

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب

■ د. محمد ابولقاسم الباروني

قسم المحاسبة / كلية الاقتصاد / جامعة الزاوية

المقدمة:

كلمة المراجعة (audit) أصلها لاتيني (audire) وتعني الاستماع (acouter) لأن الحسابات كانت تتلى على المدقق¹، ولقد عرفت منظمة العمل الفرنسية المراجعة بأنها "مسعى أو طريقة منهجية مقدمة بشكل منسق من طرف مهني يستعمل مجموعة من تقنية المعلومات والتقييم بغية إصدار حكم معلل ومستقل² والمراجعة بنوعيتها الداخلي والخارجي كأداة للرقابة والمحافظة على أصول المشروع. المتداولة، والثابتة وغير الملموسة أو كما يصنفها البعض المنقولة وغير المنقولة. مهمة للغاية في قطاع الأعمال والخدمات على حد سواء بغض النظر عما إذا كان المشروع تابعا للقطاع العام أو الخاص، أو ذو عمليات كبيرة ومتعددة أو محدودة، يهدف إلى تحقيق الربح أو لتقديم الخدمات فقط، ونتيجة لتنوع وتعدد إنتاج المشاريع وتمدها داخليا وخارجيا لتصبح مشاريع متعددة الجنسية لقد فقد متخذو القرارات الرقابة المباشرة عليها وزاد قلقهم وارتفعت نسبة خوفهم حول مصالحهم مما يستدعى ويتطلب إخضاعها للرقابة والمحاسبة، وذلك كما هو حدث في المستعمرات البريطانية، حيث أدي تطور واتساع الإمبراطورية البريطانية إلى الحاجة إلى إيجاد طرق لإدارة ورقابة المنشآت في المستعمرات، وتنظيم مهنة المحاسبة...ومنذ ذلك وجد تفاعل بين المحاسبين والمراجعين هدفه إيجاد إطار مقبول للإجراءات والأساليب الواجب اتباعها بحيث تسمح بإعداد ومراجعة القوائم المالية"³.

المراجعة في جميع القطاعات ما عدا تلك القطاعات صغيرة الحجم ذات الملكية الفردية تتم عن طريق مراجعين متخصصين منتمين إلى كيان مهني ذي شخصية اعتبارية أسس بناء على تشريعات صادرة عن المؤسسة التشريعية، وهم الفقهاء في علوم المحاسبة والمراجعة يقومون بذلك تنفيذًا لمتطلبات المهنة وتلبية لرغبة المالكين والأطراف والجهات

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب

ذِي العلاقة، ولكن الفئات ذات المصلحة المباشرة والفئات الأخرى المستفيدة بشكل غير مباشر قد تتواجد خارج الحدود الإقليمية التي تعمل داخل نطاق حدودها هذه المشاريع مما يتطلب إعداد قوائم مالية بشكل يناسب احتياجاتها، وبذلك يجب أن تتم عملية إعداد هذه القوائم وفق المعايير السائدة محليا أو المتعارف عليها عالميا لتلبي توقعات الفئات المذكورة، ولكن هل من الممكن أن تلتقي مصلحة الفئات المستفيدة خارج الحدود الإقليمية للدولة المستضيفة للمشاريع متعددة الجنسية مع مصلحة الفئات القاطنة في الدولة التي تعمل فيها هذه المشاريع أو فروعها؟ مصلحة الفئات المستثمرة المتواجدة خارج الدولة المستضيفة تكمن في سلامة رؤوس أموالها أولا وتعظيم العائد على الاستثمارات وإرساء وسائل ضغط في المجال السياسي والاقتصادي وتصدير ثقافتها ليس إلا، مما يشكل تهديدا صارخا للمصلحة الآنية والمستقبلية للسكان القاطنين في هذه الدول خصوصا الأصليين منهم، وهذا بدوره يضيف عبئا إضافيا على كاهل المراجع الذي سيقوم بعملية المراجعة.

بمجرد قيام المراجع بعملية المراجعة فإن المحصلة النهائية سوف يقوم بتدوينها في تقريره الذي يعكس العقيدة التي تكونت لديه بناء على الفحص الجزئي أو الشامل لعمليات المشروع خلال فترة معينة، وفي كل الحالات وعبر السنين فإن المراجع يكتسب الخبرة والتدريب تدريجيا بمجرد قيامه بتنفيذ عدد من عمليات المراجعة للمشاريع المختلفة الحجم والنشاط، إلا أنه في بعض الأحيان يجد نفسه أمام ظروف ومشاكل لم يسبق له التدريب على مواجهتها ومقابلة متطلباتها، هذه الحقيقة تكون صحيحة دائما وترافق المراجع بمجرد قيامه بالانتقال من منظمة أو تنظيم معين إلى آخر، كما يبدو هذا أكثر وضوحا اليوم من أي وقت مضى لأن عملية المراجعة يتم تنفيذها من قبل المراجع في مشاريع أعمال متواجدة في بيئة سريعة التغيير وبزيادة متواترة.

مشكلة الدراسة:

هناك بحوث عديدة ومتعددة في مجال المحاسبة بشكل عام والمراجعة بشكل خاص خصوصا تلك التي أجريت لغرض الحصول على درجة الماجستير (الإجازة العالية) والتي ملئت أرفف مكتبات الجامعات ومراكز البحوث الليبية، وقوائم الموضوعات التي تحتفظ بها الهيئة القومية للبحث العلمي في مجال معايير المراجعة واستقلالية المراجعين التي لو تم حصرها وتقدير نسبتها لوجدت أنها تفوق 99% من أجمالي البحوث المتعلقة بالتخصص في مجال المحاسبة التي تم إعدادها في الكليات والمدارس المتواجدة في النصف الغربي من البلاد، هذه البحوث وقوائم موضوعاتها توحى للقارئ بأن مشكلة التنمية في ليبيا لا

تخرج عن نطاق هذه البحوث ومجالاتها فحسب، بل إن هناك مشاكل كبيرة ومتعددة تتعلق بعملية المراجعة واستقلالية المراجعين وأدائهم المهني فقط دون تفشي الفساد ومشاكل أخرى تتعلق بالرقابة الداخلية، أو بمجالات المحاسبة المالية، ومحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية والمحاسبة الضريبية والمحاسبة الحكومية، أو المشاكل المتعلقة بمعايير المراجعة والمحاسبة الدولية وتأثير بعض معاييرها - كمعيار الإفصاح - على اقتصاديات الدول المتخلفة... الخ يمكن توجيه الباحثين إليها لإجراء بحوث تساعد المجتمع على الخروج من عنق زجاجة التخلف لتحقيق التنمية المنشودة، وهو الذي لم يكون صائبا على الإطلاق ومغاير للحقيقة بل ومجايفيا لها، وبذلك فإن الباحث يرى ضرورة التعرض إلى والبحث في مدى وجوب توافق معايير المحاسبة والمراجعة الدولية المطبقة من قبل المحاسبين والمراجعين القانونيين في دول الشمال المتقدم مع معايير المحاسبة والمراجعة الدولية المطبقة من قبل المحاسبين والمراجعين القانونيين في دول الجنوب المتخلف من عدمه، وذلك عن طريق استقصاء آراء الكتاب والباحثين الداعية إلى توحيد معايير المحاسبة والمراجعة في مختلف دول العالم وآراء نظرائهم من المعارضين لمثل هكذا توافق بسبب التباين واتساع فجوة استخدام الميكنة والتقدم الصناعي والتقني والاقتصادي والثقافي... الخ بينها.

فرضية الدراسة:

التطور الذي حدث خلال العقد ونيف الماضي في مجال الاتصالات والالكترونيات المتجسد في الشبكة العنكبوتية (الانترنت) يعتبر بمثابة ثورة حطمت ما تبقى من جدران فاصلة بين الشعوب القاطنة في قارات العالم، والعازلة لانتشار المعلومات فيما بينها، هذا ما جعل البعض يعتقد بأن شعوب العالم أصبحت بمثابة شعب واحد أو مجموعة من التكتلات تجمعها مصالح مشتركة تسعى إلى التعايش السلمي وتبذ العنف وتقتسم رغيف الخبز، وبالتالي ليس هناك حاجة إلى التمييز أو الاختلاف في استخدام السبل أو اتباع الإجراءات سواء كانت قانونية أو اقتصادية أو اجتماعية... الخ، وبذلك يرون وجوب اتباع الطرق والسبل والمعايير المستخدمة في الدول المتقدمة لتقليل التباين بين دول الشمال ودول الجنوب من جهة، وحتى تتمكن دول الجنوب من اللحاق بركب التقدم لدول الشمال من جهة أخرى، وبعبارة أخرى يجب أن يكون هناك توحيد أو توافق لمعايير المحاسبة والمراجعة.

أما البعض الآخر فإنه يعتقد ويصر بشدة على أن لكل من الدول المشار إليها خصوصياتها الثقافية والاجتماعية، وأن دول الشمال خرجت من الباب كدول مستعمرة ودخلت من النافذة بسياسة العصا والجزرة مستعينة بالأقمار الاصطناعية المثبتة في الفضاء ولا زالت تحتكر نتائج العلوم والتكنولوجيا وترفض تصديرهما إلى دول الجنوب بل

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
تقوم على عرقلتها ومنعها من الحصول عليها، وتعطي الحق لنفسها لتغيير الأنظمة فإن لم يكن بالطرق السياسية والدبلوماسية فحتمًا سيكون عن طريق الحصار بمختلف أنواعه يتبعه اجتياح عسكري مدعم بأحدث الآلة الحربية المدمرة، وبذلك فإن الدعوة إلى توحيد وتوافق السبل والإجراءات والمعايير والإفصاح ونشر المعلومات المنتجة من قبل مؤسسات دول الجنوب سوف يضر بمصالحها وهي عبارة عن خدعة من قبل دول الشمال يهدف منها تقليل تكلفة حصولها على المعلومات والبيانات، وتيقنها بأن مستوى التقدم لدول الجنوب لا يمكنها من استخدام المعلومات الصادرة عن مؤسساتها بالشكل المناسب ناهيك عن عجزها الكامل لاستخدام البيانات والمعلومات الصادرة عن مؤسسات دول الشمال، وما حدث من قبل بعض الشعوب في شمال قارة إفريقيا في سنة 2011، الذي فاجأ دول الشمال مما جعلها تسارع لاحتواء الانتفاضات عن طريق احتواء التغيير وإدارته والى سياسة العصا والجزرة من جديد، إلا دلالة عن شعورها بوجود فروق كبيرة واختلافات وتباين في الرؤى والأهداف بين الشعوب في دول الشمال ودول الجنوب، وبالتالي فإن هذه الاختلافات نتجت من تعارض المصالح بين الدول الأمر الذي يحتم على دول الجنوب إتباع سبل واستخدام معايير مختلفة . منها معايير المحاسبة والمراجعة. عن تلك التي تطبق في دول الشمال.

حيث أن المؤسسات الدولية في مختلف المجالات الأمنية، والعلمية، والاقتصادية، والمحاسبية، والمواصفات القياسية تستخدم طرقًا ومعايير بشكل تقترب من درجة التوافق إن لم تكن متجانسة تمامًا، فإنه ليس هناك داعٍ لابتكار معايير أو إتباع طرق محاسبية وغيرها من قبل دول الجنوب تختلف عن تلك التي تطبق في دول الشمال لأن ذلك سوف يزيد من درجة التباين ويحرم دول الجنوب من الدعم والمساعدة في مجالات مختلفة لتحديث مؤسساتها والقضاء على الفقر والتخلف، بذلك فإن هذا يقودنا إلى صياغة فرضية الدراسة على النحو التالي: « أن الهدف الكامن وراء الدعوة إلى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب هو زيادة حجم الاستثمارات وانتقال رؤوس الأموال والقضاء على الجهل والتخلص من الفقر لزيادة وتيرة التنمية في دول الجنوب المتخلف لتمكينها من اللحاق بركب الدول المتقدمة» ولكن هل فعلاً دول الشمال ترغب في رؤية دول الجنوب في وضع موازٍ ومناظر لها في التنمية والقوة اللازمة لحمايتها؟ إن لم تكن الإجابة بالنفي، فأين الشرق الأوسط الجديد؟ ولماذا غزو العراق؟ ولماذا سياسة الحصار؟ ولماذا قطط وكلاب دول الشمال تتعم برفاهية مفرطة وشعوب دول الجنوب غارقة في الجهل وتموت جوعاً ومرضاً؟ ولماذا ... ولماذا ...، إلى ما لانهاية؟

الهيئات والمؤسسات الدولية لمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية

الدور الرئيس للمهنيين المحاسبين في عملية تطوير وتأسيس الهيكل العالمي للمحاسبة قد لعب من قبل المهنيين المهتمين بتوحيد كيان المحاسبة القومية ومن قبل المتخصصين في هذا العلم من الأكاديميين في الدول المتقدمة، حيث أدركت عدة كيانات محاسبية مشكلة الاختلافات في معايير المحاسبة بين الأمم والحاجة إلى تفادي كل الصعوبات والاختلافات غير الضرورية. لعل أكثر الهيئات أهمية فيما يتعلق بتوحيد معايير المحاسبة هي لجنة معايير المحاسبة الدولية التي تأسست في سنة 1973 من قبل ممثلي كيانات المحاسبة لتتسع دول هي: استراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا الغربية، واليابان، المكسيك، والمملكة المتحدة، والولايات المتحدة الأمريكية، وهولندا، جميع عمليات اللجنة يتم إدارتها من قبل أحد عشر عضواً بمن فيهم المؤسسين، هذه الهيئة قابلة للزيادة في عدد أعضائها الذين سيشترون مستقبلاً، ومما تجدر الإشارة إليه أن هناك تسعا وأربعين دولة ممثلة في اللجنة العالمية لمعايير المحاسبة حتى نهاية سنة 1984، اللجنة العالمية لمعايير المحاسبة تهدف إلى تضييق مجال الاختلاف في مختلف معايير إعداد التقارير المالية المحلية والمتطورة عبر العالم، وحتى سنة 2012 أصدرت اللجنة عدد كبير من المعايير التي لا يسع ذكرها شملت أغلب الأسس والمبادئ التي تحكم الإجراءات المحاسبية وتقييم واستهلاك الأصول وغيرها.

أما المنظمات المتعلقة بإعداد معايير المراجعة الدولية تتمثل في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) يبلغ عدد أعضاؤه 157 من 118 دولة، وقد سجل اتحاد المحاسبين الدولي كمنظمة مهنية وفقاً لمواد القانون المدني السويسري في محاكم جنيف بسويسرا، كما تم توطيد المكتب الإداري للاتحاد في نيويورك⁴، ولجنة ممارسة التدقيق الدولي (IAPC) أغلب هذه المعايير تمثل محاولة لقيادة مختلف الأعضاء التابعين للجنة العالمية لمعايير المراجعة إلى تبني ما توصل إليه من التطبيقات الجيدة في بعض الدول الأعضاء الأخرى، وفي حقيقة الأمر فإنه يمكن ملاحظة التأثير الأمريكي على المعايير المنشورة حتى تاريخه، لقد وضع كل من (NAIR & FRANK (1981 أن عملية الفحص لمعايير المحاسبة الدولية قد أظهرت أن أغلب المعايير المنشورة قريبة الشبه بتلك المعلن عنها في الولايات المتحدة الأمريكية فيما يتعلق بالموضوعات التي تم التعرض لها على الرغم من وجود بعض الاختلافات، وأبعد من ذلك فلقد بينا بقولهما: في مجموع العشر نقاط الأولى هناك فقرتان فقط متعلقتان بتغيرات الأسعار والبحوث والتنمية يمكن اعتبارها إلى حد ما متضاربة مع وضع الولايات المتحدة الأمريكية خصوصاً فيما يتعلق بهذه الموضوعات في الوقت الذي قامت فيه اللجنة العالمية لمعايير المراجعة بنشر هذه المعايير⁵، هكذا يتضح بأنه منذ البداية قد تم توجيه المعايير وبما يتوافق ويحقق مصالح الدول المتقدمة دون

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب
أدنى محاولة لتبني مصلحة الدول المتخلفة أو أخذها في حساباتها.

اختبار فرضية البحث:

حتى يتم اختبار فرضية الدراسة والوصول إلى نتيجة مقبولة تدعم الآراء المنادية بضرورة توحيد معايير المحاسبة والمراجعة، أو إلى تلك التي تري بوجود احترام خصوصية الدول والرافضة لوجود مثل هكذا تجانس لما له من تداعيات سلبية على مصالح هذه الدول، فإن الباحث بحكم تخصصه يرى ضرورة الغوص في أعماق الكتابات المتعلقة بمعايير المحاسبة والمراجعة، سواء كان ذلك من الناحية التاريخية أو الكمية واستخدامها كأداة إثبات أو نفي لمدى الحاجة إلى توافق أو تجانس هذه المعايير من عدمه، وحتى يكون له ذلك فإن الأمر يستدعي الرجوع إلى الدراسات السابقة وتتبع الأسس التي بنيت عليها والنتائج التي توصلت إليها، هذه البحوث والدراسات سوف نستعرضها تارة بتسلسل موضوعي وتارة أخرى بتسلسل زمني، ففي سنة (1968) اقترح MUELLER طرقاً لتصنيف بيئة الأعمال⁶ معتمدة أساساً على:

- 1 . الاقتاعات السياسية.
- 2 . مدى الاعتماد على النظام القانوني.
- 3 . النمو الاقتصادي .
- 4 . مراحل تعقيدات الأعمال .

وبناء على ذلك فقد حدّد عشرة أنواع من بيئة الأعمال التي تعمل في إحداها إحدى مجموعات الممارسة المحاسبية العشر وهي:

1. الولايات المتحدة وكندا وهولندا
2. الكومنولث البريطاني (بدون كندا)
3. ألمانيا واليابان
4. القارة الأوروبية (بدون اسكندنافيا)
5. اسكندنافيا
6. إسرائيل والمكسيك
7. أمريكا الجنوبية
8. الدول النامية في الشرق الأقصى والأدنى
9. إفريقيا (بدون جنوب إفريقيا)
10. الدول الشيوعية

الأمر الذي يجعل مهمة المراجعين أكثر صعوبة وتعقيداً كلما اختلفت بيئة الأعمال التي يمارسون عملية المراجعة فيها، إذا ما الذي يجب عليهم القيام به في مختلف بيئات الأعمال والمطالبة به؟ الإجابة بالنسبة للمطالبين بتوحيد معايير المراجعة هي ليس أكثر من الاتفاق على معايير موحدة قابلة للتطبيق في مختلف البيئات، وعليه فإن اللجنة العالمية لمعايير المحاسبة والمراجعة استخلصت القول بأنه «معروف على نطاق واسع في الوقت الحالي عدم وجود بحوث مناسبة في مجال المحاسبة والمراجعة من ناحية النوعية والكمية»، في سنة (1962) اقترح JENNIGS مجموعة من معايير المحاسبة والمراجعة

التي يمكن قبولها عالمياً⁷، ولقد عرّفها بأنها شاملة، وأمل أن تكون برامج البحوث نقطة البداية لتطويرها، ورأى إن الاجتماعات والمؤتمرات الدولية قد تشكل بداية لها أهميتها في عملية معيرة تطبيقات المحاسبة والمراجعة.

ربما السبب المهم لدراسة المراجعة الدولية هو أن مشاريع الأعمال بدأت في ازدياد لتكون دولية، لذلك فإن طريقة موحدة لتطبيق سياسات وإجراءات المراجعة ستكون ذات قيمة لو حققت هذه الدرجة من التجانس، ولقد زعم ان هذا سوف يشجع بدرجة أكبر انتقال رؤوس الأموال، وكذلك سيزيد من الحركة التجارية والتبادل التجاري، مما سيدفع عجلة التنمية بوتيرة أسرع، ومناقشة موضوع تجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية عبارة عن جدل لإزالة وتقليل الخطر المتزامن والمتزايد مع الاستثمارات الدولية، ومن هنا تبرز أهمية تنظيم هيكل جديد مختص بالمحاسبة والمراجعة الذي سوف يقدم بدوره أفكاراً ناضجة وحلولاً دقيقة لعدة تحديات في مواضيع جديدة في المحاسبة والمراجعة في القطاعين العام والخاص، وبذلك يصل الفريق الأول إلى القول بأن هناك اليوم حاجة أكثر من أي وقت مضى لتبادل الأفكار والمعلومات بين المهنيين المراجعين في مجال المحاسبة والمراجعة في القطاعين العام والخاص عبر أقطار المعمورة، ولكن في الجانب الآخر ألم يكن مؤيدو هذا الاتجاه مجحفين في حق شعوب الجنوب المتخلف؟ ألم تكن مناطق الجنوب في العصور الغابرة تعوج وتموج بالحضارات؟ ألم تكن الدول المتقدمة هي المستعمرة للمنطقة وشعوبها وهي المسؤولة مباشرة عن التخلف الذي تعاني منها دول الجنوب؟ لماذا دول الشمال تمنع تصدير التكنولوجيا إلى دول العالم الثالث؟ ألم تكن دول الجنوب مكبلة بقيود المديونية وصكوك محاربة الإرهاب والاتفاقيات المجحفة لاستغلال المناجم والآبار النفطية؟ لماذا لا تسمح دول الشمال بتملك دول الجنوب للسلاح المناسب للدفاع به عن نفسها؟ كيف يمكن المناداة بتوافق معايير المحاسبة والمراجعة لدول في أعلى سلم الرفاهية مع دول غير قادرة على توفير الحاجات الأساسية لشعوبها؟ كيف يتم توحيد تطبيق المعايير في دول تستطيع حماية أفرادها وقيمة التعويض المادي لكل من يفقد منهم يزيد عن عشرة ملايين دولار مع دول تقتل أفرادها وقيمة الفرد المفقود فيها قد لا يرقى إلى قيمة دُبابة؟، كيف...؟ وكيف... إلى ما لانهاية مرة أخرى؟

البحوث المنشورة ذات العلاقة بموضوع البحث والتي تدعم الاتجاه نحو تجانس معايير المراجعة أعدت من قبل المتعلمين بنعيم الحرية والديمقراطية في دول الشمال ونتائجها ترجع إلى تفهم الباحثين والكتاب في هذه الدول للسياسة العامة لدولهم والإستراتيجية المستقبلية لها التي تمكنهم من السيطرة والقيادة غير المباشرة البديلة لسياسة الاحتلال بالجيوش والعسكر لدول الجنوب والتي تعود على شعوبهم بعوائد محسوبة مقدما وهو

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
ما يدفع التنمية في بلادهم بأعلى معدلاتها، وحتى نستطيع اختبار فرضية الدراسة على النحو المطلوب فإن الأمر يستدعي التعرّيج على الأسباب التي يتذرّع بها المناصرون لعملية توحيد المعايير والمطالبون بتجانسها والتي سيتم تناولها هي: الأسباب التاريخية لتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وأسباب تعدد الجنسية لمشاريع الأعمال، وأسباب المقارنة، والأسباب الدولية لتجانس معايير المحاسبة والمراجعة .

- 1 . الأسباب التاريخية لتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية .
- 2 . أسباب تعدد الجنسية لمشاريع الأعمال .
- 3 . أسباب المقارنة .
- 4 . الأسباب الدولية لتجانس معايير المحاسبة والمراجعة .

أولاً: الأسباب التاريخية لتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية

لعل السبب التاريخي يكون أقل أهمية من غيره من الأسباب التي يمكن التعرّيج عليها لنفي أو إثبات صحة فرضية هذه الدراسة، ولكن يحبذ التذكير بأن المحاسبة والمراجعة الحديثة ليست من إبداع أو اختراع دولة ما من دول العالم بحالها، ولكن هناك عدد من الدول ساهمت بقدر كبير ومهم جداً في ذلك بداية من الشعوب الأصلية القاطنة في آسيا وإفريقيا ثم العرب والهنود في العصور الغابرة ومن بعدهم الدول الاستعمارية والآن المملكة المتحدة والولايات المتحدة الأمريكية.

ولقد عُرفت المحاسبة منذ زمن بعيد في مختلف بقاع المعمورة، ولكن بسبب غياب عملية التدوين وربما بسبب عدم إدراك المجتمعات في تلك الفترة إلى أهمية تأثير نشر مثل هكذا علوم أو ثقافة على التجمعات والمجتمعات الأخرى، فإنها لم تقم بتوثيق الإجراءات التي توصلت إليها في إتمام عملياتها ونسبتها إليها، وقد يكون السبب في ذلك راجعاً إلى عدم وجود نزعة السيطرة المستديمة لديهم، ولكن بمجرد نمو هذه النزعة وما رافقها من تكالب على الموارد وأصبحت لغة القوة هي السائدة وما ترسخ عنها من فتاعة بأن المسيطر على أكثر الأراضى سيكون المالك الأكثر للموارد، وبدأ السباق المحموم بين الدول الاستعمارية وشمل مختلف القطاعات، بل بدأت المنافسة بين الشركات والقطاعات حتى داخل هذه الدول، ونتيجة لذلك ظهرت طرق المحاسبة الإيطالية والفرنسية والانجليزية والأمريكية والبرتغالية... الخ وغيرها، ونقل الصراع بمختلف أنواعه المسلح والثقافي إلى خارج أراضيهما، وفتحت أبواب الاستثمارات أمام مواطنيها على مصراعيها، أيدانا بظهور الشركات العملاقة التي تعتبر الشركات المتعددة الجنسية جزءاً لا يتجزأ منها، الأمر الذي يتطلب معه التحقق من أدائها وطريقة عملها، وبذلك أضحت المشروعات التجارية والصناعية والزراعية وكذلك الاجتماعية مطالبة بإعداد قوائمها المالية في نهاية

العام، ومطالبة بتعيين محاسبين ومراجعين لفحصها بمقابل مادي يُتفق عليه نظير تحملهم مسؤولية نتائج القرارات ذات الصلة، ولقد أصبح الاعتماد على هذه القوائم التي تمت عملية فحصها من قبل المراجعين كوسيلة اتصالات من قبل مشاريع الأعمال وهي الآن في تزايد مستمر، وغدت هذه القوائم تمثل المصدر الرئيس للمعلومات والبيانات لجميع الفئات المستفيدة، وأبعد من ذلك فإن المستثمرين المتواجدين في الأسواق المالية في حاجة ماسة للغاية لأن يكونوا متأكدين من أن البيانات والمعلومات التي يعتمدون عليها في تنبؤاتهم وقراراتهم، قد حققت وروجعت من قبل مراجع مستقل، إذا متخذي القرارات في حاجة إلى البيانات المالية، وإلى المراجعة التي تتم وفق معايير تلي متطلباتهم، وهذا يتضح بأن هدف الشركات المتعددة الجنسية أو الدولة التابعة هو السيطرة على الموارد والإمكانات دون أخذ مصلحة الدول المتخلفة في حساباتها، مما يثير الشكوك حول سياساتها ومعاييرها.

1. الحاجة إلى البيانات والمعلومات المالية:

اغلب المشاريع تبدأ أعمالها برأسمال محدود وقد تدار من قبل مالكيها، ولكن تدريجياً تزيد من عملياتها مما يؤدي إلى تضخم وكبر واتساع هيكلها التنظيمي الأمر الذي يجعل المالكين لها والفئات الأخرى غير قادرة على إدارتها، ونتيجة لذلك فإنهم يقومون باستجلاب عناصر مؤهلة ذات خبرة مناسبة ليكونوا مسؤولون عن المصادر الداخلية ونشاطات الإدارة، وبالتالي فإن المالكين أو توماتيكياً يجدون أنفسهم مبعدين عن متابعة أعمالها اليومية (فصل الإدارة عن المالكين)، وفي المقابل فإن الأطراف الخارجية المتمثلة في المستثمرين، والدائنين، والمدنيين، والمنتجين، والدولة، والمجتمع... الخ سوف يعتمدون على البيانات والمعلومات الصادرة عن إدارة هذه المشروعات في عملية اتخاذ قراراتهم المتعلقة بالأموال المستثمرة، أغلب البيانات والمعلومات المتوفرة والممكنة عبارة عن أرقام تعبر عن عمليات وإجراءات تمت داخل هذه المشروعات، وتم إعدادها على هيئة قوائم مالية، وفي الواقع حتى تكون المعلومات والبيانات التي تحتويها القوائم المالية صحيحة وموثوق فيها وتكون قابلة للاعتماد عليها من قبل المستخدمين لها، فإنه يجب إجراء بعض التحقيقات والفحوصات عليها من المؤهلين في مجال المحاسبة والمراجعة، ففي السنوات الماضية حدثت عدة تغيرات في عمليات الهيكل التنظيمي لبعض المشاريع، هذه التغيرات كانت على مستوى المشروع داخل الدولة وعبر عمليات فروعها المتواجدة في أقطار أخرى، الأمر الذي جعل أصحاب الأموال والمجموعات المستفيدة في حاجة وبدرجة كبيرة إلى أكبر قدر ممكن من المعلومات والبيانات المالية الخاصة بتلك المشروعات، أهمية البيانات المالية واضحة وفي غاية الوضوح، إنها تساعد في تقييم المخاطر المصاحبة للاستثمارات وعدم التأكد بالمستقبل اللذان يعملان كمحدد للأفعال والتصرفات، كما

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————

تساعد هذه المعلومات في عملية التخطيط وعملية اتخاذ القرارات اليومية والمستقبلية، أما في الجانب التالي فأهمية المعلومات والبيانات للمجتمع ككل قد أوضحت من قبل LEE عندما اقتبس من WIENNER قوله "أي تنظيم وجد ليكون في وحدة متماسكة كان نتيجة لامتلاكه ما يفيد اقتناء واحتجاز ونقل وإرسال المعلومات"⁸، أما في الجانب الآخر فأهمية المعلومات والبيانات المالية يمكن تحديدها بعدد القرارات التي يستدعي اتخاذها في هيكل تنظيمي معين، وبتتبع تعقيد ذلك الهيكل الذي ينظم نوع وحجم المعلومات التي تتدفق من خلال النظام، ولكن منفعة تلك المعلومات لا تعتمد كثيرا على كميتها بقدر ما تكون على نوعيتها، وبالتالي فإن المستخدمين لها يجب أن يكونوا على ثقة بأنه يمكن الاعتماد عليها، وإن لم تكن على درجة عالية من الثقة فتكون مشكوكا فيها الأمر الذي لا يدعو إلى الشك بأنها لن تستخدم ومن تم ستكون بيانات بدون معنى لجميع المستخدمين لها.

مستخدمو المعلومات والبيانات المالية يمكن تقسيمهم إلى فريقين، بمعنى آخر هناك مجموعتان متباينتان مهتمتان بعمليات المشروع، هما المديرون الداخليون والمديرون الخارجيون، فالفريق الأول عبارة عن هؤلاء الأفراد المسؤولين عن التخطيط واتخاذ القرارات اليومية ومن تم مراقبة استخدام مختلف المصادر الاقتصادية للمشروع، وهم دائما في حاجة إلى المعلومات المالية لتساعدهم في اتخاذ القرار السليم، المعلومات والبيانات التي يحتاجونها عديدة ومتعددة ومختلفة، فهم في حاجة إلى المعلومات التي تمت في الماضي، والمعلومات الحالية، والمعلومات التي تتعلق بالمستقبل، والنظام المحاسبي للمشروع الذي هم في قمة هرمه يجب أن يكون قادرا على إنتاج مثل هذه البيانات والمعلومات، أما الفريق الثاني فيتمثل في مديري المصادر الخارجية والمستفيدين الذين يقومون بمراقبة الاستثمارات وبعض المصالح الأخرى في المشروع وهكذا فإن الفئات داخل الدول المستضيفة لن يكون لهم دور لا من قريب ولا من بعيد.

وهكذا فإنه عن طريق استعراض الحاجة إلى المعلومات والبيانات من قبل الفريق الأول والفريق الثاني، نجد أن الحاجة إلى المعلومات تتبع من الأفراد الذين لم يقرروا بعد الاستثمار في المشروع ومن هؤلاء الذين سبق لهم اتخاذ مثل هكذا قرار.

تعتبر القوائم المالية المنشورة من قبل المشروع من أهم مصادر البيانات المالية لكل من المجموعات السابقة، وكما سبق الإشارة إليه بأن المحاسبة كجزء من نظام المعلومات المتكامل تلعب دورا مهما في عملية التقدم الاقتصادي وتحسين كمية ونوع المعلومات الحاسوبية الناتجة جزئيا من تحسين المستوى التعليمي والتدريب للمحاسبين والمراجعين تسهل عملية التخطيط وذلك عن طريق تمكين المخططين الاقتصاديين من رسم وتشكيل وصياغة الخطط المستقبلية على أساس بيانات معتمد عليها ومتعلقة بالخطوة، كذلك

المعلومات والبيانات المحاسبية تسهل عملية اتخاذ القرار على المستويات الدنيا micro (الوحدات الصغيرة)، مما يؤدي إلى كفاية أكثر لاستخدام المصادر داخل المشروع، لقد أشار (1981) ENTHOVEN إلى دور المعلومات المحاسبية في التقدم الاقتصادي، وأهمية التعليم المحاسبي المتعلق بالحاجيات المحلية⁹، هو يعتقد بأن هناك خطورة في التفكير بأن المحاسبة تستعمل فقط كما هي في مشاريع الأعمال، فهناك أيضا استخدامات مهمة أخرى للمحاسبة مثلا: استخدام النظم المحاسبية في قطاعات الدولة (الحكومة) واستخدام المحاسبة في تخطيط النشاط القومي، كذلك فإن الجدير بالإشارة إليه أن المعلومات الناتجة من المشروع والمعتمد عليها داخله ليست مهمة فقط في التخطيط الاقتصادي بل حسابات الدخل القومي التي تستعمل في التخطيط تعتمد أساسا على المعلومات والبيانات المزودة من قبل المشاريع الفردية، وعليه فإذا لم تكن المعلومات والبيانات مناسبة فإنه ليس فقط قرارات غير سليمة سوف تتخذ على مستوى المشروع ولكن سوف تكون كذلك على المستوى القومي macro، عليه فإنه يمكن القول بأن هناك حاجة ملحة إلى عملية المراجعة لضمان سلامة وصحة القرارات التي تتخذ على مستوى المشاريع الفردية وبالتالي على المستوى القومي، وهذا يتبين من نوايا من تصدر عنهم المطالبة بتوحيد معايير المحاسبة والمراجعة ومدى ودرجة الفائدة التي تجنى من قبل الدول والشركات التابعة لها دون الأخذ في الاعتبار مصالح شعوب الدول المستضيفة لهذه المشاريع.

2. الحاجة إلى المراجعة :

لقد تمت الإشارة إلى أن مستخدمي التقارير في مشاريع الأعمال الكبيرة قد أبعدها طواعية من عملية اتخاذ القرارات اليومية وأصبحوا يعلمون إلا القليل عن أموالهم والموارد الاقتصادية للمشروع وكيفية إدارتها من قبل المديرين الداخليين، ولهذا السبب فإن أصحاب الأموال والمستفيدين الخارجيين في حاجة إلى المعلومات المتعلقة بنشاطات المشروع والناتجة عن استخدام الموارد المتاحة له خلال السنة المعد عنها حسابات النتيجة، بالإضافة إلى ذلك فإن توسع وتعدد واختلاف الإنتاج في مشاريع الأعمال وما نتج عنه من إنشاء فروع للمشاريع الكبيرة عبر العالم أصبح يشكل قاعدة للشك في صحة المعلومات التي بموجبها أصبحت إدارة المشروع تحت مساءلة المالكين والمجموعات الأخرى، هذا الشك وعدم التأكد يكتنفان جميع المعلومات لجميع المشاريع ما عدا الصغيرة منها التي تدار مباشرة من قبل مالكيها، وأن ما يدعو إلى الشك في المرتبة الأولى هو أن إدارة المشروع هي المسؤولة عن إنتاج المعلومات المحاسبية التي تلخص الإجراءات المتبعة لاستخدام الموارد الاقتصادية للمشروع الأمر الذي يجعل إدارة المشروع عرضة لهذه المساءلة.

جميع الحقائق السابقة تشير إلى وجود إشارة استفهام حول المعلومات والبيانات

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————

المحاسبية في مشاريع الأعمال، وذلك بسبب موقع الإدارة المسؤولة مباشرة عن إعداد التقارير بدون أية درجة من الموضوعية المرتقبة من قبل المستعملين لتلك التقارير، ولكن حتى تستطيع الفئات المستفيدة وضع الثقة في البيانات والمعلومات المحاسبية والاعتماد على محتوياتها ومدى علاقتها بعمليات المشروع، فإنه من الضرورة بمكان إجراء بعض الفحص والتحقق من صحتها، ومعرفة مدى ارتباطها بالإحداث التي تمت خلال السنة، أحد الأسباب التي تجعل المساهمين يرغبون في استلام القوائم المالية مفحوصة ينبثق من رغبة الإدارة التي تتصرف في الموارد الاقتصادية داخل المشروع نيابة عن هؤلاء المساهمين في إساءة إظهار أداءه الاقتصادي، وقد زُعم بأنه عندما يكون هدف القوائم المالية يختلف عن هدف المُعدِّين لها فإن مستخدمي القوائم قد تكتنفهم شكوك في إمكانية الانحراف بالبيانات والمعلومات المُعدة والمتاحة لهم، لقد وضع (NG 1978) أن المديرين عندما يكونوا في موضع معاكس للخطر وتعاقدهم متعلق بتقرير الأداء الاقتصادي للمشروع فإنه توجد لديهم رغبة وحوافز تشجعهم بالانحراف بالبيانات، وذلك عن طريق اللجوء إلى اختيار طريقة مناسبة لإعداد التقارير التي سوف تقلل من الانحرافات في تقارير الأداء¹⁰، هذه الشكوك أحدثت الحاجة إلى طرف ثالث مستقل لتقييم هذه البيانات والمعلومات، ولقد أثير جدل من قبل جمعية المحاسبين الأمريكية مفاده أن هذا التقييم قد يتم من قبل المستخدمين لتلك البيانات ولكن بسبب التعقيد في هذه البيانات فإنه يبدو من غير المحتمل أن تكون تلك الفئات قادرة على إنجاز هذا التقييم بالطريقة المناسبة، وخالصة هذا الجدل حسب ما أورده (CAMPBEL 1985) «أن وظيفة المراجعة تحسن من نوعية المعلومات والبيانات المزودة لهذه الفئات¹¹».

ولقد تناولت جمعية المحاسبين الأمريكية للبحوث في سنة 1973 الجدل السابق في دراستها وأفادت بأن وظيفة المراجعة هي تحسين نوعية هذه المعلومات وأوردت أن مستخدم البيانات والمعلومات المحاسبية يريد اتخاذ نوعين من التقييم:

أولاً: تفسير محتويات ومفردات هذه المعلومات، ثانياً: تقييم نوع هذه المعلومات، وأبعد من ذلك فإن الجمعية أوردت بأن وظيفة المراجعة سوف تساعد مستخدم المعلومات في إجراء التقييم الوارد في ثانياً.

3. الغرض العام من المراجعة

الغرض العام للمراجعة المتفق عليه هو الفحص وإعادة الثقة للقوائم المالية المعدة من قبل المديرين الداخليين للمشروع لصالح المستخدمين لهذه القوائم، ومناقشة إعادة الثقة معتمدة أساساً على الوعد بأن القوائم المالية قد تم فحصها وأعدت وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها، لقد أورد (MAUTZ 1975) أن المراجعة بكل بساطة تضيف

الثقة إلى القوائم المالية¹²، وأضاف (STAMP 1975) أن مهمة المراجعة هي إعادة الثقة إلى القوائم المالية¹³ وكذلك (SHOW 1980) بيّن أن رأي المراجع يعيد الثقة إلى تقارير الأداء الصادرة من المديرين الماليين .

عموما المراجعة الخارجية تهدف إلى إزالة أو حذف الشك المحيط بنوعية المعلومات المالية الواردة في القوائم المالية التي يفرضها القانون على المشاريع إعدادها، ومن بعد جعلها في متناول مراجع خارجي ليقول كلمة الفصل في محتوياتها، وفحوى ذلك أن المعلومات المحتواة بالقوائم المالية التي دعمت برأي خبير مستقل سوف تقبل وبالتالي سوف تستعمل بتأكد و يقين، ولقد دعم هذا الرأي من قبل (NG 1977) عندما قال أن المراجعة لها القدرة على تقليل الأخطاء العشوائية أو الضجة في المعلومات المالية¹⁴، أيضا (BAREFIELD 1975) وضّح كيف مثل تلك الضجة تدخل النظام المحاسبي بقوله: كلما طال الزمن على عدم إجراء عملية المراجعة، كلما عمل ذلك وساعد على تأخير إجراءات تنفيذ الرقابة على عمليات النظام المحاسبي للمشروع¹⁵ ، وهكذا يتضح أن وظيفة المراجعة الداخلية لعمليات المشروع المتدفقة من النظام المحاسبي مع المراجعة الخارجية تبدو كمحاولة لقلب التحولات المحلية للمراجعة الداخلية من حالة تدمر إلى حالة عدم تدمر، كما أن عملية المراجعة والحاجة إليها جاءت أيضا عن طريق تقديم مفهوم الرقابة عن المعلومات التي نصت على أن المعلومات المزودة من قبل مديري مشاريع الأعمال لمصلحة المساهمين يجب أن تكون مراقبة من طرف ثالث هو المراجع، فالراجع مسؤول مسؤولية كاملة عن إصدار تقريراً حول المعلومات المعدة من قبل هؤلاء المديرين، ومفهوم الرقابة المشار إليها قد أوجزها (FLINT 1982) بقوله إن عملية المراجعة عبارة عن عملية رقابة تمكن من مقارنة تصرف المديرين وأدائهم مع قواعد المجتمع التي تكونت لتحديد واجبات خاصة لمحاسبة الأفراد، وبذلك فإن المراجعة تزيد من قيمة المعلومات المتدفقة إلى سوق الأوراق المالية وللدخل المعلن للمؤسسة وبالتالي فإن قيمة المؤسسة سوف ترتفع مما بدوره يعود بالفائدة على المديرين، وبذلك نخلص إلى القول بأن الغرض العام للمراجعة مفاده أن وظيفة المراجعة أو بالمعنى الأصح الغرض من تقرير المراجعة هو الإحاطة بالعلم ممن يهمهم الأمر بأن القوائم المالية قد أعدت من قبل مديري المشروع على افتراض أنهم قد عملوا كل ما في وسعهم وبالطريقة المناسبة والمعقولة للتخلص من المسؤولية .

4. معايير المراجعة

يتضح مما ذكر أعلاه أن تقرير المراجعة يعيد الثقة (المصداقية) إلى القوائم المالية، ولكن المهم جدا أن يكون تقرير المراجع موثوقا فيه، وحتى يكون كذلك فإنه من المهم جدا أن يستخدم جميع المراجعين نفس أدوات التقييم حتى تتمكن الفئات المستفيدة من إجراء

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
المقارنات لعمليات المشروع لعدد من السنوات ومقارنتها مع عمليات المشاريع المناظرة لها،
وقد تعرض كل من (MOONTTZ و STAMP 978) لكل من عملية المقارنة وعملية
توحيد معايير المراجعة بقولهما «من أجل التمكن من عملية المقارنة فإنه من الضروري
على المهنيين استخدام معايير مراجعة يمكن أن تقبل بوضوح، ويمكن إجبارها، أهمية
هذه معايير تكمن في تزويد عمل المراجعين بالثقة (المصدقية)، كما أن معايير المراجعة
هذه يجب أن تكون محتوية على الإجابة عن السؤال المتعلق بالتعليم والتدريب، أما
مجال الفحص وطبيعته ومدى الدليل المحتاج إليه لدعم رأي المراجع كما أورده (STAMP 1978) فهو الآتي:

الاستقلالية، النزاهة، الموضوعية، وإبداء لرأيه في التقرير المعد من قبله، هكذا يمكن
القول بان الثقة (المصدقية) لوظيفة المراجعة ومن تم قدرتها على إعادة الثقة إلى التقارير
المالية المنشورة يعتمد أساسا على الوجود المنطقي ونظام تجميع لإجراءات المراجعة التي
بدورها تعطي الثقة (المصدقية) وذلك بسبب وجودها في المستوى الأعلى من هيكل
معايير المراجعة الملزمة من قبل المهنيين المراجعين¹⁶، هذه المعايير مرتبطة أيضا بإجراءات
المراجعة التي يجب الإشارة إليها هنا وهي:

أولا. على المراجع التخطيط بدقة والتحكم في تسجيل عملياته
ثانيا. على المراجع التحقق من أن نظاما معيننا للتسجيل وإتمام المعاملات قد أُتبع ومن
ثم تقييم ملائمتها كأساس لإعداد القوائم المالية،

ثالثا- يجب على المراجع الحصول على دليل متعلق بعملية الفحص كما يجب أن يكون
هذا الدليل حقيقيا وكافيا لتمكينه من إعداد ملخص مقبول بذلك،

رابعا. إذا كان المراجع راغبا في الاعتماد على نظام الرقابة الداخلية فمن الواجب عليه
التحقق منه وتقييمه، وذلك عن طريق إجراء اختبارات عكسية لعمليات النظام، خامسا.
يجب على المراجع القيام بمراجعة القوائم المالية على أنها متكاملة خصوصا فيما يتعلق
بالمخلص المتوصل إليه والمستخلص من أدلة المراجعة الأخرى المتحصل عليها لتكون أساسا
معقولا لأبداء الرأي في القوائم المالية وليس كما هو الحال في معايير المحاسبة.

هذا الاختلاف بين معايير المراجعة وإجراءات المراجعة وضحت من قبل PICKING
(1973)) بقوله: أن معايير المراجعة تبقى كما هي عليه من عملية مراجعة إلى أخرى
بينما إجراءات المراجعة تختلف وتتغير لتتناسب الظروف، كذلك (STAMP 1974 و
MOONTTZ 1978) أوردا ما يفيد بأن كلمة معيار تستخدم في المستويات العامة
الدنيا في حالة المحاسبة ولكنها تستخدم في المستويات العامة العليا في حالة المراجعة، كما
تناول STAMP المعايير ووضع شروطا يجب توفرها في المعيار حتى يكون مقبولا، وهو

وجوب الاعتراف بأنه في حالة ما يكون المعيار غير مقبول، وإذا كان المعيار لا يمكن إلزامه، وإذا لم يكن قد ألزم في الماضي فإنه لم ولن يكون معياراً بأي معنى من المعاني التي تعنيها الكلمة.

ثانياً. أسباب تعدد جنسية مشاريع الأعمال :

أحد الأسباب التي كان لها النصيب الأكبر في المحاولات التي تبذل لتوحيد معايير المراجعة الدولية هو سبب تعدد جنسية مشاريع الأعمال، وبذلك لو وجدت طريقة موحدة لتطبيقات وإجراءات المراجعة فسوف يتم تقديم حلول جذرية لأغلب المشاكل التي تواجه هذه المشاريع، يُعتقد بأن التوصل إلى اتفاق على معايير محاسبة ومراجعة بين أعضاء المجموعة الدولية سوف يزيد من حركة التجارة العالمية ويُسرّع من انتقال رؤوس الأموال بين الدول، ولكن الجدل حول الوصول إلى اتفاق على معايير محاسبة ومراجعة عبر المعمورة عبارة عن جدل حول الخطر المصاحب للاستثمارات الدولية، وعلى الرغم من ذلك فإن الدلائل تشير إلى أن الاستثمارات الدولية سوف تستمر في ازدياد على نطاق واسع حتى لو أن الاتفاق على معايير المحاسبة والمراجعة لا يُمكن تحقيقه، وبذلك فإن المراجعة الدولية يجب أن لا ينظر إليها على أنها شيء جديد وعلى أنها أُستحدثت بسبب النمو في عمليات المشاريع المتعددة الجنسية في السنوات الماضية بل لأنه دائماً هناك تجارة دولية واستثمارات دولية، وكذلك هناك دائماً مراجعة دولية، الأمر الذي يدعو إلى استعراض كل من: المراجعة في الشركات متعددة الجنسية، والمشاكل التي تواجه مراجع هذه المشاريع التي يمكن تقسيمها إلى مشاكل تواجه كل من: المراجع الخارجي والمراجع الداخلي، بعض هذه المشاكل ناتجة بسبب الاختلافات في معايير المحاسبة المحلية المتبعة التي تثير مشاكل تتعلق في جوهرها بإعداد التقرير، كما يتم تسليط الضوء على بعض المحاولات المبذولة لتخطي أو اجتياز هذه الصعوبات والمشاكل عن طريق تقديم مفهوم معايير المراجعة الدولية والانتقادات الموجهة إلى مثل هكذا محاولات، والتي تتحدد على ضوءها نتائج الدراسة ومدى صحة فرضيتها من عدمه.

1. إشكالية المراجعة في المشاريع متعددة الجنسية

المشاريع المتعدد الجنسية بدأت ذات أهمية كبيرة منذ النصف الثاني من الألفية الماضية، ولقد أخذت عدة إشكالات مختلفة، منها من قامت بتوزيع إنتاجها في مجال الإنتاج والخدمات، وأسست فروعاً في عدد من الدول، وأصدرت أسهما وسندات تباع في الأسواق المالية للمستثمرين من أفراد ومؤسسات ودول، وقام ممثلو الحكومات المحلية بإقراض هذه المشاريع أو اشترى أسهم وسندات منها، ولكن في الجانب الآخر لقد وجهت انتقادات شديدة ولاذعة من قبل الأقطار المستضيفين لهذه، بسبب استيرادها للتكنولوجيا بدلاً من إقامة

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب

مراكز بحوث إقليمية لإجراء بحوث مناسبة، بالإضافة إلى ذلك قيام هذه المشاريع باستيراد مديري الإدارات العليا وفي بعضها التنفيذية بدلا من تدريبها للكوادر المحلية وإعدادهم لتولي هذه الإدارات، بالإضافة إلى ذلك عدم قيام المشاريع متعددة الجنسية بالاستثمار في الدول المستضيفة لها عندما تجد الفرصة غير مناسبة لمصلحتها، على الرغم من النتائج العكسية التي تتحملها الأقطار المستضيفة لهذه المشاريع (CAMPBELL 1985)، ولكن رغم ذلك ورغم القيود التي تضعها مختلف الحكومات فإن المشاريع المتعددة الجنسية سوف تستمر في النمو بسبب قدرتها على تحقيق أهدافها وأهداف الدول أو الدولة التي تمتلكها وتحمل جنسيتها وقدرتها على إنتاج واستخدام البيانات والمعلومات الميكنة التي تمثل سلاح العصر، وفي مقابل ذلك فإن درجة التخلف في الدول المستضيفة لهذه المشاريع مكنت المشاريع المتعددة الجنسية وحكومات الدول التابعة لها من اللعب على الأوتار وعزف الإلحان المرغوبة، وهي حتما الألحان التي لا ترغب الدول المستضيفة أن تفرغ أذنانها، النتيجة المستخلصة من الزيادة في عدد المشاريع المتعددة الجنسية هي الحاجة إلى جعل المعلومات والبيانات ممكنة لمختلف المجموعات المستخدمة لها في أكثر من دولة، هذا بدوره يعطي مبرر لإثارة سؤال متعلق بأي معايير إعداد التقرير لأي من الدول يمكن الاعتماد بها وتطبيقها؟ القوائم المالية المفحوصة من قبل المراجع كما أشرنا أعلاه تعتبر الأداة المهمة التي يستخدمها المشروع في توصيل المعلومات والبيانات الناتجة عن عملياته خلال العام، لقد أشار (MUELLER & WALKER 1976) أن مشاريع الأعمال المتعددة الجنسية هي المصدر الأساسي للصفقات التجارية التي هي متسمة في النمو وزيادة في الأهمية، لذلك فإن هنالك حاجة إلى الاستدراج في التعامل بالتقارير المالية نظرا لأهميتها، كما أنهما جذبا الأنظار إلى ملاحظات KAPNICK التي مفادها "أن أهمية المعنى الكامن في كلمة معايير المحاسبة والمراجعة لن تذهب في مهب الرياح"¹⁷، هذه الأهمية مصدرها المتطلبات والضغوط النابعة من الدولة التابعة لها هذه المشاريع ومالكي الأسهم والمجموعات المستفيدة الأخرى في أقطار مختلفة لزيادة الإفصاح وإفشاء البيانات والمعلومات المالية، ففي المشاريع المحلية تكون رؤوس الأموال مملوكة من قبل المساهمين داخل الدولة، وبذلك فإن المبادئ المعدة على أساسها القوائم المالية سوف تعتمد على المبادئ المحاسبية لهذه الدولة، وبذلك فإن مديري المصادر الخارجية والداخلية سوف يكونوا على علم تام (ملمين) بكل المبادئ والقواعد المطبقة ولكن ليس كذلك في حالة المشاريع المتعددة الجنسية لأن المساهمين في الأقطار الأخرى لن يكونوا على نحو ذلك من العلم بالمبادئ المتبعة في الدول الأخرى مما يحتم البحث عن وسيلة لمساعدتهم ليكونوا كذلك.

إستناداً إلى¹⁸ ACCOUNTANTS INTERNATIONAL STUDY CROUP (1975)

فإن هناك حاجة إلى نوعين من القوائم المالية التي يجب الاعتراف بضرورتها: قوائم مالية أولية أساسية يجب على المشروع إعدادها للمستخدمين المحليين لهذه القوائم، وقوائم مالية ثانوية للفئات الموجودة في الأقطار الأخرى، كما بينت الدراسة بعض الاحتمالات التي يمكن إتباعها كلياً أو جزئياً في عملية إعداد القوائم المالية الثانوية، هذه الاحتمالات هي:

1 . إتباع معايير إعداد التقرير للدولة الأجنبية .

2 . ترجمة الأرقام المحتواة في القوائم المالية إلى العملات الأجنبية .

3 . ترجمة القوائم المالية إلى لغة ليست اللغة الرسمية للدولة المضيفة للمشروع .

ولكن هذا بدوره سوف يولد عدة صعوبات ومشاكل، فعلى سبيل المثال لا الحصر: القوائم المالية الثانوية سوف تكون معدة بعملات مختلفة و مترجمة إلى لغات مختلفة، ومتطلبات الإفصاح والنشر مختلفة عن تلك القوائم التي أعدت بها القوائم المالية الأولية مما يشكل عقبات وصعوبات تعترض عملية المراجعة للقوائم المالية الثانوية، ففي سنة (1980) ذهب CHIO بعيداً في دراسته ليبيّن أن هذه القوائم تكن عديمة الجدوى والفائدة لمستخدمي القوائم المالية الثانوية للقاطنين خارج الدولة الام للمشروع، وبالتالي لو أنهم اعتمدوا عليها في اتخاذ قراراتهم فسوف تقودهم إلى اتخاذ قرارات غير سليمة، واقترح أن تكون هذه القوائم مرفقة بالمتطلبات التي يفرضها القانون أو يلزم بها هذه المشاريع لنشرها في تلك البيئة، هذه المتطلبات المنشورة سوف توضح وتشير إلى كل من: التصرفات التامة في المشروع، والى التطبيقات المالية الشائعة والمشاركة والمعروفة والمتبعة داخل الدولة إلى حد ما مما يلبي متطلبات مستخدمي القوائم المالية الثانوية في الدول الأخرى، وفي الجانب الآخر إلى التطبيقات المحاسبية التي تختلف من دولة إلى أخرى¹⁹ .

هكذا يتضح أن من أهم الأسباب التي تدعو إلى الحاجة لفهم أنظمة المحاسبة والمراجعة لدولة ما يكمن في زيادة عدد المشاريع متعددة الجنسية، لقد أشار (CAMPBELL (1985) إلى أن المراجعة الدولية نشأت من مصدرين هما، مراجعة مشاريع غير محلية ومراجعة مشاريع متعددة الجنسية، وفيما يتعلق بالمصدر الأخير فإن عملية إجراء مراجعة لعملياتها تكمن في التأكد من أن إدارة هذه المشاريع تعمل لتحقيق طموح مالكيها وتخضع لمحاسبتهم، ولقد تمت الإشارة إلى إن المشاريع المتعددة الجنسية تمارس نشاطها حسب مبدأ فصل الإدارة عن المالكين، وتتعرض لنفوذ حكومات الدولة المستضيفة لها، وتعاني من محاولة التدخل في أجزائها لجعل جميع كوادرها الإدارية من مواطنيها، وتتعرض لضغوط لإتاحة فرص عمل لأكبر عدد من عامليها، مما زاد من قلق المستثمرين فيها وتحديداً فيما يتعلق

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
بالانحراف بالمعلومات المحتوية عليها القوائم المالية والتقارير السنوية المُعدة لصالحها من قبل هذه المشاريع، الأمر الذي بدوره أحدث طلبا ملحا من قبل مالكي الأسهم للتحقق من المعلومات والبيانات المنشورة في هذه القوائم عن طريق مراقب حسابات مستقل، وبناء على ذلك فإن التحليل الكامل والمناسب للتقرير السنوي للمشاريع متعددة الجنسية، ومدى مصداقية المعلومات التي يحتويها يستدعي الرجوع به إلى عناصره الأساسية، ويذهب البعض إلى أن المراجعة الدولية يمكن تقسيمها إلى ثلاث مجموعات من المهنيين المهتمين بتطبيق مهنة المراجعة هؤلاء هم: أولا: المراجعون الداخليون: هذه المجموعة تهدف إلى مراقبة مدى تطابق عمليات المشروع مع السياسات والإجراءات الموضوعية من الناحية الاقتصادية والفعالية، ثانيا: مراجعو الدولة: مصدر التأثير لهذه المجموعة واضح في الدول النامية عنه في الدول المتقدمة، في بعض الدول تأخذ الحكومة القيادة لاحتواء متطلبات المراجعة، وهذا صحيح إلى مدى ما في الدول الصناعية مثل فرنسا التي تم فيها تأسيس مهنة المراجعة تاريخيا بالقانون، ثالثا: المراجعون الخارجيون: هذه المجموعة تكونت من قبل المحاسبين العموميين المستقلين في أغلب الأقطار التي بها مهنة المحاسبة والمراجعة منظمة، ومهمة هذه المجموعة القيام بفحص القوائم المالية ويتوقع منها إبداء الرأي الفني فيما يتعلق بالمعلومات في هذه القوائم.

2. الصعوبات التي تواجه المراجعين الداخليين للمشاريع متعددة الجنسية

النمو في حجم الإنتاج والتبادل التجاري بين الدول وتعقيد عمليات المشاريع المتعددة الجنسية أدى إلى زيادة أهمية المراجعين الداخليين في هذه المشاريع وأصبحوا أعضاء مهمين في عملية تطبيق المراقبة الداخلية، مما ساهم بطريقة إيجابية في تطبيق المراجعة المعاصرة، وهناك بعض الإشارات التي تدل على أنهم حققوا تقدما في إيجاد طرق متقدمة لإجراءات المراجعة، كما ساهموا أيضا عن طريق إعطائهم عناية فائقة فيما يتعلق بالدفع غير المشروع للرشوة، وتنظيم أجهزة التحكم بتوسيع متطلبات إنجاز الأعمال، وأخيرا بتقديم خدمات لمستلمي التقارير كاتحادات العمال²⁰ (1980) POMERANZ.

وبالرغم من وجود التباس لدى البعض حول إمكان وجود تشابه بين أهداف المراجعة الداخلية والمراجعة الخارجية للمشاريع متعددة الجنسية، وأن الفرق بينهما لا يعدوا أن يكون المراجع الداخلي بمثابة موظف في هذه المشاريع ومسؤول أمام إدارتها خلافا للمراجع الخارجي، وخلاف ذلك حسب رأيهم سوف لن تكون هناك أية اختلافات في تعريف المراجعين الداخليين والمراجعين الخارجيين للمشاريع متعددة الجنسية، وبين كل من²¹ (1981) ARPAN&RADEBAUCH بعض الصعوبات التي تواجه المراجع الداخلي والمراجع الخارجي، وذلك بالإشارة إلى أن بيئة الأعمال تخلق عدة مشاكل متعددة منها

على سبيل المثال لا الحصر: التطبيقات المحاسبية والعملات الأجنبية، ومتطلبات الأعمال القانونية المحلية، واللغة والعادات وُبعد المسافة وغيرها، والى أبعد من ذلك فقد بينا الصعوبات التي تواجه إمكانية معيرة تطبيقات المحاسبة في المشاريع الكبيرة بقولهم: على الرغم من أن المشاريع الكبيرة تحاول معيرة تطبيقات المحاسبة على مستوى واسع فإن هذا لم يتم في كل مكان طبقاً للإجراءات المحاسبية المحلية لتلك الدولة، الأمر الذي بدوره يجعل استخدام معايير مراجعة موحدة صعباً، وكذلك عدم إجراء عملية المراجعة المستورة لبعض المشاريع بسبب بُعد المسافة مما يعني عدم وجود بيانات محاسبية كافية لإجراء عملية المراجعة، وفي دراسة حديثة حول ما يقوم به المراجعون الداخليون لتقييم المراجعة الداخلية للمشاريع التي ينتمون إليها وُجد أن بعض المعايير الآتية يتم استخدامها باستمرار وهي: برامج مراجعة مكتوبة، اختبارات مطابقة، طرق العينات الإحصائية، استبيان المراقبة الداخلية والرسوم البيانية للعمليات والأنظمة.

3. الصعوبات التي تواجه المراجعين الخارجيين

التطور في عالم الصناعة والتجارة سلط الأضواء على المراجعة الخارجية لكونها أداة مهمة تربط بين البيئة والمنظمة والمستثمر، والنتيجة الأخرى المترتبة عن الزيادة في عالمية التجارة والصناعة هي الحاجة الملحة لتنقلات المراجعين الخارجيين بين مختلف الدول لتزويد عملائهم بالخدمات، ولكن قد تتم عملية المراجعة لهذه المشاريع عن طريق المراجعين الخارجيين المحليين نيابة عن المراجعين الخارجيين المعيّنين من قبل الجمعيات العمومية للمشاريع الرئيسية (الأم)، وذلك لعدة أسباب منها: تخفيض تكلفة عملية إنجاز مهمة المراجعة في زمن مثالي بسبب خبرة المراجعين المحليين بالنواحي البيئية والقانونية، وقدرتهم على التأقلم مع الظروف المحلية، ومعرفتهم بطبيعة الأعمال والظروف البيئية المحيطة بها ناهيك عن إجادتهم اللغة المحلية وغيرها من الأمور من عادات وتقاليدها، ولكن على الرغم من ذلك فإن مشاكل المراجع الخارجيين لا تزال قائمة، فقد أظهرت الدراسة التي قامت بها THE ACCOUNTANTS, INTERNARIONAL STMUDY GROUP "أن المحاسبة وتطبيقاتها والإفصاح والنشر ومتطلباته يختلف من دولة إلى أخرى بسبب الاختلافات في المتطلبات القانونية، وفي الطرق المتبعة لممارسة الأعمال، وفي تأثير وسطوة وتدخّل الدولة وتأثير قوانين الضرائب، كل من هذه العناصر ساهمت في وجود مميزات محلية متأصلة في إعداد التقارير المالية²²، وتأثير هذه العناصر لخصت من قبل (MUELLER 1965) في قوله: إن الاختلافات في البيئة الاقتصادية يبدو أن لها التأثير الأقوى في الناحية العملية²³.

بناء على ما ذكر أعلاه، فإن عملية إعداد التقارير المالية للمشاريع المتعددة الجنسية

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
يكتنفها شيئٌ من التعقيد بسبب الاختلافات الكبيرة في معايير إعدادها، ونتيجة لعدم وجود معايير عالمية تكون الأساس للإجابة عن السؤال المتعلق بأي من المعايير لأي من الدول يجب تبنيها عندما تكون هناك حاجة للمشروع لإعداد تقرير لمجموعات في أكثر من دولة لتلافي عملية إعداد نوعين من القوائم المالية أحدهما لمتخذي القرار المحليين والأخرى لمتخذي القرار الخارجيين؟

هناك مشكلة رئيسية أخرى تتعلق باستقلالية المراجع الذي يقوم بعملية الفحص لهاتين القائمتين خصوصا أنه في أغلب الأقطار قد وُجدت الخطوط العريضة لمفهوم الاستقلالية بينما تفسير أسس الاستقلال المهني تختلف إلى حد ما ولا يوجد إجماع عليها، المراجع الخارجي عندما يبدي رأيه في مصداقية القوائم المالية يجب عليه الأخذ في الاعتبار بعض المصطلحات المتداولة في الدولة المتواجد بها المشروع المُعد للقوائم المالية محل المراجعة، وذلك بسبب احتمال تشابه الكلمات الواردة في التقرير في عدة دول ولكن المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة تختلف إلى حد ما، الموظفون بالمشروع والسلطات الحكومية وآخرون من ذوي العلاقة بالاستثمارات الدولية يجهلون الاختلافات في المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة المحلية، وأكثر من ذلك فإن المحللين للقوائم المالية في عدة أقطار قد يجهلون العلم بالفروق الدقيقة بين الأنواع المختلفة لتقارير المراجعين لأنه قد يتبادر إلى أذهانهم أن المبادئ المحاسبية ومعايير المراجعة للدولة المقيمين بها قد اتبعت في إعداد التقرير وفحصه.

ربما أفضل طريقة لفهم المشاكل والصعوبات التي تواجه المراجعين والمحاسبين في المشاريع متعددة الجنسية رغم الاختلافات في معايير المحاسبة بين مختلف الأقطار، هي استعراض الاختلافات في معايير المحاسبة القومية وكذلك استعراض المحاولات المبذولة من أجل تلافي هذه الاختلافات بتقديم مفهوم معايير المراجعة الدولية.

ثالثا. أسباب المقارنة

المحاسبة الدولية يجب أن تُستعرض وتُدرس على أساس كل دولة على حدة، لأن تطبيقات المحاسبية تأثرت بعدد من العوامل السياسية والحضارية والثقافية والاقتصادية وعناصر بيئية أخرى، لذلك ليس بالغريب أن تتطور المحاسبة بشكل مختلف في دول مختلفة، لقد أشار (GOODRICH 1981) إلى أن أفضل طريقة لفهم كيفية تطبيق المحاسبة الدولية هي البدء من قاعدة سلم الأفكار²⁴، ووضح (SARTORI 1973) أن أساس دراسة دولة بدولة يمكن رؤيتها على أنها في المستوى الأدنى من مستوى هذه الأفكار²⁵، وفي عام 1911 قام HATFIELD بوصف عدد من الأنظمة في عدد من الدول على أساس المقارنة²⁶، ولقد تناولت عدة دراسات هذه الأنظمة والمبادئ التي قامت على

أساسها، إحدى أهم هذه الدراسات حول اختلاف المحاسبة الدولية هي تلك التي قام بها (ZEFF 1972)²⁷ الذي قام بتحليل مراحل تطور مبادئ المحاسبية في كل من كندا، وبريطانيا، والمكسيك، واسكوتلندا، والولايات المتحدة الأمريكية وبيّن أنه عندما يكون هناك عدد كاف من الدول التي اكتسبت خبرة للتعامل مع البرامج المصممة خصيصا لتحسين طرق إعداد التقارير المالية فإن المقارنة للطرق المختلفة يجب إجراؤها، وأضاف موضّحاً، كيف أن قوى مختلفة في زمن معين أثرت على تطور المحاسبة، ولكن على الرغم من ذلك فإنه لم يقل بأن أي نظام من الأنظمة في هذه الدول شبيه بذلك النظام الموجود في الدولة الأخرى، وبذلك فإن الدرس المُستفاد من دراسة دولة من هذه الدول يمكن تطبيقه على دولة أخرى ضمن مجموعة معينة.

دراسة أخرى لا تقل أهمية عن سابقتها قامت بها جمعية المحاسبين الأمريكية²⁸ في سنة 1975 تتعلق بالمحاسبة الدولية، الجمعية أوكل لها القيام بدراسة تأثير مبادئ المحاسبية المحلية المختلفة وتطبيقاتها على القوائم المالية المنشورة، وذلك عن طريق تجميع الفروق السابقة في شكل مناسب ليتمكن استخدامه من قبل باحثين آخرين، هذه الدراسة تناولت تقارير سنوية لعدد ست شركات كبيرة ليتم فحصها، ومن ثم تحليلها بشكل واف، هذه الشركات كانت من مصر، والسويد، وألمانيا الغربية، فرنسا، سويسرا، هولندا، وبالفعل وكما كان متوقعا فالحسابات اختلفت بقدر كبير من ناحية الأهداف والمحتويات، لقد كانت هناك جوانب قوية وجوانب ضعيفة في عملية إعداد التقارير في جميع الدول، وجادل (MUELLER 1972)²⁹ ما كان يعتقد بأنه الحالة المؤسفة في عملية إعداد التقارير في الدول الأوروبية خلال الخمسينيات بإشارته إلى وجود عملية الإفصاح ونشر المعلومات المتعلقة بالمشاريع في عدد من هذه الدول، أما دراسة (BEDFORD 1974) حول النشر والإفصاح ومتطلباته في مجموعة السوق الأوروبية المشتركة، وسويسرا، والولايات المتحدة الأمريكية، فقد أوجزت بأن المتطلبات المتعلقة بالنشر والإفصاح في الولايات المتحدة الأمريكية كانت أشمل وأكثر منها في الدول الأوروبية الأخرى مع إمكان استثناء المملكة المتحدة³⁰، هذا بالطبع ليس بالغريب لأن متطلبات الإفصاح والنشر لإرضاء المستثمرين لم تسند مفكري المحاسبة في الدول الأوروبية مثل الولايات المتحدة والمملكة المتحدة حسب رأي (CHOI 1973)³¹، هذه الحقائق المتوصل إليها بدون شك سوف تسبب عدة مشاكل للمراجعين الخارجيين، من ضمن الدراسات التي أجريت حول التطبيقات المحاسبية دراسة كانت من قبل كل من DAVIDSON³² و KOHLENEIER (1966) اللذان لم يقوما بوصف الاختلافات في التطبيقات المحاسبية فقط في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة وفرنسا والسويد ولكنهما قاما بقياس كيفية تأثير هذه الاختلافات على القوائم

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
المالية وبالأخص فيما يتعلق بالأرقام المتعلقة بالربح، كما أنهما كانا معتيين بالاختلافات المتعلقة بتقييم المخزون، وبالأصول القابلة للاستهلاك، كما قاما بإعداد حسابات لعدد اثنين من مشاريع الأعمال الصناعية في الولايات المتحدة الأمريكية متبنين سياسات كل دولة، والنتيجة التي توصلوا إليها كانت كالآتي: عدم الثبات في الإجراءات، وعدم الاستقرار في الأسعار يعملان على تضيق وتقليل تأثير الاختلافات عن الإجراءات المحاسبية، كما أنه جدير بالإشارة إلى أن أنظمة المحاسبة يجب أن تتطور بحيث تواكب بعض التغيرات الناتجة عن النظام الاقتصادي وتطبيقاته الناتجة عن التغير في النظام السياسي لدولة ما، وأكبر مثال على ذلك الجهود المبذولة منذ منتصف السبعينيات من الألفية السابقة لغرض أسلامة الأنظمة المالية للدول الإسلامية، التي تستدعي وجود نظام محاسبي يتلاءم مع توجهات شعوبها ويقدم الحلول العلمية والعملية المقبولة ليكون موازيا لأنظمة المحاسبة المتبعة في النظم الاقتصادية الأخرى.

رابعاً: الأسباب الدولية لتجانس معايير المراجعة الدولية

موضوع تجانس وتوافق معايير المراجعة الدولية يعتمد على عنصرين من عناصر هذا البحث خصوصاً فيما يتعلق بالحاجة إلى المراجعة، والمراجعة الخاصة بالمشاريع متعددة الجنسية للذان سبق الإشارة إليهما، أما فيما يتعلق بوجود وجود معايير محاسبة ومراجعة دولية موحدة فإنه يمكن البوح بأن الآراء لم تتوحد حول ذلك، علي رغم الزيادة العددية لعدد الأصوات المنادية بالتوحيد والتي يعاب على أصحابها بأنهم يجهلون التاريخ ويتجاهلون المستقبل، كما أن هذه الزيادة ينظر إليها من قبل البعض على أنها في مستوياتها الدنيا إذا ما أخذ في الاعتبار أن الجزء الأكبر من المنادين هم من مواطني دول الشمال أصحاب المنفعة الفعلية الحالية والمستقبلية والجزء الآخر هم الذين تأثروا بالثقافة دول الشمال وساروا على نهجها وفي الطريق الذي رسم لهم من قبلها ولم يتداركوا أو يدركوا النهاية التي سينتهي لها مسيرهم، ولكن لماذا تتعالي الأصوات الآن وتنادي بما يسمى بجهات الإنقاذ الوطني؟ لماذا الخروج عن الأهداف التي تنادي بها الأسرة الدولية؟ الم تكن الدعوة إلى توحيد معايير المراجعة الدولية منذ خمسينيات الألفية السابقة؟ الم تتبع الدعوة إلى ذلك من قبل المستخدمين لتقارير المراجعين التي يجب أن تعد وفق معايير متفق عليها محلياً أو عالمياً؟ لقد بين (STAMP 1978) أنه إذا أمكن للمستعمل أو المستخدم للمعلومات والبيانات الاعتماد على تقرير المراجعة، فإنه يجب أن يكون واثقاً في المعايير المستخدمة من قبل المراجع فيما يتعلق بالعمل الذي يقوم به، وأن هذه الحقيقة مهمة للغاية وضرورية لتطوير معايير المراجعة الدولية³³، لقد تم التوضيح أعلاه بأن معايير المحاسبة ومعايير المراجعة تسير جنباً إلى جنب في تثبيت ثقة المستثمر، ولقد لعب

المراجعون دورا في غاية الأهمية في إجبار تطبيق معايير المحاسبة من قبل مديري الأعمال والخدمات على المستويين المحلي الدولي على حد سواء، هناك مؤشرات ودلائل تدل على أن معايير المحاسبة تثير مواضيع تستوجب الحاجة إلى إيجاد طريق لمعيرة المراجعة الدولية، لقد اثار (BEAZLEY 1968) السؤال الثاني: هل نحن في حاجة إلى معايير محاسبة ومراجعة على المستوى الدولي قبل أن تكون لدينا معايير محاسبة ومراجعة محلية³⁴؟ أو أن المعايير الدولية أكثر معقولة للبداية بها³⁵؟ وأشار إلى مقال (BEDFORD 1966) الذي وضح فيه التباين بين تدفق المعلومات التقنية وتدفق أفكار المحاسبة حيث إن مناقشة المواضيع الدولية من قبل المحاسبين كل في القطر المنتمي إليه تقود إلى مناقشة الأهداف وكذلك أيضا إلى ما يمكن وصفه بالتدفق الدولي لأفكار المحاسبة والمراجعة، وربما يمكن الوصول إلى اتفاق على المستوى الدولي ولكن ليس كذلك على المستوى المحلي وتحديدًا في الدول المتخلفة وذلك يرجع إلى عدد من الأسباب منها: عدم وجود بناء مؤسساتي متين وثابت يُمكن من تداول السلطة واحتواء دول الشمال للقيادات التي تقود دول الجنوب.... وغيرها.

ولكن في حقيقة الأمر فإن المهنيين المحاسبين يحتاجون اليوم إلى العمل في انسجام تام وأن تكون لهم برامج موحدة بدورها تزيل العقبات وتسوي ما هم مختلفون عليه، كما أنها أيضا توضح المصطلحات التي يمكن بدورها توسيع الأفق العالمي لمفهوم المحاسبة والمراجعة، بدورها الجاد والهادف في إنجاح تلك البرامج حسب رأي³⁶ (FANTL 1971)، ولقد أظهرت الدراسة التي قام بها (CAMPBELL 1985) أن معايير المراجعة عنصرًا في غاية الأهمية في تقدم علم المراجعة كأحد مجالات المعرفة³⁷، أما موتزي والشارف (1961) لخصا دراستهما ببناء موديل خاص بالمعرفة المتعلقة بالمراجعة³⁸، وهناك من يرى بأنه يجب أن يشكل هذا الموديل الأساس الفلسفي للمراجعة، حيث يُمكن من تطوير المفاهيم الضرورية للمراجعة التي بدورها تشكل مفهوم البناء الموصوف من قبل موتزي والشارف، هذه المفاهيم ترجع إلى ما هو معروف حاليا على نطاق واسع بمعايير المراجعة التي أصبحت أكثر شيوعا، أما (CAMPBELL 1985) (STAMP & MOONITZ 1978) أوردوا بأن معايير المراجعة تحتل المستوى الأعلى للتقييم في سلم الأفكار التي تكوّن البناء الفكري للمراجعة³⁹، ولقد سبق وأن أشرنا إلى الحاجة إلى معايير مراجعة عالمية شاملة والتي يجب استخلاصها مباشرة من الأسباب الكامنة في الحاجة إلى المراجعة، والحاجة إلى مراجعة المشاريع متعددة الجنسية، وفي الجانب الآخر فإن الباحث يسأل: كيف يمكن تطبيق معايير ولدت وترعرعت ونضجت في دول حضارتها تمتد لمئات السنين في دول متخلفة وأخرى دُمّرت ليعاد بناؤها من جديد

مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب —————
والله أعلم أي واجهة هذا البناء سوف يتجه إليه؟ ويضيف متسائلاً هل هناك عدالة دولية
نطمئن إليها ونثق بها؟ أو أن هناك علاقة المصلحة والقوة التي تجعل دول الجنوب تُفكر
في أن ما ترفض أخذه طواعية سيفرض عليها عنوة شاءت أو أبت ذلك؟ الأحداث الجارية
تحتم الاستثمار في شتى الميادين والاتجاهات خصوصاً المعرفة منها، وما وجود المنظمات
الدولية بمختلف مجالاتها إلا وسيلة لإضفاء صبغة الأقوى، والتغلب على ذلك يستدعي
الاعتماد على الموارد البشرية المحلية لتطور المعايير المحلية المختلفة قبل مناقشة المعايير
الدولية وتجانسها.

نتائج الدراسة:

النتيجة المستخلصة من التسجيلات المحاسبية للأحداث الاقتصادية في المشروع
بالنسبة للفئات المستفيدة، مفادها أن المراجع لديه القدرة للوصول إلى الحقائق، والأرقام
والآراء المستعملة من قبل المعدين للقوائم المالية.

هذه الحقيقة بالتالي تعني بأنه يجب على المراجع القيام بتوصيل جميع الحقائق
الناجمة عن عملية المراجعة التي قام بها إلى المجموعات المستعملة للقوائم المالية، هذا
بدوره يثير الحاجة إلى وجود معايير محاسبة ومراجعة محلية وأخرى دولية، أو توحيد
معايير المحاسبة والمراجعة في دول العالم لتتنفي بذلك المعايير المحلية وهو ما يتوقع عدم
حدوثه في المستقبل المنظور وفي ظل وجود أنظمة سياسية واقتصادية تُقسم الدول على
أساس دول الشمال الغنية والقوية والمتحضرة، ودول الجنوب الفقيرة والضعيفة والمتخلفة،
فكيف يستوي الحال بين دول في قمة الهرم وأخرى في أسفله؟ ليس من الأجدر أن تقوم دول
الشمال بمساعدة دول الجنوب لتمكينها من التعافي من الحالة المرضية المزمنة التي تعاني
منها، والأخذ بيدها لتقليل الفوارق بينهما حتى يتم التمكن من الاتفاق على لغة التفاهم
ويستطيع كل طرف فهم الطرف الآخر. بدل من لغة التفاهم السائدة حالياً وكما يعبر
عليها بالمثل الشعبي الليبي القائل «ترومها وإلا نكسر قرونك»، ولتصبح المعايير بمختلف
أنواعها ومجالاتها السبيل الأمثل الواجب الاتباع من قبل جميع الدول، والحاجة لإنجاز
معايير دولية ليست بالطبع ناشئة فقط من الحقيقة بأن هناك عدة اختلافات بين المعايير
القومية، ولكن الدافع جاء من التوسع الذي لا يحصى في عالم التجارة والاستثمارات الدولية
خصوصاً منذ الحرب العالمية الثانية، وكذلك سياسة الإقراض المتبعة من قبل المنظمات
المالية الدولية وغيرها من المنظمات التابعة للأمم المتحدة الواقعة تحت تأثير وسيطرة
دول الشمال، الحكومات، والإدارة في مشاريع الأعمال متعددة الجنسية، والمستثمرون في
هذه المشاريع يدركون الحاجة إلى معايير محاسبة ومراجعة موحدة عبر العالم حيث
تعمل هذه المعايير على تخفيض التكلفة المتعلقة بالبيانات والمعلومات والإحصائيات وتقلل

المخاطر المكتتفة بالاستثمارات المتعددة والمختلفة التي تساعد دول الشمال في التنبؤ والتخطيط والرقابة وحساب الانحرافات وتصحيحها وتجنبها لاحقا، هذه الدول أدركت مبكرا بأنه بدون هذه المعايير فإنه يكون من الصعب إن لم يكن من المستحيل تقييم الفائدة النسبية للفرص البديلة للاستثمارات، ولا يمكن إجراء أية مقارنات فاعلة بين الأداء المالي وغير المالي لدور الشركات العاملة في الدول المختلفة، إن لم تكن هناك معايير محاسبة ومراجعة سواء على المستوى المحلي أو الدولي فإن ذلك حتما يعني وجود استمرار وتعدد المشاكل المتعلقة بالإدارات المالية في هذه المشاريع مما يصعب معها توحيد النتائج المالية لمجموعة المشاريع متعددة الجنسية، وبالتالي فإن قراء تقارير المراجعة في عدد من الدول سوف تكون لديهم صعوبة في تقرير الدرجات النسبية للثقة التي يُمكن منحها لمثل هكذا تقارير، مما يقلل من انتقال رؤوس الأموال وتشجيع الاستثمارات.

خلاصة الدراسة:

الدراسة أعلاه بينت وبشكل لا يدعو إلى الشك بأن هناك عزمًا وتصميمًا من قبل الدول المتقدمة بشكل مباشر وغير مباشر لفرض سياسات وطرق متعددة ومختلفة تهدف إلى عوامة جميع الأسس والمبادئ والمعايير التي لم تكن معايير المحاسبة والمراجعة محل استثناء منها، وذلك لغرض المحافظة على الفجوة بينها وبين الدول المتخلفة، إن لم تكن لزيادة اتساع رقعتها، صحيح؟ إن الدول المتقدمة تشجع مستثمريها لزيادة حجم استثماراتهم في مشاريع الدول المختلفة ليس بهدف تسريع وتيرة التنمية في هذه الدول بل بهدف الاستحواذ والسيطرة، مما يزيد من معاناة دول الجنوب وإغراقها بالديون وفوائدها مما يزيد شعوبها فقرا وتخلفا وجهلا، الأمر الذي يتضح معه أن نتائج اختبار فرضية الدراسة كانت سلبية مما يقوض من فرص صحة الفرضية ويثبت عدم صحتها.

قائمة المراجع:

- 1 - أحمد حلمي جمعت، المدخل إلى التدقيق والتأكد الحديث الإطار الدولي - أدلة ونتائج التدقيق، دار صفاء للشر والتوزيع، عمان، 2009، ص 24
- 2 - محمد التهامي طاهر ومسعود صديقي، المراجعة وتدقيق الحسابات، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2005، ص:9
- 3 - فريدريك تشوي، كارول آن فروست، جاري مبيك، المحاسبة الدولية، ترجمة محمد عصام الدين زايد، دار المريخ للنشر، 2004، ص. 24،
- 4 - حسين القاضي، مأمون حمدان . - : المحاسبة الدولية، الدار العلمية الدولية، الأردن، 2000 ص. 20
- 5 - Nair and Frank, W.g. "The harmonization of International Accounting Standards, 1973_1979" International Journal of Accounting . Fall 1981.
- 6 - Mueller, G.G. «Accounting Principles generally accepted in the United States versus those generally accepted elsewhere»_. International Journal

- مدى توافق وتجانس معايير المحاسبة والمراجعة الدولية لدول الشمال مع دول الجنوب
-
- of Accounting, Spring 1983
- 7 -Jennings, A.K., International Standards of Accounting and Auditing, Journal of September 1962.
 - 8 -Lee, T.A. and Parker, R.H.(editors), The Evolution of Corporate Financial Reporting, London Nelson,1979.
 - 9 - Enthoven, A.J.H. «Accounting Education in Economic Development Management, North Holand Co.,1981.
 - 10 -Ng, D., «An Information Economics Analysis of Financial Reporting and External Auditing « , Accounting Review, October 1978.
 - 11 - Leslie, G. Campbell, « International Auditing” , first edition Macmillin Publishers Ltd., 1985.
 - 12 -Mautz , R. k . Financial Reporting by diversified Companies, New York: Financial Executives Research Foundation , 1968.
 - 13 - Stamp, E., The Future of Accounting and Auditing Standards, Lancaster, ICRA, 1979
 - 14 -I bid
 - 15 -Barefield, R. M.» The Impact of Audit Frequency on the Quality of Internal control “, Studies in Accounting Review No. 11, AAA, 1975.
 - 16 -Stamp, E. and Moonitz, M «International Auditing Standards” , Hemel Hempstead, U.K. ,Prentice – Hall, 1979.
 - 17 -Mueller, G.G. and Walker, L. M. .»The Coming of age of Transactional Financial Reporting» .Journal of Accountancy , July 1976.
 - 18 -Accountants International Study Group «International Financial Reporting», Study No.11, AISG , Toronto, 1975
 - 19 -Choi, Federick, D.S.»Primary- Secondary Reporting :Across-Cultural Analysis .»International Journal of Accounting, Fall, 1980
 - 20 -Pomeranz, F.» Prospectors for International Accounting and Auditing Standards : The Transactions in Governmental Regulations» International Journal of Accounting . Vol.17, No. 1, Fall, 1981.
 - 21 -Arpan, J.S. and Radebaugh, L.H» International Accounting and Multinational Enterprise” Warren Gorham and Lamont , 1981
 - 22 - The Accountants International Study Group «International Financial Reporting , study No. 11 AISC, Toronto , 1975.
 - 23 -Mueller ,G.G مرجع سابق
 - 24 - Goodrich, P.S. « Competing Paradigms in Comparative International Accounting « paper presented to the AUTA Northern Group, Birmingham , 1981.
 - 25 - Sartori, G. « concept Misformation in C0mparative Policies , (Editors) P. G. Lewes and D.C. Potters, Longman,1973
 - 26 - Hatfield, H., R. .»An Historical defense of Bookkeeping «, The Journal

- 21- الجامعي - مجلة علمية محكمة -
- of Accountancy. April, 1924< reprinted in Studies in Accounting Theory , edited by W.T. Baxter and S. Davidson, Homewood, Irwin 1962.
- 27 - Zeff, S. Forging Accounting Principles in Five Countries , Stipes Publishing , Illinois , USA, 1972
- 28 -American Accounting Association , committee on Accounting in Developing Countries , Report 1973-1975, Accounting Review, Supplement to Volume XIXI, 1976
- 29 - Mueller .G.G مرجع سابق
- 30 - Bedford, N. M. and Gautier, J.P. « An International Analytical Comparison of the Structure and Content of Annual Reports in the European Economic Community, Switzerland and the United States » . International Journal of Accounting, Spring 1974
- 31 .Chio, F. D. S. « Financial Disclosure and Entry to the European Capital market» .Journal of Accounting research ,Autumn, 1973.
- 32 - Davidson , S. and Kohlenneier, J. M. « A measure of the impact of some foreign accounting principles» Journal of Accounting Research . Autumn1966.
- 33 - Stamp, E. and Moonitz, M. مرجع سبق ذكره
- 34 - Beazley, G. F. «An International Implication for Accounting . International Journal of Accounting. Vol., 3, Spring ,1968.
- 35 -Ibid
- 36 - Fantl, I. L « The Case Against International Uniformaty» . Management Accounting , May 1971 (reported in Management for Multinational Corporations , National Association of Accountants ,New York, 1974)
- 37 - Leslie, G. Campbell, مرجع سابق
- 38 - Mautz, R. K. and Sharaf, Hussein « The Philosophy of Auditing “ . American Accounting Association, 1961.
- 39 - Campbell(1985), and STAMP & MOONITZ(1978) مرجع سابق