميز لمساهمة المؤسسات المالية في الملكية.

فعندما تتخذ الملكية الشكل العائلي، فإن المالك و عائلته يمثلون كل المساهمين و من ثم يشكلون عادة مجلس الإدارة و هو نمط شائع في الدول النامية.[4] هذا النمط يمثل قناة مباشرة للمستخدمين للحصول على احتياجاتهم من المعلومات، ومن ثم فالإفصاح على معلومات تفصيلية في القوائم المالية يكون غير ضروري.

و عندما تمثل البنوك المصدر الرئيسي للتمويل، فإن ذلك ينعكس على التوجه الأساسي للتقارير المالية لتصبح تلبية حاجيات الدائنين، كما أن ممارسات القياس تتسم بالتحفظ الشديد.

و أخيرا عندما تكون الملكية موزعة بين عدد كبير من المساهمين، فإن التوجه الأساسي للمعايير المحاسبية يصبح تلبية احتياجات المستثمرين من المعلومات، و يميل الإفصاح في التقارير المالية المنشورة لأن يصبح مرتفع، باعتبار أن المعلومات هي التي تمكنهم من اتخاذ القرارات.

4- **النفوذ السياسي و الاقتصادي:** نشأ النظام المحاسبي و تطور في العديد من الدول عن طريق المحاكاة لنظام محاسبي في دولة أخرى تحت تأثير النفوذ السياسي أو النفوذ الاقتصادي لتلك الدولة[5]، و أكثر الدول تأثيرا في هذا المجال هو بريطانيا، فرنسا و الولايات المتحدة، حيث نجد مثلا أن النظام المحاسبي الجزائري قد انسلخ عن النظام المحاسبي الفرنسي.

5- **التضخم:** يمثل التضخم أحد سيمات البيئة الاقتصادية التي تعمل فيها المحاسبة، و يحدد مستوى التضخم مدى الحاجة للإفصاح عن تأثير التغير في مستويات الأسعار[6]، و من ثم يستند القياس و الإفصاح المحاسبي إلى أساس التكلفة التاريخية، كما أن الإفصاح عن تأثير التغير في مستويات الأسعار يمكن بدوره أن يسهم في التأثير على معدل التضخم، فعندما يكون معدل التضخم مرتفعا فإن القياس و الإفصاح عن تأثيره لا يؤدي فقط لزيادة منفعة المعلومات و إنما يؤدي كذلك لترشيد القرارات و السياسات على نحو قد يؤدي في التقليل من التفاعلات المؤدية لارتفاع الأسعار.

6- **مستوى التطور الاقتصادي:** يؤثر هذا العامل على نوع العمليات الاقتصادية و يحدد أي نوع هو المناسب، حيث نجد أن نوع العمليات هو الذي يحدد نوع القضايا المحاسبية التي يمكن مواجهتها[7]، حيث تحولت العديد من الاقتصاديات الصناعية إلى اقتصاديات خدماتية، و أصبحت بذلك التحديات الجديدة للمحاسبة هي تقييم الموارد البشرية و الموارد غير الملموسة.

7- **العوامل الثقافية و الأبعاد المجتمعية** : تعتبر دراسة Hofsted الدراسة الرائدة حول أبعاد القيم المجتمعية و تأثيراتها حيث تعتبر نقطة ارتكاز أطلق منها اهتمام جاد في الفكر المحاسبي لمدى تأثير تلك الأبعاد على الأنظمة و الممارسات المحاسبية و تطورها[8]، و لقد خلص "هوفستد" إلى تحديد أربع أبعاد للقيم المجتمعية و التي اعتبر أنها تعكس التوجه الثقافي لأي دولة ، و تتمثل في[9]:

أ) الفردية مقابل التكافل الاجتماعي: تمثل الفردية اهتمام الأفراد بمصالحهم الشخصية و مصالح أسرهم فقط (إطار اجتماعي غير متماسك)، أما التكافل الاجتماعي فينتظر فيه الأفراد من ذويهم أو الأفراد المنتمين لمجموعتهم الاهتمام بمصالحهم مقابل الولاء اللامحدود (إطار اجتماعي متماسك).

ب) التفاوت الكبير مقابل التفاوت الصغير في السلطة: يعبر عن مدى قبول أفراد المجتمع لعدم المساواة في توزيع السلطة في المؤسسات و المنظمات، و هو يؤثر على طريقة تكوين المؤسسات في الدول.

ج) التفاوت القوي مقابل التفاوت الضعيف لعدم التأكد: يعبر تفادي عدم التأكد عن درجة شعور الأفراد بعدم الراحة اتجاه الغموض و عدم التأكد، و يتعلق هذا البعد بالكيفية التي يتعامل بها المجتمع مع حقيقة أن المستقبل مجهول و ما إذا كان المجتمع يحاول السيطرة على المستقبل أم يتركه ليحدث على أي نحو، كذلك هذا البعد يؤثر على طريقة تكوين المؤسسات.

د) القيم المادية مقابل القيم المعنوية: تتمثل القيم المادية في تفضيل المجتمع لتقييم الأفراد على أساس و البطولات و الإصرار و النجاح المادي، و على العكس فإن القيم المعنوية تمثل تفضيل المجتمع للاعتدال و الاهتمام بالضعفاء و مساعدة الآخرين و وضع العلاقات في مستوى أعلى من الاعتبارات المادية.

كما قام Gray اعتمادا على دراسة Hofsted باقتراح أربع أبعاد لقيم المحاسبية ترتبط بأبعاد القيم المجتمعية تتمثل في[10]:

- المهنية مقابل السيطرة القانونية.
- التوحيد مقابل المرونة.
- التحفظ مقابل التفاؤل.

8- **الهيئات و المنظمات الهادفة إلى تنميط و توفيق الممارسات المحاسبية**[11]: لقد ظهرت عدة هيئات دولية سعت إلى توفيق الممارسات المحاسبية و من بين أهم هذه الهيئات: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC و هيئة السوق الأوربية EEC.

ثانيا: تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS في دول الاتحاد الأوربي

إن التوجه الجديد للتقارير المالية هو نحو "عرض عادل" و خاصة عند إعداد القوائم المالية الموحدة (المجمعة)، و هذا التوجه يظهر بالأخص في دول الاتحاد الأوربي حيث أصدر هذا الأخير قانون محاسبي في سنة 2002 يتطلب من كل المؤسسات التابعة له و المسجلة في السوق المالي من إتباع IFRS في إعداد القوائم المالية الموحدة ابتداءا من سنة 2005، كما أن الدول الأعضاء لها حرية الاختيار في إتباع هذا المطلب بالنسبة للمؤسسات الأخرى الغير مسجلة في السوق المالي بالإضافة إلى القوائم المالية الفردية.

أما فيما يخص **التقارير المالية** التي يجب توفرها حسب IFRS فهي[12]: الميزانية المجمعة، قائمة الدخل، قائمة التدفقات النقدية، قائمة التغير في حقوق الملكية، نقاط إيضاحية. كما أن الإفصاح يجب أن يتضمن :

- السياسات المحاسبية المتبعة.
- تعليقات الإدارة عند تطبيق سياسات محاسبية دقيقة أو ذات تأثير جوهري.
- الافتراضات الهامة حول مصادر تقدير عدم التأكد الهامة و المستقبلية.

_ القياس المحاسبي:

في ظل IFRS كل اندماجات الأعمال تعالج كعملية شراء و نجد أن:

- شهرة المحل: الفرق بين القيمة العادلة للاستثمار و القيمة العادلة للأصول و الالتزامات و الالتزامات المحتملة للشركة التابعة. تختبر الشهرة سنويا من أجل استنفادها، و في حالة وجود شهرة سلبية فإنه يتم الاعتراف بها في الدخل.
- ترجمة القوائم المالية للعمليات التي تتم بعملة أجنبية يقوم على أساس مفهوم العملة الوظيفية.
- يتم تسعير الشركات التابعة التي يتم السيطرة عليها باستعمال طريقة حقوق الملكية.
- تقيم الأصول سواء بالتكلفة التاريخية أو القيمة العادلة إذا كان بالإمكان استعمال القيمة العادلة، أما الإهلاك فيحسب على أساس العمر الإنتاجي.
- تكلفة البحث يتم تحميلها كمصروف، أما تكلفة التطوير فيمكن رسملتها بعد ظهور المنتج أو الخدمة.
- يقيم المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

- بالنسبة لطرق تقييم المخزون فإنه يسمح بطريقة الوارد أولا صادر أولا و طريقة الوسط المرجح، لكنه غير مسموح باستعمال الوارد أخيرا صادر أولا.
- الإيجار المالي يسمح برسملته و إهلاكه.
- لا يتم الاعتراف بالأصول غير الملموسة.
- يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة و هي تمثل الفروقات المؤقتة بين القيمة المحاسبية و الأسس الضريبية للأصول و الالتزامات.

المحور الثالث: عرض تجارب بعض البلدان الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة

في هذا المحور سنحاول عرض تجربة بعض الدول الأجنبية في تنظيمها للمحاسبة من حيث قواعد و تطبيقات المحاسبة، إعداد التقارير المالية و القياس المحاسبي.

1- فرنسا

تعتبر فرنسا من أكثر الدول تأييدا لمحاسبة وطنية موحدة، حيث أنشأت وزارة الاقتصاد الوطني الصيغة أو الطبعة الأولى للمخطط الوطني العام PCG في سبتمبر 1947، ثم تم مراجعته في 1957، ليتم تعديله في 1982 بمناسبة انعقاد المؤتمر الرابع للاتحاد الأوربي، أما في سنة 1986 فقد تم توسيعه بإضافة توصيات جاءت في المؤتمر السابع للاتحاد الأوربي و المتعلقة بالقوائم المالية المجمعة، لتكون آخر مراجعة له في 1999، كما أن المخطط المحاسبي العام الفرنسي يوضح ما يلي[13]:

- أهداف و مبادئ المحاسبة المالية و إعداد التقارير المالية.
- مفاهيم: الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، مصاريف، إيرادات.
- قواعد الاعتراف و التقييم.
- مخطط الحسابات، متطلبات استعمالها، كيفية مسك الدفاتر المحاسبية.
- نماذج القوائم المالية و كيفية عرضها.

أ) <u>النظام المحاسبي و تطبيقاته</u>

هناك خمس منظمات رئيسية تقوم بإعداد المعايير في فرنسا و هي[14]:

- المجلس الوطني للمحاسبة CNC.
- لجنة تنظيم المحاسبة CRC.
- هيئة السوق المالي AMF.
- مصف خبراء المحاسبة OEC.

- المؤسسة الوطنية لمحافظي الحسابات CNCC.

أما فيما يخص مراجعة الحسابات فلطالما كانت المهنتين منفصلتين في فرنسا، فنجد أن كل من المحاسبين و المراجعين له هيئة مستقلة تمثله و هما OEC و CNCC غير أن 80% من المحاسبين المؤهلين في فرنسا يحملون كلا الشهادتين.

ب) إعداد التقارير المالية[15]

يجب على الشركات الفرنسية إعداد القوائم التالية:

الميزانية العمومية، قائمة الدخل، ملاحظات أو توضيحات حول القوائم المالية، تقرير الإدارة و تقرير المراجع.

حيث يتم مراجعة فقط القوائم المالية للشركات ذات المسؤولية المحدودة ذات حجم معين، كذلك الشركات الكبيرة يجب عليها توفير معلومات تنفي احتمال وجود إفلاس بالإضافة إلى التقرير الاجتماعي و كلاهما يعتبر خاص بفرنسا.

كما أنه لا يوجد إلزام بإعداد قائمة التغير في التدفقات النقدية ، فقط CNC تلزم بإعدادها حيث نجد أغلب الشركات الفرنسية تقوم بنشرها.

كما أن القانون التجاري يسمح للشركات الصغيرة و الموسطة بإعداد قوائم مالية مبسطة.

و من أجل إعطاء صورة عادلة فإن القوائم المالية يجب أن تعبر بصدق و شرعية عن حالة الشركة.

و تكمن خصائص إعداد التقارير المالية الفرنسية في أن الإفصاح يتطلب عدة نقاط توضيحية تتمثل في:

- توضيح قواعد القياس المتبعة.
- المعالجة المحاسبية للعمليات التي تتم بعملة أجنبية.
- قائمة التغير في الأصول الثابتة و الاهتلاكات.
- تفاصيل المؤونات.
- تفاصيل إعادة تقييم إن وجد.
- تأخر تحصيل أو تسديد الديون المستحقة.
- قائمة الشركات التابعة و حملة الأسهم.
- مبالغ المعاشات و المنح الحكومية.
- معدل العمال الدائمين حسب الصنف بالإضافة إلى تحليلات معدلات الدوران حسب النشاط و حسب التوزيع الجغرافي.

أما الشركات الدرجة في السوق المالي يجب أن تعد تقارير نصف سنوية بداية من 2003، بالإضافة إلى نتائج النشاطات البيئية و معلومات أخرى تكون ضمن:

- المياه، المواد الأولية و استهلاك الطاقة.
- نشاطات تدنية التلوث في الهواء متضمنة التلوث الضوضائي.
- قيمة مخصصات المؤونات لتفادي أخطار البيئة.

أما بالنسبة للتقرير الاجتماعي فهو مطلوب بالنسبة للشركات التي يفوق عدد عمالها 300 عامل، هذا التقرير يصف و يتضمن و يحلل مشاكل التدريب، العلاقات الصناعية، الشروط الصحية، مستويات الأجور و المنح الأخرى للعمال. هذا التقرير مطلوب بالنسبة للشركات الفردية فقط و ليس للمجمع.

ج) القياس المحاسبي[16]:

تتبع الشركات الفرنسية المدرجة IFRS في إعداد قوائمها الموحدة، كما أن الشركات الأخرى غير المدرجة تتبع هذه المعايير كذلك. و مع ذلك فإنه يجب على كل الشركات الفرنسية أن تتبع القواعد الثابتة في المخطط العام على مستوى الشركات الفردية (الفروع) و ذلك عند حساب الربح الضريبي و توزيع الأرباح.

_ الأصول الملموسة: تقيم بالتكلفة التاريخية، يسمح بإعادة تقييمها، خاضعة للضريبة.

_ الأصول الثابتة: يتم اهتلاكها حسب شروط الضريبة، في الحالات العادية وفق طريقة الخط الثابت أو القسط المتناقص.

_ المخزون: يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، و ذلك باستعمال طريقة الداخل أولا صادر أولا FIFO أو طريقة الوسط المرجح.

_ تكاليف البحث و التطوير: تعالج كمصروف حسب إنفاقها، لكن يمكن رسملتها تحت شروط معينة، و في هذه الحالة يجب اهتلاكها خلال فترة لا تتجاوز خمس سنوات.

_ الأصول المستأجرة لا ترسمل و يتم اعتبار الإيجار المدفوع كمصروف.

_المعاشات و منح التقاعد: يتم اعتبارها مصروف عند استحقاقها، و التعهدات المستقبلية يتم الاعتراف بها كالتزامات.

_ خسائر العملات المحتملة التي يمكن تحديد قيمتها بعملة معقولة يتم تسعيرها.

الاحتياطات القانونية يتم تكوينها بحساب 5% من دخل كل سنة حتى تصل الاحتياطات إلى 10% من رأس المال القانوني.

_ الضرائب المؤجلة: يتم حسابها باستعمال طريقة الالتزام (المسؤولية القانونية) و يتم خصمها عندما يمكن تقدير انعكاس فروقات التوقيت بصفة يمكن الاعتماد عليها.

_ طريقة الشراء هي الطريقة المعتمدة عند توحيد الأعمال، أما طريقة الملكية فتكون ضمن شروط.

_ ترسمل شهرة المحل و يتم استنفادها في الدخل و لا يوجد فترة قصوى محددة، كما أن اختبار التدهور غير مطلوب.

_ العمليات التي تتم بعملة أجنبية يتم معالجتها وفقا لـ IFRS و كما سبق ذكره.

2- ألمانيا[17]

لقد تغير بيئة المحاسبة الألمانية منذ نهاية الحرب العالمية الثانية، حيث يتضح أن لقانون الشركات تأثير قوي على المحاسبة في ألمانيا ففي سنة 1965 قام قانون الشركات بتحريك نظام التقارير المالية الألماني إلى الأفكار البريطانية الأمريكية British-American حيث طالب الشركات بمزيد من الإفصاح و إعداد تقرير الإدارة و إعداد القوائم المالية الموحدة للشركات التي لها فروع و لكن كان ذلك فقط بالنسبة للشركات كبيرة الحجم.

_ كما كان للقوانين و التشريعات تأثير قوي على المحاسبة في ألمانيا، حيث كان لقانون المحاسبة الشاملة Comprehensive Accounting Act لسنة 1985 تأثير ملحوظ على المحاسبة الألمانية حيث قام بدمج كل من متطلبات المحاسبة الألمانية و التقارير المالية و الإفصاح و المراجعة في قانون واحد، و تم تحديد هذا القانون أنه الكتاب الثالث في القانون التجاري الألماني مما جعله ملزم على جميع الشركات.

_ تعطي المحاسبة الألمانية الأولوية و تركز على المعلومات التي يحتاجها الدائنين و الهيئات الضريبية، حيث تعتبر حماية الدائنين من الاهتمامات الأساسية لها، و ذلك من خلال التأكيد على ضرورة حماية الدائنين في القانون التجاري و ضرورة التحفظ في القيم المعلنة في الميزانية العمومية، و هو ما يؤدي بهم إلى التقليل من قيمة الأصول و المبالغة في قيمة الالتزامات، كما أن زيادة المخصصات و الاحتياطات تعتبر حماية ضد المخاطر غير المتوقعة و نتيجة لذلك فإن قيمة الدخل الناتج و الذي يستخدم في توزيع الأرباح يكون متحفظ و هو ما يزيد من درجة حماية الدائنين.

_ كما أن قانون الضرائب يسهم بشكل كبير في تحديد المحاسبة التجارية و هو ما يوضح عدم وجود اختلاف بين القوائم و التقارير المالية المقدمة للجمهور أو لمصلحة الضرائب و هو ما يطلق عليه هيمنة المحاسبة الضريبية.

أ) <u>النظام المحاسبي و تطبيقاته</u>:

حتى سنة 1998 لم يكن لدى ألمانيا مجلس أو هيئة رسمية لوضع معايير المحاسبة المالية على نقيض الدول المتحدثة بالانجليزية، حيث كان دور الجمعية الألمانية مقتصرا فقط على تقديم استشارات للدولة و للمحاكم في النزاعات أو الاختلافات المرتبطة بالمحاسبة المالية. و هناك استشارات مماثلة كانت تحصل عليها الشركات من بورصة فرنكفورت أو النقابات التجارية الألمانية أو الأكاديميات و الجامعات المتخصصة في المحاسبة. و وفقا لقانون 1998 تم تقديم طلب إلى وزارة العدل الألمانية بضرورة انشاء هيئة لوضع المعايير و تنفيذ الوظائف التالية:

- تطوير و تقديم توصيات مرتبطة بتطبيقات و ممارسات المعايير المحاسبية.
- تقديم معلومات و استشارات لوزارة العدل بخصوص التشريعات و القوانين المحاسبية الجديدة.
- تمثيل ألمانيا في المنظمات الدولية للمحاسبة مثل المجلس الدولي لمعايير المحاسبة IASB.

_ و بعد هذا القانون بفترة قصيرة تم تأسيس مجلس المعايير المحاسبية الألمانية GASC، حيث تقوم هذه اللجنة بالاشراف على مجلس المعايير المحاسبية الألمانية و الذي يقوم بالأعمال الفنية و إصدار المعايير المحاسبية التي تتوافق مع القواعد الضريبية و متطلبات القانون التجاري الألماني ليتم الموافقة عليها من قبل وزارة العدل.

_ أما بالنسبة للمحاسبين القانونيين (محافظي الحسابات) في ألمانيا فيطلب منهم الانضمام الى نقابة المحاسبين و التي يتم الاشراف عليها بواسطة لجنة رقابة المراجعين. عما أنه ما تزال مهنة المراجعة في ألمانيا محدودة وصغيرة حيث أن التركيز الأكبر في تقارير المراجعة يكون على التأكد من أن القوائم المالية للشركة صادقة و عادلة و هو ما يعتبر جزء بسيط من المهام و الوظائف التي تقدمها المراجعة.

ب) <u>التقارير و القوائم المالية</u>

تركز المحاسبة في ألمانيا على أهمية وجود شكل ونظام موحد للتقارير و القوائم المالية، كما حدد القانون الألماني متطلبات مختلفة لكل من التقارير المالية و المحاسبية و تقارير المراجعة وفقا لحجم الشركة، و قد حدد القانون محتوى و شكل القوائم المالية المتمثلة في:

- الميزانية العمومية.
- الملاحظات و الإيضاحات.
- تقرير الإدارة.
- تقرير المراجع.

_ و قد حدد القانون أن الشركات الصغيرة معفاة من مراجعة الحسابات كما يجوز لها إعداد ميزانية عمومية مختصرة، كما يجوز للشركات الصغيرة و المتوسطة إعداد قائمة دخل مختصرة. أما قائمة التدفقات النقدية و قائمة التغير في حقوق الملكية فهي مطلوبة من الشركات التي تعد قوائم مالية موحدة و ليست مطلوبة من الشركات الفردية.

_بينما الشركات الكبيرة فيطلب منها مستوى أعلى من الإفصاح، حيث يجب الإفصاح عن المبادئ و الطرق المحاسبية المتبعة، تأثير المزايا الضريبية على نتائج الشركة و الإفصاح عن المبيعات وفقا للمنتجات و وفقا للأسواق.

_ كما أن هناك ميزة في نظام التقارير المالية الألماني هي إعداد تقرير خاص بالمراجع يقدم إلى مجلس الإدارة يشمل الآفاق المستقبلية للشركة، الفرص المتاحة، العوامل التي يمكن أن تعتبر تهديد للشركة، كما يجب على المراجع أن يصف و يحلل العناصر التي في الميزانية والتي لها تأثير هام على مركزها المالي

_ أما القوائم المالية الموحدة فهي مطلوبة من الشركات التي تعمل تحت إدارة موحدة و بالتالي تستخدم مبادئ محاسبية متماثلة و متشابهة، كما يحق لها استعمال معايير التقارير المالية الدولية IFRS عند إعداد القوائم الموحدة.

ج) القياس المحاسبي:

_ في ظل القانون التجاري فإن الأولوية لطريقة الشراء عند السيطرة[18]، لكن طريقة الملكية مسموح بها تحت شروط معينة، و هناك شكلين لطريقة الشراء سواء الكلفة التاريخية أو إعادة التقييم.

_الأصول الملموسة تقيم بالتكلفة التاريخية.

_ المخزون يقم بالتكلفة أو السوق أيهما أقل و يمكن استعمال LIFO,FIFO أو موسط التكلفة.

_الأصول الثابتة تهتلك بموضوعية حسب معدلات الاهتلاك الضريبية.

_تكاليف البحث و التطوير تحمل كمصروف عند حدوثها.

_الإيجار المالي لا يتم رسملته نموذجيا، أما المعاشات و منح التقاعد فيتم تجميعها على أساس القيمة الحالية المحددة تأمينيا بالاتساق مع قوانين الضريبة.

_الضرائب المؤجلة لا تظهر في القوائم الفردية، لكن يمكن أن تظهر في القوائم الموحدة إذا كانت الطرق المحاسبية المستعملة مختلفة عن تلك في الحسابات الفردية في هذه الحالة يتم إظهار الضرائب المؤجلة باستعمال طريقة الالتزامات.

3- بريطانيا[19]

تطورت المحاسبة في بريطانيا كممارسة مستقلة مستجيبة إلى احتياجات منشآت الأعمال، و هي تتميز ببعض المرونة في تطبيق الأحكام المهنية بالإضافة إلى اعتمادها على قانون الشركات. و تعتبر بريطانيا أول دولة في العالم طورت مهنة المحاسبة كما هي عليه اليوم ثم تم نقلها إلى كل من أستراليا، كندا، هونغ كونغ، الهند، سنغفورة و غيرها من الدول و المستعمرات البريطانية[20].

أ) النظام المحاسبي و تطبيقاته:

_ المصدرين الأساسيين لمعايير المحاسبة في بريطانيا هما قانون الشركات و مهنة المحاسبة.

_ تخضع الشركات التي تتبع النظام المحاسبي البريطاني إلى قانون يعرف بقوانين الشركات Companies Acts و الذي يتم تطويرها و توسيعها عبر السنوات، فمثلا في سنة 1981 عند تنفيذ توجيهات الاتحاد الأوربي الرابع صدر قانون أوضح أربع مبادئ أساسية للمحاسبة:

- يتم مقابلة الإيرادات بالنفقات على أساس تراكمي.
- يتم تقييم الأصول و الالتزامات الفردية بشكل منفصل ضمن أصنافها.
- تطبيق مبدأ الحيطة و الحذر خاصة عند الاعتراف بالدخل المحقق و كذا الالتزامات و الخسائر المعترف بها.
- ثبات السياسات المحاسبية المطبقة من سنة إلى أخرى.
- مبدأ استمرارية الشركة يكون محل التطبيق في الشركة محل المحاسبة.

_ كما أن هناك مجموعة من الهيئات و الجمعيات التي تشرف على إعداد المعايير المحاسبية و تطوير مهنة المحاسبة نذكر منها:

- لجنة توجيهات معايير المحاسبة Accounting Standards Steering Committee.
- ثم تم تسميتها لجنة معايير المحاسبة Accounting Standards Committee.
- جمعية التقارير المالية Financial Reporting Council.

ب) التقارير المالية

تعتبر التقارير المالية البريطانية من أكثر التقارير وضوحا في العالم، و هي تتضمن عموما:

- تقرير المدير.
- حساب الأرباح و الخسائر، الميزانية العمومية.
- قائمة التدفقات النقدية.
- قائمة السياسات المحاسبية.

- نقاط توضيحية حول القوائم المالية.
- تقرير المراجع.

_ أما فيما يخص الشركات المدرجة فيجب أن تعد تقرير حول حوكمة الشركات مع الإفصاح عن مكافآت المدراء، لجنة المراجعة، الرقابة الداخلية، إقرار باستمرارية المؤسسة.

_ كما أنه يجب أن تعبر القوائم المالية بصدق و عدالة عن الوضع المالي للشركة و أرباحها.

_ و تتطلب بورصة لندن من الشركات توفير القوائم المالية الموحدة بالإضافة للميزانية العمومية للشركة الأم، و تتطلب توفير تقارير نصف سنوية و نشر ربح السهم الأساسي.

_ هناك خاصية أخرى للتقارير المالية البريطانية و هي أن الشركات الصغيرة و المتوسطة معفاة من عدة متطلبات للتقارير المالية، عموما يسمح لها بتحضير فقط حسابات مختصرة مع حد أدنى للمعلومات.

ج) القياس المحاسبي:

تسمح بريطانيا بكل من طريقتي الشراء و الملكية ن أجل توحيد الأعمال، غير أن الطريقة الثانية استعمالها محدود جدا.و في ظل طريقة الشراء فإن:

- شهرة المح تحسب بالفرق بين القيمة العادلة للمبلغ المدفوع و القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة، و ترسمل شهرة المحل و تستنفد على فترة لا تتجاوز 20 سنة.
- يمكن تقييم الأصول بالتكلفة التاريخية، القيمة العادلة أو مزيج من الاثنين، لذلك فإن إعادة تقييم المباني و الأراضي مسموح به.
- يجب أن يتناسب قسط الإهلاك و الدهور مع قواعد قياس الأصل.
- مصاريف البحث تحمل في نفس السنة التي حدثت فيها النفقة، أما مصاريف التطوير فيمكن أن تؤجل تحت شروط معينة، لذلك فالقليل من الشركات ترسمل مصاريف التطوير.
- المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل ويسمح باستعمال طريقة FIFO و الوسط المرجح لكن لا يسمح باستعمال طريقة FIFO.
- المعاشات و المنح الحكومية يتم الاعتراف بها بشكل منتظم و معقول خلال فترة استحقاقها أو عندما يستفيد منها العمال.
- الضرائب لمؤجلة يتم حسابها باستعمال طريقة الالتزام.
- يسمح لكل الشركات البريطانية باستعمال IFRS بدلا من المعايير البريطانية أو GAAP مبادئ المحاسبة المقبولة قبولا عاما.

4- الولايات المتحدة الأمريكية[21]

يتم تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية من قبل هيئة قطاعية خاصة و هي مجلس معايير المحاسبة المالية FASB و هيئة حكومية هي لجنة تنظيم الأوراق المالية SEC مما يزيد من قوة تطبيق المعايير، و في سنة 2002 ظهرت هيئة خاصة أخرى و هي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين حيث قامت بوضع معايير المراجعة، وهناك عدة هيئات أخرى تقوم بتنظيم مهنتي المحاسبة و المراجعة.

أ) النظام المحاسبي و تطبيقاته

لا توجد متطلبات قانونية لنشر القوائم المالية التي يتم مراجعتها في فترات محددة في النظام المحاسبي الأمريكي حيث يتم تنظيم الشركات وفق الدولة التي تنتمي إليها فلكل دولة أو مقاطعة نظامها الخاص. فنجد أن SEC هي التي تنظم و تصف معايير المحاسبة و معايير إعداد التقارير للشركات العامة و هي تشترك مع الهيئات الخاصة في وضع المعايير، فنجد أن FASB قد تأسس في 1973 و إلى غاية سنة 2006 قام بإصدار 158 قائمة تتعلق بمعايير المحاسبة المالية و هي تهدف إلى توفير معلومات لمختلف الأطراف من مدينين، مستثمرين، و غيرهم من أصحاب المصالح لاتخاذ القرارات.

_ كما تتضمن معايير المحاسبة المقبولة قبولا عاما GAAP كل معايير المحاسبة المالية و تمثل المصدر الرئيسي لها.

_ أما عن قانون السور بن أوكسلي فقد تم تقنينه في 2002، حيث قام بتوسيع مفاهيم و متطلبات كل من حوكمة الشركات، الإفصاح، إعداد التقارير، تنظيم مهنة المراجعة.

_تفترض القوائم المالية " العرض العادل" للوضعية المالية للشركة و نتائج عملياتها و أنها تتوافق مع GAAP، حيث لا يوجد اجتهاد أو حكم شخصي كما هو الحال في بريطانيا.

ب) التقارير المالية

تتضمن التقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ما يلي:

- تقرير الإدارة
- تقرير المراجع المستقل.
- القوائم المالية الأساسية : قائمة الدخل، الميزانية العمومية، قائمة التدفقات العمومية، قائمة التدفقات النقدية، قائمة الدخل الشامل، قائمة التغير في حقوق الملكية).
- مناقشات و تحليلات الإدارة لنتائج الظروف المالية و التشغيلية.
- الإفصاح عن السياسات المحاسبية مع أهم تأثيراتها على القوائم المالية.

- إيضاحات (ملاحظات) حول القوائم المالية.
- مقارنة البيانات المالية لخمس سنوات أو عشر سنوات مختارة.
- البيانات الربع سنوية المنتقاة.

_ أما فيما يخص القوائم المالية المجمعة فهي مطلوبة لكن القوائم التي يتم نشرها لا تتضمن قوائم الشركة الأم فقط بل حتى الفروع. كما يطلب من الشركات المدرجة في البورصات الأساسية توفير قوائم مالية ربع سنوية، هذه التقارير تحتوي على معلومات مختصرة بالإضافة إلى تعليقات الإدارة.

ج) القياس المحاسبي:

قواعد القياس المحاسبي في الولايات يفترض:

- الشركة مستمرة في النشاط.
- القياس على أساس الاستحقاق.
- يجب استعمال مفاهيم متماثلة عند تسجيل و الاعتراف بالأحداث و العمليات.
- تناسق المتطلبات المحاسبية من دورة إلى أخرى.
- يتم المحاسبة على اتحاد الأعمال باستعمال طريقة الشراء.
- شهرة المحل[22]: يتم رسملتها و تحسب بالفرق بين القيمة العادلة للاستثمار عند التبادل و القيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة (متضمنة الأصول غير الملموسة)، و يتم استنفادها و تخصم من الربح عندما تفوق قيمتها الدفترية قيمتها العادلة.
- الأصول الملموسة و الأصول غير الملموسة يتم حسابها بالتكلفة التاريخية، و يسمح بإعادة التقييم فقط عند توحيد الأعمال.
- يسمح بطرق الإهلاك الخطي و المعجل (المتناقص)
- كل تكاليف البحث و التطوير يتم تحميلها كمصروف، غير ان هناك قواعد خاصة ترسمل تكاليف أجهزة الكومبيوتر.
- يسمح في تسعير المخزون باستعمال FIFO , LIFO و التكلفة المرجحة، و يتم استعمال LIFO لأغراض ضرائب الدخل.
- الإيجار المالي: هو في الأصل لغرض الشراء لذلك فإن قيمته ترسمل و يتم تسجيل إلتزام في الجانب الثاني.
- تكلفة المنح و المعاشات تستحق خلال الفترة التي يستفيد منها العمال.

- الالتزامات و الخسائر المحتملة أو الشرطية تستحق عندما يمكن تقدير قيمتها و يحتمل تحققها.
- لا يسمح بطرق تمهيد الأرباح.

5- اليابان[23]

تعكس المحاسبة و التقارير المالية اليابانية مزيج من التأثيرات المحلية و الدولية، ففي النصف الأول من القرن 20 عكس الفكر المحاسبي الياباني الأفكار الألمانية أما في النصف الثاني فقد عكس الأفكار الأمريكية، أما حديثا فإن أثر لجنة معايير المحاسبة الدولية قد بدأ يظهر.

_ و فيما يخص الشركات اليابانية فهي عبارة عن تكتلات ضخمة متماسكة تعتمد في تمويلها خاصة على القروض البنكية. و قد تم إعلان محاسبة[24] Big Bong في نهاية التسعينات الاقتصاد أكثر صحة و الشركات أكثر شفافية و لجعل اليابان على توافق أكثر مع المعايير الدولية.

أ) النظام المحاسبي و تطبيقاته

هناك هيئتين حكوميتين مسؤولتين عن تنظيم مهنة المحاسبة بالإضافة إلى تأثير قانون ضرائب الدخل، فنجد أن هناك ثلاث قوانين تحكم تنظيم مهنة المحاسبة و هي: قانون الشركات، قانون الأوراق المالية و قانون ضرائب الدخل فهو نظام قانوني ثلاثي الأبعاد. فالعديد من الشركات مجبرة على إعداد مجموعتين من القوائم المالية، واحدة مطلوبة من قبل القانون التجاري و الثانية من قبل قانون الأوراق المالية[25].

_ قانون الشركات: يتم تسييره من قبل وزارة العدل، و تم تطويره عن القانون التجاري الألماني، أهم مبادئه حماية حملة الأسهم و الدائنين، و هو يجبر كل الشركات المدرجة ضمنه من إتباع سياسة الحيطة.

_ قانون الأوراق المالية: يسير من قبل وكالة الخدمات المالية تم اقتباسه من قانون الأوراق المالية الأمريكي، و تم فرضه بعد الحرب العالمية الثانية، من أهم أهدافه هو توفير معلومات لاتخاذ القرارات الاستثمارية.

_ قانون الضرائب على دخل الشركات: له تأثير هام على المحاسبة و يحسب الدخل الضريبي على أساس قانون الشركات، لكن في حالة عدم وصف المعالجة المحاسبية، فإنه يسمح باستعمال قانون الضرائب.

في ظل قانون الشركات يتم مراجعة الشركات الصغيرة و المتوسط من قبل مراجع قانوني (محافظ الحسابات)، أما الشركات الكبيرة فيتم مراجعتها من قبل كل من المراجع المستقل (خبير) و القانوني.

ب) التقارير المالية:

تلزم الشركات المندرجة تحت قانون الشركات على تحضير تقرير قانوني للموافقة في اجتماع المساهمين السنوي، و الذي يضم ما يلي:

- قائمة الميزانية.
- قائمة الدخل.
- قائمة التغير في حقوق الملكية.
- تقرير الإدارة.
- جداول ايضاحية
- ملاحظات ترافق الميزانية و قائمة الدخل تصف السياسات المحاسبية و التفاصيل.
- الجداول المدعمة كذلك مطلوبة و هي تتضمن:

– التغير في السندات و الديون قصيرة و طويلة المدى.

– التغير في الأصول الثابتة و الإهلاك التراكمي.

– ضمانات الديون.

– التغير في الاحتياطات.

– حقوق الملكية في الفروع و عدد الأسهم المملوكة من قبل الفروع.

– المكافآت و الأتعاب المدفوعة للمديرين و المراجعين القانونية.

– العمليات التي ينتج عنها تضارب للمصالح.

قانون الشركات لا يتطلب إعداد قائمة التغيرات النقدية.

الشركات المدرجة في السوق المالي ملزمة بإعداد قوائم مالية وفق قانون الأوراق المالية و الذي يتطلب نفس القوائم كما قانون الشركات بالإضافة إلى قائمة التدفقات النقدية.

و بداية من 2008 أصبحت الشركات ملزمة بإصدار تقارير مالية ربع سنوية بالإضافة إلى عدة تنبؤات كتنبؤات استثمارات رأس المال الجديدة ز مستويات الإنتاج و النشاط.

ج) <u>القياس المحاسبي</u>

_ يلزم قانون الشركات المؤسسات من تحضير قوائم مالية موحدة، بالإضافة فإن الشركات المدرجة في البورصة عليها إعداد قوائم مالية وفق قانون الأوراق المالية.

_ طريقة توحيد المصالح كانت مستعملة عند توحيد الأعمال قبل أن يتم إلغاؤها و من جهة أخرى فإن الطريقة الوحيدة المستعملة هي طريقة الشراء.

_ شهرة المحل يتم حسابها على أساس القيمة العادلة لصافي الأصول المملوكة و هي تستنفد على فترة 20 سنة أو أقل و يسمح باختبار التدهور.

_ يتم استعمال طريقة حقوق الملكية عند الاستثمار في الفروع، حيث تمارس الشركة الأم و الفروع نفس السياسات المالية و التشغيلية.

_فيما يخص العمليات التي تتم بعملة أجنبية فإن أصول و التزامات الفروع الأجنبية يتم ترجمتها باستعمال سعر الصرف الجاري في نهاية السنة، أما المصاريف و الإيرادات فيتم استعمال متوسط سعر الصرف.

_ المخزون يتم تقييمه بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، يمكن استعمال كل من LIFO, FIFO و الوسط المرجح.

_ استثمارات الأوراق المالية يتم تقييمها حسب السوق.

_تقيم الأصول الثابتة بالتكلفة و يتم اهتلاكها حسب قانون الضرائب، كما يسمح باختبارات التدهور للأصول.

_ تكاليف البحث و التطوير يتم تحميلها عند استحقاقها.

_ الإيجار المالي يتم رسملته.

_ تسجل الضرائب المؤجلة عندما تكون هناك فروقات التوقيت.

_ الخدمات القانونية مطلوبة: كل سنة يجب أن تخصص الشركة مبلغ يساوي على الأقل 10% من الأرباح الموزعة تدفع إلى المدراء و المراجعين القانونيين إلى أن تبلغ الاحتياطات القانونية نسبة 25% من رأس المال.

الخاتمة

لقد شهد الفكر المحاسبي اهتماما كبيرا بدراسة الاختلافات بين الأنظمة و الممارسات المحاسبية و أسبابها و الذي انعكس في عدد ضخم من الدراسات، و من الأمور المستقرة في الفكر المحاسبي أن مرد هذه الاختلافات راجع إلى تباين البيئات الاقتصادية، السياسية، القانونية و الاجتماعية. و عموما قد استقر الباحثون على دلالة و أهمية العوامل البيئية و القيم المجتمعية و المتمثلة في طبيعة النظام القانوني، التشريع الضريبي، نمط الملكية، مصادر التمويل الرئيسية، سوق رأس المال، التضخم، النفوذ السياسي و الاقتصادي و الهيئات و المنظمات الدولية الهادفة إلى تنميط الممارسات المحاسبية في مدى تأثيرها على الأنظمة و الممارسات المحاسبية و تطورها.

و حيث أن تحقيق التوافق و التناسق في إعداد التقارير المالية يعتبر حاجة ملحة في هذا العصر نظرا لما نراه من تكتلات و اتحادات بين الشركات المختلفة الجنسيات و زيادة الاستثمارات الأجنبية فقد حاولنا

التطرق في شكل موجز إلى تطبيق معايير إعداد التقارير المالية الدولية في الإتحاد الأوربي بإعتباره تجربة ناجحة في هذا المجال ثم قمنا بدراسة وصفية لتجارب بعض الدول الأجنبية في تنظيم مهنة المحاسبة و محاولة إظهار مدى التشابه و الاختلاف في الممارسات المحاسبية فيما بينهم، حيث أن الوصول إلى معايير محاسبية دولية ليس بالشيء السهل بل كان نتيجة الاستفادة من تجارب عدة دول قامت بوضع معايير لها و طبقتها و طبقت في دول تتشابه معها في الظروف البيئية.

قامة الهوامش و المراجع:

1- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, "International Accounting", Person Education International, (6): 2008, P: 36.

2- Parker, D., "German Reunification: The Accounting Dimension", Management Accounting (British), June 1990, P29.

3- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., P:36.

4- Redebaugh, L. H., "Environmental Factors Influencing the Development of Accounting Objectives, Standards, and Practices in Pero", The International Journal of Accounting Education and Research, Fall 1975, p: 50.

5- Bloom,R.,M.A. Naciri, "Accounting Standards Setting and Culture: A Comparative Analysis of The United States, Canada, England, West Germany, Australia, New Zealand, Sweden, Japan, Ad Switzerland", The International Journal of Accounting, vol.24, (1):1989, pp: 78- 79.

6- Doost,R.K.,K.M. Ligon, "HowU.S. And European Accounting Practices Differ", Management Accounting (U.S.A), October 1986, p: 40.

7- Frederick D. S. Choi;K. Meek Gray, Op. Cit., P: 38.

8- Mc Sweeney, "Hofsted's Model of National Cultural Differences and Their Consequences", Human Relations, January 2002, pp: 89- 90.
9- Hofstede,G., and M.H., Bond, " The Confucian Connection From Cultural Roots Ti Economic Growth", Organizational Dynamics 16, (1): 1988, pp: 4- 21.
10- Doupnik,T.S., and G.T. Tsakumin, "A Critical Review of Gray's Theory of Cultural Relevance and Suggestions For Future Research", Journal of Accounting Literature (23): 2004, pp: 1- 48.
11- Rivera,J.M., "The Internationalization of Accounting Standards: Past Problems and Current Prospects", The International Journal of Accounting, (24): 1989, pp: 320-327.
12- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 57- 60.
13- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., P: 60.
14- The Web Site are:

- CRC and CRC: www.minefi.gov.fr/directions_srvices/CNCompta
- AMF: www.amf-france.org
- OEC: www.experts-comptables.com
- CNCC: www.cncc.fr

15- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 63- 64.
16- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 64-65.
17- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 65- 69.
18- Dieter Ordelheide, "Germany: Group Accounts", International Accounting, Ed. Dieter Ordelheide (London: Macmillan Press, 1995), p: 1599.
19- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 78- 83.
20- Bob Parker, "Accountants Galore", Accountancy (November 2001), p: 130-131.
21- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 116- 122.
22- أحمد بسيوني شحاتة، عبد الوهاب نصرعلي، "المحاسبة المالية المتقدمة: وفقا لأحدث معايير المحاسبة الدولية و الأمريكية و العربية""، الناشر: قسم المحاسبة، كلية التجارة، الاسكندرية: مصر، 2008، ص:36.
23- Frederick D. S. Choi; K. Meek Gray, Op. Cit., Pp: 126- 131.
24- "Going International", Accountancy (March 2002), pp: 102-103.
25- Kiyomitsu Aria, Accounting in Japan, (Tokyo: Waseda University, Institute for Research in Business Administration, 1994), p: 5.