

أسلوب بناء المعايير المحاسبية : التجربة السعودية

وابل بن علي الوابل

أستاذ مساعد بقسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية، جامعة الملك سعود،
الرياض، المملكة العربية السعودية

ملخص البحث . في هذا البحث تطرق الباحث للمفهوم العلمي للمعايير المحاسبية وأهميتها كأداة لتحديد السياسة المحاسبية في أي مجتمع، والإشارة إلى الخطوة الرائدة التي اتخذتها المملكة في إقرار أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعايير المراجعة ومعايير العرض والإفصاح. كما قام الباحث بمناقشة المفاضلة بين مبدأ عمومية ومبدأ إقليمية أعداد المعايير وعرض وجهات النظر المؤيدة والمعارضة لكل منهما ثم تناول الجهود التي بذلت خلال المرحلة السابقة والتي تلت إصدار مفاهيم وأهداف المحاسبة ومعايير المراجعة ومعايير العرض والإفصاح حيث تعرض للجهود التي تبذلها وزارة التجارة من ناحية والجهود المبذولة من قبل جمعية المحاسبة السعودية من جهة أخرى، حيث قام الباحث بتقويم هذه الجهود وقد خرج بعدة نتائج لهذا البحث والتي سيؤدي العمل بموجبها إلى إثراء المهنة والرقي بالسياسات المحاسبية المنتهجة في المملكة والقضاء على الممارسات المحاسبية المتباينة.

المقدمة

خلال الأعوام القليلة الماضية أصبح مجتمع الأعمال السعودي يدرك وبشكل متزايد أهمية ودور البيانات المحاسبية في إدارة الأعمال والمنشآت. ولعل من أهم وسائل تطوير مهنة المحاسبة لكي تواكب التطور في الظروف الاقتصادية وفي بيئة الأعمال والتنظيمات هو إعداد وإصدار معايير للمحاسبة ليتحدد على ضوءها أساليب وإجراءات قياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال نتائجها إلى المستفيدين، وهو الأمر ذاته الذي دفع الكثير من الدول إلى إصدار معايير المحاسبة لتكون

مرشداً للتطبيق السليم للأسس والمفاهيم المحاسبية لكي يمكن تحقيق الاستفادة القصوى من البيانات والمعلومات المحاسبية .

ولقد استشعرت المملكة أهمية ذلك فأصدرت وزارة التجارة قرار معالي وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ١٤٠٦/٦/٢٨هـ متضمناً بياني أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعياري العرض والإفصاح العام، حيث قضى القرار باعتبارهما مرجعاً رسمياً يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم بالعمل في المملكة .

هدف البحث

ومن منطلق دفع استمرارية عملية إصدار المعايير المحاسبية التي بدأتها المملكة، والتي تعتبر بحق نقطة تحول مهمة لممارسة مهنة المحاسبة في المملكة، يتناول الباحث مناقشة قضية استكمال بناء المعايير المنظمة للسياسة المحاسبية على مستوى المملكة وتقويم الجهود المبذولة خلال الفترة السابقة اللاحقة لإصدار بياني أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعياري العرض والإفصاح العام .

وتهدف الدراسة للوصول إلى أكثر الأساليب مناسبة لعملية استكمال وبناء المعايير المحاسبية، فضلاً عن الطريقة أو المنهجية التي يمكن اتباعها حال وضع ذلك الأسلوب موضع التنفيذ، ليكون المقصد من وراء ذلك الوصول إلى أفضل السبل التي تكون مفيدة في العمل المستقبلي نحو إقرار معايير المحاسبة الملائمة، أو حتى في محاولة تطوير أو تعديل هذه المعايير.

ولتحقيق هدف الدراسة فسيتم مناقشة العناصر التالية: مفهوم المعايير المحاسبية وأهمية وجودها في المجتمع، ثم المعايير المحاسبية بين العمومية والإقليمية، فالجهودات التي بذلت في المملكة في صياغة المعايير المحاسبية، وأخيراً تقويم البدائل المطروحة فخلاصة الدراسة وتنتاجها .

مفهوم المعايير المحاسبية وأهمية وجودها في المجتمع

تشغل الكثير من دول العالم بإرساء السياسة المحاسبية التي تنتهجها بجميع الوسائل، ولعل أهم هذه الوسائل هو إصدار المعايير المحاسبية. وتمثل المعايير المحاسبية - قاعدة محاسبية أو مجموعة قواعد محاسبية يتم الاتفاق عليها والتعارف على استخدامها كمرشد أساسي لتحقيق تجانس المعالجات. في قياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال هذه المعلومات إلى الأطراف ذات العلاقة التي تستفيد منها.

ويعرف المعيار المحاسبي بأنه بيان كتابي يصدره جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية أو مهنية يتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي ونتائج أعمالها [١، ص ١٥٤].

ونظراً لأن المعايير المحاسبية تهتم أساساً بتحديد معالجات القوائم المالية من تحديد وقياس وعرض وإفصاح بهدف تحسين جودة الممارسات المحاسبية لخدمة مختلف المستفيدين من هذه القوائم، لذا فإنها يجب أن ترتبط بأهداف المحاسبة المالية التي يتحدد على ضوءها طبيعة المعلومات الواجب إنتاجها لخدمة هؤلاء المستفيدين، هذا من ناحية، وأيضاً أن ترتبط بمفاهيم المحاسبة التي تتناول الخصائص النوعية التي يجب توافرها في المعلومات المحاسبية الملائمة للمستفيدين وعناصر القوائم المالية المرتبطة بذلك من ناحية أخرى. كما أنه لكي تكون أهداف القوائم المالية ناجحة كأساس لبناء معايير محاسبية ملائمة للتطبيق فيجب أن تكون تلك الأهداف منبثقة أو على الأقل متسقة مع ظروف وبيئة المجتمع التي تطبق فيه. (١)

(١) يرى بعض الكُتَّاب في صدد ذلك أنه بالرغم من أن المبادئ الأساسية للمحاسبة قد تكون متشابهة تماماً في كل البلدان، إلا أن الأنظمة المحاسبية غالباً ما تختلف بينهم، مثلما يحدث بين الصناعات المختلفة. وأن مرد هذه الاختلافات يمكن اعزائه إلى الاختلاف في مستوى التنمية الاقتصادية والمناخ الاجتماعي، ثم بدرجة كبيرة إلى مستوى تفهم ودراية واحتياجات مستخدمي المعلومات المحاسبية في البلدان المختلفة. انظر [٢، ص ٦٩ و٣، ص ص ٢٣-٢٨].

وخلاصة ما سبق أنه إذا كان للمعايير المحاسبية أن تتصف بالملاءمة والقابلية للتطبيق وتحقيق النفع لمهنة المحاسبة فإنه ينبغي أن ترتبط بالإطار الفكري للمحاسبة أو مقومات النظرية المحاسبية حتى يتحقق لها التأصيل العلمي والاتساق العملي، وكذلك أن ترتبط بالظروف والاعتبارات البيئية السائدة في المجتمع الذي تطبق فيه .

ومما لا شك فيه أن المعايير المحاسبية من الأهمية بمكان لأي سياسة محاسبية مطبقة في مجتمع ما، بل وللمجتمع ككل - ومرد ذلك أن غياب مثل هذه المعايير يمكن أن يؤدي إلى :
[١، ص ص ١٥٠-١٥٢].

صعوبة عملية اتخاذ القرار

حيث إنه في حالة عدم تجانس الأسس التي تعالج بموجبها العمليات والأحداث والظروف المالية للمنشآت المختلفة، يترتب على ذلك صعوبة مقارنة المراكز المالية لهذه المنشآت ونتائج أعمالها، وهو الأمر الذي يؤدي إلى عدم القابلية للمقارنة بين البدائل الأخرى، ومن ثم صعوبة المفاضلة بينها عند اتخاذ القرارات .

الخطأ في عملية اتخاذ القرارات

لا شك أن غياب المعايير المحاسبية التي تحقق تجانس المعالجات كثيراً ما يؤدي إلى استخدام طرق أو قواعد محاسبية غير سليمة في المعالجات المحاسبية والتي تؤدي بالتبعية إلى إنتاج قوائم مالية لا تعبر بصدق وبعدل عما قصدت إلى تحقيقه . وما يترتب على ذلك من الخطأ في اتخاذ القرارات، طالما أن اتخاذ القرارات يعتمد على المعلومات التي تقدمها هذه القوائم .

تعقيد عملية اتخاذ القرارات

قد يؤدي غياب المعايير إلى أعداد القوائم المالية للمنشأة بطريقة مقتضبة أو معقدة، مما يترتب عليه صعوبة استفادة مستخدمي هذه القوائم منها .

وأخيراً فإنه بعد استعراض مفهوم المعايير المحاسبية وأهميتها، نختتم هذه الجزئية من البحث بالتعرض في عجالة إلى المقومات الرئيسة الواجب توافرها في المعايير المحاسبية، والتي يمكن عرضها كالآتي: (٢)

الملاءمة (relevancy)

بمعنى تلاؤم المعايير المحاسبية مع الأهداف التي تصبو المحاسبة إلى تحقيقها بحيث يتم صياغة المعايير في ضوء أهداف المحاسبة، وما تسعى إلى توفيره من معلومات لتلبية احتياجات المستفيدين منها. ولا شك أن هذا المفهوم يرتبط بما سبق الإشارة إليه من ضرورة ارتباط المعايير بالإطار الفكري للمحاسبة أو بمقومات نظرية المحاسبة.

القبول (acceptability)

بمعنى قبول المعايير من جانب المستخدمين لها والمستفيدين بها والمتأثرين من الأطراف ذات العلاقة بها، وهو الأمر الذي يحقق لها خاصية القبول العام أو التعارف على استخدامها، ولا شك أن هذه الخاصية ترتبط بعوامل عديدة مثل سهولة فهم المعايير ومرونتها والاتساق بين بعضها البعض.

التجانس (consistency)

حيث يجب أن يتحقق التناسق بين المعايير المختلفة التي يتم إصدارها في تواريخ مختلفة ولعناصر مختلفة بحيث لا يكون بينها أي مجالات للتعارض، ولا شك أن هذه الخاصية تتطلب أن يتم إعداد المعايير في ضوء إطار فكري واضح ومتكامل ومن خلال وجود خطة محدودة واضحة لبناء وإصدار المعايير تنطوي على تحديد ملائم لأهمية وألويات هذه المعايير.

(٢) لمزيد من التوسع يمكن الرجوع إلى [١، ص ١٥٣؛ ١٥٤؛ ١٨٥].

المواءمة (suitability)

بمعنى أن تكون المعايير انعكاساً للظروف البيئية التي تنطبق منها، بحيث ترتبط هذه المعايير بالظروف والاعتبارات البيئية السائدة في المجتمع الذي تطبق فيه.

المعايير المحاسبية بين العمومية والإقليمية

تمثل قضية إعداد المعايير المحاسبية واحدة من القضايا الجديرة بالبحث والتي لم يحسم النقاش بشأنها بعد، حيث إنه عند وضع المعايير المحاسبية يثار التساؤل حول ما إذا كان من الممكن تعميمها وبالتالي نقلها من مجتمع لآخر؟ أم أن مثل هذه المعايير المحاسبية تخضع لمبدأ الإقليمية وبحيث يجب أن تعد وفقاً للظروف البيئية والاقتصادية والسياسية للمجتمع؟ أم أن هناك وضعا وسطا ينطوي على وجود معايير من الممكن نقلها وتعميم الجيد منها وهناك معايير أخرى تخضع لاختلاف الظروف البيئية؟

وفي صدد قيام دولة بإصدار المعايير المحاسبية فإنه يمكن القول بوجود اتجاهين متميزين:

الاتجاه الأول

يؤيد عمومية المعايير المحاسبية ويرى إمكانية وملاءمة الوصول إلى معايير محاسبية موحدة تلائم التطبيق العملي على المستوى الدولي بغض النظر عن الظروف والخصوصيات البيئية التي ينفرد بها كل مجتمع.

ويرى مؤيدو هذا الاتجاه عدم وجود مبررات منطقية مقبولة وكافية لخضوع المعايير المحاسبية لتأثير المتغيرات البيئية، وهو ما يترتب عليه عدم وجود قيود على تطبيقها في أي دولة من الدول وبغض النظر عن سمات النظام الاقتصادي أو الاجتماعي السائد فيها. ويضيف مؤيدو هذا الاتجاه أن فكرة عمومية المعايير نبعت استجابة لمواكبة العديد من الظواهر على المستوى الدولي لعل من أبرزها توسيع نطاق التجارة الدولية ونمو أسواق المال العالمية فضلا عن ظهور الشركات الدولية متعددة الجنسية [٤]، ص ٣٥-٤٨].

وهناك العديد من الجهات المؤيدة لفكرة توحيد المعايير المحاسبية، فمن وجهة نظر الجمعيات والتنظيمات المهنية على المستويين المحلي والدولي فإن فكرة المعايير المحاسبية الدولية تضمن اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض وانتظامها وعدم تناقضها، وهو ما ينعكس مباشرة على شكل ومضمون القياس والاتصال المحاسبي. وبذلك تكون المعلومات المعدة استناداً إلى هذه المعايير مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها. فضلاً عما تنظر إليه الجمعيات والتنظيمات المهنية من أن وجود مثل هذه المعايير المحاسبية الدولية من شأنه أن يؤدي إلى المحافظة على سلوك وآداب المهنة من قبل المحاسبين المهنيين في المجتمعات المختلفة. كما أن المعلومات المحاسبية التي يتم إعدادها وفقاً لهذه المعايير سوف تتسم بخصائص موحدة نافعة لأغراض اتخاذ القرارات مثل حيده المعلومات وإمكانية الوثوق فيها والاعتماد عليها، وقابليتها للفهم [٥، ص ٨٩].

في حين أنه من وجهة نظر رجال الأعمال والشركات الدولية فإن عملية إصدار معايير محاسبية موحدة تحقق خاصية معالجة الأحداث والعمليات المتماثلة وفقاً لمعايير محاسبية موحدة وهذا الأمر الذي يؤدي إلى زيادة درجة الثقة والمصداقية في المعلومات المحاسبية في أي دولة من دول العالم الأمر الذي يوفر لرجل الأعمال المعلومات المالية التي يحتاجها عن الشركات والأسواق المالية التي سيتعامل معها أيّاً كانت جنسيتها والتي تمكنه من اتخاذ القرارات السليمة. [٦، ص ١٥٣].

وأيضاً فإنه من وجهة نظر الجهات الحكومية فإن وجود المعايير المحاسبية الموحدة تساعد على توفير المعلومات الملائمة في مجال جذب وتدفع رؤوس الأموال وتسهيل عمليات التجارة الدولية.

الاتجاه الثاني

يرى بضرورة إقليمية المعايير المحاسبية، ومن ثم عدم جدوى محاولات توحيد المعايير المحاسبية وذلك من منطلق أن المعايير المحاسبية تعكس خصائص مميزة لإطار المعرفة المحاسبية التي تخدم بيئة معينة بذاتها. وفي صدد ذلك يرى Violet أنه إذا كان للمحاسبة أن

تؤدي دوراً فعالاً ومؤثراً يفيد المجتمع الذي تعمل من خلاله، فمن الضروري لها أن تتبنى أهدافاً نابغة من ظروف البيئة السائدة في هذا المجتمع، وذلك على فرضية أن النظام المحاسبي الملائم لخدمة الدول المتقدمة ليس من الضروري أن يكون ملائماً لخدمة الدول النامية [٧، ص ٩]. بل لقد ذهب Ndubizu إلى القول بأن تبني الدول النامية المعايير المحاسبية الموحدة قد يؤدي إلى الإضرار باقتصاديات هذه الدول طالما أن ظروفها الاجتماعية والاقتصادية تختلف عن تلك الظروف السائدة في الدول المتقدمة [٨، ص ١٨٤].

ويدعم مؤيدو مبدأ إقليمية المعايير المحاسبية تأييدهم لهذا الاتجاه بالاعتماد على المبررات التالية:

اختلاف الظروف الاقتصادية بين الدول

حيث إن لكل دولة ظروفها البيئية الخاصة بها سواء كانت ظروفًا اقتصادية أو اجتماعية أو سياسية، فهناك الدول التي تتبنى النظام الرأسمالي الحرّ، ودول تتبنى النظم الاشتراكية، ودول أخرى تتبنى نظم اقتصاديات السوق المخططة، ونظرًا لكون المحاسبة علم اجتماعي فإنه لا يمكن النظر إليه بصفة مستقلة عن البيئة المحيطة التي تؤثر وتتأثر بها، وهو الأمر الذي يؤدي - على حدّ رأي أحد الكُتّاب - إلى عدم استفادة الدول المختلفة من وجود مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً [٩، ص ٩١-١٠٣] بل الأكثر من ذلك فقد ذهب أحد الكُتّاب إلى أنه يمكن القول بوجود اختلاف في تكوين الهياكل الاقتصادية للدول ذات النظم الاقتصادية المتماثلة. والمثال على ذلك فإنه بالرغم من أن دولاً مثل ألمانيا وفرنسا وبريطانيا وأمريكا تنتمي إلى مجموعة دول النظام الاقتصادي الحرّ، إلّا أن هناك ثمة اختلافات يمكن القول بوجودها فيما بينها، فنظراً لغياب أسواق مالية نشيطة في كل من ألمانيا وفرنسا بالمقارنة بتلك الموجودة في بريطانيا وأمريكا، نجد أن البنوك في ألمانيا تلعب دوراً كبيراً في تمويل المشروعات الاقتصادية والتي انعكست في زيادة متوسط نسبة الديون طويلة الأجل إلى حقوق المساهمين في الشركات الألمانية حيث بلغت تلك النسبة ٤ : ١ وهو الأمر الذي انعكس في الممارسة المحاسبية الألمانية في الاهتمام بنسبة المقدرة على الوفاء بالديون (sol-vency ratio) والتي انعكست بدورها على المعايير المحاسبية من حيث التأكيد على اتباع أساليب متحفظة للغاية في كل من تقويم الأصول وقياس الإيرادات، كما انعكس ذلك أيضا

على الأسس والقواعد المحاسبية المتبعة فيها سواء في إعداد البيانات المالية أو في تحديد حدود الإفصاح الواجب فيها [١٠، ص ٥٦-٩٩ و ١١، ص ١٥-١].

الاختلافات في أغراض المحاسبة

فبينما تُعدّ البيانات المالية للشركات المساهمة في كل من بريطانيا وأمريكا من وجهة نظر المستثمر (investor)، فإنها تُعدّ في ألمانيا لتخدم أغراض المقرض (creditor)، أما في فرنسا فتعدّ لخدمة الأغراض الاجتماعية والضريبية بصفة أساسية [١٢]. وهو ما يمكن معه القول إن الاختلافات القائمة في الظروف العالمية تؤثر على أغراض المحاسبة في البلدان المختلفة. فكما يتضح مما سبق أنه في حين أن المحاسبة في فرنسا تهدف إلى توفير بيانات على مستوى الاقتصاد الكلي (macro). فإنها في بريطانيا وأمريكا - على سبيل المثال - تهدف إلى توفير معلومات تستخدم على مستوى المشروعات (micro) [١١، ص ٤٢].

الاختلافات في اللوائح والنظم التي تحكم مهنة المحاسبة

تختلف القوانين والتنظيمات التي تحكم مهنة المحاسبة من دولة إلى أخرى سواء من ناحية صلاحيتها في إصدار المعايير المحاسبية أو مدى سلطة الإلزام التي تُتميزها. فعلى سبيل المثال في الولايات المتحدة الأمريكية تمارس المنظمات المهنية دوراً أساسياً في تنظيم مهنة المحاسبة وفي إصدار المعايير الخاصة بها، حيث نجد أن مهمة إصدار المعايير المحاسبية تقع على عاتق مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB). فضلاً عن دور معهد المحاسبين القانونيين (AICPA) ودور هيئة البورصة (SEC) في تطوير هذه الممارسات. في حين نجد أن لوائح وقوانين المهنة في بريطانيا متأثرة بشكل كبير بأحكام قانون الشركات الإنجليزي، كما أن سلطة إصدار المعايير المحاسبية فيها هي من اختصاص لجنة المعايير المحاسبية (ASC). بينما في ألمانيا نجد أن قواعد الإفصاح في البيانات المالية للشركات المساهمة تتحدد بموجب قواعد كل من القانون التجاري وقانون ضريبة الدخل [١٠، ص ١٠٠]. وذلك على العكس تماماً من الممارسات في الدول النامية حيث تلعب الجهات الحكومية دوراً مائلاً مثل هذه التنظيمات المهنية في الدول المتقدمة، حيث إن المبادئ والإجراءات المحاسبية في معظم البلدان العربية تتمثل في صورة قوانين أو أنظمة أو تعليمات حكومية ويتم الإشراف على تطبيقها من قبل

الجهات الحكومية المتعددة. ومن الأمثلة على ذلك قيام وزارة التجارة في المملكة بإصدار معيار العرض والإفصاح ومعايير المراجعة، وأيضاً فإن المبادئ المحاسبية والأدلة المحاسبية في دولة الكويت صدرت عن وزارة التجارة والصناعة [١٣].

الاختلافات في البيئة الحضارية والثقافية والاجتماعية

لا شك أن سلوكيات الأفراد واتجاهاتهم تختلف من دولة إلى أخرى، والتي ينعكس بدوره على المعايير المحاسبية المقبولة وتتبع هذه الاختلافات من التقاليد والقيم (norms and values) للأنظمة الاجتماعية، حيث تمثل القيم الميل إلى تفضيل حالات معينة على حالات أخرى في حين أن التقاليد هي قيم التراكبات (collectives) داخل النظام. وهو الأمر الذي يعني أن الأشخاص المختلفين قد تختلف درجات قبولهم لقيم وتقاليد النظام بما يؤدي إلى وجود تعارض داخل النظام، كما أن للنظم الاجتماعية المجاورة قيمها وتقاليدها. فضلاً عن تأثير المحددات الثقافية للسلوك (cultural determinates of behavior) باعتبار أن الثقافة منهاج متراكم من الفكر والذي يميز أعضاء مجموعة معينة عن مجموعة أخرى، وتؤثر في قيم النظام الاجتماعي وتقاليد وفي سلوك المجموعات المتفاعلة داخل النظم الاجتماعية [١٤].

وقد يكون من المفيد في هذا الصدد استعراض إحدى الدراسات الرائدة في هذا المجال وهي الدراسة التي قام بإجرائها (Mueller) [٩، ص ٩١-١٠٣] حيث يرى أنه مع التسليم بأن:

- (١) البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال تختلفان من بلد لآخر.
- (٢) هناك علاقة وثيقة بين كل من البيئة الاقتصادية وبيئة الأعمال والمحاسبة.

فبترتب على ذلك أن مجموعة معينة من المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً ليست ملائمة في كل الأحوال. ويقول ميولر (Mueller) أنه إذا افترضنا في لحظة من الزمن أن المبادئ المحاسبية المقبولة في أمريكا تم تطبيقها في دول الاقتصاد الحر، فإن هذا يؤدي إلى تطبيق نظام محاسبي موحد على مستوى دولي بما يسهل معالجة مشكلات المحاسبة الدولية، ولكن هذا يعني أن كل دول الاقتصاد الحر متشابهة في ظروفها البيئية المؤثرة في المحاسبة مع

ظروف أمريكا. وهذا الأمر غير منطقي ، وبالتالي فالتوحيد يؤدي إلى نتائج غير دقيقة نظراً لاختلاف الظروف البيئية بين الدول. ومع ذلك يمكن التوحيد على المستوى الدولي بين الدول المتماثلة من حيث المتغيرات البيئية مثل أمريكا وكندا.

من ناحية أخرى يرى ميولر (Mueller) أنه بالرغم من صعوبة حصر جميع المتغيرات البيئية المؤثرة في المبادئ والممارسات المحاسبية، فضلاً عن عدم موضوعيتها، إلا أنه يمكن ذكر بعض المتغيرات البيئية التي تؤثر في المحاسبة على النحو التالي :

- (١) الاستقرار النسبي لقيمة العملة .
- (٢) درجة التدخل في المشروعات من خلال التشريعات .
- (٣) شكل ملكية المشروعات .
- (٤) مستوى ثقافة إدارة المشروع .
- (٥) الاختلافات في حجم المشروعات .
- (٦) سرعة التجديدات أو الابتكارات في نشاط المشروعات .
- (٧) وجود تشريعات محاسبية معينة .
- (٨) مرحلة التنمية الاقتصادية .
- (٩) نوع الاقتصاد ودرجة اعتماده على أنشطة معينة .
- (١٠) نمط النمو في الاقتصاد .
- (١١) مدى وجود جمعيات مهنية وتعليم مهني .
- (١٢) المستوى العام للتعليم والأساليب المستخدمة في المحاسبة لتطويرها .

وقد أضاف ميولر (Mueller) وشوى (Choi) في مؤلف لهما في سنة ١٩٧٨م ثلاثة

متغيرات بيئية أخرى هي : [٣، ص ٢٣-٢٨].

- (١) النظام السياسي .
- (٢) النظام القانوني .
- (٣) المناخ الاجتماعي .

وكاختبار لمدى إمكانية تطبيق هذه المتغيرات البيئية، تم ربط هذه المتغيرات بالعديد من المبادئ المحاسبية المختلفة لتقويم العلاقة بين هذه المبادئ والمتغيرات البيئية والتي لم يشر إليها ميولر (Mueller)، ولكنه أشار بصفة عامة إلى بعض العلاقات مثل:

- ١) الظروف البيئية المتغيرة تؤدي إلى مبادئ محاسبية مختلفة.
- ٢) الظروف المتشابهة قد تؤدي إلى مبادئ محاسبية مختلفة والمثال على ذلك تقويم المخزون.
- ٣) يجب أن تستجيب المحاسبة لأي تغيرات في الظروف البيئية بأسرع ما يمكن حتى تؤدي وظيفتها على أكمل وجه.

وقد خرج ميولر (Mueller) من دراسته ببعض الاستنتاجات التالية:

- أ) إن المبادئ المحاسبية المقبولة في أمريكا يجب ألا تفرض عشوائياً على أية دولة أخرى.
- ب) إن الاختلاف الدولي الكامل للمبادئ المحاسبية غير مرغوب فيه وغير ضروري.
- ج) إن المحاسبة ديناميكية وتعمل في جو يسوده التغير.

وواقع الأمر فإن المتبع للتطور التاريخي لعلم المحاسبة ووظائفها سرعان ما يكتشف العلاقة بين المعرفة المحاسبية في مجتمع معين والظروف والمتغيرات البيئية المحيطة، وهو الأمر الذي تؤكد حقيقته أن تطور وظائف المحاسبة كانت بمثابة استجابة للتغير في الظروف والمتغيرات البيئية المحيطة. وتمخض رؤية الباحث في هذا الصدد عن القول بأن الأخذ بمبدأ عمومية المعايير المحاسبية يعد بمثابة إسقاط غير موضوعي لتأثير الخصائص والمتغيرات البيئية على المعايير المحاسبية وهو الأمر الذي يصعب التسليم بقبوله ومن ثم يمكن القول إن المتغيرات والخصائص البيئية تؤثر على أهداف ووظائف المحاسبة وبالتبعية على المعايير التي يتحدد في ضوءها طرق وأساليب القياس والإفصاح.

ومن هذا المنطلق يمكن القول بأن المعايير المحاسبية لمجتمع ما تعكس السياسة المحاسبية التي ينتهجها هذا المجتمع ويقوم بتطبيقها في قياس وتوصيل نتائج النشاط الاقتصادي لوحدات هذا المجتمع والتي هي بمثابة انعكاس للعديد من المتغيرات لعل من أهمها الخصائص الاقتصادية والبيئية التي يتصف بها المجتمع، وهو الأمر الذي يمكن معه

القول إن المعايير المحاسبية هي عبارة عن أفضل الحلول أو البدائل للمشكلات التي تواجه مهنة المحاسبة في بلد معين والتي تكون نابعة من بيئة وظروف هذا البلد. (٣)

فإذا ما سلمنا بهذه القناعة السابقة فإنه يتولد عنها قناعة منطقية أخرى وهي أنه إذا علمنا أن لكل بلد مشكلاته الخاصة النابعة من بيئته وظروفه، والتي تختلف عن مشكلات وظروف وبيئات البلدان الأخرى، فإن إعداد وإصدار معايير لمهنة المحاسبة في المملكة يعتبر مطلباً ملحاً وضرورياً.

المجهودات التي بذلت في المملكة في صياغة معايير المحاسبة

كما سبق القول فقد بدأ الاهتمام بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة منذ عدة سنوات، وهو الأمر الذي استغرق جهوداً كبيرة ودراسات مستفيضة كان ثمارها إصدار وزارة التجارة بياني أهداف ومفاهيم المحاسبة ومعيار العرض والإفصاح العام.

غير أن عدم اكتمال المعايير المحاسبية إنما يمثل عائقاً لاستمرار مسيرة تطوير المهنة في المملكة الأمر الذي بات معه سرعة استكمال وإصدار المعايير المحاسبية أمراً ملحاً وضرورياً في الوقت الحالي.

وهناك الكثير من المحاولات التي قامت بدراسة عملية دفع عجلة تطوير استكمال المعايير سواء من قبل وزارة التجارة أو من قبل جمعية المحاسبة السعودية. (٤)

(٣) يمكن الرجوع في صدد ذلك إلى [١٥]، ص ص ٦٠٥-٥٩٣ و١٦، ص ص ٤٢٦-٤٥٠ و١٧، ص ص ٦١-٧٧].

(٤) أنشئت جمعية المحاسبة السعودية عام ١٤٠١هـ في جامعة الملك سعود وذلك لتحقيق الأهداف التالية:

- (أ) تنمية الفكر العلمي في مجال المحاسبة وتطويره.
- (ب) إتاحة الفرصة للعاملين في مجالات المحاسبة للإسهام في حركة التقدم العلمي في هذا الشأن.. =

فعلى صعيد وزارة التجارة وإدراكاً من الوزارة بأهمية مهنة المحاسبة ودورها في تدعيم الاقتصاد الوطني فقد حرصت وزارة التجارة على استمرارية دفع عملية التطوير، حيث بادرت باتخاذ الخطوات التالية: (٥)

(١) إصدار معايير المراجعة ومعيار العرض والإفصاح على أن يتم تطبيقها بصفة استرشادية خلال فترة محددة يتم بعدها دراسة مدى جعل هذا التطبيق إلزامياً، كما أن اللجنة العليا للمحاسبة القانونية تتولى حالياً دراسة تفاصيل هذه المعايير وبحث مدى ملاءمة التطبيق الإلزامي وذلك بعد الرجوع للجهات المعنية والمحاسبين القانونيين للتعرف على آرائهم ومقترحاتهم في هذا الشأن .

(٢) إعداد معايير المحاسبة، (٦) وفي هذا الصدد تم تكليف جمعية المحاسبة السعودية لإعداد الخطة اللازمة والتي يمكن اتباعها في هذا الصدد .

= (ج) تيسر تبادل الإنتاج العلمي والأفكار العلمية في مجال المحاسبة بين الهيئات والمؤسسات المعنية داخل المملكة وخارجها .

(د) تقديم المشورة والقيام بالدراسات اللازمة لرفع مستوى الأداء في مجالات المحاسبة في المؤسسات والهيئات المختلفة .

ومع ذلك فإن الجمعية لم تبدأ بشكل فعلي إلا منذ عام ١٤٠٤هـ حيث يبلغ عدد أعضائها حتى إعداد هذه الدراسة ما يقرب من ٤٠٠ عضو من الأكاديميين والمحاسبين الممارسين والمحاسبين في المؤسسات الحكومية والمنشآت الخاصة . وعلى الرغم من قلة موارد الجمعية ومحدودية نطاق أنشطتها فقد ركزت جزءاً كبيراً من جهودها في مجال تنظيم مهنة المحاسبة في المملكة وذلك نظراً لغياب الهيئة الخاصة بذلك في المملكة في الوقت الحاضر .

(٥) كلمة سعادة الدكتور عبدالرحمن الزامل، وكيل وزارة التجارة في الندوة الرابعة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة المنعقدة بجامعة الملك سعود في ١١/١١/١٤٠٩هـ، ص ص ٣-٤ .

(٦) كان هناك عدد من البدائل المختلفة أمام وزارة التجارة لاختيار الجهة التي يناط بها استكمال المعايير وهي :

(أ) تكليف مكتب محاسب قانوني .

(ب) تكليف اللجنة العليا للمحاسبة .

(ج) تكليف جمعية المحاسبة السعودية .

- ٣) تبنى دراسة إعداد دليل موحد للإجراءات يتضمن الحد الأدنى من القواعد الإجرائية لتدقيق الحسابات ومراجعة الموازنات بحيث يصلح لجميع المكاتب على اختلاف مستوياتها ويكون المرجع الذي تعتمد عليه الوزارة لإنفاذ صلاحياتها الرقابية على مكاتب المحاسبة حفاظاً على مستوى المهنة وتطويرها وذلك دون إخلال بما لدى هذه المكاتب من أدلة متخصصة بحسب نوع الجهة التي تراجع قوائمها .
- ٤) تبنى إعداد ميثاق شرف للمهنة يلتزم بأحكام جميع المحاسبين القانونيين .
- ٥) إعداد مشروع نظام جديد للمحاسبين القانونيين يواجه ما بدى من قصور بالنسبة لبعض أحكام النظام الحالي ويواكب ما لحق المهنة من تطورات على المستويين العالمي والمحلي، كما أنه يساير الأنظمة الحديثة الصادرة في هذا المجال .

واستكمالاً للجهود ومبادرات وزارة التجارة وحرصاً منها على توفير المرونة لعملية استكمال المعايير فقد رأت الوزارة أنه طالما جرى تكليف جمعية المحاسبة السعودية بإعداد المعايير فإنه من الأوفق أن يترك لها تحديد أسلوب العمل المناسب لذلك بغية الانتهاء من دراسة المعايير في وقت مناسب توطئة لإقرارها وإصدارها .

وعلى صعيد الجهود المبذولة من قبل جمعية المحاسبة السعودية فقد تبلورت جهود الجمعية في محورين أساسيين هما:

- * مصادر وتنظيم معايير المحاسبة .
- * منهجية إصدار المعايير .

= وفي تصور الباحث إنه ربما يتم اختيار البديل الأول بسبب اعتبارات التكلفة، فضلاً عن رغبة وزارة التجارة في تمثيل كل الجهات والأطراف المعنية في عملية الإعداد . كما أن الباحث أيضاً يتصور عدم الأخذ بالبديل الثاني باعتبار أن اللجنة العليا للمحاسبة عدد أعضائها محدود ولديهم الكثير من الأعباء كما أن عمل هذه اللجنة استشاري للوزارة ومن ثم ربما جاء اختيار جمعية المحاسبة باعتبار أنها تجمع جميع الأطراف المعنية بمهنة المحاسبة والممارسة المحاسبية في المملكة من أكاديميين وممارسين قانونيين ومحاسبين في شتى مجالات الأعمال في المملكة .

والتي يمكن التعرض لهما على النحو التالي :

مصادر وتنظيم معايير المحاسبة

قامت الجمعية في هذا الصدد بتشكيل اللجان اللازمة لدراسة ذلك والتي انتهت جهود هذه اللجان إلى وضع الخطوات التالية في هذا الشأن :

(١) القيام بالدراسة التفصيلية للمعايير السائدة في بعض الدول الأخرى والتي حددتها اللجنة في كل من :
 (ا) المعايير الدولية .

(ب) معايير الولايات المتحدة الأمريكية .

(ج) معايير المملكة المتحدة .

على أن يتم تلخيص ما ورد من نقاط اتفاق واختلاف في كل معيار ضمن الدراسة .

(٢) دراسة البيئة السعودية والمحيط الاقتصادي والمالي والأنظمة والمراسيم الملكية والقرارات الوزارية ذات العلاقة بموضوع المعيار، وتحديد مدى تأثيرها والأخذ بها في الاعتبار عند إعداد وصياغة المعيار .

(٣) استنباط وإعداد صياغة فقرات المعيار بناء على ما جاء به عليه .

(٤) تنظيم المعيار من حيث متطلبات بيان المعيار (statement of accounting standard) أي الإطار الكتابي له متضمناً كل من :

(١) أهداف المعيار ونطاق تطبيقه .

(ب) التعريف بالمصطلحات الواردة .

(ج) نص المعيار بمواده المتنوعة مع إعطاء رقم مسلسل لكل فقرة .

(د) تاريخ بدء سريان المعيار .

(هـ) الملاحق الإيضاحية أو التفسيرية المتعلقة بالمعيار .

منهجية إصدار المعايير

والمقصود بمنهجية إصدار المعايير هو الطريقة التي يتم بها وضع أسلوب استكمال المعايير - السابق عرضه - موضع التنفيذ، والتي تعني الخطوات التنفيذية لطريقة إصدار المعايير والتي قامت على وضعها جمعية المحاسبة السعودية التي تتمخض عن الخطوات

التالية : [١٨]

- (١) تبدأ عملية اقتراح صياغة ونشر وإصدار معايير المحاسبة من واقع توصية أو موضوع أو مشكلة مهنية يوصي بها مجلس إدارة جمعية المحاسبة السعودية لوزارة التجارة.
- (٢) بعد بحث التوصية مع وزارة التجارة وتكليف الوزارة لمجلس إدارة جمعية المحاسبة السعودية بتنسيق وترتيب إعداد وصياغة المعيار أو المعايير المطلوبة، يحيل مجلس الإدارة الموضوع إلى لجنة معايير المحاسبة^(٧) لإجراء الدراسة الأولية بغية إعداد:
 - (ا) تصور للتكلفة التقديرية .
 - (ب) تصور للجدول الزمني التقديري .
 - (ج) مسح مبدئي لمصادر المعيار (بما فيها الأنظمة واللوائح المحلية، المعايير الدولية، المعايير الأمريكية، المعايير الإنجليزية . . .).
- (٣) تقوم اللجنة بإعداد الدراسة الأولية ومن ثم تقديمها لمجلس إدارة الجمعية للموافقة عليها ومن ثم يقوم المجلس بالتوصية لوزارة التجارة بتبني إصدار المعيار.
- (٤) في حالة الحصول على موافقة وزارة التجارة المبدئية على المعيار المقترح، يحيل مجلس الإدارة الموضوع مرة أخرى إلى اللجنة وذلك لاختيار المستشار الذي سيقوم بإعداد مسودة المعيار.
- (٥) يتولى المستشار القيام بالأبحاث اللازمة وإعداد وصياغة مسودة المناقشة للمعيار المقترح ومن ثم تقديمها للجنة معايير المحاسبة لدراستها، وفي حالة قبولها توصي اللجنة لمجلس إدارة جمعية المحاسبة السعودية بإقرارها.
- (٦) بعد إقرار «مسودة المعيار» يقوم مجلس الإدارة بإرسالها للجهات ذات العلاقة للتعليق عليها وإبداء الرأي .
- (٧) يحيل مجلس الإدارة الردود المستلمة للجنة للدراسة وإجراء التعديلات اللازمة على مسودة المعيار.
- (٨) بعد التعديل اللازم، ترفع اللجنة «المسودة الأخيرة للمعيار» لمجلس الإدارة ليقوم بالتوصية بها لوزارة التجارة .

(٧) تشكل اللجنة الفنية من سبعة أعضاء من أعضاء جمعية المحاسبة السعودية على أن يكون منهم عدد (٣) أعضاء من المحاسبين القانونيين المؤهلين الممارسين للمهنة، وعضوين من الأكاديميين الحاصلين على درجة الدكتوراه في مجال المحاسبة، وعضوين رجال أعمال .

- ٩) يقترح مجلس الإدارة على وزارة التجارة تعميم المعيار المقترح على جميع الجهات ذات العلاقة كما يوصي المجلس الوزارة بالمدة المناسبة للاسترشاد بتطبيق المعيار.
- ١٠) تدرس المشكلات الناتجة عن التطبيق من قبل اللجنة ومن ثم تجرى التعديلات اللازمة ويعد المعيار بعد ذلك صيغته النهائية.
- ١١) يوصي المجلس لوزارة التجارة بتطبيق «المعيار النهائي» كما يوصي بتاريخ الالتزام بتطبيقه.

ويرى الباحث أن جمعية المحاسبة السعودية بتبنيها مثل هذه الإجراءات في اختيار أسلوب استكمال عملية بناء المعايير المحاسبية وتنظيم منهجية إصدارها إنما تحقق بذلك ميزتين معاً: أما الأولى فهي الإسراع بإصدار المعايير المحاسبية الخاصة بالمملكة. بينما الثانية هي الأخذ في الاعتبار الظروف المحلية والبيئية للمملكة مع عدم تجاهل الاستفادة من خبرات الدول الأخرى التي سبقتنا في هذا المضمار.

كما أن هذا الأسلوب يأخذ في الاعتبار توفير خاصية سهولة تطبيق المعايير نظراً لكون أن الأطراف ذات العلاقة من المهتمين والمستفيدين جزء لا يتجزأ من جميع مراحل الإعداد والمناقشات التالية للإعداد، وكذلك التوصية بالمعيار. فضلاً عن أن هذا الأسلوب أيضاً يحقق انخفاض تكاليف تمويل عملية إعداد وإصدار المعايير.

تقويم البدائل المطروحة

في صدد المفاضلة بين الأساليب البديلة المتاحة لأغراض استكمال المعايير والتي قامت جمعية المحاسبة السعودية بدراستها، فإن الباحث يرى أن هناك ثلاثة بدائل يمكن المفاضلة بينها هي: (٨)

- أ) تبنى معايير دول متقدمة كالولايات المتحدة الأمريكية أو المملكة المتحدة.
- ب) إقرار معايير المحاسبة وإرشادات المراجعة الدولية.

(٨) لمزيد من التفصيل حول هذه البدائل يمكن الرجوع إلى [١٩، ص ٢٩-٣٢].

ج) الاستعانة بالمعايير المعمول بها في بعض الدول كأساس لوضع معايير المحاسبة والمراجعة في المملكة، وهو الأسلوب الذي اتبع في إعداد معيار العرض والإفصاح العام ومعايير المراجعة التي تم إصدارها عن طريق وزارة التجارة.

ويرى الباحث عدم الأخذ بالبديل الأول، فعلى الرغم من القول بوجود قدر من الاتفاق والتعارف على المبادئ المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً، إلا أنه لكل مجتمع ظروفه ومشكلاته وبيئته والتي تؤثر بديهيّاً على رسم السياسة المحاسبية التي ينتهجها ومن ثم على المعايير المحاسبية الملائمة له. وقد أخذت كثير من البلدان النامية هذا الأسلوب بحيث قامت باستيراد النظام المحاسبي من البلدان المتقدمة وعملت على تطبيقه في بيئتها وظروفها المحلية المختلفة دونما إجراء التعديلات اللازمة لهذه الأنظمة المستوردة وتكييفها لتلاءم وظروف البيئة المحلية، مما نتج عنه ممارسة محاسبة غير سليمة. (٩) وأيضاً عدم الأخذ بالبديل الثاني، وتبنى معايير المحاسبة الدولية للأسباب نفسها، إذ أن لجنة معايير المحاسبة الدولية تتبع في إقرارها هذه المعايير أسلوب الحل الوسط والتوفيق من بين المعايير المطبقة في البلدان الأعضاء في هذه اللجنة، والدليل على ذلك عدم قيام أي بلد عضو في لجنة المحاسبة بإلغاء المعايير الخاصة به. كما أنه نظراً لأن المملكة ليست عضواً في هذه اللجنة، فإن مشكلاتها وظروفها البيئية الخاصة لم تطرح على بساط البحث حال صياغة هذه المعايير الدولية. (١٠)

ولذلك يبقى من الأفضل الأخذ بالأسلوب الثالث الخاص بالاستعانة بالمعايير المعمول بها في بعض الدول كأساس لوضع معايير المحاسبة في المملكة - والتي يمكن أن تتضمن ضمن ما تتضمنه البديلين الأول والثاني - شريطة أن يراعى في وضع معايير المحاسبة في المملكة الخصوصيات البيئية للمملكة والخصائص والظروف السائدة في المجتمع السعودي. وليس أدلّ على ذلك من وجود بعض الظروف الخاصة التي تنفرد بها المملكة مثل

(٩) انظر: [٢]، صص ٦٩-٨١ و١٥، صص ٥٩٣-٦٠٥].

(١٠) لمزيد من التوسع حول عدم ملاءمة المعايير الدولية يمكن الاطلاع على [٢١]، صص ١٠-١٠١ و٢١،

صص ١٧١-١٧٧].

معايير المحاسبة الخاصة بحساب الزكاة . فضلاً عن اختلاف الأهمية التي قد تعطى لبعض المعايير المحاسبية بالنظر إلى حجم المشكلة المعينة أو الظروف المصاحبة لها في المملكة مثل معايير المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عنها أو مثل المعايير المحاسبية في صناعة البترول والتعدين .

وفي صدد تنظيم عملية إصدار المعايير أو منهجية إصدارها فإن الباحث يرى ملاءمة الطريقة التي اقترحتها جمعية المحاسبة السعودية منهاجاً لها في ذلك . حيث إن هذه الخطوات مشابهة لتلك الخطوات المتبعة من قبل المجامع العلمية المشهورة التي يناط بها إصدار المعايير في الدول المتقدمة مثل مجمع معايير المحاسبة المالية في أمريكا (financial accounting standards board) (F.A.S.B) [٢٢ ، ص ص ٦٧-٧٥] أو معهد المحاسبين القانونيين في إنجلترا (Institute of chartered accountants in England & Wales) وهو الأمر الذي يحقق الاستفادة بالخبرات التنظيمية للدول المتقدمة ، حيث إن الجمعية انتهجت البدء بما وصل إليه الآخرون .

خاتمة

استعرض الباحث المفهوم العلمي للمعايير المحاسبية وأهميتها كأداة لرسم السياسة المحاسبية في أي مجتمع ، والإشارة إلى الخطوة الرائدة التي اتخذتها المملكة في إقرار بياني أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير العرض والإفصاح العام . كما قام الباحث بمناقشة المفاضلة بين مبدأ العمومية ومبدأ الإقليمية حال القيام بإعداد المعايير المحاسبية وعرض المبررات والأسانيد الخاصة بكل منهما . ثم تناول التعرض للجهود التي بذلت خلال المرحلة السابقة التي تلت إصدار بياني أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعايير العرض والإفصاح حيث تعرض للجهود المبذولة من قبل وزارة التجارة من ناحية والجهود المبذولة من قبل جمعية المحاسبة السعودية من جهة أخرى ، حيث قام الباحث بتقويم كل هذه الجهود المبذولة .

نتائج البحث

- (١) عند قيام أي دولة بإعداد المعايير المحاسبية الخاصة بها فإن الأخذ بمبدأ عمومية المعايير المحاسبية يعد بمثابة إسقاط غير موضوعي لتأثير الخصائص والمتغيرات البيئية على المعايير المحاسبية وهو الأمر الذي يصعب قبوله ومن ثم توصل الباحث إلى قناعة خاصة بأن المتغيرات والخصائص البيئية تؤثر على أهداف ووظائف المحاسبة وبالتبعية على المعايير المحاسبية التي يتحدد في ضوءها طرق وأساليب القياس والإفصاح والتي نبعث منها قناعة منطقية أخرى، وهي أنه إذا علمنا أن لكل بلد مشكلاته الخاصة النابعة من بيئته وظروفه، والتي تختلف عن مشكلات وظروف وبيئات البلدان الأخرى، فإن إعداد وإصدار معايير لمهنة المحاسبة في المملكة تأخذ في الحسبان الخصائص والمتغيرات البيئية ويعتبر مطلباً ملحاً وضرورياً.
- (٢) بالنسبة لقيام وزارة التجارة بتكليف جمعية المحاسبة السعودية باستكمال بناء المعايير المحاسبية، فإنها خطوة سليمة باعتبار أن جمعية المحاسبة السعودية إنما تتكون من جميع المهتمين بمهنة المحاسبة والأطراف ذات العلاقة من ممارسين ومستفيدين وأكاديميين. وهو الأمر الذي يؤدي إلى جدية ومناسبة الجهود الناتجة عن الجمعية.
- (٣) وفيما يتعلق بالأساليب المتاحة أمام الجمعية لاستكمال المعايير، يرى الباحث الاستعانة بالمعايير المعمول بها في بعض الدول كأساس لوضع معايير المحاسبة في المملكة. واتباع الأسلوب الاستنباطي لاستنتاج المعايير التي نرى مطابقتها للظروف البيئية للمملكة عن طريق اختيار النقاط التي تظهر أهميتها، وكذلك إضافة النقاط التي يعتقد ملاءمتها للمحيط الاقتصادي في المملكة. حيث إن ذلك يراعي الخصوصيات البيئية للمملكة والخصائص والظروف السائدة في المجتمع السعودي.
- (٤) وفيما يتعلق بمنهجية إصدار المعايير فإن الباحث يرى ملاءمة التنظيم الذي اقترحه جمعية المحاسبة السعودية، والذي اقترح بالاسترشاد بالمنهجية المتبعة في المجامع العلمية الشهيرة في الدول المتقدمة.

وأخيراً فإن الباحث في نهاية هذا التقييم للتجربة السعودية الخاصة باستكمال معايير المحاسبة إنما يوجه دعوة مخلص للسرعة في العمل على وضع كل ما سبق موضع التنفيذ،

وذلك حتى يمكن إثراء المهنة المحاسبية والرقي بالسياسة المحاسبية المتهجة في المملكة والقضاء على الممارسات المحاسبية المتباينة .

المراجع

- [١] المملكة العربية السعودية . أهداف ومفاهيم المحاسبة : بيان أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها ومعياري العرض والإفصاح العام ، الرياض ، قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ بتاريخ ٢٨/٢/١٤٠٦ هـ .
- [٢] Jagetia, Lal C. and Nwadike, Evaristus "Accounting Systems in Developing Nations: The Nigerian Experience". *The International Journal of Accounting*, 18, No.2, (Spring 1983), 69-81.
- [٣] Choi, Frederick D. and Muller, Gerhard G. *An Introduction to Multinational Accounting*. New York: Prentice-Hall, 1978.
- [٤] Maccomb, Desmond. "International Accounting Standards and the EEC Harmonization Program". *The International Journal of Accounting*, 17 (Spring 1982), 35-48.
- [٥] عثمان ، الأميرة إبراهيم . «دراسة تحليلية لفعالية توحيد المعايير المحاسبية على المستوى الدولي» . مجلة الإدارة العامة ، معهد الإدارة العامة ، الرياض (نوفمبر ١٩٨٩م) ، ٧٥-١٠٨ .
- [٦] Gray, S.J.; Shaw, J.C., and McSweeney, L.B. "Accounting Standard and Multinational Corporations". in S.J. Gray (ed), *International Accounting and Transnational Decision*. London: Butterworth & Co., 1983.
- [٧] Violet, William J. "A Philosophical Perspective on the Development of International Accounting Standard". *The International Journal of Accounting* (Fall 1983), 1-13.
- [٨] Ndubizu, Gordian A. "Accounting Standards and Economic Development: The Third World in Perspective". *The International Journal of Accounting*. (Spring 1984), 181-196.
- [٩] Mueller, Gerhard. "Accounting Principles Generally Accepted in U.S. Versus, those Generally Accepted Elsewhere". *The International Journal of Accounting* (Spring 1968), 91-103.
- [١٠] مطر، محمد . «دراسة تحليلية لمعايير المحاسبة في الكويت والسعودية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية» . مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية ، العدد ٥٦ (١٩٨٨) ، ٩٣-١٤٧ .
- [١١] Mocomb, Desmond. "The Harmonization of Accounting: A Cultural Dimension". *The International Journal of Accounting* (Spring 1979), 1-15.
- [١٢] Fitzgerald, Richard D. "International Harmonization of Accounting and Reporting". *The International Journal of Accounting*, 17, (Fall 1983), 22-31.

- [١٣] الكويت، وزارة التجارة والصناعة . المبادئ المحاسبية للشركات والمؤسسات ، المشمولة بالقرار رقم (١٠) لعام ١٩٨٦م ، الصادر من وزارة التجارة والصناعة بدولة الكويت ..
- [١٤] Harrison, L. Graeme and McKinnon, L.Jill. "Culture and Accounting Change: A New Perspective on Corporate Reporting Regulation and Accounting Policy Formulation, *Accounting Organizations & Society*, 11, No.3 (1986).
- [١٥] Frank, Werner G. "An Empirical Analysis of International Accounting Practices". *Journal of Accounting research* (Autumn 1979), 593-605.
- [١٦] Nair, R.D. and w.G. Frank, "The Impact of Disclosure and Measurement Practices on International Accounting Classification". *The Accounting Review*, (July 1980), 426-450.
- [١٧] ———, "The Harmonization of International Accounting Standards, 1973-1979", *The international Journal of Accounting*, 17, No.1, (Fall 1981), pp.61-77.
- [١٨] المملكة العربية السعودية، جمعية المحاسبة السعودية . التقرير السنوي للجمعية العمومية ، الاجتماع السادس بتاريخ ١١/١١/١٤٠٩هـ .
- [١٩] الراشد، عبدالعزيز. مشروع تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، الملخص العام، مكتب الراشد محاسبون ومراجعون قانونيون (الرياض ١٤٠٥هـ).
- [٢٠] Hayes, Donald J. "The International Accounting Standards Committee-Recent Developments and Current Problems". *The International Journal of Accounting*, 16, No.1, (Fall 1980), pp.1-10.
- [٢١] Aitken, Michael J. and Wise, Trevor D. "The Real Objective of the International Accounting Standards Committee" *The International Journal of Accounting*, 20, No.1 (Fall 1984), 171-177.
- [٢٢] Most, Kenneth S., and Winters, Arthur lee "Focus on Standards Setting from Trueblood to the FASB." *The Journal of Accountancy* (February 1977), 67-75.

Establishing Accounting Standards: the Saudi Approach

Wabil Ali Al Wabil

*Assistant Professor, Accounting Department, College of Administrative Sciences,
King Saud University, Riyadh, Saudi Arabia*

Abstract. This paper has discussed the scientific meaning of Accounting Standards and its significance as a tool in deciding the society's accounting policies. The paper has also touched on the significant step that the Kingdom has taken concerning the adoption of "Objectives and Concepts of Accounting" and "Auditing Standards".

The paper has debated the issue of selecting between internationality versus locality approach of accounting standards setting, and presented the pros and cons of each approach.

The efforts of the Ministry of Commerce and the Saudi Accounting Association with regard to establishing accounting standards were evaluated and came out with several recommendations, if adopted - it is hoped - shall enrich accounting profession, enhance accounting policies applied in the Kingdom, and eliminate conflicts in accounting practices.