

المدرس المساعد  
ميعاد حميد علي  
قسم المحاسبة / لثلية الادارة والاقتصاد  
جامعة بغداد

اثر العولمة على السياسات و التطبيقات المحاسبية  
الاستاذ المساعد  
د. جلييلة عيدان حليجل  
قسم المحاسبة / كلية الادارة والاقتصاد  
جامعة بغداد

### المقدمة

يعد مفهوم العولمة من المفاهيم الحديثة التي برزت في الآونة الأخيرة فهي ليست وليدة عصرنا هذا وإنما تبلور مفهومها مع التطورات التي شهدتها العالم اليوم من الثورة المعلوماتية والتكنولوجية والتطور السريع في شبكات الاتصالات ، بحيث أصبح العالم كقرية صغيرة ، وتشمل العولمة مجالات متعددة منها اقتصادية وتقنية وسياسية ، مما ترتب عليه مجموعة من الآثار . والمحاسبة باعتبارها لغة للاعمال تستند على اطار نظري متكامل من الاهداف والاسس المترابطة التي يمكن ان تؤدي الى معايير محاسبية متسقة تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات القوائم ال مالية ، لذا ومع هذا التطور اصبح لابد من توحيد المفاهيم والسياسات والتطبيقات التي تستخدمها الوحدات الاقتصادية في معالجة احداثها المالية ليتسنى لها مواكبة التطور عن طريق استخدام معايير محاسبية موحدة .

### Abstract

The globalization concept is regarded one of the modern concept which had seen in the last time while it hadn't occur now only, but it had seen clearly with the technology & information revolution beside the quick development in the communication net which had made the world like a small village .

Since accounting is regarded business language based on integrated theoretical framework consists of many connected objective & rules which led to consistent accounting standards .

So with this development there is a clear need to consolidate the concepts , policies ,and applications which the companies use it in treating its financial events .

### منهجية البحث

### مشكلة البحث

أن التغيير و النمو المتسارع والمستمر في مجالات الحياة كافة التي تشهدها الدول ، واتجاه هذه الدول نحو العولمة مما جعل العالم سوق واحدة ، إلا ان تعدد السياسات والتطبيقات المحاسبية المستعملة في الوحدات الاقتصادية مما يقلل من فائدة المعلومات المقدمة في القوائم والتقارير المالية الأمر الذي يتطلب توحيدها وبما يساهم في خدمة المستفيدين من هذه القوائم والتقارير لغرض مساعدتهم على فهمها وتحليلها واتخاذ القرارات المطلوبة فضلا عن مواكبة التغيرات الحاصلة في بيئة الأعمال المعاصرة .

### هدف البحث

يهدف البحث إلى بيان اثر العولمة على السياسات والتطبيقات المحاسبية في الوحدات الاقتصادية وبيان مدى حاجة الوحدات الاقتصادية التي ترغب في الدخول إلى السوق الدولية إلى إحداث التغييرات في سياساتها المحاسبية وما لهذا التغيير من دور في فهم مستخدمي القوائم المالية للسياسات التي أعدت على أثرها هذه القوائم ، وإيجاد سياسات وتطبيقات محاسبية جديدة تتلاءم مع احتياجات العولمة .

## فرضية البحث

- يستند البحث على فرضية رئيسية ( ينعكس اثر العولمة على السياسات والتطبيقات المحاسبية وفائدة المعلومات والتقارير المحاسبية ) وتتفرع من هذه الفرضية الفرضيات الفرعية الآتية :-
- ١ تعد معايير المحاسبة الدولية الانعكاس الرئيس للعولمة .
  - ٢ أن معايير المحاسبة المحلية لا تعكس الأثر الحقيقي لعوامل ومتغيرات البيئة المحلية .
  - ٣ أن إعداد المعايير المحاسبية يتطلب بيان اثر المتغيرات العالمية والمحلية على التطبيقات والسياسات المحاسبية المحلية
  - ٤ ينعكس اثر العولمة على التطبيقات المحاسبية من خلال التقنيات الحديثة في محاسبة الكلفة والإدارية .

## أهمية البحث

مما لا شك فيه أن السياسات التي تتبعها إدارة الوحدة الاقتصادية لإعداد القوائم المالية لها تأثير هام على المعلومات التي تقدمها هذه القوائم وعلى مركزها المالي وبناءً عليه فان فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرارات المتعلقة بالوحدة الاقتصادية تعتمد إلى حد بعيد على مدى معرفة وفهم مستخدمو هذه القوائم لهذه السياسات ,وبما أن للعولمة الأثر على هذه الوحدات لذا فإنها تتطلب إجراء تعديل على هذه السياسات لتتلاءم مع متطلباتها وعليه فان البحث يستمد أهميته من الأثر الواضح لهذه الظاهرة على جميع النواحي الاقتصادية والاجتماعية والنواحي الأخرى .

## المبحث الأول مدخل في العولمة

### أولاً :- مفهوم العولمة وأسباب نشوئها

١- مفهوم العولمة :-انتشر استخدام مصطلح العولمة في كتابات سياسية واقتصادية عديدة ( بعيدا عن الإنتاج الفكري العلمي الأكاديمي) في البداية أما في العقد المنصرم فقد اكتسب المصطلح دلالات استراتيجية وثقافية مهمة من خلال تطورات واقعية عديدة في العالم منذ أوائل التسعينيات .

وقبل الخوض في مفهوم العولمة يجب التفرقة بين العولمة والعالمية فالعولمة شيء والعالمية شيء آخر فالعولمة تعني انفتاح العالم على الثقافات الأخرى أما العولمة فتعني نفي للأخر وإحلال للاختراق الثقافي محل الصراع الايدولوجي (المحمد ، ٢٠٠٥ : ١٧) وقد تعددت وجهات النظر بشأن تعريف العولمة فمفهوم العولمة لغويا هو مصدر اشتقاقي لفعل عولم وهو على وزن فوعل ( عطايا ، ٢٠٠٢ : ١)وهو مأخوذ من التعولم والعالمية والعالم وتعني تقييم الشيء وتوسيع دائرته ودائرة تأثيره (الصقري ، ٢٠٠٦ : ١) أما لفظة عولمة بالإنكليزية فهي Ctoblistion وتعني عالمي أو دولي أو كروي فيقال الكوكبة أو الكونية أو القرية العالمية ( نصر ، ٢٠٠٦ : ١)

أما مفهوم العولمة اصطلاحا فهي حرية حركة السلع والخدمات والأيدي العاملة ورأس المال والمعلومات عبر الحدود الوطنية والإقليمية (عطايا ، ٢٠٠٢ : ١)أو هي ظاهرة متعددة الوجوه تشمل النمو السريع في التجارة الدولية وتدفقات رؤوس الأموال وازدياد أهمية الخدمات في كل من التجارة والاستثمار الأجنبي المباشر وتكامل عوامل الإنتاج على الصعيد العال مي والتواؤم المؤسسي بين البلدان (هميم ، غير مؤرخ : ١٦١)كما تعرف على إنها الروابط الواسعة والعميقة للاق تصاديات الوطنية للتوجه إلى سوق عالمي موحد للسلع والخدمات ورأسمال (John ,1998 : 6)، أو هي توسيع وتعميق وتسريع لحالة الترابط

المتبادل في مختلف أنحاء العالم وفي كافة جوانب الحياة الثقافية والمالية والسياسية (Economic Globalization, 2002) (1) وقد تعرف على إنه ا هيمنة المفهوم الغربي الاقتصادي والاجتماعي والثقافي والسياسي على المفهوم العربي (الشيخ ٢٠٠٥، ٤: ) وعليه فان مصطلح العولمة يعبر عن تطورين هامين هما التحديث (Modernization) والاتحاد المتبادل (Inter-dependence) ويرتكز مفهوم العولمة على التقدم الهائل في التكنولو جيا والمعلوماتية بالإضافة إلى الروابط المتزايدة على كافة الأصعدة على الساحة الدولية المعاصر (بحوث ، ٢٠٠٦: ٣) , ويمكن فهم العولمة على وجه العموم من الناحية الإصلاحية بأنها تصميم تطبيق أمر ما على العالم كله .

٢- أسباب نشوئها -:نشأت العولمة منذ نشوء الإسلام فقد قال تعالى في كتابه الكريم في سورة الحجرات " يأيها الناس إنا خلقناكم من ذكر وأنثى وجعلناكم شعوبا وقبائل لتعارفوا إن أكرمكم عند الله اتقاكم "(القران الكريم ، سورة الحجرات :أية١٣) لذا فان الإسلام هو أول من طرح موضوع العولمة وأول من أقام صلبها بنظام اقتصادي سليم وأول من جاء بمستلزماتها ومقوماتها وأول من رص أسسها وأحكام قواعده )(البحراني ، ٢٠٠٥ : ٢) أما مفهوم العولمة المعاصر فقد ظهر في نهاية القرن العشرين وبداية القرن الواحد والعشرين ك ظاهرة تاريخية على الرغم من أن جذورها تعود إلى سنين طويلة حيث تمثلت بنظام عالمي جديد له إدارته ووسائله وهو حصيلة المنجز السريع للإنسان الذي امتد عبر السنين نتيجة التطورات التي شملت جميع نواحي الحياة سواء أكانت اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية مما دفع الكثيري ن إلى السعي نحو تحقيق الحلم الكبير بجعل العالم قرية صغيرة .

أما الأسباب التي أدت إلى بروز ظاهرة العولمة فيمكن بيانه بالاتي )(عطايا ، ٢٠٠٢: ٨):

- ١- تفكك الاتحاد السوفيتي وانتهاء الحرب الباردة وانهيار الأسوار الحديدية التي كانت تحتمي بها الدول الشيوعية والت عتيم الذي كانت تحاول بعض الأنظمة في العالم القيام به .
- ٢- وجود فائض من الإنتاج العالمي لدى الدول الصناعية والحاجة إلى أسواق جديدة لتصريف هذه المنتجات .
- ٣- تنقل رؤوس الأموال بحثا عن الاستثمارات المربحة والمضمونة والأسواق العالمية حيث اليد العاملة الرخيصة .
- ٤- التطورات التكنولوجية وثورة الاتصالات والالكترونيات والتي تمثل احد أهم الدوافع لنشوء العولمة حيث تساعد على سرعة اندماج الدول مع بعضها البعض(الكفري، ٢٠٠٢: ٣٢) .
- ٥- التوجهات الاقتصادية العالمية المنبثقة عن اتفاقيات منظمة التجارة العالمية
- ٦- رغبة الدول في تحويل ديونها إلى استثمارات في الدول النامية .
- ٧- سيادة القطاع الخاص مما دفع الدول إلى السعي لتحرير التجارة من القيود الكمركية المفروضة عليها وإحلال ق وانين السوق محل التخطيط المركزي (الكفري ، ٢٠٠٢: ١١) .
- ٨- بروز ظاهرة الشركات العملاقة متعددة الجنسيات وسيط رتها على الإنتاج والتجارة الدولية والخبرة التكنولوجية (مطر ، ٢٠٠٢: ٣) .

مما ورد يمكن القول أن التغيرات الحاصلة في الظروف الاقتصادية والتي يعود منشأها إلى المشكلة الاقتصادية المتعلقة بندرة الموارد ومحدوديتها وتعاضم الحاجات ، فضلا عن المتغيرات السريعة والمستمرة في دنيا الأعمال المعاصرة كانت سببا

رئيسا في بروز هذه الظاهرة .

## ثانيا :- عناصر العولمة

تحدد عناصر العولمة بالاتي (الصقري ، ٢٠٠٦ : ٦) .

١- تعميم الرأسمالية :- من خلال تعميم المبادئ الرأسمالية على كل المجتمعات الأخرى فأصبحت قيم الوحدة والتجارة الحرة والانفتاح الاقتصادي والتبادل التجاري واتصال السلع ورؤوس الأموال وتقنيات الإنتاج والأشخاص والمعلومات هي القيم الرائجة .

٢- القطب الواحد :- من خلال انفراد أمريكا بقيادة العالم في كافة المجالات السياسية والاقتصادية والثقافية والاجتماعية  
٣- ثورة المعلومات :- وهي التكنولوجيا التي تتيح للأفراد والدول والمجتمعات للارتباط بعدد لا يحصى من الوسائل منها أجهزة الكمبيوتر والبريد الالكتروني وشبكات الانترنت التي تربط العالم بتكاليف اقل وبوضوح اكبر وعلى مدار الساعة .

## ثالثا :- مجالات العولمة

تشمل العولمة مجالات متعددة منها اقتصادية وتقنية وثقافية وسياسية واجتماعية (عطايا ، ٢٠٠٢ : ٢)

١- العولمة الاقتصادية :- وتتضمن العولمة الاقتصادية تحرير الأسواق وخصخصة الأصول وانسحاب الدول عن بعض وظائفها ونشر التكنولوجيا وتوزيع الإنتاج المصنع عبر القارات من خلال الاستثمار الأجنبي والتكامل بين الأسواق الرأسمالية (الصقري ، ٢٠٠٦ : ٤) .

أن العولمة الاقتصادية هي نظاما تجاريا عالميا مفتوحا تزول فيه العوائق أمام حركة السلع والخدمات والعوامل عبر الحدود الدولية وتغدو فيه التجارة الدولية الحرة والمتعددة الأطراف هي القاعدة (أبو عرار، ٢٠٠٣ : ١٦٣) .

ويمكن القول ان العولمة الاقتصادية تمثل الانفتاح الاقتصادي والمنافسة في الأسواق وتوسعها ونموها والمشاريع المتعلقة بتبادل السلع والخدمات .

٢- العولمة التقنية :- والتي تبرز من خلال البث التلفازي عن طريق الأقمار الصناعية ومن خلال شبكة الانترنت الذي أدى انتشارها إلى ثورة معرفية في تاريخ البشرية .

٣- العولمة الثقافية :- والتي تهدف إلى إشاعة متعة زائفة على الحياة من خلال اللباس والترفيه وأسلوب الطعام والطرز المعتمد في جو مصمم لهذا الغرض فالعولمة هي محاولة للحد من خصوصيات كل دولة وإدخال العالم وتراثه وحضارته تحت سيطرة فكر واحد وحضارة واحدة مما ساهم في إضعاف البنية الثقافية الوطنية .

٤- العولمة السياسية :- أن العولمة السياسية هي من الظواهر المصاحبة لبروز وتطور العولمة (نصر، ٢٠٠٦ : ٢) وبرز مظاهرها ما حدث من تغيرات في قوة الدولة إذ بدأ دورها يتضاءل نتيجة للخضوع إلى رؤوس الأموال .

٥- العولمة الاجتماعية :- توصف العولمة الاجتماعية على إنها شكل من أشكال النشاط الذي انتقل من الرأسمالية الصناعية إلى ما بعدها من علاقات ويتجاوز ذلك العملية الكبرى المتعلقة بإحياء المجتمع المدني في كثير من الدول وفي قيامها بادوار مهمة في التنمية (الصقري ، ٢٠٠٦ : ٤) .

## رابعا :- ايجابيات وسلبيات العولمة

هناك مجموعة من الايجابيات والسلبيات الناشئة عن العولمة يمكن بيانها بالاتي :-

#### ١- ايجابيات العولمة :-

أ- التركيز على قيم العدالة وحقوق الإنسان والقانون والشرعية الدولية فهي تسهم في توزيع الثروة والقوة وتضمن الأمن القومي وتشجيع الرفاهية الاجتماعية وتحمي البيئة وحقوق الإنسان وتعزز الديمقراطية والتعددية وتعزز المؤسسات الوظيفية والسياسية للمجتمع الدولي وتؤدي إلى تحرير أسواق التجارة وراس المال وفتح أبواب التنافس الحر ولاسيما في مجال التجارة ( عطايا ، ٢٠٠٢ : ٢٢ ) .

ب- إنها تساهم في حل المشاكل الإنسانية المشتركة التي لا يمكن حلها من منظور السياسة الوطنية ومنها انتشار أسلحة الدمار الشامل وتطور الأوبئة وانتشار الجريمة والمخدرات وبالتالي فبالامكان أن تندمج الأنظمة الوطنية في الاقتصاد العالمي بدون التضحية بشخصيتها (طاقة ، ١٩٩٩ : ١١) .

ج - الانفتاح على العالم وخاصة في المجال الثقافي والاقتصادي والتجاري ( المصراي ، ٢٠٠٤ : ٢) حيث كان لها الأثر في تسهيل حركة الأفراد والمنتجات وراس المال والمعلومات وال خدمات وساهمت في انتقال الصناعات والثقافات (سمير ، ٢٠٠٥ ، ٣) .

د - شيوع مبادئ الديمقراطية والمنظور الغربي (المصراي ، ٢٠٠٤ : ٢) .

هـ - تحفيز الدول النامية على إجراء إصلاحات هيكلية في أنظمتها المختلفة لرفع قدرتها على المنافسة في الأسواق العالمية في ظل اشتداد المنافسة في عصر العولمة (سمير ، ٢٠٠٥ ، ٣)

و- تحفيز الدول النامية على تطوير منتجاتها الوطنية وتحسين نوعيتها وتخفيض تكاليفها بسبب رفع الحماية عن المنتجات الوطنية لان الذي يدفع تكاليف الحماية هو المستهلك الوطني( نفس المصدر السابق)

#### ٢- سلبيات العولمة :-

أ- إن من أهم سلبيات العولمة هي ازدواجية معاييرها فهي تهدد كيان الحضارات الإنسانية لنشوء حضارة جديدة تعتمد على طغيان راس المال وجبروته على أساس أن مناطق العالم العربي والإسلامي هي مناطق استهلاكية ضعيفة ومتخلفة (عطايا ، ٢٠٠٢ : ٢٢)

ب- الإخفاق في تحقيق نسبة نمو مرتفعة وتفاقم مشكلة البطالة في العالم فمن المتوقع أن يرتفع معدل البطالة في العالم إلى الضعف خلال السنوات القليلة القادمة (سمير ، ٢٠٠٥ : ٢)

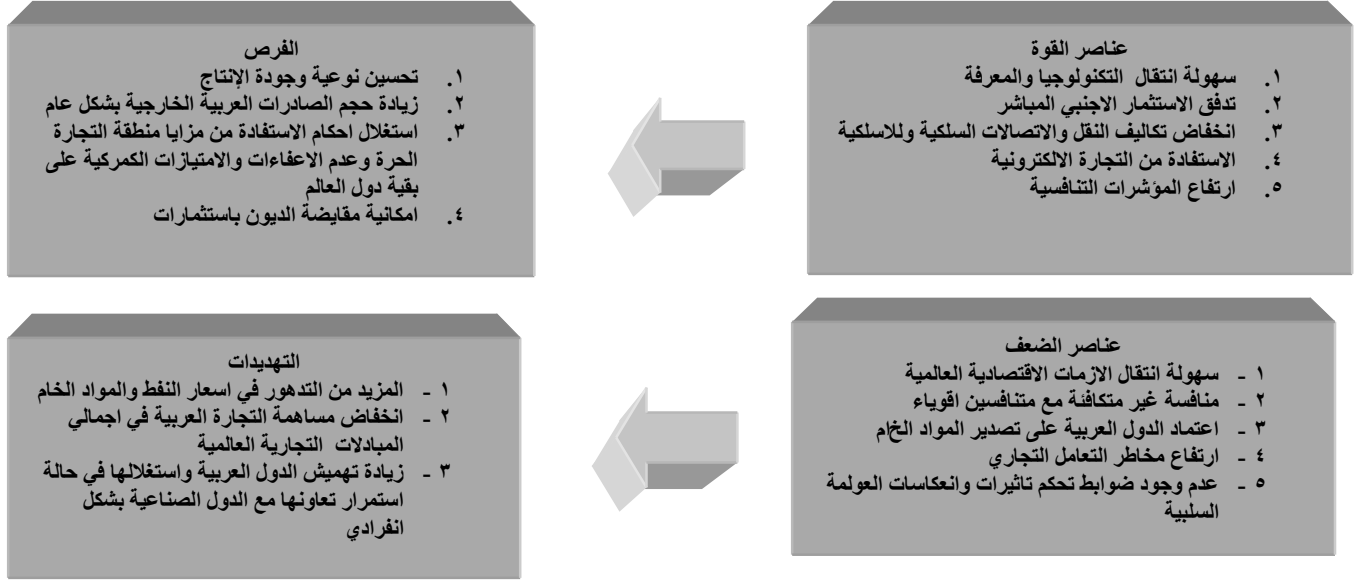
ج- القضاء على الطبقة الوسطى وتحويلها إلى طبقة فقيرة ، وهي الطبقة النشطة ثقافيا وسياسيا واجتماعيا في المجتمعات المدنية ( نفس المصدر السابق ) فالطبقة الوسطى في ظل نظام العولمة وفي ظل خصخصة المؤسسات الصناعية والتجارية ستصطف إلى جانب الطبقات الفقيرة نتيجة لكون أن العولمة تدفع بالدول إلى أن تكون عرضة لتنفيذ شروط البنك الدولي وصندوق النقد الدولي ومنظمة التجارة العالمية وهذا بدوره سيدفع هذه المؤسسات إلى التدخل في السياسات الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول .

د - زيادة الفجوة بين الدول الغنية والفقيرة في المجالات الاقتصادية والثقافية والتكنولوجية(نفس المصدر السابق)

هـ - تؤثر العولمة على الناحية الثقافية وذلك من خلال نقل ثقافة المجتمع الغربي إلى المجتمعات النامية دون مراعاة خصوصية القيم والأخلاق العربية (الهييتي ، غير مؤرخ : ٧٩) .  
ومن خلال ذلك يمكن إجراء تحليل عام للعولمة يتعلق بعناصر القوة والضعف وما تخلقه من فرص وتهديدات تؤثر على بيئة الأعمال (SWOT\*)

## شكل (2)

### التحليل الاستراتيجي لظاهرة العولمة



وتشكل العولمة بهذا المفهوم سلاحا ذو حدين الأول يساعد على النهوض بواقع الحال للدول النامية والآخر قد يعرض هذه الدول إلى التدهور بسبب وقوعها تحت يد الدول الكبرى وسياساتها .

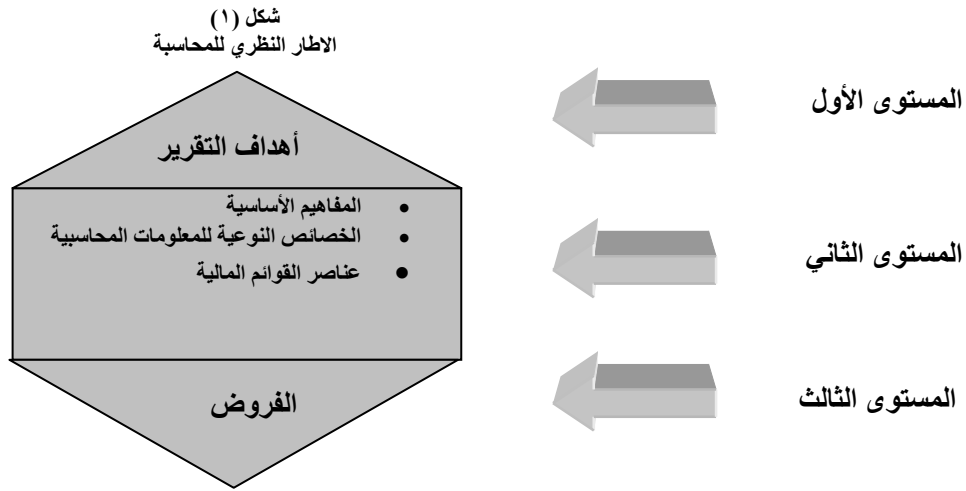
## المبحث الثاني

### الإطار النظري للمحاسبة

يمثل الإطار النظري نظاما متكاملا من الأهداف والأسس المترابطة التي يمكن أن تؤدي إلى معايير محاسبية منسقة والتي تساعد على وصف طبيعة ووظيفة ومحددات المحاسبة المالية والقوائم المالية (دونالد وجيري، ١٩٩٩ : ٦٥)  
أن المحاسبة المالية قد تطورت مثلها كباقي العلوم الأخرى من الناحيتين النظرية والعملية ، من خلال ظهور جهات مهمتها وضع وتطوير المعايير المحاسبية والتي تتمثل بـ (FASB) مجلس معايير المحاسبة المالية Financial Accounting Standards Board وهذا تطلب إدخال تغييرات في نوعية المعلومات المالية المقدمة ، مما دفع بالمحاسبين إلى وضع إطار نظري للمحاسبة .

أن إسهام مجلس معايير المحاسبة المالية واستمراره في الوجود قد ساعد على الاستمرار في الاستناد إلى الإطار  
SWOT:- Strength Weakness Oppautuning Threats \*

النظري للمحاسبة ، ويمكن توضيح الإطار النظري للتقرير المالي بشكل خاص والمحاسبة بشكل عام عن طريق عرضه بثلاث مستويات (دونالد وجيري، ١٩٩٩: ٦٥)



### المستوى الأول :-الأهداف Basic Objectives

لقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الهدف الرئيس من إعداد وعرض الكشوفات المالية بالاتي (العبد الله، ٢٠٠٠ : ٦٨) " على الكشوفات المالية أن توفر معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين وبقية مستخدمي الكشوفات المالية الحاليين والمتوقعين عند اتخاذهم للقرارات العقلانية الاستثمارية والائتمانية وقرارات أخرى . "

أن الهدف أعلاه يتماشى مع الوظيفة التاريخية للمحاسبة ، فالمحاسبة خلال التاريخ كانت مستجيبة لاحتياجات مستخدميها وقد حدد ذلك من قبل مجلس المبادئ المحاسبية .

وتفيد المعلومات المقدمة من قبل المحاسبة المالية في الأمور الآتية (دونالد وجيري، ١٩٩٩: ٦٥ )

١ اتخاذ القرارات الاستثمارية وقرارات منح القروض المالية .

٢ دراسة وتقييم درجة السيولة النقدية للمنشأة .

٣ تقييم الموارد الاقتصادية المتوفرة للمنشأة وحقوق الملكية والالتزامات الناتجة عن هذه الموارد والتغيرات في عناصر هذه الموارد وتلك الحقوق .

### المستوى الثاني :-المفاهيم الأساسية Fundamental Concepts

يعتبر هذا المستوى حلقة الوصل بين المستوى الأول والثالث ، حيث أن تحديد المفاهيم يعتمد على الأهداف الأساسية للمحاسبة المالية كما أن هذه المفاهيم تمثل الأساس الذي على ضوئه يتم إعداد الإرشادات التطبيقية للمحاسبة (دونالد وجيري ، مصدر سابق: ٦٧)

#### ١- الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية

تعتبر المعلومات بشكل عام عن حقيقة أو ملاحظة أو أي شيء محسوس أو غير محسوس يستخدم في تقليل حالة عدم التأكد بالنسبة لحادث معين ، وتضيف معرفة إلى معرفة الفرد أو الجماعة (Lucas ,1982:8)

فهي تمثل بيانات تم تشغيلها وتحويلها إلى شكل ذي معنى لمستقبلها ، وذي قيمة لقرارات قد تتخذ حالياً أو مستقبلاً من قبل مستلميها. (Cushining & Rommey, 1994:2)

ولكي نختار الطريقة المحاسبية المقبولة ومقدار ونوع المعلومات التي يتم الإفصاح عنها والصيغة التي يتم فيها عرض المعلومات فإنه يلزم دائماً تحديد البديل الذي يقدم أكثر المعلومات إفادة لأغراض اتخاذ القرار وقد حدد مجلس معايير المحاسبة المالية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية والتي تفرق بين المعلومات المفيدة والأكثر إفادة والمعلومات الأقل إفادة لأغراض اتخاذ القرار إضافة لذلك فقد وضع المجلس عدة محددات وهي (التكلفة ، المنفعة ، الأهمية النسبية ) جزء من الإطار النظري ويمكن عرض هذه الخصائص بالآتي :-

#### أولاً :- الخصائص الأساسية

أشار مجلس معايير المحاسبة المالية إلى أن الخواص الأساسية أدناه تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة لاتخاذ القرار والتي بدورها تساعد في التفرقة بين المعلومات الأكثر إفادة والمعلومات الأقل إفادة والتي تتضمن (مفاهيم جودة المعلومات ، ٢٠٠٣ :٢) .

١- **الملاءمة:-Relevance** ويقصد بها وجود علاقة وثيقة بين المعلومات المستمدة من المحاسبة المالية والأغراض التي تعد من أجلها ولكي تكون هذه المعلومات مفيدة يجب أن تتصرف بالخواص الآتية(دونالد وجيري،مصدر سابق ٦٨-٧١) .

#### أ- أن تتميز بقدرة تنبؤية Predictive Value

أي أن تتميز المعلومات بقدرتها على مساعدة متخذ القرارات على الوصول إلى تنبؤات صادقة عن نتائج الأحداث، حيث لا يمكن اتخاذ أي قرار دون اللجوء إلى إجراءات التنبؤات الخاصة بالتوقعات المستقبلية (Balkaoui,1985:45)

#### ب- إمكانية التحقق من التوقعات Feed Back Value

تتميز المعلومات المحاسبية بهذه الخاصية إذا أمكن لمتخذ القرار بمساعدة تلك المعلومات ان يتحقق من صحة التوقعات السابقة أو يقوم بتصحيح هذه المعلومات .

#### ج- التوقيت الملائم Timeliness

يجب أن تتوفر في المعلومات صفة التوقيت الملائم ليتمكن متخذ القرار الاستفادة من المعلومة قبل اتخاذ القرار . أي ان تقدم المعلومات بوقت قبل ان تفقد قدرتها في التأثير على القرار (Meigs et al,1999:17) وبغية الاستجابة للمتغيرات السريعة لهذه البيئة، فإنها تحتاج الى سرعة في تقديم المعلومات (Shroeder,1988:19)

٢- **الموثوقية :-Reliability** تعني "أمانة المعلومات وإمكانية الثقة بها والاعتماد عليها " حيث تكون خالية وبدرجة معقولة من الأخطاء والانحياز وتعتبر بصدق عن الغرض الذي تمثله ، وعليه فإنها يجب أن تتصف بـ . (Kam, 1986: 359)

أ- **صدق التمثيل** :- أي أن يكون هناك توافق ما بين الأحداث الاقتصادية والمقاييس وان يتم ذلك بأمانة وعدالة .

ب. **إمكانية الإثبات** : أي إمكانية الوصول إلى نفس النتائج من قبل العديد من المحاسبين الذين يعطون نفس البيانات وبصورة مستقلة (Romney & Steinbart 2000: 15)



ج. **الحياد** : ويعني استخدام أسس وأساليب قياس بقصد توفير المعلومات المحاسبية دون الأخذ بنظر الاعتبار مصلحة أي طرف من الأطراف المستفيدة من عملية القياس والإفصاح (Keiso&Wygandt, 1998 : 39)

**ثانياً :- الخصائص الثانوية** ( مفاهيم جودة المعلومات ، ٢٠٠٣ : ٦ )

١- **قابلية المعلومات للمقارنة** :- تؤدي هذه الخاصية إلى تمكين من يستخدمون معلومات المحاسبة المالية من التعرف على الأوجه الحقيقية للتشابه والاختلاف بين أداء الوحدة الاقتصادية وأداء الوحدات الاقتصادية الأخرى خلال فترة زمنية معينة كما تمكنهم من مقارنة أداء الوحدة نفسها فيما بين الفترات الزمنية المختلفة. من خلال استخدام نفس الطرق والأسس المحاسبية من سنة لأخرى . ( Keiso et. al., 2001 : 83 )

٢- **التوقيت الملائم** :- ويقصد به تقديم المعلومات في حينها بمعنى انه يجب إتاحة معلومات المحاسبة المالية لمن يستخدمها عندما يحتاجون إليها وذلك لان هذه المعلومات تفقد منفعتها إذا لم تكن متاحة عندما تدعو الحاجة إلى استخدامها أو إذا تراخى تقديمها فترة طويلة بعد وقوع الأحداث التي تتعلق بها بحيث تفقد فاعليتها في اتخاذ قرارات على أساسها وتؤدي إلى تقليل منفعتها وضياعتها

وَيُتَضَحُّ مِمَّا تَقْدَمُ أَنَّ تَحْدِيدَ الْفَتْرَةِ الزَّمْنِيَّةِ الْمُثَلَّى الَّتِي تُعَدُّ عَنْهَا الْقَوَائِمُ الْمَالِيَّةِ وَالْحَدُّ الْأَدْنَى لِلْفَجْوَةِ الزَّمْنِيَّةِ الَّتِي تَفْصُلُ بَيْنَ تِلْكَ الْفَتْرَةِ وَتَارِيخِ إِصْدَارِ الْقَوَائِمِ الْمَالِيَّةِ يُعْتَبَرَانِ مِنَ الْمَعَايِيرِ الْهَامَةِ لِمَنْفَعَةِ الْمَعْلُومَاتِ الْمَحَاسِبِيَّةِ .

٣- **قابلية المعلومات للفهم والاستيعاب** :- لا يمكن الاستفادة من المعلومات إذا كانت غير مفهومة لمن يستخدمها وتتوقف إمكانية فهم المعلومات على طبيعة البيانات التي تحتويها القوائم المالية وكيفية عرضها من ناحية كما تتوقف على قدرات من يستخدمونها وثقافتهم من ناحية أخرى وعليه فإنه يتعين على من يضعون معايير المحاسبة ومن يقومون بإعداد القوائم المالية أن يكونوا على بينة من قدرات من يستخدمون هذه القوائم وحدود تلك القدرات وذلك حتى يتسنى تحقيق الاتصال الذي يكفل إبلاغ البيانات التي تشملها تلك القوائم وعليه فإن الإجراءات الآتية تسهم في إمكانية فهم معلومات المحاسبة المالية واستيعابها .

### **عناصر القوائم المالية : Elements Financial Statement**

والتي تشمل العناصر الآتية (مفاهيم جودة المعلومات ، ٢٠٠٣ : ٦)

أ- **الموجودات (الأصول)** :- ( وتمثل منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها مستقبلاً أو امتلاكها للوحدات الاقتصادية نتيجة عملية اقتصادية سابقة مثل النقدية والمخزون والموجودات الثابتة وغيرها .

ب- **المطلوبات (الخصوم)** :- ( وتمثل تضحيات اقتصادية متوقعة مستقبلاً والناجمة عن الالتزامات المالية الحالية للمنشأة كانت تضحى بأصول خدمات لوحدات أخرى في المستقبل نتيجة للعمليات أو الأحداث الفعلية السابقة مثل الدائنون وأوراق الدفع والقروض .

ج- **حقوق الملكية** :- وتمثل في صورة الفرق بين الموجودات والمطلوبات الخاصة بالوحدة الاقتصادية وتحتوي تلك الحقوق على رأس المال المدفوع والأرباح المحتجزة .

د- **الإيرادات** :- وتمثل في كل التدفقات الداخلة التي تؤدي إلى زيادة في أصول الوحدة الاقتصادية أو نقص في التزاماتها أو

الاثنين معاً والنااتجة عن تصريف البضائع والخدمات خلال السنة المالية مثل المبيعات .

هـ -المصاريف:- وتتمثل في كل التدفقات الخارجة من الوحدة الاقتصادية نتيجة لاستخدام (نقص) الأصول أو زيادة الخصوم أو الاثنين معاً والنااتجة عن عملية إنتاج وتوريد البضائع والخدمات خلال السنة المالية مثل كلفة البضائع المباعة والرواتب وغيرها .

و -المكاسب العرضية:- وتتمثل في الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن النشاط العرضي للوحدة الاقتصادية أو الناتجة عن أي عمليات أخرى خلال الفترة المحاسبية فيما عدا الإيرادات أو الزيادة براس المال .

ز -الخسائر العرضية:- وتتمثل في النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية للوحدة الاقتصادية أو أي حالات أخرى ذات تأثير على الوحدة خلال الفترة فيما عدا العمليات الخاصة بالمصاريف أو التوزيعات على أصحاب الوحدة الاقتصادية

ح -صافي الربح الشامل:- ويشمل التغير في حقوق الملكية (صافي الأصول) للوحدة الاقتصادية خلال السنة المالية كل العمليات الأحداث ما عدا تلك المتعلقة بالعمليات مع أصحاب الوحدة الاقتصادية و يقاس مبلغ الربح الشامل خلال الفترة بطرح إجمالي المصاريف والخسائر من إجمالي الإيرادات والمكاسب . كما إن مفهوم الدخل الشامل أكثر اتساعاً من الفكرة التقليدية لصافي الدخل (الربح) حيث انه يمثل صافي الدخل كل التغيرات الأخرى في حقوق الملكية با سثناء استثمارات الملاك و التوزيعات عليهم .

ط -توزيعات لأصحاب الملكية :- و تتمثل في صورة نقص في موجودات الوحدة الاقتصادية نتيجة توزيع الموجودات وأداء خدمات أو الوفاء بالتزامات الوحدة لمستحقيها وهذه التوزيعات من شأنها تخفيض حقوق الملكية بالوحدة الاقتصادية .

### المستوى الثالث:- الإرشادات التطبيقية Operational Guide lines

ويتضمن هذا المستوى على الفرضيات والمبادئ المحاسبية والقيود التطبيقية التي يستخدمها المحاسبون لإرشادهم عند إعداد القوائم المالية (دونالد و جيري ، مصدر سابق : ٧٥)

#### 1.الفروض المحاسبية Assumption

و تتضمن الفروض الآتية :-

أ -فرضية الوحدة المحاسبية :وتقتضي هذه الفرضية أن تكون الوحدة الاقتصادية عبارة عن وحدة محاسبية منفصلة عن مالكيها لتمكين المحاسب من التمييز بين الصفات التجارية وتلك الشخصية إذ يعد تقرير عن صفات الوحدة الاقتصادية فضلاً عن صفات مالكيها .

ب -فرضية الاستمرارية :تقتضي هذه الفرضية بان الوحدة الاقتصادية ستكون لها حياة ممتدة وإنها ستستمر في عملها لفترة طويلة تكفي لتحقيق أهدافها والتزاماتها وأنشطتها وإن فرض الاستمرارية يعطي تبريراً على تقييم الموجودات على أساس الكلفة التاريخية و يوفر أساس لحساب الاندثار .

ج -فرضية وحدة القياس :حيث تقوم المحاسبة على افتراض أن القيود هي الأساس العام و المشترك للنشاط الاقتصادي وان وحدة النقود توفر أساس ملائم للقياس والتحليل المحاسبي ويعني هذا الافتراض إن وحدة النقود هي أكفاً وسيلة للتعبير عن

التغيرات في راس المال وعملية تبادل السلع والخدمات .

**د-فرضية الدورية** :تقتضي هذه الفرضية بأنه يجب الإفصاح عن التقارير المالية التي تصف التغيرات التي تحدث في ثروة الوحدة بشكل دوري أي انه يقسم حياة الوحدة الاقتصادية المستمرة إلى فترات دورية لمدة سنة أو أكثر بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات وتقدم هذه التقارير في فترات منتظمة (طبيعة واستخدامات المحاسبة : ١٤)

**٢- المبادئ الأساسية للمحاسبة : Principles** هناك أربع مبادئ أساسية في المحاسبة تستخدم في تسجيل الصفقات وهي (طبيعة واستخدامات المحاسبة:١٤ )

**أ - مبدأ التكلفة التاريخية** :بموجب هذا المبدأ تكون الكلفة التاريخية أو كلفة الاقتناء أو الاستحواذ هي الأساس المناسب لغرض الاعتراف باقتناء جميع البضائع والخدمات و النفقات والتكاليف وحقوق المالكين أو المساهمين ويقضي هذا المبدأ بتجاهل التغيرات التي تطرأ في القيمة السوقية للأصول بعد تسجيلها في السجلات والدفاتر .

**ب - مبدأ الاعتراف بالإيراد** :حيث يعترف بالإيراد عندما :-

❖ يتحقق أو يصبح قابل للتحقق .

❖ يكتسب .

ويطلق على هذا المدخل عادة ( مبدأ الاعتراف بالإيراد ), فالإيرادات تتحقق عندما يتم مبادلة منتجات أو بضائع أو أصول أو خدمات مقابل نقدية معينة .

إن مبدأ الاعتراف بالإيراد قد يكون خلال الإنتاج ,إكمال عملية الإنتاج ,عند بيع البضائع ,عند استلام النقود بعد عملية البيع .

**ج-مبدأ المقابلة** :وفقاً لهذا المبدأ فإنه يتم مقابلة (المجهودات) المصروفات (بالانجازات) الإيرادات حيث يؤكد هذا المبدأ على الارتباط بين السبب والنتيجة والذي يستعمل في الربط بين النفقات والإيرادات .

وعليه يمكن القول أن التكاليف يتم تحليلها لتحديد مدى علاقتها مع الإيرادات فعند وجود مثل هذه العلاقة يتم استنفاد

التكاليف ومقابلتها بالإيراد في الفقرة التي يعترف بها في الإيراد وإذا لم توجد علاقة فيفضل توزيع التكلفة باستخدام أساس منطقي .

**د-مبدأ الإفصاح الكامل** :يقصد بالإفصاح هو إيضاح المعلومات ذات الطبيعة العامة التي يتعين إيضاحها حتى لا تكون القوائم المالية مظللة بان يقدم المحاسب معلومات كافية لترشيد مست خدمي هذه القوائم في اتخاذ القرارات وتتعلق المعلومات المراد الإفصاح عنها بالاتي :

**١- تعريف الوحدة الاقتصادية** :من خلال وصف شكلها النظامي بالإضافة إلى بيان تاريخ قائمة المركز المالي والمدة التي تغطيها فضلاً عن إيضاح نشاط الوحدة الاقتصادية حتى يتسنى مقارنتها مع الوحدات المناظرة لها .

**٢- إيضاح السياسات المحاسبية الهامة** :وتتضمن المعايير والأسس التي اتبعتها إدارتها وطرق تطبيق تلك المعايير والأسس لإعداد وعرض القوائم المالية وقد تؤثر السياسات المحاسبية تأثيراً هاماً في عرض نتائج الأعمال وفي عرض المركز المالي والتغيرات التي تطرأ عليه .

ج -التغيرات المحاسبية :وتشتمل التغيرات في السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والتغيرات الناتجة عن تصحيح الأخطاء التي تكتشف في القوائم المالية السابقة كما تشمل التغيرات في أجزاء الوحدة نفسها .

د -المكاسب والخسائر المحتملة والارتباطات المالية :وتتمثل بالمكاسب والخسائر المحتملة في وضع معين أو مجموعة من الأوضاع تشوبها حالة عدم التأكد بشأن مكسب أو خسارة ممكنة لا يمكن حسمها بصورة قاطعة إلا إذا وقع حدث أو عدة أحداث معينة في المستقبل أو التأكد من عدم وقوع هذه الأحداث وقد يؤدي حسم هذا الوضع إلى تأكيد اقتناء الأصل أو ضياعه

هـ -الأحداث اللاحقة لإعداد القوائم المالية :كثيراً ما تقع أحداث خلال الفترة التي تنقضي بين تاريخ القوائم المالية و بين تاريخ إصدارها للتداول مما يتطلب إجراء تعديلات في الأصول والخصوم أو قد تتطلب إيضاحات إضافية حتى لا تصبح القوائم المالية مضللة وبصفة عامة هناك نوعان من تلك الأحداث

أ -أحداث تحمل في طياتها قرائن إضافية عن الأوضاع التي كانت قائمة في تاريخ القوائم المالية .

ب -أحداث تشير إلى أمور وقعت بعد تاريخ القوائم المالية .

وهناك ثلاثة وسائل للإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية وهي:-

١-إظهارها كجزء من مكونات القوائم المالية .

٢-إظهارها كملاحظة إرشادية مرفقة بالقوائم المالية .

٣-إظهارها كمعلومات إضافية أخرى .

ثالثاً -:مفهوم المعايير المحاسبية وخصائصها

أ - مفهوم المعيار :- يعرف المعيار على انه نموذج او نمط للاداء المحاسبي لعنصر محدد من عناصر القوائم المالية او بنوع من انواع العمليات او الاحداث او الظروف التي تؤثر في الوحدة الاقتصادية (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ١٢٥) كما تعرف على انها المرشد الاساس لقياس العمليات والاحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج اعمالها مع ايصال المعلومات الى المستفيدين منها (لطي ، ٢٠٠٥ : ٣٦٦) وعليه يمكن القول ان المعيار هو مقياس محدد مسبقا يهدف الى معالجة لحالة معينة حيث يعد مؤشرا عمليا للعمل .

ولقد بدا الاهتمام بالمعايير المحاسبية في منتصف العشرينيات في الولايات المتحدة من قبل (AICPA)المجلس الأمريكي للمحاسبين القانونيين وتلا ذلك عدد من التطورات في الجهات المسؤولة عن إعداد المعايير وهذا يدل على أهمية المعايير كونها تحدد الخصائص التي تنسم بها المعلومات المحاسبية(عثمان ، ١٩٩٠ : ٢٦٥).

ب -خصائص المعيار :- تتمتع المعايير المحاسبية بجملة من الخصائص التي لخصها كل من (الشيرازي ، ١٩٩٠ : ١٢٣) بالاتي :-

١- صياغة هذه المعايير في ضوء أهداف المحاسبة المالية ولاسيما توافر المعلومات المحاسبية لخدمة أهداف المستخدمين وهذا يستوجب بناء المعايير بالاسترشاد بإطار فكري للمحاسبة المالية .

٢- اتساق المعايير مع بعضها وذلك من خلال رسم خطة متكاملة لبناء المعايير ترتكز على الإطار الفكري للمحاسبة وتحدد

- نوعية المعايير التي سيتم إصدارها في الأجلين القصير والطويل وتلك التي سيتم بناؤها لخدمة الأهداف المحلية أو الدولية .
- ٣- أن تكون واقعية إذ تراعي ظروف وخصائص البيئة التي ستطبق فيها .
- ٤- سهولة فهم المعايير وقبولها من جانب المستخدمين وذلك بإشراك الأطراف المتأثرة بها كافة في عملية إعدادها .
- ٥- حيادية المعايير أي عدم التحيز تجاه بلوغ نتيجة محددة مقدما ويلاحظ أن الحياد هنا نسبي إذ يقصد به استقلال معدي المعايير قدر الإمكان من أي افتراض مسبق لقيم وأهداف مستخدمى البيانات المالية .
- رابعا- :-مصادر المعايير وأهم المنظمات المسؤولة عن إعدادها

يمكن النظر إلى المعايير المحاسبية بوصفها ترجمة مدروسة لمستوى الفكر المتاح سواء أكان متمثلا في مجموعة من الأهداف والمفاهيم أم الفروض والمبادئ كما إنها تمثل إحدى أهم التطبيقات العملية مما يتطلب مراعاة الظروف البيئية في بنائها لذا يمكن القول أن المعايير المحاسبية قد تأتي من ثلاث مصادر هي (الشيرازي ،مصدر سابق :١٢٥)

١- النظرية المحاسبية

٢-البيئة

٣-العرف المحاسبي

أما أهم المنظمات المسؤولة عن إعداد المعايير فهي :-

- ١- لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASB) شكلت هذه اللجنة في حزيران من سنة 1973 من الهيئات المهنية في كل من استراليا وكندا وفرنسا وألمانيا وهولندا والمملكة المتحدة وايرلندا والولايات المتحدة الأمريكية .
- ٢- مجلس معايير المحاسبة المالية ( FASB )
- ٣- الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- ٤- لجنة ممارسة التدقيق الدولية (IAPC)

### المبحث الثالث

#### التطبيقات والسياسات المحاسبية في ظل العولمة

بينما تتزايد درجة العولمة على مستوى الاقتصاديات المحلية من خلال تبسيط القواعد وإصلاحات السوق تتزايد الحاجة لإيجاد نقطة تلاقي بين المعايير المعمول بها في إعداد التقارير المالية على المستوى المحلي وبين المحاسبة الدولية .ولكن لتحقيق درجة اكبر من الشفافية على المستوى العالمي في إطار المساءلة يجب توافر المؤسسات اللازمة لاقتصاد السوق الحر قبل توقع حدوث هذا التوافق وإذا أريد النمو لأسواق راس المال في ظل العولمة لابد من توافق مبادئ المحاسبة العامة المحلية ومعايير المحاسبة الدولية .

إن وضع واستخدام معايير المحاسبة الدولية وحده لا يكفي لتحقيق نوع النمو الإقليمي الذي نبتغيه لأعمالنا ، حيث تهدف اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية (IASB) إلى وضع معايير محاسبية تؤدي إلى توافق السياسات المحاسبية على مستوى

العالم ، وقد ساهمت عدة عوا م ل في الوصول إلى هذا التوافق فالشركات الكبرى التي تعمل عبر الحدود بدأت في تطبيق المعايير المحاسبية بأسلوب يتوافق مع معايير اللجنة الدولية للمعايير المحاسبية أو المعايير الأمريكية العامة بالإضافة إلى ذلك يجب أن تكون المعايير المحاسبية المستخدمة على مستوى راقٍ ويجب أن يصاحب ذلك بنية أساسية قادرة على نصها وتطبيقها وعلى تحديد أول القضايا والإشكاليات التي قد تنشأ عن التطبيق بشكل سريع والتي تتضمن

- 1- توفر عنصر بشري يتمتع باستقلالية والقدرة على وضع معايير للمحاسبة والمراجعة .
- 2- وجود شركات مراجعة تتمتع بكفاءة وفعالية على المستوى العالمي وتتوافق مع معايير المهنة والقدرة على مراجعة ودراسة وفحص القواعد والإجراءات .

### أولاً :-إيضاح السياسات المحاسبية وما له من اثر في اتخاذ القرار

لا شك أن السياسات المحاسبية التي تتبعها إدارة ال وحدة الاقتصادية لإعداد القوائم المالية لها تأثير هام على الصورة التي تعطيها تلك القوائم لمركزها المالي ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي وبناءً على ذلك فان فائدة القوائم المالية في اتخاذ القرار المتعلقة بالوحدة تعتمد على حد كبير على معرفة ومدى وفهم من يستخدمون هذه القوائم للسياسات المحاسبية التي أعدت على أساسها؛ ومن أمثلة السياسات المحاسبية الواجب إيضاحها :-

- 1- أساس توحيد الحسابات .
- 2- طريقة تحديد تكلفة المخزون السلعي وتقييمه .
- 3- الأساس المحاسبي لإثبات الإيرادات واعتبارها متحققة .
- 4- السياسات الخاصة باندثار الموجودات الثابتة .
- 5- الأساس المحاسبي لإثبات الإيرادات المرحلة واعتبارها متحققة في حالة وحدات النقل البحري .
- 6- المعالجة المحاسبية لمصاريف فترة قبل التشغيل(التأسيس) .
- 7- المعالجة المحاسبية لرسم التحويل على القروض الإنشائية .
- 8- المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر المتعلقة بتمويل الأصول والخصوم الواجب تسويتها بالعملة الأجنبية .
- 9- الأساس المحاسبي لإعداد القوائم المالية (أساس الاستحقاق أو الأساس النقدي) .
- 10- المعالجة المحاسبية لمصاريف الأبحاث والدراسات .
- 11- المعالجة المحاسبية لمصاريف استصلاح الأراضي أو مصاريف الزراعة الدائمة أو مصاريف المحاصيل التي لم تجن في نهاية الفترة المحاسبية .

### ثانياً :-طرق معالجة التغيرات في السياسات المحاسبية

هناك طرق مختلفة لمعالجة التغيرات في السياسات المحاسبية منها ما يأتي :

أ -التطبيق المستقبلي :بمعنى أن يقتصر تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على الأحداث والظروف التي تقع بعد تاريخ التغيرات وعلى أية أرصدة قائمة في تاريخ التغيرات بحيث لا تجري أية تسوية مجمعة تعكس اثر التغيرات في السياسات المحاسبية على الفقرات السابقة .

ب- التطبيق بأثر رجعي دون تعديل في القوائم المالية للمدد السابقة : ويعني ذلك تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على العمليات والأحداث والظروف المتعلقة بها اعتباراً من تاريخ ظهور البنود التي تتأثر بتلك السياسات مع إجراء تسوية مجمعة تعكس اثر التغيير في تلك السياسات على سنوات سابقة مع إظهار التسوية المجمعة في المدة التي يحدث فيها التغيير في السياسات المحاسبية ويمكن إظهار التسوية المجمعة لبند مستقل في قائمة الدخل .

ج- التطبيق بأثر رجعي مع تعديل المدد السابقة : ويعني ذلك تطبيق السياسات المحاسبية الجديدة على العمليات والأحداث والظروف المتعلقة بها اعتباراً من تاريخ ظهور البنود التي تأثرت بتلك السياسات على تعديل القوائم المالية لكل من المدد السابقة التي تعارض نتائجها لغرض المقارنة ثم تعديل رصيد الأرباح لأول مدة مالية معروضة بحيث يعكس الأثر المتجمع لتغيير السياسات المحاسبية خلال المدد المالية السابقة لذلك التاريخ .

وبصورة عامة فان التغييرات في السياسات المحاسبية أما أن تؤثر حالياً أو مستقبلاً على صافي الدخل وحقوق أصحاب راس المال كما إنها قد تؤثر أيضاً على راس المال العامل أو في بنود أخرى من بنود القوائم المالية ومن أمثلة ما تشمله تغييرات السياسات المحاسبية تغيير طريقة تحديد تكلفة بنود المخزون السلعي من طريقة التكلفة المتوسطة على طريقة ما يرد أو لا يصرف أولاً ، وتغيير طريقة احتساب الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص على طريقة القسط الثابت . ولا يدخل ضمن التغييرات في السياسات المحاسبية ما يأتي :

١- إقرار سياسة محاسبية جديدة تقتضيها عمليات أو أحداث أو ظروف تختلف في جوهرها اختلافاً واضحاً عن مثيلاتها التي حدثت في الماضي .

٢- إقرار سياسة محاسبية جديدة لعمليات أو ظروف أو أحداث تقع للمرة الأولى أو كانت في الماضي غير ذات أهمية نسبية .

ان ما تتميز به دنيا الاعمال المعاصرة والتي من اهمها عالمية الاعمال وتوسع أنشطة الوحدات الاقتصادية اذ لم يعد محصوراً بحدود معينة الامر الذي أصبح يشكل تحديات وضغوطات تستوجب من ادارات هذه الوحدات الاستجابة لها من خلال توفيرها لنظم معلومات قادرة على الايفاء بذلك .

وتعد نظم المعلومات المحاسبية (المالية والكلفة والادارية) احد المصادر الرئيسة لهذه المعلومات المحاسبية من خلال الاتي :  
اولاً:- اصدار المعايير المحاسبية الدولية ومطالبة الجهات المهنية المسؤولة باتباع هذه المعايير وذلك بغية تحقيق التوحيد والتناسق والانسجام بين التطبيقات والسياسات المحاسبية المتبعة في الدول .

ثانياً:- التطبيقات الحديثة في محاسبة الكلفة والادارية ونشوء المداخل الحديثة كالمدخل الاستراتيجي في نظم إدارة الكلفة ان تحقيق الاهداف اعلاه جاء من خلال تبني مجموعة من التطبيقات والتي من اهمها:-

١- اعتماد اساس الأنشطة في تحديد التكاليف واعداد الموازنات وتقويم الاداء للوحدات الاقتصادية وبالشكل الذي ينسجم مع الاستراتيجيات التنافسية التي تنتهجها هذه الوحدات .

٢- اعتماد التقنيات المختلفة لأغراض اتخاذ القرارات والتي من ابرزها استهداف الكلفة ، اذ انه بموجب ذلك اصحت الكلفة تستهدف وليس السعر ، اذ يتم الانطلاق من السعر الذي يمكن البيع به في السوق المستهدف ، ومنه يتم تحديد الكلفة وذلك من خلال استخدام التقنيات الحديثة في تحليل العمليات الانتاجية الى الأنشطة المطلوبة والعمل على حذف الأنشطة غير

المضيئة للقيمة وتعزيز دعم الأنشطة المضيئة للقيمة وقد تم تحديد العوامل المؤثرة على الكلفة بالزيادة والنقصان (موجهات الكلفة) .

٣- استخدام التقنيات الحديثة في الرقابة وتقييم الاداء والتي من ابرزها :-

أ- **اجراء المقارنات المرجعية** :- وبموجبها تتم مقارنة تطبيقات اعمال وحدة اقتصادية معينة مع ما يقابلها من معايير معتمدة من قبل الوحدات الاقتصادية الرائدة في مجال العمل وذلك لغرض خلق تطبيقات تكون بمثابة معابر اعمال جديدة ومحسنة تؤدي الى الحصول على المنتج او الخدمة الافضل فضلا عن مساهمة المقارنة المرجعية في مساعدة الوحدات الاقتصادية للوصول الى المركز الذي يجعلها قائدا في مجال عملها لاسيما وانها تساعد الوحدة الاقتصادية في ان تتعلم من افضل تطبيقات المنافسين وعلى ضوء ذلك تحدث التغييرات اللازمة لغرض تحسين ادائها وبهدف ان تكون الافضل .

ان هذه المقارنات تتم باستخدام الشركات العالمية الرائدة في مجال الصناعة مع ما يماثلها من وحدات اقتصادية محلية .

ب- **ادارة النوعية الشاملة** :- وتقوم فلسفة هذه الادارة على ان تحقيق رضا الزبون يتم من خلال التزام الوحدة الاقتصادية بالنوعية الشاملة في منوجاتها وعملياتها واساليبها اذ ينظر للنوعية على انها امداد المستهلك بما يحتاج اليه من سلع وخدمات ذات سمات وخصائص تفي بمتطلبات وحاجاته وتوقعاته في الوقت والسعر الذي يلائمه . وتفترض ادارة النوعية ضمنا ان الارباح سيتم جنيها من تحقيق مستويات للنوعية ذات درجات عالمية .

ج- **التحسين المستمر** :- ويمثل احد الأساليب الإدارية الذي يلتزم بموجبه المدراء والعاملون ببرامج التحسين المستمر في النوعية والكلفة والوقت ، منطلقا من افتراض ان الإدارة الناجحة يجب ان توفر نوعا من القياس الم مستمر لما تقدمه من سلع وخدمات في ضوء افضل مستويات الأداء التي يمكن ان تتواجد داخل او خارج الوحدات الاقتصادية .

د- **تحديد التكاليف المستهدفة** :- وهو احد الأدوات التي ظهرت نتيجة لنمو وتوسع المنافسة العالمية للعديد من الصناعات ، اذ تتمثل هذه العملية بمجموعة الأساليب والأدوات الإدارية المستخدمة لتوجيه أهداف الكلفة والأنشطة في التصميم والتخطيط للإنتاج لتقديم أساس للرقابة الفعالة وفي جميع المراحل المتعاقبة وعلى طول دورة حياة المنتج وذلك لضمان تحقيق الربحية المستهدفة .

هـ- **نظام الاداء المتوازن** :- وهو نظام لقياس الأداء يركز على سلوك العاملين في الأعمال ذات العلاقة المباشرة او

غير المباشرة في تحقيق الأهداف الاستراتيجية ، وذلك بواسطة مجموعة من المؤشرات والنتائج التي تعكس ذلك .

ويستخدم مصطلح المتوازن وذلك لانه ولعدة سنوات كانت أنظمة قياس الأداء تركز على النتائج المالية التي تعكس بصورة أساسية وجهة نظر المالكين ، وفي نهاية الثمانينات وبداية التسعينات تحول الاهتمام الى المستهلك والاهتمام بالنوعية والخدمات واهل جانب المالكين وأصبح التركيز غير متوازن ، الامر الذي وجدت معه العديد من الوحدات الاقتصادية نفسها قد نجحت في جانب النوعية وارضاء الزبون لك نها تعرضت الى الخسائر ، وان ملامح فشل هذه الانظمة يمكن حصرها بالاتي

\* الفشل في ربط عملية القياس والمقاييس المستخدمة بالاهداف الاستراتيجية للوحدة الاقتصادية .

التركيز على المساهمة في اعداد التقارير الخارجية اكثر من التركيز على اعداد التقارير الداخلية المفيدة في عملية صنع



القرارات الداخلية .

\* الفشل في الاخذ بالحسبان التطورات التكنولوجية التي غيرت الاسلوب التشغيلي في المنشأة الصناعية ، كما ان نمو الصناعات الخدمية وازدياد المنافسة العالمية قد كشفت الحاجة الملحة لايجاد انظمة رقابية ومقاييس للاداء تساعد وتعزز البقاء في دائرة المنافسة العالمية ولغرض معالجة نواحي القصور فقد تم تطوير هذا النظام الذي يهدف الى ترجمة رسالة وستراتيجيات الوحدة الاقتصادية عن طريق تحديد الاهداف والمقاييس وفي اربعة مناظير هي (المنظور المالي ، منظور الزبون،منظور العمليات الداخلية ،منظور التعليق والنمو) وعليه فان هذا النظام يحتوي على مقاييس طويلة الامد ويتطلب استخدام بيانات ذات طبيعة مالية وغير مالية ،اذ اصبح التقرير المحاسبي بموجب هذا النظام عن اداء الوحدة الاقتصادية يعتمد على مؤشرات النجاح الحاسم وفي اربعة ابعاد ، احدها مالي والثلاثة الاخرى غير مالية تقيس كل منها ١- الاداء المالي وذلك من خلال قياس الربحية ، القيمة السوقية للسهم ، واية مؤشرات اخرى لتلبية احتياجات المالكين وحملة الاسهم .

- ٢- فناعة الزبون والتي تتمثل بقياس النوعية للمنتجات والخدمة المقدمة والكلفة والاسعار المنخفضة والحصة السوقية
- ٣- كفاءة وفاعلية انجاز العمليات الداخلية
- ٤- القابلية على التطوير واستخدام الموارد البشرية لتحقيق الاهداف الاستراتيجية المستقبلية للوحدة الاقتصادية .

## المبحث الرابع

### الاستنتاجات والتوصيات

#### أولاً :- الاستنتاجات

- ١- أن العولمة ليست وليدة وقتنا الحاضر ، وإنما هي ظاهرة نشأت قديماً مع ظهور الإمبراطوريات الرومانية والفارسية حيث حاولت هذه الإمبراطوريات توجيه قيم الشعوب وتقاليدها وحضاراتها وفق أنماط الحياة التي تريدها وكانت هذه العملية هي خطوة نحو العولمة .
- ٢- تعود أسباب نشوء العولمة إلى سببين الأول اقتصادي والثاني سياسي ويمثل الأول البحث عن أسواق جديدة وعن رؤوس أموال جديدة والقضاء على الديون التي كانت تعاني منها بعض الدول أما الثاني فيعود إلى الحرب الباردة وتفكك الاتحاد السوفيتي ورغبة بعض الدول في الهيمنة .
- ٣- هناك أنواع مختلفة من العولمة يمكن حصرها في أربعة أنواع تشتمل الأولى العولمة السياسية والثاني العولمة التقنية والثالثة العولمة الثقافية أما الأخيرة فتشتمل العولمة الاقتصادية .
- ٤- رغم الانتقادات التي وجهت نحو العولمة إلا أن هناك آثار جانبية عديدة فيها منها إنها تعمل على تحسين العلاقات بين الدول فضلاً عن إنها تحقق نمو اقتصادي وتشجع على زيادة الاستثمارات الأجنبية في الدول وفسح المجال أمام القطاع الخاص للقيام بدوره في تحسين الوضع الاقتصادي كما إنها تقوم بإعادة توزيع الموارد البشرية من خلال انتقال العنصر البشري من مكان إلى آخر .

- ٥- يشمل الإطار النظري للمحاسبة كل من الأهداف والمفاهيم الأساسية والفروض والتي تشكل مجموعها إطاراً متكاملًا يعتمد عليه في إعداد التقارير المالية .
- ٦- تعتمد المحاسبة المالية الدولية على جملة من المعايير التي تحكم عملها وتؤثر على إعداد قوائمها المالية وتختلف عن المعايير المطبقة محلياً .
- ٧- تعد المعايير المحاسبية الدولية مقاييس متفق عليها بهدف توحيد المعالجات المحاسبية لل أحداث المالية وتمثل استجابة مباشرة لآثر العولمة على المحاسبة .
- ٨- يتطلب اعداد المعايير المحاسبية بيان اثر المتغيرات العالمية والمحلية على التطبيقات والسياسات المحاسبية وبالشكل الذي يأخذ بنظر الاعتبار جميع اثار هذه المتغيرات .
- ٩- ان التطبيقات الحديثة في محاسبة الكلفة والادارية تمثل استجابة للعولمة وذلك من خلال تبني العديد من الاساليب الخاصة بهذا الفرع من المحاسبة

### ثانياً :- التوصيات

- ١- أن عملية تنفيذ العولمة تحتاج كخطوة أولى إلى توضيح لمفهومها وآثارها سواء أكانت ايجابية أم سلبية من خلال الندوات والبحوث والمؤتمرات .
- ٢- على الوحدات الاقتصادية التي ترغب في الاتجاه نحو تحقيق العولمة أن تقوم بتغيير السياسات المحاسبية التي تستخدمها لان السياسات الدولية المتبعة تختلف عن السياسات المحلية المتبعة مما يؤثر على نتائج الأعمال .
- ٣- تحتاج المعايير المحلية إلى احداث بعض التعديلات فضلاً عن إضافة بعض الفقرات التي تفنقر إليها وبالشكل الذي يعكس اثر تغيرات البيئة الداخلية والخارجية المحيطة بالوحدات الاقتصادية المحلية .
- ٤- قيام الجهات المعنية بمطالبة الوحدات الاقتصادية بالاسترشاد واتباع المعايير المحاسبية المحلية والدولية وبالشكل الذي يحقق التوحيد والتناسق والانسجام بين التطبيقات والسياسات المحاسبية المتبعة في الدول
- ٥- تطبيق التقنيات الحديثة من قبل الوحدات الاقتصادية لغرض مواجهة المنافسة الشديدة مثل تبني تقنية المقارنات المرجعية ، ادارة النوعية الشاملة ، التحسين المستمر، تحديد التكاليف المستهدفة ، نظام الاداء المتوازن

### المصادر

- ١ - أبو عرار ،نسيب سلمان ، مجلة كلية المأمون الجامعة ، العدد العاشر 2003
- ٢ - البحراني ، بشير ، فقه العولمة ، . 2005:basheerq@yahoo.com
- ٣ - بحوث ، معنى العولمة ، biogs . bouhout . http:// 2006

- ٤ - دونالد و جيري ، المحاسبة المتوسطة . 1999 :
- ٥ - سمير ، هناده ، 2005 ، تأثيرات العولمة ما بين السلب والإيجاب ، العدد 2 آب . 2005
- ٦ - الشيخ ، صالح بن عبد العزيز ، موقف الإسلام من العولمة ، مجلة الإسلام ، المملكة العربية المتحدة ، 2005  
[WWW.ai-islam.com](http://WWW.ai-islam.com)
- ٧ - الشيرازي ، عباس مهدي ، النظرية المحاسبية ، ذات السلاسل ، كويت ، ١٩٩٠ .
- ٨ - ألسقري ، عبد العزيز ، العولمة السياسية ، نظرة تاريخية ، 2006 شبكة المعلومات السورية . [www.ssnp.info](http://www.ssnp.info)
- ٩ - طاقة ، محمد ، الفرص والتحديات الناجمة عن العولمة الاقتصادية في البلدان النامية ، 1999 .
- ١٠ طبيعة واستخدامات المحاسبة (محاضرات ماجستير ) : 2003
- ١١ للعبد الله ، رياض ، نظرية محاسبية . 2000 :
- ١٢ عطايا ، غالب احمد ، العولمة وانعكاساتها على الوطن العربي ، 2002 .
- ١٣ المكفري ، مصطفى ، العولمة واثارها الاقتصادية على البلدان العربية - مجلة كلية الاقتصاد والعلوم الادارية / جامعة اليرموك -الأردن العدد 8، 1999
- ١٤ لطفي ، امين السيد احمد ، نظرية المحاسبة - منظور التوافق الدولي ، الدار الجامعية ، مصر ، ٢٠٠٥ .
- ١٥ للمحمد ، رفعت ، الحضارة الإنسانية بين التواصل والصراع ، مجلة النبأ العدد 2005 (62)
- ١٦ للمصراتي ، عبد الله احمد ، 2004 ، مجلة النبأ ، العدد 70 أيار 2004 ، العولمة والعلاقة بالمفاهيم الاجتماعية جامعة المرح للاقسام ، ليبيا .
- ١٧ مطر ، زكريا ، [WWW.isamanline](http://WWW.isamanline)، 2002
- ١٨ مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية . 2003 :
- ١٩ نصر ، عبد الغفار ، 2006 ، العرب ومفهوم العولمة ، ملة النور ، العدد 2006 AL-NOUR NEWS 261  
PAPER .
- ٢٠ هميم ، عبد اللطيف ، العولمة وانعكاساتها على الدول العربية :، مجلة كلية المعارف الجامعة ، العدد الثاني .
- ٢١ المهيتي ، محمد مروان علي ، العولمة الاقتصادية واثارها على المجتمع العربي

- 1- Balkaoui ,Ahmed " Accounting theory" HarCout Br-ace javanonvich Inc.1985 .
- 2- Cushing , Barry E.&Romney,Marshall B. "Accounting Information Systems" Addison- Wesley Publishing Co.,1994 .
- 3- Economic Globalization, 2002 [WWW.assr.org](http://WWW.assr.org)
- 4-John ohiovhenuan,The south in an Era of Globaiization ,cooperation South VNDP, 1998
- 6- Kam,Vernon "Accounting theory" john wiley & Sons, 1986 .
- 7- Keiso,Donald E.&wygandt,jery J."Intermediate Accounting " 10<sup>th</sup> ed, john willey & Sonc Inc, 1998 .
- 8- Meigs , Robert F.,WEillams, jan R., Haka , susan F.& better , Marks "ACCOUNTING "

11<sup>th</sup>,ed.,Irwin-Mc Graw – Hill , 1999 .

9- Romney , Marshall B. & Steinbart, Baul John " Accounting Information Systms" 8<sup>th</sup>,ed,. Prentis Hall , Inc, 2000 .