

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

الدكتور / محمد كمال الدين محمد عبد الرحمن

ملخص البحث

يناقش هذا البحث أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية في الوقت الذي يتطلب من المحاسبين الارتكاز على مفهوم موحد في عرض البيانات والمعلومات المحاسبية حتى يمكن إجراء مقارنة على المستوى الدولي للمعلومات المتضمنة في القوائم المالية. ويتم ذلك من خلال الاسترشاد بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمطبقة دولياً حيث اتضح أنها ضرورية لإجراء تناسق كامل للبيانات المحاسبية، وكذلك فإن قياس وتسجيل والتقرير عن صفقات الأعمال وأصولها والتزاماتها وحقوق الملكية فيها ضرورة لتناسق المعلومات على المستوى الدولي. ويتم هذا المطلب من خلال ضرورة وأهمية استخدام أساس مشترك يمكن القياس عليه. واتضح أن المحاسبة على المستوى الدولي لها أهمية إذا تم تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة بخلاف تطبيق محاسبة التكلفة التاريخية، حيث أن مفهوم القيمة العادلة وليست التكلفة التاريخية يوفر الأساس المشترك اللازم لمقارنة ذات معنى للبيانات المحاسبية للقوائم المالية الدولية كما أنه يبرز ضرورة تناسق البيانات المحاسبية على المستوى الدولي.

Abstract

This research discusses impact of the application of Fair value accounting for the comparability of international financial reporting, at the same time require accountants build on the concept of uniformity in the accounting information presentation to make caparisoning through the international level to contained information that are used in financial statements . This is done through the guidance general accepted accounting principles that applicable internationally, it is important to make complete harmony to accounting data, as well as measurement, recording, reporting on the business transactions, assets, obligations, and property that are necessary for the full harmony for international level. This is the demand by the necessity and importance of use of common dominator. It showed that the accounting at the international level is important if the application of fair value accounting other than historical cost accounting . Fair value accounting concept not historical cost accounting provides a common dominator basis for comparison of international accounting data, highlights the harmonization of accounting data on the international level, It turned out that the international harmonization of the accounting information to be more objective and I show the efficiency of global markets that follow the same basis as data collection and presentation of information in international financial statements. .

أولاً: طبيعة ومشكلة البحث

لقد تزايدت في السنوات الأخيرة حدة العولمة والتكتلات الاقتصادية واستتبع ذلك منافسة دولية متزايدة بين المنشآت إلى البحث عن مستثمرين بغرض تمويل التوسع والتحديث اللازمين لمجاراة التقدم إلى أسواق العالم . إضافة إلى ذلك هناك العديد من الدول التي تقدم تسهيلات للمستثمرين لتوسيع فرص استثمارهم وتنويع مخاطرهم . وعليه فالطلب يتزايد على القوائم المالية المقارنة دولياً في حين أن المعايير المحاسبية المقارنة دولياً - المتوافرة - لم تكن بنفس الدرجة من الاستجابة لهذا التزايد (FASB,1997)

وانعكاساً لهذه المنافسة الاقتصادية كان لزاماً على المحاسبة أن تطور من نظمها لتعكس التطورات الحادثة في البيئة الاقتصادية العالمية وذلك من خلال نظام للمحاسبة الدولية باعتبارها ناتج عولمة الأسواق المالية والتكامل الاقتصادي الدولي، ولكي يقوم على توفير بيانات محاسبية يمكن المقارنة من خلالها على المستوى الدولي.

وبغرض تقليل الفروق في المقارنات المحاسبية الناتجة عن تنوع أسس المحاسبة لكل بلد عن الأخرى ، فإن الأمر يستلزم توافر مفهوم المقارنة لمعلومات المحاسبة. ويتم ذلك من خلال التناسق بين النظم المحاسبية الدولية.

والأدب المحاسبى يشير إلى أن مستوى التناسق والمقارنة قد زاد بانتظام خلال السنوات الماضية : (Mckinnon & janell {2004}) كاستجابة لمنظمات المحاسبة والأعمال الدولية والوكالات الحكومية التي تؤيد فكرة الـ " تناسق المحاسبة على المستوى الدولي ، بالإضافة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذى يقوم بدور رائد فى تعزيز تناسق المحاسبة والعمل على زيادة توحيد مستوى المقارنة الدولية لأرقام المحاسبة .

على الجانب الآخر يلاحظ أن هناك من المعارضين لفكرة تجانس المحاسبة على المستوى الدولي نظراً لأنها غير عملية وغير ضرورية ، وأوضحوا أن التجارة والمالية الدوليتين كانتا تنموان بشكل ملحوظ بدونها ومع ذلك نمت بشكل واضح فى القرن الماضى. ورغم المعارضة - من جانب البعض- فإن الحاجة ما زالت ضرورية وملحة مع بذل جهود مكثفة لتحقيق تجانس البيانات المحاسبية على المستوى الدولي الأمر الذى زاد من عدد حالات نجاح تناسق المحاسبة. ونظراً لأهمية توحيد البيانات

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

المحاسبية على المستوى الدولي فإن ذلك يتطلب تعاريف مختلفة لهذا النظام .

ويلاحظ الباحث أن هذه التعاريف غير قادرة على تجهيز بيانات محاسبية لنظام محاسبى دولى يوفر أرقاما مقارنة ذات جودة عالية . كما أن النظام المتكامل لتجانس البيانات المحاسبية على المستوى الدولي فى حاجة إلى أساس مشترك للقياس والتسجيل والتقرير عن صفقات الأعمال وأصولها والتزاماتها وحقوق الملكية بها . هذا الأساس المشترك يجب أن يتوفر فى إطار مجموعة مقبولة ومطبقة دوليا.

وتتمثل مشكلة الدراسة فى تبيان أثر تطبيق كل من نموذج المحاسبة على القيمة العادلة ونموذج المحاسبة على أساس القيمة التاريخية على مدى الاتساق أو التجانس فى المعلومات التى يتم الإفصاح عنها من خلال القوائم المالية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية.

ثانيا: هدف البحث

على ضوء طبيعة ومشكلة البحث فإن هدف البحث يتمثل فى توضيح أهمية ومتطلبات استخدام نموذج المحاسبة عن القيمة العادلة فى دورة التناسق والمساهمة فى التناسق الدولى من خلال توحيد البيانات المحاسبية.

ثالثا: أهمية البحث

انطلاقا من مشكلة البحث وما اشتملت عليه من الهدف منه فإن الدراسة تستمد أهميتها من النقاط التالية:

1. تزايد الطلب على القوائم المالية المقارنة دوليا فى حين أن المعايير المحاسبية المقارنة دوليا كانت على درجة منخفضة من مستوى المقارنة المطلوبة.
2. التركيز على فكرة التناسق الدولى للمحاسبة من خلال منظمات المحاسبة والأعمال الدولية والوكالات الحكومية وكذلك مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) لزيادة مستوى المقارنة الدولية لمعلومات القوائم المالية .
3. بغرض إمكانية إجراء مقارنة عالية الجودة لأرقام المحاسبة فإن الأمر يستدعى وجود أساس مشترك للقياس والتسجيل والتقرير عن صفقات الأعمال وأصولها والتزاماتها وحقوق الملكية بها من خلال مجموعة مقبولة ومطبقة دوليا للمعايير المحاسبية المتعارف عليها .

رابعاً : حدود البحث

1. لن تتعرض الدراسة للمفاهيم المختلفة لمحاسبة القيمة العادلة والتكاليف التاريخية أو المحاسبة الدولية.
2. لن تتعرض الدراسة لأساليب وإجراءات نموذج المحاسبة عن القيمة العادلة .
3. تركز الدراسة على التناسق والمقارنة فى البيانات المحاسبية على المستوى الدولى بغرض قابلية المعلومات للمقارنة من خلال التقارير المالية الدولية.

خامساً: خطة البحث

لتحقيق أهداف البحث فإنه سيتم تناوله فى النقاط التالية:

1. خاصية القابلية للمقارنة والمعلومات المحاسبية وتناسق المحاسبة الدولية .
2. تحليل لطبيعة المحاسبة عن القيمة العادلة وتناسق المحاسبة الدولية .
3. نتائج وتوصيات البحث.

1- خاصية القابلية للمقارنة والمعلومات المحاسبية وتناسق المحاسبة الدولية

1/1 تناسق البيانات المحاسبية على المستوى الدولي

تتضح أهمية مقارنة معلومات المحاسبة من خلال أجهزة وضع معايير المحاسبة المالية حيث يضعونها بين أهداف المحاسبة المالية الأكثر أهمية والتأكيد على أنها تعمل على إبراز قيمة المعلومات المحاسبية من خلال ما يلي.

1/1/1 المقارنة

تعرف المقارنة بأنها "مستوى جودة المعلومات التي تمكن المستخدمين لها من تحديد أوجه التشابه وأوجه الاختلاف بين مجموعتين من الظواهر الاقتصادية" (1995 FASB). ولتحقيق قابلية الأرقام المحاسبية للمقارنة فإن ذلك يكون بتحليل المجموعات الزمنية للبيانات المحاسبية الخاصة بمنشأة ما مع تطبيق مفهوم التوافق في تجميع تلك البيانات المحاسبية على المستوى الدولي. Lqhal, M.Z., T.U., Mulcger, 2007. وفي الوقت الحالي يتطلب الأمر معلومات مالية تهدف إلى التخصيص والاستخدام الأمثل والكفاء للموارد على المستوى المحلى والدولى ويتم ذلك من خلال آلية تسعير الأصول، وتعتمد عملية تخصيص الموارد على مقارنات بدائل الاستثمار Revsine, L., 2007. ومقارنة سلسلة زمنية للقوائم المالية لمنشأة الأعمال بما يمكن المستثمرين من تكوين رأى قاطع بخصوص قيمة استثماراتهم وإدارتها بشكل رشيد، ومقارنة السلسلة الأفقية للأقسام المختلفة بالقوائم المالية التي تعمل على مساعدة المساهمين وذوى المصلحة الآخرين فى تكوين رأى موضوعى بشأن مقارنة حقوق ملكيتهم ومصحتهم ومدى كفاءة الإدارة فى حسن استخدام الموارد.

2/1/1 التوافق

يعرف التوافق بأنه تماثل البيانات من فترة لأخرى من خلال سياسات وإجراءات غير متغيرة (FASB, 1980) مع توافر نظريات للمحاسبة، واستخدام مفاهيم قياس وإجراءات متماثلة لبنود ذات علاقة داخل القوائم المالية لمنشأة المحاسبة فى فترة ما (Hendrikson, E.S., and M.F., Van Breda. 203, 1992). وتتضح أهمية التوافق فى توحيد البيانات المحاسبية وذلك للحاجة الملحة للحصول على تنبؤات ذات قيمة للأنشطة الاقتصادية للمنشأة المراد المحاسبة عنها وذلك على أساس بيانات القوائم المالية على مدار سلسلة زمنية.

3/1/1 النمطية

تعرف النمطية على أنها عملية تجميع البيانات المحاسبية بالإضافة إلى تماثل الأحداث. وتهدف النمطية إلى موضوعية أساس مقارنة القوائم المالية ببعضها ، كذلك تسهيل التنبؤ بالقرار المالي من جانب المستثمرين والمقرضين والأطراف الخارجية التي تتعامل مع المنشأة، Hendrikson, E.S., and M.F., Van Breda. 2003. والمعلومات المرتبطة بالمشروع تكون ذات فائدة كبيرة إذ ساهمت في توضيح المقارنة مع المعلومات المماثلة بالمشروعات الأخرى. كذلك المعلومات المماثلة حول نفس المنشآت عن فترة أخرى أو فترات زمنية مختلفة. وتوضيح أهمية المعلومات وخاصة المعلومات الكمية والتي تعتمد بدرجة كبيرة على قدرة المستخدم لها وربطها ببعض المعايير وهذه المقارنة ذات أهمية كبيرة وقد أضافت الـ (FASB, 1999) كذلك: "إن الصعوبة في إجراء مقارنات مالية بين المنشآت كانت بسبب استخدام طرق محاسبية مختلفة وكانت السبب الرئيسي وراء السعي نحو وضع معايير المحاسبة .

1/2 مقارنة البيانات المحاسبية من منظور دولي

في بعض الأحيان يكون تحقيق المقارنة مهمة صعبة على المستوى المحلي ومن باب أولى تكون أكثر صعوبة على المستوى الدولي، Parvis, C.E. H., 2005. ومهمة المقارنة تعتبر الأساس في تحليل المعلومات المحاسبية. ففي البيئة الدولية ، بالإضافة إلى نقص التوافق والنمطية للبيانات المحاسبية في أي مقارنة دولية فهناك أيضا عدم توافق وتفاوت بدرجة كبيرة بين الدول في تطبيق مبادئ وطرق المحاسبة؛ الأمر الذي يصعب معه تحقيق قابلية المقارنة للبيانات المحاسبية، Zeff, S., 2007. ولقد ساهم تباين الثقافة وقانون الأعمال وهيكل الضريبة ومستوى ومدى تقدم النشاط الاقتصادي الدولي في جعل الوحدة النقدية المستخدمة غالبا ما تختلف بين الدول وكثيرا ما تكون تحت مراقبة السلطات الوطنية مثل (البنك المركزي) الذي يتدخل في تحديد عملية سعر الصرف.

ونظرا للنمو السريع في حجم الأنشطة المالية والاقتصادية الدولية "فإن ذلك يستدعي الحاجة إلى توافر لغة أعمال مشتركة تنعكس في القوائم المالية، Parvis, 1991, Germon & Diamond. وهذا الوضع كان مطبقا في الفترات الماضية ، في حين أنه اليوم يعد أكثر ضرورة للتوافق مع مستوى الأنشطة المالية والاقتصادية الدولية والاستثمارات العالمية، مع الأخذ في الاعتبار أنه ما زالت هناك فروقا دولية

عند تطبيق مبادئ المحاسبة والتي تهدف إلى زيادة مستوى المقارنة لتلك المعلومات المنبثقة عنها ، ولذلك فإن الأمر يتطلب دراسة مجموعة من التعاريف المتعلقة بمفهوم " تناسق المحاسبة الدولية " ومدى قابليتها للمقارنة المتوقعة للبيانات المحاسبية ويمكن توضيحها كما يلي Lqhal, M.Z.,:T.U.,Mulcger, 2007 .

- 1 - توحيد العديد من طرق ومبادئ المحاسبة بين الدول مع المعرفة والقدرة من جانب مستخدمي القوائم المالية على فهم وتحليل القوائم بالنسبة للشركات الأجنبية.
- 2- تنوع في إجراءات المحاسبة المحلية مصحوب بالإفصاح المالي بما يمكن قارئى القوائم من فهم طبيعة التنوع وعمل التعديلات المناسبة .
- 3- نظام تقارير مزدوج حيث تعد القوائم المالية وتعرض طبقا للمعايير المحلية والمعايير الدولية للمحاسبة .

- 4- حالة فيها مجموعة من الدول تتفق على مجموعة متماثلة من معايير المحاسبة ولكنها تتطلب أن أى خروج عنها لا بد وأن يتم الإفصاح عنه وتتسق هذه المجموعة من المعايير مع المعايير المقبولة دوليا.
 - 5- يعرف تناسق المحاسبة الدولية بأنه مجموعة منفردة من معايير المحاسبة يمكن أن تستخدم فى كل دول العالم، ويعتبر هذا التعريف هو مرحلة التناسق الكامل لتلك المعلومات المالية المدرجة فى القوائم المالية الدولية .
- ويلاحظ الباحث على هذه التعاريف ما يلي:

1 - نطاق التعريف الأول: قاصر على عدد صغير من الدول والصناعات والمشروعات . وكفاءة هذا التعريف منخفضة بسبب صعوبة وتعقيد مقارنة أكثر من تحليل عدد من البدائل للأعمال . وعدد قليل من مستخدمي القوائم المالية يمكنهم الاستفادة من نظام تناسق المحاسبة الدولية ويرجع ذلك بسبب ضعف مستوى المعرفة المطلوب أو الأموال اللازمة للحصول على مقارنات مالية ذات قيمة.

2 - نطاق التعريف الثانى : يسهل عملية المقارنة ولكن لا يزيد بصفة جوهرية نطاق المقارنات والتعريف الثانى المتعلق بتناسق المحاسبة على المستوى الدولى يعتبر غير كافيا بسبب ضرورة تواجد المعلومات الإضافية اللازمة لإجراء مقارنات عديدة جديدة . كذلك على مستخدمي القوائم المالية إعداد قوائم حقيقية بغرض المقارنة وهذا بدوره يعتمد على قدرة المستخدمين وتنوعهم من شخص لآخر، مستوى التعليم المطلوب، المعرفة والمهارة التى يتم تحديدها عدد مستخدمي القوائم المالية الممكن استخدامها لهذا النظام.

3 - نطاق التعريف الثالث: يمكن أن يستخدم بصفة واسعة ، فهو يتيح مقارنة القوائم المالية لكثير من المنشآت من مختلف منظمات الأعمال فى العديد من الدول والصناعات . ومع هذا فنظام المحاسبة المزدوج ليس ذا كفاءة من حيث التكلفة لأنه يفرض تكاليف إضافية على المنشأة وعلى مساهميهها وعلى المجتمع ككل . كذلك فالنظام المزدوج يجعل المقارنات مربكة وصعبة نوعا ما وخاصة فى الحالات التى تكون بدائل الأعمال المحلية بل الدولية فى مخاطر . وأساس التقارير طبقا للمعايير الدولية يعمل على تسهل المقارنات ويتيح لعدد كبير من المستخدمين أن يشاركوا فى تحليل القوائم المالية. ومع هذا فالقوائم المالية المحلية قد تكون أولا تكون متماثلة مع القوائم المالية الدولية وكذلك فإن المعلومات الكثيرة تعوق المستخدم غير المتقدم فى إجراء مقارنة المعلومات المحاسبية.

4 - نطاق التعريف الرابع : هو نظام ذو كفاءة كاملة وهذا النظام سهل نسبيا فى استعماله ويتيح لعدد كبير من المستخدمين المشاركة فى تحليل القوائم المالية على المستوى الدولي.

5 - نطاق التعريف الخامس: وهو نظام واسع ويتيح مقارنة نتائج الأعمال بين الدول والصناعات. والنظام ذو كفاءة لأن عملية المقارنة بسيطة للغاية. والتحليل يتم تحت أسس محددة ويلزم قليل من التعديلات (إن وجدت) ويتطلب قليلا من التكاليف الإضافية (إن وجدت) . كذلك فإن عددا غير محدود من مستخدمي القوائم المالية يمكن مشاركتهم فى تحليل تلك القوائم. ويلخص الجدول (1) التعاريف العامة للتناسق المحاسبى الدولى والخصائص والمزايا والعيوب والمستوى المتوقع للمقارنة .

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

جدول (1)

خصائص ومستوى المقارنة المتوقع للمحاسبة الدولية

التعريف	الخصائص	عيوب ومزايا تعريف (تناسق المحاسبة الدولية) (المدى والكفاءة والمستخدمون)	المستوى المتوقع للمقارنة
1	*نظم محاسبية متنوعة مع المعرفة.	*مدى صغير جدا للمقارنة . *كفاءة منخفضة جدا . *عدد صغير من المستخدمين.	*منخفضة جدا: المستوى (1).
2	*نظم محاسبية متنوعة مع الإفصاح .	*مدى محدود للمقارنة . *كفاءة منخفضة . *عدد محدود من المستخدمين	*منخفضة: المستوى (2).
3	*نظام محاسبية مزدوج: محلي ودولي.	*مدى واسع للمقارنة . *كفاءة متوسطة . *عدد كبير من المستخدمين.	*متوسط: المستوى (3).
4	*نظام محاسبية فريد مع إمكانية الخروج عنه.	*قاصر على مجموعة دول. *كفاء . *عدد كبير نسبيا من المستخدمين.	*عالي: المستوى (4).
5	*نظام محاسبية فريد.	*عدد غير محدود من المقارنات. *كفاء جدا . *مستخدمون كثيرون.	*عالي جدا: المستوى (5).

3/1 مقارنة المعلومات المحاسبية

رغم أن هدف تناسق المعلومات المحاسبية على المستوى الدولي : هو مقارنة المعلومات المحاسبية بعضها البعض Mcinnon, S.m., and 2004 – فإن كل التعاريف المتعلقة بالتناسق وبما فيها التعريف الأخير لا يحقق هذا الهدف – وأن الإلزام بمجموعة واحدة من المعايير المحاسبية المقبولة لن يوفر أرقاما محاسبية يمكن أن تستخدم كأساس للمقارنة وبدرجة عالية وهذا يعنى أن نموذج محاسبة التكاليف التاريخية يتحكم فى وظائف المحاسبة للاعتراف والقياس Nobes, C., 2007 . وناقش (FASB-1999) أسباب عدم إمكانية مقارنة البيانات المحاسبية على

المستوى الدولي ويرجع ذلك لعدم إمكانية المقارنة بين البيانات المحاسبية حيث أن مشروعات الأعمال لا تستخدم مدخلات متماثلة ولا تطبق إجراءات مماثلة ولا تستخدم نفس نظم التصنيف للتكاليف والإيرادات أو الأصول والالتزامات. والعوامل الرئيسية الثلاثة المذكورة بشأن عدم إمكانية المقارنة للبيانات المحاسبية ناتجة عن نقص فيما يلي:

- مدخلات متماثلة.
- إجراءات متماثلة.
- نفس نظم التصنيف للتكاليف والأصول والالتزامات.

وبهذا فإن تطبيق مجموعة فريدة من المعايير المحاسبية المتعارف عليها بطريقة متوافقة طبقاً لهذا التعريف يجب أن تولد إمكانية مقارنة المنشآت والصناعات المدرجة محلياً ودولياً (Tang, Q., 2006).

ومع هذا توضح الـ (FASB, 1999) أن "بيانات المدخلات يجب أن تكون من خلال اختبارات "الاعتمادية"، "والصدق التمثيلي"، أي يجب أن تفسر بحق ما يفهم من لفظ "يمثل" كذلك فإن الـ (FASB, 1999) تلاحظ أن الاستخدام المتوافق لطريقة مميزة للمحاسبين على مدى سلسلة زمنية لا يضمن أرقاماً محاسبية قابلة للمقارنة، بسبب نقص (مصادقية التمثيل للمقاييس المستخدمة).

وفى المفهوم رقم (5) فإن المجلس 1984 يصف محاسبة التكاليف التاريخية بأنها نظام: حيث يتم التقرير عن الآلات والمعدات والمصنع والمخزون بالتكلفة التاريخية، التي هي عبارة عن مبلغ مدفوع من النقدية أو ما يعادلها للحصول على أصل والتزامات تتضمن تعهدات بتقديم سلع أو خدمات للعملاء يتم التقرير عنها تاريخياً والتي هي المبلغ النقدي أو ما يعادله المتلقى عند حدوث الالتزام وقد يعدل بعد الحصول عليه بالاستهلاك أو بمخصصات أخرى. كما تعتمد المحاسبة اليوم على إستراتيجية القياس التاريخي للتكلفة حيث يتم الاعتراف بالموارد والالتزامات كالأصول والخصوم على التوالى بالمبلغ الأصلي (الدولار مثلاً) للعملية التي نتجت عنها، وبمجرد تسجيلها بهذه المبالغ فإنها لا تتغير لتعكس التغيرات فى القيمة إلا فى الحدود التى تتطلبها المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للاعتراف بانخفاض القيمة (مثل الانخفاض فى التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة للمخزون)

وتتمثل مشكلة المحاسبة الحالية فى نظم التكاليف التاريخية إلى الإقرار بالأحداث فقط عندما يحدث شراء أو تصرف أو خسارة (بالمقارنة بالتكلفة) ويعنى ذلك

أن المكاسب الكبيرة (غير المحققة) والأصول التي تزداد قيمتها لا يتم تسجيلها في التقارير ويؤدي إلى إتباع أساليب محاسبية مثل التحوط التي تخلق المزيد من المشاكل. ويلاحظ الباحث عجز القياس الذي يتم التقرير عنه بمقتضى نظام محاسبة التكاليف التاريخية لأن نطاق المقياس الصحيح لا يكون قادرا على أن يظل ثابتا طوال الوقت ومع هذا فإن الوحدة النقدية أو نطاق القياس فى القوائم المالية فى الممارسة الحالية وحدات اسمية من النقود أى غير معدلة مع القوة الشرائية للنقود فى الأجل الطويل ويكون هذا الوضع مقبول عند المعدلات المنخفضة من التغيرات فى القوة الشرائية العامة ، ولكن عندما تزيد معدلات تغير القوة الشرائية العامة فإن القوائم المالية المعبر عنها فى شكل وحدات نقود اسمية تعتبر أقل فائدة وأقل قابلية للمقارنة ، كذلك ما ينتج عنه فى أوقات تغير الأسعار يعتبر تجميعا لتكاليف مختلفة . وبإيجاز: هناك اتفاق بشأن حقيقة أنه خلال فترات تغيرات مستوى الأسعار يلاحظ أن المحاسبة على أساس التكاليف التاريخية عندما يتم تطبيقها فإنها لا توفر بيانات محاسبية مالية يمكن مقارنتها سواء على المستوى المحلى أو الدولي.

وفى إطار تحليل إمكانية المقارنة النسبية للتكاليف التاريخية مقابل التكاليف الحالية فى أرقام الميزانية العمومية يلاحظ أن فروق التوقيت لمشتريات الأصل فى العديد من المنشآت تعد مصدرا رئيسيا لعدم إمكانية المقارنة لبيانات محاسبة التكاليف التاريخية . وهناك ثلاثة أسباب لعدم جدوى إمكانية المقارنة وهى Wolk, H.L., and P.H., Heaston, 2006

- التغير العام فى القوة الشرائية.
- تحولات الطلب غير المتجانسة (أى تغير هيكل الأسعار) .
- طرق الإهلاك.

وتأثير كل من هذه العوامل على إمكانية المقارنة للقوائم المالية يكون كبيرا فى حالة ما إذا كانت المقارنة على المستوى المحلى . واتجاه وسرعة التغير فى القوة الشرائية (مستوى السعر) للعملية الحالية فى دولة لا يتوافق مع مثلتها فى دولة أخرى . ونتيجة لهذا فإن مستوى المقارنة الدولية للملكية والمصنع والمعدات يكون دائما أقل من ذلك الخاص بالمقارنة على المستوى المحلى . وبالمثل فإن تغيرا فى هيكل السعر يختلف من دولة لأخرى . ولذلك فالتغيرات على المدى الطويل يمكن أن تكون أقوى كثيرا فى وضع على المستوى الدولي مقارنة بالوضع على المستوى المحلى .

والفروق فى طرق الإهلاك : يمكن استبعادها بالأخذ بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها وتطبيقها وهذا صحيح بالنسبة للمقارنة على المستوى Parvis . C.E.C., H., Germa, 2005, بسبب الاختلافات فى الثقافة الوطنية وخاصة سلوك العمل والمواقف تجاه الحفاظ على الأصول ، "سياسة الصيانة" وقيمة الأصول المماثلة التى كانت قد اشترت فى نفس الوقت والتى قد تختلف فى قيمها ؛ وبذلك فإن الأصول المماثلة التى يتقرر عنها بنفس مبلغ صافى الإهلاك غالباً ما تكون لها قيم سوقية مختلفة.

وبهذا فإن التعريف الأكثر تمثيلاً للتناسق المحاسبى على المستوى الدولى يركز على توفير أرقام محاسبية مقارنة طالما أننا نعتمد على نموذج محاسبة التكاليف التاريخية وبسبب فروق الوقت – وبصفة خاصة – الفروق التى يمكن توضيحها كما يلى . Lqhal, M.Z., T.U., Mulger, 2007:

- اتجاه وسرعة حركة القوة الشرائية للعملة المحلية.
- التغيرات فى هيكل الأسعار.
- الفروق فى استخدام الأصل وصيانتته .

ولذا فإنه ستنظر هناك فجوة عميقة من حيث المقارنة الدولية المتوقعة ، بالإضافة إلى عدم إمكانية المقارنة لأرقام محاسبة التكاليف التاريخية ، هذه الأرقام لا علاقة لها بمعظم قرارات السوق لأنها لا تمثل القيم الحالية وأسعار السوق. ويرى الباحث أن إمكانية المقارنة لمعلومات المحاسبة الدولية والمحلية يمكن تحقيقها بمقتضى نموذج محاسبة القيمة العادلة وليس نموذج محاسبة التكاليف التاريخية.

ورغم أنه خلال عقد التسعينات أصبحت الجهات التى تضع المعايير المحاسبية فى الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة ولجنة معايير المحاسبة الدولية والعديد من الدول الأخرى تؤيد نموذج القيمة العادلة كأساس لقياس الأدوات المالية وهو ما توج بإصدار معايير محاسبية ملزمة مثل المعيار الأمريكى (133) والمعيار المحاسبى الدولى رقم (39) Sherman, W.R., 2001 ، فإن المعايير المصرية لا زالت متمسكة بنموذج التكلفة التاريخية. ولم تصدر معايير لما يتم على المستوى الدولى ، كما يتضح أن الجهات التى تضع المعايير فى الولايات المتحدة على المستوى الدولى تهتم بنموذج القيمة العادلة واستخدامها كوسيلة للإثبات والقياس فى الدفاتر ، وهو ما توج بالمعيار الأمريكى ، ولم يقتصر الأمر على ذلك ولكن نموذج القيمة العادلة بدأ يزحف بقوة كبديل للتكلفة التاريخية وتتصدر واجهة

ومضمون المعايير المحاسبية الدولية الصادرة حديثاً مثل المعيار رقم (40) الخاص بالاستثمار العقاري والمعيار الدولي رقم (41) الخاص بالزراعة ، كما تتجه الأبحاث الحديثة نحو سبل تحسين قياس (القيمة العادلة) خاصة فى ظل عدم وجود سوق نشطة وكذلك تبصره المعدين والمستخدمين للقوائم المالية بأهمية استخدام المعلومات القائمة على القيمة العادلة فى القياس والإفصاح والتنبؤ واتخاذ القرارات. وهذا صحيح لأن أسلوب المحاسبة عن القيمة العادلة يقدم بيانات محاسبية تمثل القيمة العادلة (أو القيمة السوقية) فى وقت إجراء المقارنة . ولذلك فالبيانات المبينة على القيمة العادلة تكون قابلة للمقارنة . وبيانات المحاسبة القيمة العادلة وقت المقارنة لا تتأثر بفروق الوقت أى Wyatt, A.R., 1997:

- التغيرات فى القيمة الشرائية للعملة المحلية.
- التغيرات فى هيكل الأسعار المحلية.
- التفاوتات فى منفعة الأصول.

وتوضح المناقشة التالية هذه البيانات:

4/1 الأساس (المقام) المشترك:

فى إطار المحاسبة يمكن الأساس (المقام) المشترك من الجمع أو الطرح والمقارنة للميزانية العمومية وبنود قائمة الدخل غير المتماثلة .مثلا : لجمع عدد من القطع المختلفة يستخدم المحاسبون عملتهم المحلية كمقام مشترك وإسناد "قيمة" نقدية للبنود المختلفة يتيح جمع وطرح والمعالجة (مثلا : استنباط نسب محاسبية) والمقارنة وتحليل القوائم المالية لمنشأة محاسبية.

وبذلك فإن المقام النقدى المشترك (CMD) common monetary dominator يستخدم فى المحاسبة . ولأن المحاسبين يطبقون الأساس النقدى المشترك فى إطار محاسبة التكاليف التاريخية فهذا الأساس النقدى المشترك عرضة لنواحي عجز خطيرة . وخلال فترات التغيرات فى القوة الشرائية للنقود (أى التغيرات فى مستوى الأسعار) وفى هيكل الأسعار أو كليهما ، فإن الأساس النقدى المشترك يفقد الصفات المطلوبة كأساس مشترك ولا يعطى أرقاما محاسبية متوقعة للمقارنة التى يمكن أن يعتد بها ، وفى ظروف كهذه فإن المقارنة تكون غير ملائمة إن لم تكن مضللة أصلا .

ولعرض مثال لنواحي قصور الأساس النقدى المشترك عند استخدام إطار محاسبة التكاليف التاريخية يجب الإشارة إلى السيناريوهات الثلاثة التالية :

Parvis, C.E.C., H., Germa, 2005

- 1- حالة منشأة مفردة.
- 2- حالة منشآت متعددة فى دولة واحدة.
- 3- حالة منشآت متعددة فى دول متعددة (مقارنة دولية).

1/4/1 حالة منشأة مفردة:

استخدام الأساس النقدى المشترك (وحدة نقد اسمية) فى سياق القوائم المالية لمنشأة مفردة يهدف إلى ما يلي:

- التحليل والتقييم الحالى والتحليل المالى.
- التحليل المستقبلى.

وتتيح وحدة النقد الاسمية جمع وطرح الأصول المختلفة والالتزامات والحصول على خلاصات بشأن حقوق الملكية لمالكي المشروع .فهو يتيح تحليلا تفصيليا للوضع المالى الحالى للمنشأة . كذلك فهو يوفر وسيلة لتحليل سلسلة زمنية باستخدام السجلات التاريخية للمنشأة لتقييم إمكاناتها فى المستقبل. ولأن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية فى المنشأة عادة ما تكون قد اشترت أو تولدت فى أوقات مختلفة فمن الضرورى تطبيق مبادئ المحاسبة وطرقها بطريقة متوافقة.

وكنتيجة للتغيرات فى العرض والطلب بالنسبة للمنتجات والخدمات (مثلا : التغير فى وظيفة الإنتاج طبقا لأذواق المستهلك) فإن هيكل السعر فى دولة يتغير على مدار الوقت . وهذه التغيرات تزيد خلال فترات التضخم (أو الانكماش) بسبب الفروق فى مرونة العرض والطلب بالنسبة لمختلف المنتجات أو الخدمات وفى مثل هذه السيناريوهات فإن وحدة النقد الاسمية تتوقف عن أداء وظيفة الأساس المشترك . ويجب تصميم أساس مشترك جديد يصحح كلا مما يلي:

- التغير فى مستوى السعر.

- التغيرات فى هيكل السعر .

واستخدام مؤشر سعر معين قد يحل هذه المشكلة ويوفر أساسا مشتركا صالحا. وكلما كان المؤشر أكثر تحديدا (أى تفصيلا) كلما كان الأساس النقدى العام أكثر دقة. والمؤشر الأكثر دقة نظريا قد يتحقق بتقييم البند باستخدام قيمته الجارية أو العادلة.

2/4/1 حالة منشآت متعددة فى دولة واحدة.

رغم أن هذه الحالة مماثلة تماما لحالة المنشأة المفردة فإن فرقا هاما يجب أن يتم التأكيد عليه ، عندما تتيح المبادئ المحاسبية المتعارف عليها لدولة خيارات من

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

مبادئ المحاسبة أو طرقها فإن الشركات المحلية قد تستخدم طرقاً أو مبادئ مختلفة تبعاً لذلك. في هذه الحالة من المهم أن تكون مجموعة مميزة من المبادئ المحاسبية المتعارف في الحد الأدنى من الخيارات التي تستخدمها كل المنشآت والأساس المشترك هو سيناريو يوصف كأساس عام نقدي مشترك للمحاسبة (CAMD) common accounting monetary dominator، وكما هو مؤكد أعلاه فإن مجموعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يجب تطبيقها بتوافق بواسطة كل المنشآت في الوقت المناسب وكذلك المقام النقدي العام للمحاسبة للدول قد يتأثر بتغيرات فيما يلي:

- مستوى السعر .
- هيكل السعر. والذي يجب تعديله لأخذ هذه التغيرات في الاعتبار. ونتيجة لهذا فإنه يكون لدينا مقام نقدي عام للمحاسبة معدلاً بمستوى السعر ومقام نقدي عام للمحاسبة معدلاً بهيكل السعر على التوالي.

3/4/1 حالة منشآت متعددة في دول متعددة "مقارنة دولية"

عندما تقارن البيانات على المستوى الدولي حيث تتعدد المنشآت في دولة واحدة فإنه يجب ملاحظة ثلاثة فروق رئيسية. Lqhal, M.Z., T.U., Mulcger, 2007.

- العملات والتغيرات في مستوى معدل للسعر أو هيكله غالباً ما تختلف من دولة لأخرى.
- تختلف المبادئ المحاسبية المتعارف عليها من دولة لأخرى في معظم الأحيان.

وللوصول إلى أساس مشترك على المستوى الدولي ، فإن الخطوات التالية تعتبر أساسية: Muller, G., 2005

أولاً : ضرورة وجود نظام نقدي دولي حر حيث يمكن تبادل العملات والأموال بحرية تامة من دولة إلى أخرى. وهذا مطلب أساسي لوجود تجارة واستثمار دوليين.

ثانياً : مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والتي يجب أن يتم الاتفاق عليها دولياً ويمكن تطبيقها. فإذا ما استوفى هذا المطلب نحصل على أساس نقدي دولي للمحاسبة common international accounting monetary denominator CIAMD له صفة العمومية على المستوى الدولي للمحاسبة والذي

قد يستخدم كأساس لمقارنة القوائم المالية للمنشآت حول العالم - ومع هذا - فإن الأساس الدولي المشترك للمقارنة المحاسبية الذي تم ذكره سابقا يعانى مما يلي
:Sherman,W.R. 2001

● التغيرات على المستوى الدولي فى القوة الشرائية.

● التغيرات على المستوى الدولي فى هيكل السعر.

● التغيرات فى أسعار صرف العملات المختلفة.

ويلاحظ أن هذا التغير يمكن أن ينظر إليه كمتغير آخر فى هيكل السعر. ومع هذا فإنه ما لم يتم إضافة عملية تقييم لتصحيح الفروق الثقافية الدولية فإن نتائج المقارنة لن تكون موضوعية على المستوى العالمي.

وهناك ظاهرة يمكن ملاحظتها وهى حقيقة أنه لبلوغ أساس مشترك دولى يصلح لمقارنة القوائم المالية للمنشآت حول العالم Taylor,S.H., 2005 ، فإنه يجب أن يتحول من نموذج محاسبة التكاليف التاريخية إلى نموذج محاسبة القيمة العادلة John,M., 2007 وعند تعديل الأساس النقدي الدولي للمحاسبة كأساس عام نقدي مشترك للمحاسبة فإننا نستبعد محاسبة التكاليف التاريخية ونتحول إلى محاسبة القيمة العادلة . هذه العملية تزداد عندما يتم التصحيح كأساس نقدي دولى مشترك للمحاسبة.

التعديلات المطلوبة للحفاظ على صفات الأساس النقدي المشترك وخاصة إمكانية المقارنة والتعديلات الضرورية كما يلي:

● التغيرات فى هيكل الأسعار.

● التفاوت فى الثقافة من خلال التحول من محاسبة التكاليف التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة. وأنه للحفاظ على إمكانية مقارنة البيانات المحاسبية يجب استخدام محاسبة القيمة العادلة.

ويتضح أن نموذج محاسبة التكاليف التاريخية غير قادر على توفير حل كاف لمسألة إمكانية المقارنة للمعلومات المحاسبية المتضمنة فى القوائم المالية على المستوى الدولي. وهذا الوضع يعتبر أكثر وضوحا عندما نتعامل فى حالة المنشآت المتعددة فى دولة واحدة ، ويزيد تأثير هذا التعامل معه على المستوى الدولي . لذلك فإن الانتقال من محاسبة التكاليف التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة يعتبر أمرا مطلوباً بغرض

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

المحافظة على إمكانية مقارنة أرقام المحاسبة بطريقة موضوعية ومصداقية للمعلومات المحاسبية التي تتضمنها القوائم المالية الدولية.

2 - تحليل لطبيعة المحاسبة عن القيمة العادلة وتناسق المحاسبة الدولية .

الحلقة المفقودة والمطلوبة لإجراء مقارنة ذات مستوى عالي لتناسق المحاسبة على المستوى الدولي هو تعديل الأساس النقدي المشترك بشكل كامل . Lqhal, M.Z., 2007. ويمكن الادعاء بأن نموذج محاسبة القيمة العادلة T.U.,Mulcger, 2007. John,M., 2007 يوفر الحلقة المفقودة بما يعزز الاتجاه إلى تطبيق تناسق المحاسبة على المستوى الدولي ويرى الباحث أن استخدام مفهوم القيمة العادلة للقياس والتقرير عن المعلومات المالية يعتبر أساسا لدورة التناسق التي تعتبر من أهم متطلبات تطبيق تناسق المحاسبة على المستوى الدولي.

1/2 القيمة العادلة كأساس نقدي مشترك

عند استخدام نموذج محاسبة القيمة العادلة في بيئة سوق عالمية ، فإنه يوفر الأساس النقدي المشترك المعدل ، ويتم هذا للمرة الأولى في تاريخ المحاسبة . والسوق العالمية ليست في حاجة إلى وجود التبادل المادي كما كان في السابق John, John., M., 2001. - ومع هذا - فالسوق العالمية الحقيقية الحالية قد تقوم بنفس الوظيفة في الوقت الحاضر حيث أن تكنولوجيا المعلومات (IT) يمكنها أن تعكس طبيعة أداء السوق العالمية الذي يتم التعامل معه الآن . فنظام online في الاتصالات من خلال الوقت الحقيقي real time عن طريق الإنترنت أو إرسال الرسائل أو البريد الإلكتروني يمكنها أن تستجيب لطلبات العديد من المشترين والبائعين في نفس الوقت، تشمل المشاركين في السوق العالمية وتستحدث نظام تجارة اليكترونية . وأدوات التجارة الإلكترونية تتيح للتجار مقارنة الأسعار في مختلف الأسواق والمتاجر في سوق منتقاة . ويستطيع التجار بهذا اكتساب ميزات للفروق الصغيرة في السعر أو في شروط التجارة . هذه الطرق المتقدمة للاتصالات والتجارة ولدت عملية تحكم تهدف إلى تساوى الأسعار وتمائل وشروط التجارة في كل الأسواق الرئيسية.

ويعتبر وجود الأساس النقدي المشترك المعدل له حساسية لما يلي:

● مكان القياس.

● وقت القياس.

● الشخص المنفذ للقياس.

والقيمة العادلة ، بطبيعتها هي الأساس النقدي المشترك التي لا تعتمد على المكان

ولا الزمان ولا الشخص الذى يقيس وهذا لا يتطلب أى تعديل . ومع الحالة الجارية للسوق العالمية المدعومة بالتكنولوجيا فإن المكان لا يؤثر فى نتيجة القياس , Karem., 2008 ولأن محاسبة القيمة العادلة تشير إلى القيمة العادلة الجارية فإن وقت القياس هو نفس الوقت بالنسبة لكل البنود فى التقارير: الأصول والالتزامات وحقوق الملكية. - وعلى العكس- من محاسبة التكاليف التاريخية فإن المشكلات المتعلقة بفروق التوقيت لا تتواجد فى حالة محاسبة القيمة العادلة والسعر المعروف لبند مالى معين هو السعر الجارى المحدد فى سوق دولية نشطة (فى تاريخ القوائم المالية) Sherman,W.R., 2001 . على أنه يوجد تدخل شخصى ضعيف فى عملية القياس يتمثل فى التقدير . ويمثل سعر السوق قيمة موضوعية لبند ما ومن ثم - فالقيمة العادلة- تعتبر أساسا عاما مكتملا يمكن عن طريقه القياس . ويسود الوضع الذى تم وصفه فيما سبق فقط بالنسبة للأصول والالتزامات الموجودة فى الأسواق الدولية ولكننا نتقدم سريعا نحو الوضع النموذجى وهو الوضع الذى توجد به سوق عالمية لمعظم البنود.

ونموذج محاسبة التكاليف التاريخية لا يقدم حلا لتناسق البيانات المحاسبية على المستوى الدولى كما هو الحال فى نموذج المحاسبة عن القيمة العادلة Taylor,S,H., 2005 فى تناسق المحاسبة الدولية. وهذا يعتبر صحيحا لأن القيم المحددة والتاريخية على أساس محاسبة التكاليف التاريخية تتشكل بواسطة وقت حدوث المعاملات التى حدثت فيها الصفقة الأصلية - وكذلك وقت القياس ومكان القياس. والحالة القائمة للـ (IT) وتكنولوجيا التجارة لا تغير من قيمة الملاحظات المذكورة أعلاه لأن قيمة البند المعين (أصل أو التزام أو حقوق ملكية) مقدرة من حيث قيمتها فقط يوم الصفقة وتتفاوت تلك القيمة مع مرور الوقت والمكان.

وتعديل محاسبة التكاليف التاريخية وجعله صالحا كأساس مشترك للمقارنة الدولية يتطلب تعديلا دقيقا فى القيمة الدفترية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية. والتعديل الكامل الذى يعتبر مصححا للأثار التشويهية للتغيرات فى هيكل السعر والتفاوتات فى الثقافة العالمية يتطلب تغير فى خصائص محاسبة التكاليف التاريخية والتحول إلى محاسبة القيمة العادلة.

2/2 محاسبة القيمة العادلة كضرورة لتناسق المحاسبة الدولية

بالإضافة إلى وظيفة محاسبة القيمة العادلة كحجر زاوية فى البنية الأساسية اللازمة لتناسق المحاسبة الدولية فإن نموذج محاسبة القيمة العادلة يعتبر ضروريا لعملية اتساق

أثر تطبيق المحاسبة عن القيمة العادلة على القابلية للمقارنة لمعلومات التقارير المالية الدولية

ومقارنة البيانات المحاسبية ويسهم في سرعة وسهولة نمو تطبيق تناسق المحاسبة الدولية .
و تناسق المحاسبة الدولية يعتبر منتجا فرعيا للاقتصاد الجديد للـ (IT) – هذا
الاقتصاد الجديد – المنتشر حاليا بالأسواق الدولية والشركات متعددة الجنسيات ،
التعاون الاقتصادي، والتكامل الاقتصادي يعتمد على بيانات المحاسبة المقارنة على
المستوى الدولي 2001 Sherman,W.R.، وإمكانية مقارنة البيانات المالية دور
أساسى فى تعزيز ونمو الاقتصاد الجديد ، حيث أنها تحسن عملية اتخاذ القرار وتزيد
كفاءة تخصيص الموارد.

وإمكانية مقارنة بيانات المحاسبة تعتبر ضرورية لتطبيق تناسق المحاسبة
الدولية وتعمل القيمة العادلة John,M., 2001 كعنصر ضرورى فى عملية انتشار
تناسق المحاسبة الدولية من خلال محاسبة القيمة العادلة والتي تحسن الكفاءة الوظيفية
لمعظم مكونات الاقتصاد الجديد والتي تشمل الأسواق الدولية والشركات متعددة
الجنسيات والاقتصاد المتكامل بما يسهل عملية تكامل الأسواق المحلية والعالمية ويزيد
من كفاءتها. وناتج هذه العملية تنتج سوقا عالمية بآلية سعر موضوعية (مبنية على
أساس IT) بما يوفر إمكانية توفير عروض للأسعار العالمية والتي تؤدى التكنولوجيا
الجديدة إلى تحديثها باستمرار، وكلما كانت الأسواق العالمية أوسع وأعمق نطاقا وكانت
كفاءتها أعلى وأكثر اعتمادية وذات علاقة وثيقة فإن آلية السعر وتناسب عروض
الأسعار على المستوى العالمى تعمل على زيادة إمكانية مقارنة المعلومات المحاسبية
وتعمل على تحسين تناسق المحاسبة الدولية. وبدورها فإن هذه العملية تدفع الاقتصاد
الجديد إلى الأمام.

3- نتائج وتوصيات البحث

أ- نتائج البحث:

- 1 - يعتبر تناسق المحاسبة الدولية هو ناتج عولمة الأسواق المالية والتكامل الاقتصادي. وهدفها الرئيسي هو تعزيز إمكانية المقارنة لبيانات المحاسبة وتسهيل أنشطة أعمال دولية بكفاءة وموضوعية.
- 2- اتضح أن تطبيق تناسق المحاسبة الدولية يسير بخطى بطيئة رغم أهمية ذلك الاتجاه المحاسبي في بيئة الاقتصاد الديناميكي. وتتمثل الفروق في الثقافة المحلية والقانونية، الضريبية، وتمثل نظم المحاسبة مانعا طبيعيا لتطبيق التناسق المحاسبي الدولي Held. McGrew, Goldblatt, and Perraton, 2007
- 3- هدف القوائم المالية يختلف غالبا من دولة لأخرى، والمصالح الدولية كانت حواجز رئيسية عند الأخذ بالمبادئ المحاسبية المتعارف عليها Muller, Gary, 2008, Zeff, 2007, 2006، والالتزام بنظام محاسبة التكاليف التاريخية كان على حساب إمكانية المقارنة الدولية.
- 4- تراوحت الجهود التي بذلت لتحقيق تناسق المحاسبة الدولية من تعليم المحاسبة (1999) AAA. إلى تكوين IASB والتي تهدف إلى إنشاء أسس المحاسبة الدولية متصفة بموضوعية مقارنة البيانات المحاسبية بغرض المقارنة الدولية للقوائم المالية.
- 5- التركيز على أن النظام الجيد لتناسق المحاسبة الدولية يقتضى بوجود الأساس النقدي المشترك المعدل بشكل جيد بما يمكن المقارنة للمعلومات المحاسبية ليتمكن من التناسق الدولي للمحاسبة.
- 6- اتضح أن مفهوم الأساس النقدي المشترك المعدل تماما هو مفهوم ضمنى فى نموذج محاسبة القيمة العادلة. ويتضح أن محاسبة القيمة العادلة يمكن أن تكون قابلة للتطبيق. ويعزى السبب فى ضرورة وجود الأساس النقدي المشترك المعدل تماما بسبب العوامل الثلاثة التالية :
 - التوقيت المستخدم لقياس وتسجيل القيمة العادلة (نهاية السنة أو ربع السنة) مقبول فى كل دول العالم.
 - القياس لا يتأثر بالدولة التي يتم فيها ويرجع ذلك إلى توافر بيانات محدثة عن

الأسعار فى الأسواق العالمية.

- التعديلات الذاتية التى تتم على البيانات المحاسبة غير ضرورية لأن الأسعار الجارية تستخدم للتقرير عن قيم المحاسبة فى حينها.
- 7- لا تمكن محاسبة القيمة العادلة فقط من تطبيق تناسق المحاسبة الدولية ، بل إنها تعمل كذلك كعنصر ضرورى فى رفع مستوى التناسق. وزيادة موضوعية أداء عولمة الأسواق المالية والتكامل الاقتصادى الدولى وزيادة التناسق فى البيانات المحاسبية على المستوى الدولى .

ب - توصيات البحث

- 1- الحاجة إلى لغة أعمال مشتركة حيث أن حجم الأنشطة المالية والاقتصادية الدولية مستمر فى النمو وينعكس فى القوائم المالية ليصبح أكثر دقة وخاصة مع مستوى الأنشطة المالية والاقتصادية الدولية والاستثمارات العالمية والتعاون الدولى للأعمال.
- 2- ضرورة التحول إلى تناسق المحاسبة الدولية من خلال محاسبة القيمة العادلة الذى يوفر الأساس المشترك اللازم لمقارنة موضوعية للبيانات المحاسبية على المستوى الدولى ، فى حين أن نموذج محاسبة التكلفة التاريخية لا يوفر أساسا مثل هذه المقارنة.
- 3 - تحسين جودة وموضوعية وتناسق الأرقام المحاسبية من خلال نموذج محاسبة القيمة العادلة ذات التأثير الإيجابى فى دورة التناسق ويقلل من الفروق فى المقارنات المحاسبية الناتجة عن تنوع أسس المحاسبة ويقدم معلومات أكثر موضوعية للبيانات المحاسبية على المستوى المحلى والدولى.
- 4- ضرورة الاهتمام بمبادئ المحاسبة المقبولة والتى تتطلب مقياسا مشتركا بغرض التناسق والتكامل.
- 5 - يجب أن يكون تناسق المحاسبة الدولية موضوعيا فى ظل محاسبة القيمة العادلة وذلك بغرض توفير معلومات أفضل ذات علاقة وثيقة ويعزز تخصيص الموارد الدولية ويقوى كفاءة الأسواق العالمية ويحسن موضوعية أرقام محاسبة القيمة العادلة .

- 6 - لإجراء مقارنة البيانات المحاسبية فى مشروعات الأعمال فإن الأمر يتطلب استخدام مدخلات وإجراءات متماثلة وتطبيق واستخدام نفس نظم التصنيف للتكاليف والإيرادات أو الأصول والالتزامات .
- 7 - ضرورة وجود نظام نقدى دولى حر يمكن من تبادل العملات والأموال بحرية تامة من دولة إلى أخرى بغرض وجود تجارة واستثمار دوليين.
- 8- ضرورة الاتفاق على المستوى الدولى على وجود مجموعة فريدة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على أساس نقدى مشترك دولى له صفة العمومية على مستوى المحاسبة الدولية .
- 9 - لأن نموذج محاسبة التكاليف التاريخية غير قادر على توفير حل كاف لمسألة إمكانية المقارنة للمعلومات فالأمر يتطلب ضرورة الانتقال من محاسبة التكاليف التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة بغرض المحافظة على إمكانية مقارنة أرقام المحاسبة بطريقة موضوعية.
- 10 - استخدام مفهوم القيمة العادلة للقياس والتقرير عن المعلومات المالية يعتبر أساسا لدورة التناسق التى تعتبر من أهم متطلبات تطبيق تناسق المحاسبة الدولية.
- 11 - ضرورة إجراء التعديلات على الأساس النقدى المشترك بالنسبة للتغيرات فى هيكل السعر والانتقال من محاسبة التكاليف التاريخية إلى محاسبة القيمة العادلة بغرض الحفاظ على جودة الأساس المشترك فى المحاسبة وتوفير إمكانية مقارنة البيانات المحاسبية بما يودى إلى سرعة وسهولة نمو تطبيق تناسق المحاسبة الدولية.
- 12 - لمقارنة بيانات المحاسبة الدولية فإن الأمر يتطلب ضرورة تطبيق تناسق المحاسبة الدولية من خلال محاسبة القيمة العادلة بغرض تحسين الكفاءة الوظيفية لمعظم مكونات الاقتصاد الجديد بما يسهل عملية تكامل الأسواق المحلية والعالمية .

REFERENCES

- 1- AAA (American Accounting Association).1999 Committee on the future, Content, and Scope of Accounting (The Bedford Committee). "Future Accounting Education: Preparing for the Expanding Profession, " Issue in Accounting Education (spring): 168-195.
- 2- AAA (American Accounting Association). 2003," A Recommendation by the Education Committee of the International Accounting Section," The International of the Curriculum. Sarasota, FL.: AAA.
- 3- AECC (Accounting Education Change Commission), 2002 "Objectives of Education for Accountants: Position Statement Number One", Issues in Accounting Education (fall):307-312.
- 4- APB (Accounting Principles Board), 2005, Statement No. 4, Basic Concepts and Accounting Principles Underlying Financial Statements of Business Enterprises, New York: American institute of Certified Public Accountants (AICPA).
- 5- Barthe. G. 2007. "Meeting the Expectations of Global Capital Markets," IASC news18 (30:1-2.
- 6- Bloomer,C., ED, 2007 The IASC-US Comparison Project: A Report on the Similarities and Differences Between IASB Standards and the US GAAP, Stanford , CT: FASB.
- 7- Carlson,P, 2005, Advancing the Harmonization of International Accounting Standards : Exploring an Alternative Path." The International Journal of Accounting 32(2); 357-378.
- 8- Choi And.M. Levich, 2004, "International Accounting Delivery and Capital Market Decisions." In International Accounting and Finance Handbook, 2nd ed , Edited by F.D.S Choi, Chapter 6 New York, John Wiley & Sons, Inc.

- 9- Doker, W, E., and P., Brunner, 2005", A summary of Accounting Principle Deference Annual the World." In International Accounting and Finance Handbook. 2nd ed., Edited by F.D.S.Choi, Chapter3, New York, John Wiley & Sons, Inc.
- 10- Doupink , S., and M.E., Taylor, 1998," An Empirical Investigation of the Observance of IASC Standards in Western Europe" . Management International Review 25(1):27-33.
- 11- Epstein, B, J., and. Mirza 2008. IAS- Interpretation and Application of International Accounting Standards 2000, New York, John Wiley & Sons, Inc.
- 12- FASB (Financial Accounting Standard Board), 2001, Statement of Financial Accounting Concepts No2: Recognition and Measurement in Financial Statements of Business, Norwalk, CT: FASB.
- 13- FASB (Financial Accounting Standard Board), 1997 Statement of Financial Accounting Concepts No.2: Qualitative Characteristics of Accounting Information, Norwalk, CT: FASB.
- 14- . FASB (Financial Accounting Standard Board), 1998, Statement of financial Accounting Standard No 133: Accounting for Derivative Instruments and Hedging Activities, Norwalk. CT: FASB.
- 15- FASB (Financial Accounting Standard Board), 1996, the IASC-US Comparison Project: A Report on the Similarities between and Differences between IASC Standards and US GAAP Norwalk, CT: FASB
- 16- Gary, S.J. 2008, " International Accounting Harmonization: The Impossible (and Unnecessary?) Dream," Accounting Horizons 5(1): 58-89.
- 17- Held.D. McGrew, D., and J., Perraton. 2007. Global Transformations, Stanford, CA: Stanford University Press.
- 18- Hendrikson,E.S., and M.F., Van Breda. 2003, Accounting Theory, 5th Ed Homewood, IL: Irwin,

- 19- IASC ((International Accounting Standards Committee).2004. IASC Constitution. London: IASC.
- 20- IASC (International Accounting Standards Committee). 1993, Preface to Statements of Intellectual Accounting Standards, London: IASC.
- 21- Lqhal, M.Z., T.U.,Mulcger, 2007. International Accounting – A Global Perspective, Masson OH: South Western Collage Publishing.
- 22- John,M., 2007,"Measuring Fair Value", Understanding the Issues FASB, Vol 3, Series1,) , P50.
- 23- Karem., K., 2008 , Value Accounting For Commercial Banks: An Empirical Analysis of SFAS No., 107 The Accounting Review, Vol. 74, No2,P., 163.
- 24- Mcinnon, S.m., and 2004." (International Accounting Standards Committee).A Performance Evaluation." The International Journal of accounting (spring) 19(2): 19-34.
- 25- Miller,W.,D., 2006 Commercial Bank Valuation", John Wiley & Sons, Inc., New York.
- 26- Muller,G., 2005 , International Accounting , Part 1 New York: Macmillan.
- 27- Nobes, C., 1997, "An Empirical Investigation of the Observance of IASC Standards in Western Europe: A Comment." Management International Review.
- 28- Nobes, C., 2007 " Interpreting European Financial Statements: Towards 1992, London and Edinburgh: Butterworth.
- 29- Parvis, C.E.C., H., Germa, 2005, " The IASC and its Comparability Project: Pre-requisites for Success." Accounting Horizons5 (2): 25-44.
- 30- Radebaugh,L.,H., Gray, and J., 2001 ." International Accounting and Multinational Enterprises. Canada: John Wiley and Sons Inc.
- 31- Revsine, L., 2007," Comparability: an analytic Examination". Journal of Accounting and Public Policy 4(1): 1-12.

- 32- Rezace, Z., and Elmore, R.C... 2006," International Accounting Education: Insight from Academicians and Practitioners." The International Journal of Accounting 32(1):99-117.
- 33- Sherman,W.R. 2001," Internationalizing the Accounting Curriculum". The Journal of Accounting Education (fall):259-275.
- 34- Tang, Q., 2006, ' Economic Consequences of the International Harmonization of Accounting Standards: Theory and its Chinese Application". The International Journal of Accounting 29(2):146-160.
- 35- Taylor,S,H., 2005 ," International Accounting Standards : An Alternative Rational". Abacus 23(2): 146-160.
- 36- Tondkar, R.H., Flanning, A., Adhikari, and J.A. Hora. 2006. "ternationalizing Accounting Education through an Integration Approach: Survey of U.S. Schools." The International Journal of Accounting33 (4): 483-507.
- 37- Van der Tas, L., G., 2006 "Measuring Harmonization of Financial Reporting Practice.' Accounting and Business Research (spring): 157-169.
- 38- Wolk, H.L., and P.H. Heaston, 2006," Toward the Harmonization of Accounting Standards: an Analytical Framework." The International Journal of Accounting 27(2):94-111.
- 39- Wyatt, A.R., 2001, " International Accounting Standards and Organizations: " An International Accounting and Finance Handbook, 2nd Edited by F, D, S Choi, and New York: John Wiley & Sons, Inc.
- 40- Zeff, S., 2007. Forging Accounting Principles in Five Countries: A History and Analysis of Trends. Champaign. IL: Stipes.