مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

مدى إمكانية تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في بيئة الأعمال السورية

الدكتور ابراهيم العليص *
عفراء زحلوط **

(تاريخ الإيداع 8 / 8 / 2010. قُبِل للنشر في 16 / 12 / 2010)

□ ملخّص □

يتناول هذا البحث إمكانية تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في بيئة الأعمال السورية، وذلك من خلال مدى ملاءمة كل من واقع البيئة الاقتصادية السورية من ناحية النظام الاقتصادي المتبع، ومصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية، وحجم الأنشطة الاقتصادية، والعلاقات الاقتصادية لسورية مع الخارج، ووجود السوق المالية السورية، وكذلك البيئة القانونية، وتطور نظام تعليم معايير IFRS، وواقع مهنة المحاسبة في سورية، وتبين مدى ملاءمتها لإمكانية التطبيق الفعّال لمعايير IFRS في سورية.

خلص البحث إلى نتيجة مفادها بإمكانية تطبيق معايير IFRS في البيئة الاقتصادية والقانونية السورية بعد أن يتم تطويرها إلى مستوى نضوج يتوافق مع تطبيق معايير IFRS ، وكذلك عدم كفاية نظام تعليم معايير IFRS ومهنة المحاسبة في سورية عن تأدية دورهما تجاه تطبيق هذه المعايير.

الكلمات المفتاحية: معايير IFRS، البيئة الاقتصادية، البيئة القانونية، نظام تعليم معايير IFRS، مهنة المحاسبة.

* مدرس– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.
** طالبة دراسات (ماجستير)– قسم المحاسبة– كلية الاقتصاد– جامعة تشرين– اللاذقية– سورية.

مجلة جامعة تشرين للبحوث والدراسات العلمية _ سلسلة العلوم الاقتصادية والقانونية المجلد (32) العدد (5) 2010
Tishreen University Journal for Research and Scientific Studies -Economic and Legal Sciences Series Vol. (32) No. (5) 2010

The Possibility of Applying International Financial Reporting Standards in The Syrian Business Environment

Dr. Ibrahim Al - Ulis *
Afraa Zahlout **

(Received 8 / 8 / 2010. Accepted 16 / 12 / 2010)

□ ABSTRACT □

This research deals with the possibility of applying International Financial Reporting Standards in the Syrian business environment, so the researcher analyses reality of the economic environment Syrian (the economic system that is adopted, the source of the financing of Syrian economic projects, the size of economic activities, the economic relations of Syria with the outside, and the presence of the Syrian Securities Exchange), as well as legal environment, the evolution of accounting education of IFRS, and the reality of the accounting profession in Syria, and show their relevance to the possibility of effective application of the IFRS standards in Syria.

The researcher concluded that there is possibility of applying IFRS in the Syrian economic and legal environment after it has been developed to the level of maturity consistent with the application of IFRS standards, as well as the inability of the educational system of IFRS and the accounting profession in Syria to perform their role towards the implementation of these standards.

Keywords: IFRS standards, the economic environment, the legal environment, the education system of IFRS, the accounting profession.

*Assistant Professor, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.
** Postgraduate Student, Department of Accounting, Faculty of Economics, Tishreen University, Lattakia, Syria.

مقدمة:

في ظل التطورات الاقتصادية المتسارعة التي يشهدها العالم، حاول عدد من الدول النامية Developing Countries الخروج من الأنظمة الإرثية السياسية والاقتصادية التي كانت قائمة على مزيج من الأنظمة الاشتراكية أو التخطيط المركزي باتجاه نظام اقتصاد السوق. وتسعى هذه الدول في سبيل ذلك إلى تلبية متطلبات هذا التحول، حيث تبنت في مجال المحاسبة معايير التقرير المالي الدولية International Financial Reporting Standards (IFRS) التي لاقت قبولاً واسعاً، واحتلت مكانة هامة في البحث المحاسبي على مستوى العالم، واقترحت كمجموعة معايير يمكن أن تستخدم على المستوى الدولي لتحقيق التوافق المحاسبي. حيث يتناول هذا البحث مدى إمكانية تطبيق معايير IFRS في دولة نامية مثل سورية من ناحية البيئة الاقتصادية، والقانونية، والنظام التعليمي لمعايير IFRS، وكذلك واقع مهنة المحاسبة.

مشكلة البحث:

يعتبر بعض الباحثين (Dahawy and Mcrino, 2002, P204 & Zeghal and Mhedhbi, 2006,P374) أن عملية إصدار معايير IFRS تهيمن عليها الطبيعة الاقتصادية والثقافية لدول الأنجلوساكسون*، ولاتتوافق مع الطبيعة الثقافية للدول النامية. ومع ذلك فإن عدداً كبيراً من الدول النامية مثل الأردن، والإمارات العربية المتحدة، وكازاخستان، والبحرين، وغيرها، ومؤخراً سورية قد ألزمت شركاتها المدرجة في السوق المالية بإعداد قوائمها المالية على أساس معايير IFRS، على الرغم أن المحاسبة تعتبر وليدة النظم الاقتصادية، والاجتماعية، والسياسية، والثقافية للبيئة التي تعمل بها، ومع العلم أن عدداً من الدول المتقدمة Developed Countries المشاركة في عملية إعداد معايير التقرير المالي الدولية لم تتبع هذه المعايير وعلى رأسها الولايات المتحدة الأمريكية، وقد يعود السبب إلى اختلاف البيئة من جهة وإلى تغليب مبدأ السيادة الوطنية للدولة من جهة أخرى.

تحاول سورية تبني معايير التقرير المالي الدولية وتطبيقها في بيئة الأعمال السورية، التي تميل بدرجة كبيرة لأن تتوافق مع بيئة الدول النامية أكثر من توافقها مع بيئة الدول المتقدمة، والتي أضفت على معايير IFRS الكثير من سماتها. في إطار ذلك يأتي هذا البحث للوقوف على مدى إمكانية تطبيق معايير IFRS في البيئة السورية، ويمكن صياغة مشكلة البحث بالتساؤل الرئيسي التالي:

هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في بيئة الأعمال السورية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل مجموعة التساؤلات الفرعية التالية:

1. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في البيئة الاقتصادية السورية؟

أ. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع النظام الاقتصادي في سورية؟

ب. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع مصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية؟

ج. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع حجم الأنشطة الاقتصادية في سورية؟

د. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع العلاقات الاقتصادية السورية مع الخارج؟

هـ. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع وجود سوق مالية في سورية؟

*** المقصود بدول الأنجلوساكسون هي الدول الناطقة باللغة الانكليزية ذات النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر والنظام القانوني العام، مع العلم أن الباحثة قد قامت باستخدام هذا المصطلح على اعتبار أنه قد تم استخدامه من قبل أغلب الدراسات السابقة.**

2. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في البيئة القانونية السورية؟
3. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع النظام التعليمي لهذه المعايير في سورية؟
4. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع واقع مهنة المحاسبة في سورية؟

أهمية البحث:

تنبع أهمية البحث من أهمية توحيد قواعد إعداد التقرير المالي في الشركات السورية مع الشركات خارج سورية، وأهمية استخدام معايير IFRS لهذا الغرض كونها مجموعة معايير ذات جودة عالية، وقد تعمل على رفع مستوى الممارسة المحاسبية في سورية بالتوازي مع محاولات الإصلاح الاقتصادي المتبعة خاصةً بعد تطبيقها في العديد من الدول النامية والمتحولة والمتقدمة على حدٍّ سواء، والنظر إلى إمكانية التغيير في بعض العوامل التي تعمل على تطوير تطبيق هذه المعايير في سورية. ويركز البحث على اتجاه دراسة وتحليل البيئة الاقتصادية، والقانونية، ونظام تعليم هذه المعايير، وواقع مهنة المحاسبة في سورية، وبيان مدى ملاءمتها لإمكانية التطبيق الفعال لمعايير IFRS، حيث لم يلق هذا الاتجاه اهتماماً ملحوظاً في الأبحاث والدراسات العلمية في سورية التي تناولت موضوع معايير التقرير المالي الدولية.

أهداف البحث:

1. توضيح إمكانية تطبيق معايير IFRS في المشروعات الاقتصادية السورية عن طريق دراسة البيئة الاقتصادية في سورية من ناحية النظام الاقتصادي المتبع، ومصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية، وحجم الأنشطة الاقتصادية، والعلاقات الاقتصادية لسورية مع الخارج، ووجود السوق المالية والتحقق من مدى ملاءمتها لإمكانية تطبيق معايير IFRS.
2. توضيح إمكانية تطبيق معايير IFRS في البيئة القانونية السورية.
3. توضيح مدى قدرة نظام تعليم معايير IFRS وقدرة مهنة المحاسبة في سورية على مقابلة متطلبات تطبيق معايير IFRS.

منهجية البحث:

تم اعتماد المنهج الوصفي، الذي يقوم على أساس توصيف ومسح الظاهرة موضع الدراسة (مدى إمكانية تطبيق معايير IFRS في بيئة الأعمال السورية) والإلمام بها من كافة جوانبها وأبعادها، واختيار سورية كدراسة حالة في البحث، وحاولت الباحثة الإجابة على تساؤلات البحث من خلال إجراء دراسة وصفية لواقع البيئة السورية واستخلاص النتائج، وقامت بتجميع بيانات البحث عن طريق استخدام الأدوات التالية:

- دراسة الأبحاث والمقالات العلمية والأدبيات المحاسبية ذات العلاقة بموضوع البحث وكذلك القوانين والتشريعات السورية بهدف توصيف البيئة الاقتصادية، والقانونية، ونظام تعليم معايير IFRS، وواقع مهنة المحاسبة في سورية.
- اعتمدت الباحثة في إجراء القسم الميداني على تجميع آراء بعض من الجهات ذات العلاقة، وذلك عن طريق توزيع قائمة استبانة على أساتذة المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات السورية والوقوف على آرائهم بما يخدم الإجابة على تساؤلات البحث.

حدود البحث:

1. حدود زمانية: قد لا يكون من الممكن تبني نتائج هذا البحث بعد عدد من السنوات، حيث تحكم سورية العديد من المتغيرات من تشريعات وقوانين وتوجهات للتحول التدريجي من الاقتصاد المخطط مركزياً إلى اقتصاد السوق الاجتماعي.

2. حدود مكانية: يتم تطبيق هذا البحث في سورية، وبالتالي قد يكون من غير الممكن تعميم نتائج البحث على جميع الدول النامية، فقد تختلف العوامل الثقافية والاقتصادية والسياسية والتنظيمية والقانونية بين هذه الدول.

الدراسات السابقة:

- دراسة دهبي (رسالة ماجستير غير منشورة، 2007)، حيث هدفت الدراسة إلى بيان ضرورات ومدى تطبيق معايير IFRS في سورية، وبيان المعوقات التي تحد من إمكانية هذا التطبيق، وأهم النتائج التي خلصت إليها الدراسة هي ضرورة تطبيق معايير IFRS في سورية والتي تجلت في ضرورات اقتصادية، وضرورات القياس والإفصاح المحاسبي، وضرورات تشريعية ومالية، ووجود بعض المعوقات التي تعيق تطبيق هذه المعايير، وتتمثل هذه المعوقات بعوامل بيئية داخلية وعوامل ثقافية.

- دراسة Zeghal and Mhedhbi (2006)، حيث هدفت الدراسة إلى تحديد العوامل التي يمكن أن تفسر تبني معايير IFRS من قبل الدول النامية. وقد تم اختيار مجموعة من العوامل وهي عامل النمو الاقتصادي، وعامل مستوى التعليم، وعامل درجة الانفتاح الاقتصادي، وعامل الانتماء الثقافي لمجموعة دول، وعامل وجود أسواق رأس المال. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن عوامل مستوى التعليم ووجود أسواق مالية والانتماء الثقافي مرتبطة إيجاباً بتبني معايير IFRS، وأن عوامل النمو الاقتصادي والانفتاح الاقتصادي الخارجي غير مرتبطة مع تبني معايير IFRS، وأن الدول التي تتمتع بمستوى عالٍ من المعرفة ولديها سوق مالية وتميل للثقافة الأنجلوساكسونية أكثر اندفاعاً لتبني معايير IFRS.

- دراسة Aljifri and Khasharmch (2006)، حاولت الدراسة الاستقصاء بشكل تجريبي عن ملاءمة معايير IFRS لبيئة دولة الإمارات العربية المتحدة التي تقوم بتبني مدخل اقتصاد السوق وتحرير التجارة. وأهم النتائج التي توصلت إليها الدراسة هي أن الإفصاح عن المعلومات المالية باللغة الإنكليزية يعتبر عاملاً قوياً في تبني هذه المعايير، وأن حجم الشركة، مقاساً بقيمة الأصول، ذو تأثير هام على مستوى تبنيها كذلك، وكشفت الدراسة أن تبني IFRS من قبل الشركات الإماراتية يعتبر ملائماً لبيئة الإمارات العربية المتحدة، ويحسن قابلية المقارنة واعتمادية المعلومات المالية.

الدراسة النظرية

معايير التقرير المالي الدولية

ظهرت فكرة التوافق في معايير المحاسبة على المستوى الدولي من قبل المنشآت الدولية والشركات المتعددة الجنسية، حيث تم تبنيها رسمياً في المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين الذي عقد في عام 1904في أمريكا، واستمرت بعد ذلك الاجتماعات والمؤتمرات والمناقشات بين محاسبي الدول المهتمين بتنمية المحاسبة وأدائها ومناقشة المشكلات وتبادل الخبرات ووجهات النظر. وتمّ اتخاذ خطوات رئيسية في المؤتمر الدولي العاشر للمحاسبين في سيدني في استراليا عام 1972 من أجل إنشاء منظمة قادرة على إعداد معايير محاسبة تكون مقبولة على المستوى الوطني للدول المشاركة (لطفي، 2004 ،ص.ص. 430-432 & Pacter, 2005, P67.).

ولقد تشكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee (IASC) في عام 1973 من قبل عشر دول هي استراليا، وكندا، وفرنسا، وألمانيا الغربية، واليابان، والمكسيك، وهولندا، والمملكة المتحدة، وايرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية، ومقرّها لندن، وأسند إليها عملية إصدار معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards (IAS) (الراوي، 1995، ص.53).

وفي عام 2001، حلت هيئة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standard Board (IASB) محل لجنة معايير المحاسبة الدولية نتيجة لعدم قدرة الأخيرة على إنجاز أهدافها، وبقي مقرها في لندن، وتعتبر هذه الهيئة الجديدة هيئة مهنية دائمة مزودة بكادر قوي ومصمم ليكون مسؤولاً عن وضع معايير مستقلة تعكس المتطلبات الجديدة من قبل الهيئات العالمية، وتواكب القبول العالمي الواسع لمعاييرها(Whittington, 2008, P 495). وتختلف عن سابقتها IASC بامتلاك بناء Two Tiers بالاعتماد على جهة مراقبة غير مضمنة في عملية إصدار المعايير (أي مجلس الأمناء) وهيئة لإصدار المعايير (Alexander and Archer, 2006, P.1,6.). وتتكون الهيئة حالياً من من 15 عضواً بتفرغ تام، ويتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء http://www.ifrs.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm (31\7\2010)، وتهدف الهيئة إلى ما يلي (Deloitte, 2009 & Ball, 2006, P.8.):

1. تطوير – ضمن المصلحة العامة– مجموعة واحدة من معايير المحاسبة الدولية العالية الجودة والقابلة للفهم والملزمة، والتي تتطلب معلومات عالية الجودة وشفافة وقابلة للمقارنة في القوائم المالية والتقارير المالية الأخرى لمساعدة المستثمرين في أسواق رأس المال العالمية والمستخدمين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية.
2. تعزيز الاستخدام والتطبيق البالغ الدقة لهذه المعايير.
3. الأخذ بعين الاعتبار حاجات الوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم والاقتصاديات المتحولة عند العمل على تحقيق الهدفين الأول والثاني.
4. العمل بنشاط مع معدي المعايير الوطنية لإحداث التقارب بين المعايير الوطنية وبين معايير التقرير المالي الدولية للتوصل إلى حلول ذات نوعية عالية.

وتقوم هذه الهيئة بإصدار معايير التقرير المالي الدولية التي تشتمل على معايير التقرير المالي الدولية IFRS، ومعايير المحاسبة الدولية IAS، والتفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولية IFRIC أو لجنة التفسيرات الدائمة السابقة SIC. (Deloitte, 2009).

وتتمتع معايير التقرير المالي الدولية ببعض المزايا، منها ما يلي:

1. تعتبر معايير خاصة بالتقرير المالي أكثر من كونها معايير خاصة بالمحاسبة (Taylor., 1987, P.159.).
2. معايير مطورة بالاستناد إلى المبادئ وليس القواعد، حيث يقول Sunder (2009, P.103.) إنَّ المبادئ وليس القواعد تبدو لأن تكون في صميم الإجماع المحاسبي، انطلاقاً من أن المعايير المطورة يجب أن تنحصر في المبادئ ولا تصبح قواعد مفصلة.
3. تعتبر معايير IFRS مجموعة من معايير المحاسبة التي اكتسبت قبولاً عالمياً بسرعة وحيث تم تعديل بعض منها، واستبدال بعضها الآخر، بالإضافة إلى تبني معايير لمواضيع جديدة لم تكن موجودة من قبل(Beneish and Yohn, 2008, P.435).

4. تعتبر IFRS منتج لثقافة محددة وبيئة أعمال محددة قائمة على النظام الرأسمالي الحر (الأنجلوساكسونية) ومقدرة لأن تكون مستوعبة في البيئات الأخرى المتميزة بنماذج ثقافية أخرى (Bogdan, and Stefana, 2008,P.9)*.

5. تصدر معايير IFRS باللغة الإنكليزية بشكل أساسي مع كل تفسيراتها، مع وجود ترجمات إلى لغات مختلفة (مثل الفرنسية، والإسبانية، والعربية وغيرها) بإشراف لجنة التفسيرات، وتعتبر مجموعة معايير متجددة باستمرار في مقابل الظروف الاقتصادية السائدة.

تبني معايير التقرير المالي الدولية في بيئة الأعمال السورية

تعمل سورية كغيرها من الدول النامية جاهدةً على تطوير وتحديث القطاعات المختلفة من أجل تحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية. وتعتمد في إنجاز تلك الإصلاحات على تطبيق الوصفات والمعايير الدولية، فمثلاً اعتمدت وصفة صندوق النقد الدولي والبنك الدولي لإصلاح القطاع المصرفي، واعتمدت المعايير الدولية الخاصة بإحداث أسواق الأوراق المالية عند تأسيس سوق دمشق للأوراق المالية.

وفيما يتعلق بالمحاسبة تبنت مؤخراً معايير التقرير المالي الدولية، وبدأت ذلك بخطوة هي إلزام الشركات المساهمة والمسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية والخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وكذلك المصارف العاملة في سورية بتطبيق هذه المعايير، وكذلك أسست مجلساً للمحاسبة والتدقيق، يهدف إلى الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها، وأوكلت إليه مهمة إلزام الجهات ذات العلاقة بتطبيق معايير التقرير المالي الدولية (القانون رقم 33 لعام 2009)، من أجل الوصول إلى تقارير مالية تعكس معلومات مالية شفافة وموثقة، على اعتبار أن معايير IFRS محققة لهدف إنتاج معلومات مالية شفافة وموثقة.

ويتبادر إلى الذهن قضية هامة هي مدى إمكانية تطبيقها في البيئة السورية، فقد يؤدي أو لا يؤدي تطبيق هذه المعايير إلى نتائج إيجابية في سورية. لذلك ستقوم الباحثة في الفقرات التالية بتوضيح أهم ملامح كل من البيئة الاقتصادية والقانونية ونظام تعليم معايير IFRS وواقع مهنة المحاسبة في سورية ومناقشة مدى ملاءمتها لتطبيق معايير التقرير المالي الدولية.

1. البيئة الاقتصادية السورية

أ. النظام الاقتصادي المتبع

إن طبيعة النظام الاقتصادي المتبع بدولة ما قد تؤثر على طبيعة النظام المحاسبي والممارسات المحاسبية السائدة بتلك الدولة، حيث تلبي المحاسبة حاجة النظام الاقتصادي المتبع، وتتطور مع تطور هذا النظام.

وبالنسبة للنظام الاقتصادي المتبع في سورية، فمنذ حصولها على استقلالها سنة 1946 من الاحتلال الفرنسي وحتى عام 1963 كان النظام الاقتصادي السائد هو النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر، وتركزت وظيفة المحاسبة في ذلك الحين على خدمة مالكي المشروع وإدارته، نظراً لأن الهدف الأساسي هو تحقيق أكبر ربح ممكن، والوقوف على المركز المالي للمشروع سنوياً، واختلفت في ذلك الوقت طريقة المحاسبة من شركة إلى أخرى وفقاً لحجمها وخبرة

*** وتجدر الإشارة إلى أن أغلب أعضاء هيئة IASB هم من الولايات المتحدة الأمريكية وأوروبا وبعض الدول الأخرى، وكذلك غالبية أعضاء مجلس الأمناء من شمال أمريكا وأوروبا، وقد يعتبر هذا إشارة إلى غلبة الثقافة الأنجلوساكسونية على معايير IFRS، وحيث لا يوجد عضو في الهيئة أو مجلس الأمناء يمثل الدول النامية**

(31\7\2010 http://www.ifrs.org/The+organisation/Trustees/Trustees.htm & http://www.ifrs.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm)

القائمين على العمل المحاسبي بها، حيث لم يكن يتوافر لدى معظم الشركات نظام محاسبي بالمعنى الفني (المهايني، 1989،ص.35-36). ثم انتهجت سورية نظام التخطيط المركزي أو ما يسمى الاقتصاد المخطط، والذي يقوم على أساس سيطرة الدولة على النشاط التجاري وعوامل الإنتاج، والذي يحتاج إلى معايير موحدة ما بين الفترة 1963 وحتى بدايات عام 1990، وقد اتبع النظام المحاسبي الموحد في تلك الفترة.

خطت سورية خلال النصف الأول من عام 1991 خطوات قد تكون متواضعة بالمفهوم العالمي باتجاه تحرير النظام من كثير من القيود التي تقف عائقاً أمام تطوره ونموه، فقد صدرت عدة تشريعات اقتصادية هامة لتشجيع الاستثمارات الوطنية والأجنبية، وجذب مدخرات السوريين من الخارج وتنمية الحوافز الفردية في القطاع الخاص، حيث جاء القانون رقم 10 لعام 1991 الذي منح المستثمرين حرية الاستثمار في جميع المجالات (لايقة، 2008/2007 ص.14). وتحاول سورية في المرحلة الحالية التحول التدريجي إلى ما يسمى اقتصاد السوق الاجتماعي، الذي يقوم على أساس الملكية الخاصة لوسائل الإنتاج، واعتماد المبادرة الفردية بالاستناد إلى تفاعل العرض والطلب داخل السوق، والمنافسة الحرة، وتحرير الأسعار، أي انتهجت سورية مع بداية عام 2005 مفهوم ما يسمى باقتصاد السوق الاجتماعي، الذي يعرف بأنه محاولة التوفيق بين الفعالية الاقتصادية التي توفرها المنافسة الحرة وبين الحاجة إلى العدالة الاجتماعية، أي هو تدخل الدولة في الاقتصاد من خلال مراقبة آليات السوق دون أن يتحول هذا التدخل إلى سيطرة مطلقة على الاقتصاد كما هو الحال في الصيغة الاشتراكية (لايقة، 2008/2007، ص.ص.79-80).

تعتقد الباحثة أن محاولة التحول التدريجي من الاقتصاد المخطط إلى اقتصاد السوق الاجتماعي سيكون لها تأثير على مدى قدرة النظام المحاسبي الحالي في سورية على تلبية متطلبات هذا التحول، خاصة أن الاقتصاد السوري يعيش الآن حالة لا تشبه كثيراً الاقتصاد المخطط وهي بنفس الوقت لا تشبه اقتصاد السوق ولا حتى الاقتصاد المختلط (لايقة، 2008/2007، ص.78)، حيث يتم العمل في المرحلة الحالية على التحول من نظام قائم إلى نظام آخر.

إذا كان من غير الممكن توصيف النظام الاقتصادي المتبع في المرحلة الحالية بدقة، فعلى الأقل برأي الباحثة يمكن أن نعتبره مختلفاً بشكل ما عن المنهج السائد أو الممارس في البيئة الأنجلوساكسونية التي تقوم أساساً على اقتصاد السوق، والمستند إلى دعامتين أساسيتين هما الشفافية والمنافسة، وقد لا تتوافر هاتان الدعامتان في النظام الاقتصادي الحالي المتبع في سورية، حتى وإن كان هناك خطوات نحو تحقيقها فإن الوصول إليها لم يتحقق بعد، وقد تحتاج العملية إلى وقت زمني قد يكون طويلاً نسبياً. ويتطلب من أجل تحقيق الشفافية والمنافسة، أن تعمل المحاسبة على تقديم المعلومات المالية الشفافة، والموثوقة، والتي يمكن الاعتماد عليها، والقابلة للمقارنة إلى سوق رأس المال، وذلك لخدمة الأطراف المختلفة ذات العلاقة من المستثمرين، والمساهمين، والدائنين، والمقرضين، والمحللين الماليين وغيرهم بعيداً عن التحفظ والسرية.

وترى الباحثة أن معايير IFRS متأثرة إلى درجة كبيرة بالبيئة الأنجلوساكسونية أو بيئة النظام الرأسمالي الحر، وهي مؤسسة ومطورة لتمارس في بيئة اقتصاد السوق، ولكن إلى أي درجة يمكن للمحاسب المحلي ذي الثقافة والتركيبة المحاسبية المحلية التي تستند إلى مفهوم السرية والتحفظ والذي عمل لفترة طويلة من الزمن في الميدان المحاسبي على هذا الأساس، أن يتحول مباشرةً إلى تقديم المعلومات المالية الشفافة والمتفائلة، حيث يعتبر كل من Dahawy and Mcrino (2002, P.212-213) أن الإفصاح مكون أساسي من مكونات التقرير المالي وفق معايير التقرير المالي الدولية. لذلك يتطلب التحول من نظام الاقتصاد المركزي المتميز بالسرية إلى نظام اقتصاد السوق المتميز بالإفصاح

التام تغيّراً أساسياً، فكلما زادت درجة السرية كلما انخفض مجال الإفصاح، وقد يبدو من الصعب على المحاسب الذي عمل في بيئة سرية لفترة طويلة من الزمن أن يتغير نحو الإفصاح الكامل.

تعتقد الباحثة أنه عندما يتم تطبيق IFRS التي تتطلب إفصاحاً كاملاً، أي تطبيقاً تاماً لمفهوم الشفافية في بيئة الأعمال السورية، من المحتمل أن يكون التطبيق شكلياً فقط، أي قد تُعد قوائم وتقارير مالية قد تكون مختلفة عن نفس القوائم والتقارير المالية المعدة وفق نفس المعايير وفي نفس الشروط والظروف – من طبيعة عمل الشركة وحجمها ودرجة أرباحها ومختلف العوامل الأخرى– ولكن في بيئة مختلفة عن البيئة السورية، وقد يعود السبب في ذلك إلى تأثير ثقافة السرية والتحفظ التي يتميز بها المحاسبون في سورية عن ثقافة الشفافية والتفاؤل التي قد يتميز بها المحاسبون في بيئة الأعمال السائدة في الدول الرأسمالية الحرة والتي تكون مختلفة عن البيئة السورية.

ب. مصدر التمويل

لقد ميز Nobes (1998, P.167) بشكل واضح بين نظام الملكية الخارجية Equity- Outsiders ونظام الائتمان الداخلي Credit- Insider ، حيث اعتبر أنه في ظل النظام الأول، سيوجد أسواق أسهم هامة مع أعداد كبيرة من المساهمين الخارجيين، فإنه في مثل هذه الأنظمة سيكون هناك طلب للإفصاح العام والمراجعة الخارجية، لأن معظم موردي رأس المال ليس لديهم تمثيل في الإدارة ولا وصول خاص للمعلومات المالية. أما في ظل النظام الثاني، حيث تستند هذه الدول على الائتمان وتكون مهتمة أكثر بحماية الدائنين، ولن يحتاج الممولون الداخليون إلى مراجعة التقارير المنشورة. واعتبر أن هذا الاختلاف في الهدف بين النظامين سيقود إلى اختلاف في الممارسات المحاسبية.

وفي سورية، يتم تمويل المشروعات الاقتصادية السورية من مصدرين أساسين يمكن تقسيمهما حسب الجهة الممولة كالتالي:

مشروعات القطاع العام:

وتتمثل في شركات القطاع العام الاقتصادي التي تسيطر على نسبة هامة من المشاريع الاقتصادية في سورية وتمّول عن طريق الدولة، ويمكن تصنيف الواقع المحاسبي في شركات القطاع العام الاقتصادي بالمراحل الثلاث التالية:

- مرحلة ما قبل عام 1974، حيث لم يكن لدى معظم الشركات نظام محاسبي، وتختلف الممارسات المحاسبية من شركة إلى أخرى وفق مفهوم وإبداع وأسلوب القائمين على مسك حساباتها وإدارتها المالية، كما أن الأسلوب نفسه والتنظيم المحاسبي المتبع في شركة ما بكامله عرضة للتبدل كلياً أو جزئياً بمجرد استبدال المسؤول عن حساباتها بشخص آخر وفق أسلوبه وخبرته والطريقة التي يرتئيها.

- مرحلة من عام 1974 حتى عام 2007، فعندما توسع دور القطاع العام وصدر قانون المؤسسات العامة ذات الطابع الاقتصادي رقم 118 بتاريخ 1974/2/15، فقد صدر المرسوم 21 لعام 1974 الذي تم من خلاله توحيد الأسس والقواعد والمصطلحات والتعاريف المحاسبية والحسابات والقوائم الختامية للوحدات الاقتصادية، ولقد تعدلت أحكام المرسوم 21 لعام 1974 بالمرسوم 287 لعام 1978 لضرورات التطبيق العملي (المهايني، 1989، ص.35 ، ص. 37، ص. 39).

- مرحلة من عام 2007 حتى الآن، حيث بقيت الممارسة المحاسبية السائدة من خلال النظام المحاسبي الموحد المطبق على شركات القطاع العام الاقتصادي حتى صدر المرسوم 490 بتاريخ 2007/12/26 ليعدل النظام المحاسبي الموحد إلى النظام المحاسبي الأساسي، حيث تنص المادة 8 منه "على وجوب إعداد التقارير المالية وفقاً

للمعايير الدولية للمحاسبة وبما لا يتعارض مع القوانين والأنظمة السائدة"، وتنص المادة 10 على أن "يبدأ تطبيق هذا النظام اعتباراً من 1/1/ 2009" (المرسوم التشريعي رقم 490، 2007/12/26).

وتم التركيز في النظام المحاسبي الأساسي على دور المحاسبة المالية من خلال استبعاد "حساب العمليات الجارية"، واستخدام مصطلحات المحاسبة المالية، واستخدام مفهوم "القوائم المالية" بدلاً من "الحسابات الختامية"، بالإضافة إلى تطبيق سياسات محاسبية متطورة، فقد استبعد النظام الجديد سياسة الاهتلاك التي كانت متبعة في الجهات العامة الاقتصادية، حيث نص النظام الجديد على "أن تتم مراجعة العمر الإنتاجي والقيمة المتبقية لها"، بالإضافة إلى استخدام أساليب عرض واضحة إلى جانب الانسجام مع معايير التقرير المالي الدولية، وهذا ما جعله أكثر وضوحاً وفهماً للجهات الداخلية والمحلية والدولية بما ينسجم مع المفاهيم والمصطلحات المطبقة في معظم أنحاء العالم وهذا سيسهم في تعزيز دور المحاسبة في الجهات العامة ويجعل تقييم أدائها أكثر وضوحاً (حمدان، 2009).

تعتقد الباحثة أن عملية تحديث النظام المحاسبي الأساسي بما ينسجم مع معايير التقرير المالي الدولية قد تكون خطوة هامة تجاه اعتماد المصطلحات المحاسبية عند إعداد القوائم المالية، وتوفير إمكانية المقارنة والاعتماد على القوائم المالية المعدة وفقاً للنظام المحاسبي الأساسي، ضمن ضرورة مراجعة هذا النظام بين الحين والآخر حرصاً على تكيّفه مع الظروف والمستجدات الاقتصادية السائدة في الدولة، ولكن قد يواجه المحاسبون مشكلتين أساسيتين عند تطبيق النظام الجديد هما ما يلي:

- مشكلة التأقلم مع المصطلحات والطرق المحاسبية الجديدة لمعالجة العمليات والأحداث الاقتصادية المختلفة، فقد لا تكون عملية التدريب بالسهولة المتوقعة خاصةً وقد ترسخت المفاهيم المحاسبية القديمة في أذهان المحاسبين، ويزداد هذا الترسخ تعمقاً خاصةً عند عدم مطالعة المستجدات الجديدة والممارسات المحاسبية السائدة على مستوى العالم.

- مشكلة التأهيل والتدريب المستمرة للتغيرات الجديدة في المعايير، وعلى اعتبار أن معايير IFRS في تغير دائم لكي تقابل المتغيرات السائدة على المستوى الدولي في الأسواق المالية العالمية، فهل سيتم عكس أي تغير جديد على الممارسات المحاسبية في النظام الأساسي؟ هذا ما لا يمكن توقعه لأنه مع كل تغير جديد يجب أن يكون هناك إجراءات مماثلة لإجراءات تحديث النظام ولكن قد تأخذ وقتاً أقل، وقد يتغير نفس المعيار على المستوى العالمي مرة ثانية قبل أن يتم عكس أثر التغير الأول في الممارسات المحاسبية للنظام المحاسبي الأساسي.

تميل الباحثة إلى الرأي القائل بأن معايير IFRS غير ممكنة التطبيق في مؤسسات القطاع العام الاقتصادي، والتي يعتبر مصدر تمويلها من الدولة، لأن هذه المعايير موجهة أساساً نحو الشركات ذات طابع الملكية الخاصة في الأسواق المالية ولا يمكن تطبيقها في شركات القطاع العام الاقتصادي، حيث اعتبر كلٌّ من Tyrrall and et. al. (2007, P.88) أن IFRS تستهدف نمط الشركات المدرجة في السوق المالية في القطاع الخاص أكثر من كيانات القطاع العام.

مشروعات القطاع الخاص:

تعمل سورية على إنجاز خطوات هامة من أجل تحفيز القطاع الخاص على المساهمة بعملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدولة، وتزداد مساهمة القطاع الخاص في المشروعات الاقتصادية السورية في مختلف المجالات.

ويعتبر التمويل العائلي مصدراً أساسياً لتمويل القطاع الخاص، حيث يسيطر القطاع العائلي على عدد كبير من الشركات الخاصة، والتي تكون على شكل شركات ذات مسؤولية محدودة، وشركات تضامن، وشركات توصية بسيطة وتوصية بالأسهم ويضاف إليها الشركات المساهمة الخاصة أو المغلقة. وعلى الرغم من وجود بعض من شركات الاكتتاب العام في سورية إلاّ أن الشركات السائدة هي شركات القطاع العام والشركات العائلية، فقد بلغ عدد الشركات العائلية حتى نهاية الشهر الخامس في عام 2007 في سورية 77295 شركة، أما الشركات المساهمة فقد بلغت 266 شركة منها 44 شركة مطروحة للاكتتاب العام و9 شركات قابضة أما الباقي فهي مغلقة (دهبي، 2007، ص.62)، ويوجد الآن 365 شركة مساهمة سورية منها 300 شركة مساهمة مغلقة و65 شركة مساهمة عامة، ويبلغ عدد المكتتبين في هذين النوعين أكثر من 300 ألف مساهم، إضافةً إلى وجود 1500 شركة ذات مسؤلية محدودة و20 ألف شركة أشخاص والكثير من الشركات الفردية (الجليلاتي،2009).

تعتقد الباحثة أن غلبة تمويل القطاع العائلي لمشروعات القطاع الخاص تنطلق من الثقافة الموروثة والمتناقلة بين الأفراد السوريين لأفكار السرية والتحفظ، حيث تغلب الروابط العائلية على ملامح الحياة الاجتماعية السورية، وتنعكس بذلك على هيكل المشروعات الاقتصادية وشكل تمويلها، وتتركز ملكية هذه المشروعات في أيدي فئة قليلة من الأفراد السوريين، ويبقى المواطن ذو الدخل المتوسط والمحدود غير قادرعلى دخول الحياة الاستثمارية في المشاريع الكبيرة إلاّ حين تحولها لشركات مساهمة عامة، وحيث أغلب الشركات المساهمة السورية هي شركات مغلقة، ويرى كل من Dahawy and Mcrino (2002، ص.34) أن علاقات العائلات القريبة والتعاملات الداخلية تبدوان مصدراً للاستقرار بدلاً من التهديد للنظام الاقتصادي. وفي المقابل عندما وجدت معايير التقرير المالي الدولية، كمجموعة معايير عالية الجودة، وتقدم معلومات مالية شفافة، وقابلة للمقارنة، وذات التركيب والتعقيد الواسع، موجهة أساساً لأسواق رأس المال وخدمة المستثمرين، فإن مالكي هذا النوع من الشركات لن يهتموا بتقديم معلومات شفافة بقدر اهتمامهم بتقديم بيانات الضريبة، لأنهم مالكو ومديرو هذه الشركات بآن واحد، وتنطلق اهتماماتهم من ممارسات محاسبية مستندة إلى السرية والتحفظ من أجل التهرب قدر المستطاع من الضرائب وتحقيق أكبر قدر ممكن من الأرباح.

ج. حجم الأنشطة الاقتصادية

بغض النظر عن مصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية سواء أكان عن طريق القطاع العام أم القطاع الخاص بشكليها الشركات العائلية أم المساهمة، ومهما كبر حجم هذه المشروعات فإنه لن يصل إلى حجم المشروعات الاقتصادية في أسواق رأس المال العالمية، ولن تصل النشاطات الصناعية والتجارية إلى درجة التعقيد الموجودة في الأسواق الخارجية التي طورت بها معايير التقرير المالي الدولية، وبالتالي هناك عدة معايير لن تكون قابلة للتطبيق على هذه الشركات مثلاً المعيار 32 الخاص بالأدوات المالية: الإفصاح والعرض، والمعيار 39 الخاص بالأدوات المالية: الاعتراف والقياس. وتغلب المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم على مختلف نواحي الحياة الاقتصادية السورية، وتتوضع الشركات العائلية والفردية بأماكن مختلفة ومتباعدة، ويشكل عدد الشركات التي تستخدم عشرة عمال ومادون 70% من عدد المنشآت في القطاع الخاص (مؤتمر الشركات العائلية، 2009)، ومع هذا تعتبر هذه المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم أقل حجماً من مثيلتها في الدول المتقدمة التي طورت بها معايير IFRS . ويمكن القول أنه حتى الشركات المساهمة الكبيرة الحجم في سورية قد تقابل في حجمها وتعقيدها الشركات المتوسطة الحجم في الدول المطورة لمعايير IFRS ، على الرغم من أن هذه المشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم تلعب دوراً

كبيراً في دفع عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية في سورية وينبغي العمل على تطويرها ودعمها لأنها تنطلق من واقع الحياة الاجتماعية والاقتصادية السورية وتعبر عن المستوى الاقتصادي لأفرادها، ويختلف مستوى تعقيد الأعمال في سورية عن مستوى تعقيد الأعمال في البيئة الأنجلوساكسونية أو بيئة النظام الاقتصادي الحر سواء من ناحية طبيعة الأعمال أوالتكنولوجيا المستخدمة.

وفي المقابل عندما تأثرت معايير التقرير المالي الدولية بالبيئة الأنجلوساكسونية، وتشعبت وتنوعت متطلبات تطبيق معاييرها لتقابل التعقيد المتزايد في التعاملات الاقتصادية والتجارية الدولية، فقد لا تعتبر هذه المعايير ممكنة التطبيق في شركات لم ترتق إلى المستوى الذي يوجد في تلك البيئة، وتعتقد الباحثة أن عملية تطبيق معايير IFRS في الشركات السورية الصغيرة والمتوسطة الحجم قد تؤدي إلى زيادة تكاليف إعداد القوائم المالية، وظهور مشكلة الحمل الزائد للمعايير Overload ، والجدير بالذكر أنه تم إصدار معايير التقرير المالي للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم (International Financial Reporting Standards for Small and Medium- Sized Enterprises) IFRS for SMEs ، حيث قامت هيئة معايير المحاسبة الدولية بتطوير مجموعة معايير للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم، ونشرت في التاسع من تموز 2009 بعد أن أخذ موضوع إمكانية IFRS للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم نقاشاً وجدالاً واسعاً.

د. العلاقات الاقتصادية الخارجية

لقد تطورت العلاقات الاقتصادية بين سورية والخارج في الآونة الأخيرة على عدة محاور، حيث قامت سورية بتحرير تجارتها مع الدول العربية من خلال منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى لعام 2005، واتفاق التجارة التفضيلية مع كل من تركيا وإيران، والتوقيع بالأحرف الأولى على اتفاقية الشراكة السورية مع الاتحاد الأوروبي عام 2008 (تقرير الأمم المتحدة، 2009)، وازداد في الآونة الأخيرة تدفق الاستثمارات الأجنبية المباشرة إلى سورية حيث بلغت عام 2008 نسبة 43% مقارنةً مع عام 2007 وبلغت الاستثمارات الأجنبية 300 مليار دولار في سورية (تقرير اسكوا، 2009). هذه النسبة المتزايدة قد تؤكد أهمية التركيز على محاولة جذب الاستثمار الأجنبي إلى سورية، وقد يعتبر أحد العوامل الهامة في جذب الاستثمار الأجنبي إلى سورية هو تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، وبذلك سيطمئن المستثمر الأجنبي إلى أنه يستثمر أمواله في مشاريع تطبق مجموعة معايير مفهومة بالنسبة له، وتعد قوائمها المالية على أساس معايير معترف بها على المستوى الدولي، ويكون قادر على قراءتها وفهمها بشكل واضح.

هـ. السوق المالية

يعتبر افتتاح سوق الأوراق المالية في سورية خطوة هامة نحو استقطاب الاستثمار الأجنبي ودعم الاستثمار المحلي وخلق جو استثماري ملائم، وتعتبر هذه السوق حديثة الولادة ويتواضع عدد الشركات المسجلة بها الذي بلغ حتى تاريخ 2010/7/31، 16 شركة (9 مصارف و2 خدمات و1 صناعي و3 تأمين و1 زراعي) (http://www.dse.sy/user/?page=issuers_company). إن تطبيق معايير محاسبة ذات جودة عالية في الشركات المسجلة في السوق قد يعتبر عاملاً أساسياً في زيادة ثقة المستثمرين المحليين والخارجيين على حدٍّ سواء، وقد ألزمت هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية الشركات المدرجة في سوق دمشق للأوراق المالية بتبني معايير التقرير المالي الدولية في إعداد حساباتها وقوائمها المالية.

ترى الباحثة أن التطور في العلاقات الاقتصادية الخارجية وتوسيعها وإقامة سوق دمشق للأوراق المالية بهدف جذب الاستثمار الأجنبي، قد يكون دافعاً نحو تبني معايير التقرير المالي الدولية ليس فقط من قبل سورية بل من

مختلف الدول النامية، حرصاً على تأسيس سمعة استثمارية جيدة من أجل جذب الاستثمارات الأجنبية، ولكن في المقابل قد يكون هذا الأمر على حساب التطبيق الفعّال لمعايير IFRS.

2. البيئة القانونية السورية

يمكن أن تقسم الدول بحسب أنظمتها القانونية إلى مجموعتين فتتبنى المجموعة الأولى مايعرف بالقانون العام Common Law، وتتبنى المجموعة الثانية ما يعرف بالقانون المدني Civil Law أو القانون الخاص Code Law. وفيما يلي توضيح لكل منهما (Nobes and Pacter, 2000, P.19 & Ashraf and Ghani,2005, P. P. 190-191):

نظام القانون العام

تعتمد الدولة التي فيها نظام القانون العام على مقدار محدود من القوانين والتشريعات التي يتم تفسيرها عن طريق المحاكم، والتي تكوّن مقداراً ضخماً من القضايا القانونية المكملة للقانون، وقد تم تكوين نظام القانون العام بصفة رئيسية في بريطانيا، وتبحث قواعد القانون العام عن توفير إجابة على حالة خاصة بدلاً من تكوين قاعدة للمستقبل. وتتأثر المحاسبة بهذا التصنيف حيث لا تعتمد على القانون بدرجة كبيرة، ويعتبر أن دول القانون العام موجهة نحو العرض العادل والشفافية والإفصاح الكامل، هذا النموذج المعروف بالنموذج الأنجلوساكسوني، حيث تنفذ عملية إعداد المعايير من قبل هيئات القطاع الخاص وتعتبر السوق المالية المهيمن الأساسي على تمويل المشروعات والشركات، وقد يؤثر ذلك بطبيعة الحال على قانون الشركات الذي قد لا يقرر تقليدياً تحديد سلوك الشركات أو كيفية قيامها بإعداد قوائمها المالية.

نظام القانون الخاص أو القانون المدني

توجد مجموعة أخرى لها نظام للقانون تأسس على القانون الروماني وقامت الجامعات الأوروبية بتطويره من القرن الثاني عشر، وبالتالي أصبحت هناك قواعد تعد وتربط كأفكار للعدالة والأخلاقيات وأصبحت بمثابة دستور. وفي ظل هذا النظام تحدد قواعد المحاسبة والتقرير المالي من قبل قانون الشركة أو القوانين التجارية، على سبيل المثال في ألمانيا تعتبر محاسبة الشركات أحد فروع قانون الشركة، ويتأثر كل من نوع طبيعة التشريع ونوع القواعد التفصيلية في أحد الدول تبعاً لذلك. وتعتبر المصارف والحكومات في مجموعة دول القانون الخاص هي المهيمن الأساسي للتمويل وتوجه المحاسبة المالية نحو حماية الدائن، ويعرف هذا النموذج بالنموذج القاري الأوروبي، وتتميز التقارير المالية لهذه الدول بإفصاحات قليلة وتخطيط المحاسبة المالية بقوانين الضريبة، وتمارس الحكومات دوراً قوياً ومؤثراً على عملية وضع المعايير.

في مقارنة بين القانون العام والخاص، يتضح أن الإطار التشريعي للقانون العام يؤكد حقوق المساهمين ونظام حماية قوي للمستثمر مقارنةً مع الإطار التشريعي للقانون الخاص، الأمر الذي يقود إلى تطوير فكرة أسواق رأس المال القوية في دول القانون العام وأسواق رأس المال الضعيفة في دول القانون الخاص، ويكون المصدر الأساس للتمويل في دول القانون العام هو حقوق الملكية وفي دول القانون الخاص هو الدين(Ashraf, and Ghani, W.I., 2005,).

يتضح مما سبق أن سورية تعتبر من الدول التي تنتمي إلى المجموعة الثانية، وذلك للاعتبارات التالية:

1. لا تعتبر سورية من الدول التي تضع حدوداً للقوانين، وحيث تترك المجال للاجتهاد، وعليه فليس هناك مجال لمهنة المحاسبة للقيام بأي دور في التطوير (دهبي،2007،ص.61). وعلى الرغم من صدور قانون الشركات في عام 2008 الذي ينظم عملها ويحدد سلوكها، ويحدد أسلوب القياس والإفصاح للشركات المساهمة وفقاً لمعايير التقرير

المالي الدولية، إلاّ أن هذا القانون قد لا يقابل في طبيعته ذلك الموجود في البيئة الأنجلوساكسونية المطورة لمعايير التقرير المالي الدولية، وقد يكون غير قادر على تطوير حاجات المجتمع السوري، أو الإجابة على حالة خاصة بدلاً من تكوين قاعدة للمستقبل.

2. إن سوق دمشق للأوراق المالية مؤسسة حديثاً ولا يمكن الحكم على قوتها أو ضعفها في المرحلة الحالية، ولكن يمكن القول أن هذا يشكل دعماً لفكرة انتماء سورية للمجموعة الثانية على اعتبار أنه حتى وجود سوق مالية لم يكن قبل عام 2009.

3. إن مصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية هو من جهة من قبل الدولة عن طريق القطاع العام، أما بالنسبة للقطاع الخاص فيغلب عليه القطاع العائلي، وتفتقر سورية أساساً للشركات المساهمة والتمويل عن طريق السوق المالية.

وعلى اعتبار إن معايير التقرير المالي الدولية متأثرة بدول القانون العام، وأن آلية إصدار تلك المعايير متأثرة بها كذلك، ومعدة من قبل أكاديميين ومهنيين يعيشون في هكذا بيئة، فإنها قد تكون غير ممكنة التطبيق في البيئة السورية القريبة من دول القانون الخاص أكثر من اقترابها من دول القانون العام.

وتجدر الإشارة إلى أنه في الآونة الاخيرة قد أقرت مجموعة من المراسيم والقوانين السورية التي تلزم بتطبيق معايير IFRS بمختلف المستويات، وقد تمّ التركيز على تطبيق هذه المعايير من قبل المصارف العاملة، والشركات المساهمة، والشركات المسجلة في سوق دمشق للأوراق المالية، والشركات الخاضعة لرقابة هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية، وهذا الإلزام قد ينطلق من فكرة الحاجة لجذب الاستثمارات الأجنبية.

لكن توجد نقطة هامة يجب الإشارة إليها وهي مدى تحسّن ممارسات إعداد التقرير المالي في هذه الشركات عن طريق إلزام التبني بمعايير التقرير المالي الدولية، حيث تمّت المقارنة في إحدى الدراسات لتأثيرات التبني التطوعي مقابل الإلزامي لمعايير التقرير المالي الدولية، ووُجد أنّ التأثيرات الاقتصادية للتبني كانت هامة للمتبنين طوعاً لكن غير هامة للمتبنين إلزاماً، وهدفت الدراسة للتحري فيما إذا كان التبني الإلزامي لمعايير IFRS سيحسن ممارسة المحاسبة، وبالمحصلة وجدت الدراسة أن ممارسات التقرير المالي لا تتغير بالضرورة بعد التبني الإلزامي، فالشركات قد تعتمد على التبني الاسمي أو الشكلي لـ IFRS، ومن ثم تستخدم مرونتها للاحتفاظ بالسياسات المحاسبية الموجودة. لذلك يعتبر اتساق المعالجات المحاسبية ليست نتيجة آلية لتبني معايير IFRS ، وقد استنتج تجريبياً وبشكل أبعد من هذا أن ممارسة المحاسبة تحسّن بشكل عام مع حالات التبني التطوعي لكن لا تحسن بالضرورة مع التبني الإلزامي (Carmona and Trombetta, 2008, P.459).

وقد تستند في جوهرها عملية إلزام المصارف والشركات السورية المذكورة إلى سبب رئيسي هو الحاجة إلى معلومات مالية شفافة، أي التركيز على عملية الإفصاح الكامل، حرصاً على النهوض بسوق دمشق للأوراق المالية، حيث تعتبر شفافية المعلومات وعملية الإفصاح المالي من الدعائم الأساسية لنجاح سوق دمشق للأوراق المالية. وكذلك تحقيق شفافية في العمل المصرفي من أجل خدمة منهج الإصلاح المصرفي الذي بدأ من عام 2001 من خلال اعتماد معايير IFRS التي قد تحقق ميزة إنتاج معلومات مالية شفافة، حيث يعتبر الإفصاح أحد المكونات الأساسية لمعايير IFRS. وتعتقد الباحثة أن الشفافية المطلوب تحقيقها قد يكون من الصعب الوصول إليها في ظل البيئة الاقتصادية والقانونية التي تم توصيفها مسبقاً في سورية، ولا يعتبر مجرد الإلزام بتطبيق معايير ذات جودة عالية كمعايير IFRS سبباً لتحقيق هذه الشفافية.

3. النظام التعليمي لمعايير IFRS في سورية

من خلال العودة إلى المناهج المحاسبية التي تدرّس في كليات الاقتصاد في الجامعات السورية، يمكن أن نعتبر أنه بعد عام 2000 تم إدراج موضوع "معايير التقرير المالي الدولية" في مناهجها وبالأخص في مرحلة الدراسات العليا، وبالتالي قد يفتقر المحاسبون حتى قبل إدراج مقرر "معايير التقرير المالي الدولية" في المناهج المحاسبية الجامعية إلى المعرفة الكافية عن مفهوم هذه المعايير وأسباب نشوئها. ولكن بعد أن تم إدراج مواضيع معايير IFRS بشكل كلي أو جزئي في المناهج المحاسبية السورية، ربما يتم مواجهة مشكلة أخرى تتمثل في إمكانية عكس التعديلات المستمرة لهذه المعايير في المناهج المحاسبية، فقد يعترض هذه العملية قلة الإمكانيات المتاحة من الناحية الفنية والمادية والإجراءات الإدارية الروتينية المرافقة لإصدار الكتب الدراسية الجديدة. والجدير بالذكر، أنّ إحدى مهام مجلس المحاسبة والتدقيق السوري الجديد تتعلق بهذا المجال، حيث تنص الفقرة 11 من المادة 5 من القانون رقم 33 لعام 2009 أنه يجب على المجلس " الإسهام في تحقيق التفاعل فيما بين الجامعات والمعاهد وبين التطوير المقابل في معايير المحاسبة والتقارير المالية الدولية".

بالإضافة إلى ذلك قد لا يوجد جهات مهنية في سورية تدعم تأهيل المحاسبين على المستوى المهني والممارسة العملية للممارسات المحاسبية المتبعة كما هو متبع في معظم الدول المتقدمة، حيث يقتصر الأمر فقط على جهود جمعية المحاسبين القانونيين في سورية من خلال ورشات العمل والدورات التدريبية التي تقوم بها.

4. واقع مهنة المحاسبة في سورية

تكون مهنة المحاسبة قوية جداً في دول يسود فيها نمط الملكية الخاصة وعدد كبير من حملة الأسهم في القطاع الخاص، مقابل مهنة ضعيفة وعدد محدود من المنظمات المهنية في الدول التي تسود بها الملكية العامة وعدد قليل من حملة الأسهم في القطاع الخاص، وقد يعود السبب إلى تباين الحاجة إلى تقارير مالية شفافة ومعبرة عن المركز المالي في الحالة الأولى عنها في الحالة الثانية (دهبي، 2007، ص.ص. 80-81.).

أما بالنسبة إلى مهنة المحاسبة في سورية فهي شبه غائبة ومقتصرة فقط على الممارسات المحاسبية لخدمة الأغراض الضريبية، وكما أنه من غير المحتمل أن تتطور المهنة في المستقبل المنظور على نحو قريب أو مماثل للشكل والصورة الموجودة في الولايات المتحدة الأمريكية أو المملكة المتحدة، وهما البيئتان الأكثر تأثيراً على معايير IFRS، وقد يعود غياب مهنة للمحاسبة في سورية إلى طبيعة النشاط الاقتصادي الممارس فيها ومصدر التمويل السائد وضعف احتمالات توزع ملكية المشروعات والشركات بين أعداد كبيرة من المستثمرين وحداثة السوق المالية السورية (دهبي،2007، ص.81).

تعتقد الباحثة أن هذا قد يشكل أحد المعوقات الهامة التي تؤثر على إمكانية تطبيق IFRS في سورية، حيث لا ينتمي المحاسبون في سورية إلى هيئة يمكنهم الرجوع إليها لحل المشاكل التي تواجههم في التطبيق العملي للممارسات المحاسبية وفق IFRS أو غيرها، وكما هو معتمد في الدول المتقدمة، حيث إن مهنة المحاسبة تتولى دور ومسؤولية تطوير الممارسات المحاسبية السائدة بها وإعداد معاييرها الخاصة على خلاف الأمر في سورية، فالممارسات المحاسبية السائدة في الشركات هي موروثة ومستوحاة من بعض الممارسات المحاسبية العالمية، باستثناء تلك الملزمة بتطبيق ممارسات محددة وفق القانون أو المطبقة طوعاً لها. والجدير بالذكر أن هيئة معايير المحاسبة الدولية تعتبر من الهيئات المهنية الخاصة المستقلة في ممارسة عملها بغض النظر عن الضغوط الممارسة عليها في بعض الأحيان، وبذلك قد تعتبر منتجات هذه الهيئة الخاصة المستقلة غير ملزمة للتطبيق في دولة مثل سورية.

وتعتبر جمعية المحاسبين القانونيين السورية هي الجهة المهنية الوحيدة حتى عام 2009، التي قد لا تمتلك القدرة والسلطة الكافية على تولي أمر الاهتمام بالممارسات المحاسبية السائدة، والجدير بالذكر أنّ إصدار القانون رقم 33 لعام 2009، الذي ينظم مهنة المحاسبة في سورية ويقضي بتشكيل مجلس للمحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية، قد يعد خطوة هامة تجاه وجود جهة مستقلة يتشارك بها المهنيون والأكاديميون والجهات الحكومية التي تعنى بأمور المحاسبة والمراجعة بسورية، حيث أوضح القانون أن الهدف من وجود المجلس هو الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق والارتقاء بمستوى أدائها، وأوكل إليه مهمة متابعة التطور في مجال النظم والمعايير المحاسبية وقواعد المراجعة على المستوى الدولي، ومتابعة حسن تطبيقها في سورية.

النتائج والمناقشة:

اعتمدت الباحثة في إجراء القسم الميداني على تجميع آراء بعض من الجهات ذات العلاقة، وذلك عن طريق توزيع قائمة استبانة (انظر الملحق1) على أساتذة المحاسبة والمراجعة في بعض الجامعات السورية والوقوف على آرائهم بما يخدم الإجابة على تساؤلات البحث، وتتألف الاستبانة من 59 سؤالاً مقسمة إلى ثلاثة أقسام، يتناول القسم الأول 30 سؤالاً تتعلق بمدى ملاءمة معايير IFRS لكل من بدائل العوامل المدروسة في تساؤلات البحث، ويحتوي القسم الثاني على 24 سؤالاً تتعلق بواقع البيئة السورية، ويتضمن القسم الثالث خمسة أسئلة تتعلق بمدى معرفة أعضاء الهيئة التدريسية بمعايير IFRS ومتابعتهم لكافة التحديثات المتعلقة بها. وزعت الباحثة قوائم الاستبانة بشكل شخصي على أعضاء الهيئة التدريسية في جامعة تشرين، وقامت بتوزيعها ببريد أعضاء الهيئة التدريسية بجامعة دمشق واعتمدت على بعض العلاقات الشخصية لاستردادها، واعتمدت كذلك على بعض على العلاقات الشخصية لتوزيعها في جامعتي حلب والوادي ومن ثم جمعها.

وتعلل الباحثة سبب اختيارها أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في الجامعات السورية للإجابة على قائمة الاستبانة، على اعتبار أن المذكورين قد يكونون من أكثر الجهات الملمة بموضوع البحث، أي مدى إمكانية تطبيق معايير IFRS في بيئة الأعمال السورية ولهم القدرة على الإجابة عن أسئلة قائمة الاستبانة، فمعظمهم إن لم يكن جميعهم قد ساهم بالدورات التدريبية التي تقام بخصوص معايير IFRS ، وتدعم الباحثة سبب اختيارها للمستجيبين أنه بلغ متوسط إجاباتهم عن مدى إطلاعهم على التحديثات والتغييرات التي تطرأ على معايير IFRS 4.34 كما يتضح في التحليل الإحصائي لاحقاً.

استخدمت الباحثة المتوسطات الحسابية لتحليل إجابات المستجيبين عن أسئلة قائمة الاستبانة، وتم اعتماد مقياس ليكرت الخماسي (من 1 إلى 5) من أجل الإجابة عن أسئلة قائمة الاستبانة، حيث يشير الرقم 1 إلى غير موافق بشدة، والرقم 2 إلى غير موافق، والرقم 3 إلى محايد، والرقم 4 إلى موافق، والرقم 5 إلى موافق بشدة. ويمكن تصنيف الإجابات في ثلاثة مستويات هي عالٍ، ومتوسط، ومتدنٍّ، وحيث تعتبر درجة محايد هي درجة متوسطة من الموافقة يقابلها العدد 3، وبذلك يكون المدى (من 1 إلى أقل من 2.5) للوسط الحسابي دالاً على مستوى موافقة متدنية، والمدى (من 2.5 إلى أقل من 3.5) دالاً على مستوى موافقة متوسطة، والمدى (من 3.5 إلى 5) دالاً على مستوى موافقة عالية.

لقد تم توزيع 55 قائمة استبانة، وتم استرداد 35 قائمة أي بنسبة إستجابة 63.6%، ويوضح الجدول (1) عدد الاستبانات الموزعة وعدد الاستجابات عليها ونسبة الاستجابة في كل جامعة.

الجدول (1): عدد الاستبانات الموزعة والمستلمة ونسبة الاستجابة

اسم الجامعة	تشرين	حلب	دمشق	الوادي	الإجمالي
عدد الاستبانات الموزعة	12	11	30	2	55
عدد الاستبانات المستلمة	10	7	16	2	35
نسبة الاستجابة	%83	%64	%53	%100	%64

تم إدخال إجابات المستجيبين إلى الحاسب باستخدام البرنامج الإحصائي SPSS الحزمة الإحصائية للعلوم الاجتماعية (Statistical Package for Social Sciences) رقم 11.5.

وقامت الباحثة بإجراء اختبار موثوقية البيانات (اختبار ألفا)، حيث تتراوح قيمة ألفا بين الصفر والواحد، وبذلك تعبّر القيم القريبة من الصفر عن درجة موثوقية منخفضة، وتعبّر القيم القريبة من الواحد عن درجة موثوقية مرتفعة، وأظهرت نتائج اختبار ألفا أن تحليل الموثوقية أعطى درجة موثوقية 81.21 وهي قيمة تفوق 70% لألفا، الأمر الذي يظهر مستوى معقولاً من التماسك الداخلي لإجابات المستجيبين على قائمة الاستبانة.(انظر الملحق2)

تحليل نتائج الدراسة الميدانية

1. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في البيئة الاقتصادية السورية؟

ويتفرع عن هذا التساؤل مجموعة التساؤلات الفرعية التالية:

أ- هل يمكن تطبيق معايير IFRS مع النظام الاقتصادي في سورية؟

تشير اتجاهات المستجيبين إلى درجة موافقة عالية لملاءمة تطبيق معايير IFRS في النظام الرأسمالي الحر ونظام اقتصاد السوق الاجتماعي ونظام الاقتصاد المختلط بوسط حسابي* قدره 4.51 و 3.71 و 3.66 على التوالي، وتشير أيضاً إلى درجة موافقة متوسطة لملاءمة تطبيق معايير IFRS في نظام الاقتصاد الإسلامي والاقتصاد المخطط بوسط حسابي قدره 2.8 و 2.77 على التوالي. أي أن معايير IFRS تلائم مختلف أنواع الأنظمة الاقتصادية التي قد تتبع في دولة ما، حيث تبلغ هذه الملاءمة أقصاها في الاقتصاد الرأسمالي الحر وتبلغ أدناها في الاقتصاد المخطط. وفيما يتعلق بسورية تشير اتجاهات المستجيبين إلى درجة موافقة عالية بأن النظام الاقتصادي المتبع في سورية هو نظام اقتصادي مختلط ونظام اقتصاد سوق اجتماعي بوسط حسابي قدره 3.66 لكل منهما، وأبدى المستجيبون درجة موافقة متوسطة بأن النظام الاقتصادي في سورية هو نظام اقتصاد مخطط بوسط حسابي قدره 3.11، وتشير اتجاهات المستجيبين إلى درجة موافقة متدنية بأن النظام الاقتصادي المتبع في سورية هو نظام اقتصادي إسلامي ونظام اقتصاد رأسمالي حر بوسط حسابي قدره 2.2 و 2.03 على الترتيب.

ترى الباحثة من خلال إجابات المستجيبين أنه إذا كانت معايير IFRS تلائم مختلف أنواع الأنظمة الاقتصادية بدرجات متفاوتة، فهذا يعني أنها تلائم النظام الاقتصادي المتبع في سورية بدرجة متوسطة، وتجدر الإشارة إلى أن أكثر الأنظمة الاقتصادية الملائمة لتطبيق معايير IFRS هو النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر الذي حصل على أدنى درجة موافقة كنظام اقتصادي متبع في سورية.

ب-هل يمكن تطبيق معايير IFRS مع مصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية؟

*** أدرجت الباحثة المؤشرات الإحصائية لنسب إجابات عينة الدراسة في الملحق رقم 3.**

أعطت اتجاهات المستجيبين درجة موافقة عالية بأن معايير IFRS تلائم الدول التي نظام تمويلها معتمد على أسواق رأس المال وعلى الشركات المساهمة العامة وعلى المؤسسات المالية بوسط حسابي قدره 4.37 و 4.31 و 4.14 على التوالي. وتشير اتجاهات المستجيبين إلى درجة موافقة متوسطة لمدى ملاءمة IFRS لنظام التمويل المعتمد على الحكومة ونظام التمويل العائلي بوسط حسابي قدره 3.11 و 3.06 على التوالي. أي أن معايير IFRS تلائم مختلف أنواع أنظمة تمويل المشروعات الاقتصادية بدرجات متفاوتة، وتبلغ هذه الملاءمة أقصاها لنظام التمويل المعتمد على أسواق رأس المال وتبلغ أدناها لنظام التمويل العائلي. وفيما يتعلق بأنواع أنظمة تمويل المشروعات الاقتصادية السورية يتضح أن اتجاهات المستجيبين تشير إلى درجة موافقة عالية بأن أنظمة تمويل المشروعات الاقتصادية السورية هي نظام التمويل العائلي وكذلك نظام التمويل المعتمد على المؤسسات المالية ونظام التمويل المعتمد على الحكومة بوسط حسابي قدره 3.83 و 3.6 و 3.54 على التوالي، مع إعطاء درجة موافقة متوسطة لنظام تمويل الشركات المساهمة العامة ونظام تمويل أسواق رأس المال بوسط حسابي قدره 3.14 و 2.57 على التوالي.

ترى الباحثة من خلال إجابات المستجيبون أنه إذا كانت معايير IFRS تلائم مختلف أنواع أنظمة التمويل فهذا يعني أنها تلائم بدرجة متوسطة مصدر تمويل المشروعات الاقتصادية السورية، حيث إن أنواع أنظمة التمويل للمشروعات الاقتصادية السورية التي أعطيت درجة موافقة عالية أعطيت درجة موافقة متوسطة لمدى ملاءمتها لتطبيق معايير IFRS، وأن أنظمة التمويل التي أعطيت درجة موافقة عالية لمدى ملاءمتها لتطبيق معايير IFRS أعطيت درجات موافقة متوسطة كأنظمة تمويل للمشروعات الاقتصادية السورية.

ج- هل يمكن تطبيق معايير IFRS مع حجم الأنشطة الاقتصادية في سورية؟

أعطت اتجاهات المستجيبين درجة موافقة عالية بأن معايير IFRS تلائم الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية كبيراً ومتوسط الحجم بوسط حسابي قدره 4.4 و 3.83 على التوالي، ودرجة موافقة متوسطة بأن معايير IFRS تلائم الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية صغيراً بوسط حسابي قدره 3. وبالنسبة إلى سورية فإن اتجاهات المستجيبين تشير إلى درجة موافقة عالية بأن حجم الأنشطة الاقتصادية في سورية هو صغير الحجم

بوسط حسابي قدره 3.69، ودرجة موافقة متوسطة بأن حجم الأنشطة الاقتصادية متوسط بوسط حسابي قدره 2.97، ودرجة موافقة متدنية بأن حجم الأنشطة الاقتصادية كبير بوسط حسابي قدره 2.31. وهنا ترى الباحثة أنه إذا كانت معايير IFRS تلائم بدرجة عالية الأنشطة الاقتصادية ذات الحجم الكبير والمتوسط فإن سورية تفتقر إلى الأنشطة الاقتصادية بهذا الحجم حتى مع وجود الشركات المساهمة العامة، ويغلب عليها الشركات ذات الحجم الصغير التي قد تنجح بتطبيق IFRS للمشروعات الصغيرة والمتوسطة الحجم أكثر من نجاحها بتطبيق معايير IFRS.

د- هل يمكن تطبيق معايير IFRS مع العلاقات الاقتصادية لسورية مع الخارج؟

تشير اتجاهات المستجيبين إلى درجة موافقة عالية بأن معايير IFRS تلائم الدول التي لديها علاقات اقتصادية خارجية كثيرة وتنضم إلى منظمات دولية كثيرة بوسط حسابي قدره 4.17 و 4.31 على التوالي. وهذا ما يدعم الرأي بأن المصالح الاقتصادية في بعض الأحيان تفرض على الدولة اتباع نظام محاسبي معين، وقد تضطر بعض الدول إلى تلبية شروط الانضمام إلى منظمات دولية وقد تكون من بين هذه الشروط تطبيق مجموعة معايير محددة. وفيما يتعلق بسورية أعطى المستجيبون درجة موافقة متوسطة بأن لسورية علاقات اقتصادية خارجية وأنها تنضم إلى منظمات دولية كثيرة بوسط حسابي قدره 2.94 و 3.11 على التوالي.

ترى الباحثة أنه طالما معايير IFRS تلائم الدول التي لديها علاقات اقتصادية خارجية كثيرة وتنضم إلى منظمات دولية كثيرة، فإن هذه المعايير تلائم التطبيق في سورية على اعتبار أن لديها علاقات اقتصادية خارجية جيدة وتتطور هذه العلاقات تدريجياً، وعلى اعتبار أنها تنضم وتسعى إلى الانضمام إلى منظمات دولية كثيرة.

هـ-هل يمكن تطبيق معايير IFRS مع وجود سوق مالية في سورية؟

أعطت اتجاهات المستجيبين درجة موافقة عالية لمدى ملاءمة تطبيق معايير IFRS في دولة ذات سوق مالية كفوءة وعريقة ومبتدئة بوسط حسابي قدره 4.69 و 4.31 و 3.54 على التوالي. وأعطت درجة موافقة متوسطة لملاءمة IFRS لدولة ذات سوق مالية غير كفوءة والدولة التي ليس لديها سوق مالية بوسط حسابي قدره 2.94 و 2.77 على التوالي. هذا يدعم الرأي بأنها تلائم جميع أنواع السوق المالية بدرجات متفاوتة، حيث تبلغ هذه الملاءمة أقصاها مع سوق مالية كفوءة وعريقة وتبلغ أدناها مع عدم وجود سوق مالية. وفيما يتعلق بسورية تدعم اتجاهات المستجيبون بأن لسورية سوق مالية غير كفوءة حتى الآن بوسط حسابي قدره 1.86 بدرجة موافقة متدنية، وقد يعود السبب إلى نشأتها الحديثة.

ترى الباحثة من خلال إجابات المستجيبين أن معايير IFRS تلائم جميع أنواع السوق المالية، وهذا يعني أن وجود السوق المالية في سورية يتلاءم مع تطبيق معايير IFRS .

2. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في البيئة القانونية السورية؟

تشير إجابات المستجيبين إلى درجة قبول عالية لمدى ملاءمة IFRS للدول ذات النظام القانوني العام بوسط حسابي قدره 3.94، ودرجة قبول متوسطة لمدى ملاءمة معايير IFRS للدول ذات النظام التشريعي والنظام غير التشريعي ودول القانون الخاص بوسط حسابي قدره 3.49 و 3.09 و 3.21 على التوالي. هذا يعني أن معايير IFRS تلائم جميع أنواع أنظمة القانون وتبلغ هذه الملاءمة أوجها في دول نظام القانون العام. وهذا طبيعي لأن معايير IFRS تخضع لدورة حياة تتشابه بدرجة كبيرة مع إطار نظام القانون العام. وفيما يتعلق بسورية، يتضح بأن إجابات المستجيبين تشير إلى درجة قبول متوسطة بأن النظام القانوني المتبع في سورية هو نظام تشريعي ونظام غير تشريعي ونظام قانوني عام ونظام قانوني خاص بوسط حسابي قدره 3.17 و2.71 و 2.89 و 3.2 على

التوالي، ولم يعط المستجيبون إجابات واضحة فيما يتعلق بالنظام القانوني المتبع بسورية، وقد يعود هذا الأمر إلى عدم وضوح النظام القانوني في سورية أساساً.

ترى الباحثة أنه توجد آلية خاصة بإصدار معايير IFRS وهذه الآلية قد تكون غير مقدرة الاستيعاب في البيئة القانونية السورية، فإذا كانت معايير IFRS تلائم بشكلٍ أكثر دول القانون العام _هذا النظام الذي أعطي أقل درجة موافقة في سورية_ فقد يكون من الصعب العمل على تغيير النظام القانوني في سورية لأن الأمر يندرج تحت ثقافة الأفراد السوريين.

3. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع النظام التعليمي لمعايير IFRS في سورية؟

يتضح أن معايير IFRS تلائم الدول التي تطور مناهجها المحاسبية في جامعاتها بما ينسجم مع هذه المعايير بوسط حسابي قدره 4.20 أي درجة موافقة عالية مقابل درجة موافقة متدنية بأن معايير IFRS تلائم الدول التي لا تطور مناهجها المحاسبية بما ينسجم معها بوسط حسابي قدره 2.11. وهذا يؤكد ضرورة تخريج المحاسب القادر على فهم هذه المعايير وتطبيقها بشكل سليم أي إعداد المحاسب المؤهل والقادر على العمل بما يتلاءم مع متطلبات السوق. وفيما يتعلق بسورية فقد أبدى المستجيبون درجة موافقة متوسطة بأن سورية تطور مناهجها المحاسبية بما يتوافق مع معايير IFRS بوسط حسابي قدره 3.06. وتشير النتائج كذلك إلى أن المستجيبين أبدوا درجة موافقة متوسطة لمدى تدريسهم للمعايير في المرحلة الجامعية الأولى ومرحلة الدراسات العليا بوسط حسابي قدره 2.6 و 2.63 على التوالي. وفيما يتعلق باهتمام المستجيبين (أعضاء الهيئة التدريسية في أقسام المحاسبة في الجامعات السورية) بمعايير IFRS فقد أبدوا درجة موافقة عالية على اطلاعهم على التحديثات والتعديلات المستمرة لهذه المعايير بوسط حسابي قدره 4.34. وفيما يتعلق بمشاركتهم بالمؤتمرات العلمية فقد أبدى المستجيبون درجة موافقة متدنية بوسط حسابي قدره 2.37. وفيما يتعلق بالدورات التدريبية التي تقام أبدى المستجيبون درجة موافقة متوسطة بوسط حسابي قدره 2.71.

ترى الباحثة من خلال إجابات المستجيبين أن واقع المناهج المحاسبية الخاصة بمعايير IFRS بالشكل الحالي لا يتلاءم مع تطبيق معايير IFRS التي تحتاج إلى درجة تطوير عالية، بالإضافة إلى أن درجة اهتمام أعضاء الهيئة التدريسية بالمؤتمرات العلمية والدورات التدريبية لا يكفي لأن يتم تطوير العملية التعليمية للمحاسبة في سورية، حيث تعتبر الجهات الأكاديمية هي الجهة المعنية بالدرجة الأولى بنشر ثقافة معايير IFRS بين المحاسبين سواء أكانوا طلاباً أم خريجين جدد أم ممارسين للمهنة.

4. هل يمكن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية مع واقع مهنة المحاسبة في سورية؟

يتضح أن إجابات المستجيبين تشير إلى درجة موافقة عالية لمدى ملاءمة IFRS للدول التي تتولى فيها مهنة المحاسبة كقطاع خاص مستقل مهام ومسؤوليات الممارسات المحاسبية المتبعة، وكذلك الدول التي تطور فيها مهنة المحاسبة منشوراتها بما يتوافق مع IFRS بوسط حسابي قدره 4.17 و 4.23 على التوالي، مقابل درجة موافقة متوسطة لملاءمة IFRS للدول التي تتولى فيها الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات الممارسات المحاسبية المتبعة بوسط حسابي قدره 3.23، ودرجة موافقة متدنية للدول التي لا تطور فيها مهنة المحاسبة منشوراتها بما يتوافق مع IFRS بوسط حسابي قدره 2.23. وهذا يشير إلى أن معايير IFRS نشأت في بيئة تسيطر فيها مهنة المحاسبة على الممارسات المحاسبية المتبعة في دولة ما. وفيما يتعلق بسورية فيتضح كيف أن إجابات المستجيبين تشير إلى درجة موافقة عالية بأن الجهات الحكومية هي التي تتولى مهام ومسؤوليات الممارسات المحاسبية المتبعة بوسط

حسابي قدره 4.14 مقابل درجة موافقة متدنية لكون مهنة المحاسبة هي التي تتولى هذا الأمر بوسط حسابي قدره 2.03. ودرجة موافقة متوسطة بأن مهنة المحاسبة في سورية تطور منشوراتها بما يتوافق مع معايير IFRS بوسط حسابي قدره 3.17.

ترى الباحثة من خلال إجابات المستجيبين أن مهنة المحاسبة في سورية ضعيفة لا ترقى لمستوى تطبيق معايير IFRS التي تحتاج إلى سيطرة عالية من قبل مهنة المحاسبة، حيث تتولى في سورية بشكل مطلق الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات الممارسات المحاسبية المتبعة وهذا لا يتلاءم مع تطبيق معايير IFRS.

الاستنتاجات والتوصيات:

توصلت الباحثة من خلال الدراسة النظرية والميدانية إلى النتائج التالية:

1. يمكن تطبيق معايير IFRS في مختلف الأنظمة الاقتصادية لكن بشكلٍ أكثر مع النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر، لذا قد يكون من الممكن تطبيقها في سورية في حال تحول نظامها الاقتصادي إلى نظام اقتصاد السوق.

2. يمكن تطبيق معايير IFRS في الشركات المساهمة العامة التي وجدت أساساً لها، لذا من الممكن تطبيقها في سورية في حال تحولها إلى هذا النوع من الشركات.

3. يمكن تطبيق معايير IFRS في الشركات الكبيرة الحجم، لذا لا يمكن تطبيق هذه المعايير في سورية لافتقارها لهذا النوع من الشركات، حيث تعتبر الشركات المساهمة العامة الكبيرة الموجودة فيها صغيرة ومتوسطة الحجم نسبياً.

4. يمكن تطبيق معايير IFRS في دولة ذات علاقات اقتصادية خارجية كثيرة، وحيث تزداد العلاقات الاقتصادية الخارجية لسورية مع الخارج، وهذا الأمر يشجع على تطبيق هذه المعايير.

5. يمكن تطبيق معايير IFRS في دولة لديها سوق للأوراق المالية، ويعتبر افتتاح سوق للأوراق المالية في سورية التي تتطلب معايير موحدة مشجعاً على تطبيق هذه المعايير.

6. لا يتلاءم النظام القانوني في سورية المعتمد على القانون الخاص مع النظام القانوني الذي نشأت فيه معايير IFRS المعتمد على القانون العام، وهذا الأمر قد يعوق عملية التطبيق الفعال لهذه المعايير في حال عدم تداركها من خلال وجود آلية عدم اعتمادها بشكل قانون ملزم.

7. لا يتلاءم النظام التعليمي الحالي لمعايير IFRS في سورية مع تطبيق هذه المعايير.

8. لا يتلاءم واقع مهنة المحاسبة الحالي في سورية مع تطبيق معايير IFRS.

ترى الباحثة أنه يمكن الوصول إلى إمكانية تطبيق معايير IFRS في سورية من خلال اعتماد المقترحات والتوصيات التالية:

1. العمل على استمرار تطوير وإصلاح البيئة الاقتصادية السورية لكي تصل إلى مستوى نضوج يتوافق مع تطبيق معايير IFRS. أي السعي إلى تغيير حقيقي للنظام الاقتصادي القائم حالياً، وزيادة مساهمة القطاع الخاص في السوق المالية السورية وبشكل خاص تشجيع الشركات المساهمة العامة التي تعتبر العصب الرئيسي في حركة السوق المالية السورية ورفع مستوى كفاءتها. وهذا الأمر يتطلب تضافر الجهود من قبل الحكومة وكافة جهات مجتمع الأعمال التي ينبغي أن تستوعب ثقافة الشفافية والتفاؤل وتتخلى عن ثقافة السرية والتحفظ.

2. العمل على تطوير نوعية نظام التعليم لمعايير IFRS في الجامعات السورية بما يخدم المعرفة المتزايدة بهذه المعايير الأمر الذي يشجع على تطبيقها في الشركات السورية.

3. العمل على تطوير مهنة المحاسبة في سورية والارتقاء بها وإعطائها مسؤولية أكبر بخصوص تطوير الممارسات المحاسبية في سورية، وزيادة وعي وثقافة المحاسبين والمدققين على حدٍّ سواء بمعايير IFRS وأسباب نشوئها وكيفية ممارستها، وذلك عن طريق إقامة الندوات العلمية والدورات التدريبية ونشر ثقافة التطوير الذاتي للمحاسبين والمدققين السوريين.

المراجع:

1. الراوي، حكمت أحمد، *المحاسبة الدولية (النظرية والتطبيق للمعايير الدولية)*، دار حنين، عمان، الأردن، 1995، 35.
2. المهايني، محمد خالد، *النظام المحاسبي الموحد السوري أداة للتخطيط والرقابة*، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 1989، 35-39.
3. الجليلاتي، محمد، ندوة بعنوان *"الأهمية الاقتصادية لسوق الأوراق المالية ومتطلبات تحول الشركات العائلية إلى مشروعات مساهمة عامة"* بتاريخ 2009/7/1، حلب، سورية.
4. حمدان، مأمون، *النظام المحاسبي المالي الأساسي الصادر بالمرسوم 490 لعام 2007 ومدى انسجامه مع معايير المحاسبة الدولية*، محاضرة معدة ضمن الفعاليات العلمية لجمعية المحاسبين القانونين السوريين في آذار 2009، دمشق، سورية.
5. دهبي، دينا موفق، *مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية*، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة دمشق، 2007، 61-62، 80-81.
6. لطفي، أمين السيد أحمد، *المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية*، القاهرة، 2004، 430-432.
7. لايقة، رامي كاسر، *التحديات الاقتصادية التي تواجه سورية في ظل المتغيرات الدولية*، رسالة ماجستير، كلية الاقتصاد، جامعة تشرين، 2008/2007، 9- 14، 78-80.
8. رئاسة الجمهورية، *القانون رقم 33 لعام 2009*، 2009/12/1، دمشق، سورية.
9. رئاسة الجمهورية،المرسوم التشريعي رقم 490، *النظام المحاسبي الأساسي*، 2007/12/26، دمشق، سورية.
10. تقرير ندوة " المضي نحو الإصلاح في مجال التجارة الدولية الحاجات التقنية للجمهورية العربية السورية"، بالتعاون مع وكالات الأمم المتحدة UNCTAD وUNIDO و مركز التجارة الدولية ITC وبرنامج الأمم المتحدة الإنمائي في دمشق، 2009/4/28، دمشق، سورية.
11. مؤتمر الشركات العائلية تحت عنوان "العلاقات العائلية والإدارة الرشيدة" بتاريخ 2009/11/15، دمشق، سورية.
12. تقرير صادر عن لجنة الأمم المتحدة الاقتصادية والاجتماعية لغرب آسيا (اسكوا) ، 2009، بيروت.
11. ALEXANDER, K., and ARCHER, S., *Miller International Accounting / Financial Reporting Standards Guide*, CCH Incorporated, 2006, 1,6.
12. ALJIFRI, K.; KHASHARMCH, H., *An Investigation into the Suitability of the International Accounting Standards to the United Arab Emirates Environment*. International Business Review, Volume 15, 2006, P.P. 505-526.

13. ASHRAF, J.; GHANI, W.I., *Accounting Development in Pakistan*. The International Journal of Accounting, Vol.40, 2005, P.P.175-201.
14. BALL, R., *International Financial Reporting Standards (IFRS): Pros and Cons for Investors,* Accounting and Business Research. International Accounting Policy Forum, 2006, P.P. 5-27.
15. BENEISH, M.D.; YOHN, T.L., *Information Friction and Investor Home Bias: A Perspective on the Effect of Global IFRS Adoption on the Extent of Equity Home Bias*. Journal of Accounting and Public Policy, Vol.27, Issue 6, 2008, P.P. 433-443.
16. CARMONA, S.; TROMBETTA, M., *On the Global Acceptance of IAS/IFRS Accounting Standards: The Logic and Implications of the Principles-Based System*. Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 27, Issue 6, 2008, P.P. 455-461.
17. DAHAWY, K.; MCRINO, B.D., *The Conflict Between IAS Disclosure Requirements and the Secretive Culture in Egypt*. Advances in International Accounting, Volume15, 2002, P.P.203-228.
18. NOBES, C.; PACTER, R., *Comparative International Accounting.* Six Edition, Financial Times – Prentice Hall, 2000. P.19.
19. NOBES, c., *Towards a General Models of the Reasons for International Differences in Financial Reporting.* Abacus, Vol.34, No.2, 1998, P.P.162-187.
20. PACTER, P., *What exactly is convergence?*, Journal of Accounting, Auditing and Performance Evaluation, Vol. 2, Issue 1, No. 1/2, 2005, P.P. 67-83.
21. SUNDER, S., *IFRS and the Accounting Consensus*. Accounting Horizons, Vol. 23, No. 1, 2009, P.P. 101-111.
22. TYRRALL, D.; ET. AL., *The Relevance of International Financial Reporting Standards to a Developing Country: Evidence from Kazakhstan.* The International Journal of Accounting, Volume 42, 2007, P.P.82-110.
23. TAYLOR, S.L., *International Accounting Standards: An Alternative Rationale.* Abacus, Vol.23, No.2, 1987, P.P. 157-171.
24. WHITTINGTON, G., *Harmonization or Discord? The Critical Role of the IASB Conceptual Framework Review*, Journal of Accounting and Public Policy, Vol. 27, Issue 6, 2008, P.P. 495-502.
25. ZEGHAL, D.; MHEDHBI, K., *An Analysis of the Factors Affecting the Adoption of International Accounting Standards by Developing Countries.* The International Journal of Accounting, Voulume41, 2006, P.P.373-386.
26. BOGDAN, D.; STEFANA, M.C., *A Web of Intercorrelation: Culture, Financial Reporting and Social Output*. 12. April 2008, P. 9, 2009. Available at http://mpra.ub.uni-muenchen.de/8246/
27. Deloitte Touche Tohmatsu, *What is the IASB*, 2009. Available at http://www.iasplus.com/restrict/whatis.htm
28. http://www.ifrs.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm 31\7\2010
29. http://www.ifrs.org/The+organisation/Members+of+the+IASB/Members+of+the+IASB.htm 31\7\2010
30. http://www.ifrs.org/The+organisation/Trustees/Trustees.htm 31\7\2010
31. http://www.dse.sy/user/?page=issuers_company 31\7\2010

الملحق 1:

قائمة استبانة

ملاحظة: لقد استخدمت الباحثة الاختصار "IFRS" كبديل لاستخدام عبارة "معايير التقرير المالي الدولية*" في أسئلة قائمة الاستبانة.

-من فضلك ضع إشارة (√) في الخانة التي تختارها.

رقم السؤال	السؤال	غير موافق بشدة	غير موافق	محايد	موافق	موافق بشدة
1	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر.					
2	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام الاقتصادي المخطط.					
3	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام الاقتصادي المختلط.					
4	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام اقتصاد السوق الاجتماعي.					
5	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام الاقتصادي الإسلامي.					
6	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على أسواق رأس المال.					
7	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على الحكومة.					
8	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على المؤسسات المالية (المصارف مثلاً).					
9	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام التمويل العائلي في قطاعها الخاص.					
10	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام تمويل الشركات المساهمة العامة في قطاعها الخاص.					
11	تلائم معايير IFRS الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية كبير.					
12	تلائم معايير IFRS الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية متوسط.					
13	تلائم معايير IFRS الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية صغير.					
14	تلائم معايير IFRS الدول التي لديها علاقات اقتصادية خارجية أكثر.					
15	تلائم معايير IFRS الدول التي تنضم إلى منظمات دولية أكثر.					
16	تلائم معايير IFRS الدول التي لديها أسواق مالية كفوءة.					
17	تلائم معايير IFRS الدول التي لديها أسواق مالية غير كفوءة.					
18	تلائم معايير IFRS الدول التي لديها أسواق مالية عريقة (قديمة التأسيس).					
19	تلائم معايير IFRS الدول التي لديها أسواق مالية مبتدئة (حديثة التأسيس).					
20	تلائم معايير IFRS الدول التي ليس لديها أسواق مالية.					
21	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام التشريعي للمحاسبة.					
22	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع النظام غير التشريعي للمحاسبة.					
23	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام القانون العام Common Law.					
24	تلائم معايير IFRS الدول التي تتبع نظام القانون الخاص Code Law.					
25	تلائم معايير IFRS الدول التي تتولى فيها مهنة المحاسبة كقطاع خاص مستقل مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة.					
26	تلائم معايير IFRS الدول التي تتولى فيها الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة.					
27	تلائم معايير IFRS الدول التي تطور مناهجها المحاسبية في جامعاتها بما ينسجم مع هذه					

	المعايير.					
28	تلائم معايير IFRS الدول التي لا تطور مناهجها المحاسبية في جامعاتها بما ينسجم مع هذه المعايير.					
29	تلائم معايير IFRS الدول التي تطور مهنة المحاسبة فيها برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير.					
30	تلائم معايير IFRS الدول التي لا تطور مهنة المحاسبة فيها برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير.					
31	تتبع سورية النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر.					
32	تتبع سورية النظام الاقتصادي المخطط.					
33	تتبع سورية النظام الاقتصادي المختلط.					
34	تتبع سورية نظام اقتصاد السوق الاجتماعي.					
35	تتبع سورية النظام الاقتصادي الإسلامي.					
36	تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على أسواق رأس المال.					
37	تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على الحكومة.					
38	تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على المؤسسات المالية (المصارف مثلاً).					
39	تتبع سورية نظام التمويل العائلي في قطاعها الخاص.					
40	تتبع سورية نظام تمويل الشركات المساهمة العامة في قطاعها الخاص.					
41	سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية كبير.					
42	سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية متوسط.					
43	سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية صغير.					
44	سورية لديها علاقات اقتصادية خارجية كثيرة.					
45	تنضم سورية إلى منظمات دولية كثيرة.					
46	سورية لديها سوق مالية كفوءة.					
47	تتبع سورية النظام التشريعي للمحاسبة.					
48	تتبع سورية النظام غير التشريعي للمحاسبة.					
49	تتبع سورية نظام القانون العام Common Law.					
50	تتبع سورية نظام القانون الخاص Code Law.					
51	تتولى في سورية مهنة المحاسبة كقطاع خاص مستقل مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة.					
52	تتولى في سورية الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة.					
53	تطور الجامعات السورية مناهجها باستمرار بما ينسجم مع معايير IFRS.					
54	تطور مهنة المحاسبة في سورية باستمرار برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير.					
55	قمت بتدريس معايير IFRS في المرحلة الجامعية الأولى.					
56	قمت بتدريس معايير IFRS في الدراسات العليا.					
57	أطلع على التحديثات والتغييرات المستمرة لمعايير IFRS.					
58	شاركت بالمؤتمرات والندوات العلمية لمعايير IFRS.					
59	شاركت بالدورات التدريبية لمعايير IFRS.					

الملحق 2: نتائج اختبار الموثوقية

Reliability

******Method 1 (space saver) will be used for this analysis******

_

R E L I A B I L I T Y A N A L Y S I S - S C A L E (A L P H A(

Reliability Coefficients

N of Cases = 35.0 N of Items = 59

Alpha = .8121

الملحق 3: نتائج المؤشرات الاحصائية

Descriptive Statistics

Mean	N	
4.51	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر
2.77	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام الاقتصادي المخطط
3.66	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام الاقتصادي المختلط
3.71	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام اقتصاد السوق الاجتماعي
2.80	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام الاقتصادي الإسلامي
4.37	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على أسواق رأس المال
3.11	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على الحكومة
4.14	35	تلائم المعاييرالدول التي تتبع نظام التمويل المعتمد على المؤسسات المالية
3.06	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام التمويل العائلي في قطاعها الخاص
4.31	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام تمويل الشركات المساهمة العامة في قطاعها الخاص
4.40	35	تلائم المعايير الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية كبير
3.83	35	تلائم المعايير الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية متوسط
3.00	35	تلائم المعايير الدول التي يكون فيها حجم الأنشطة الاقتصادية صغير
4.17	35	تلائم المعايير الدول التي لديها علاقات اقتصادية خارجية أكثر
4.31	35	تلائم المعايير الدول التي تنضم إلى منظمات دولية أكثر
4.69	35	تلائم المعايير الدول التي لديها أسواق مالية كفوءة
2.94	35	تلائم المعايير الدول التي لديها أسواق مالية غير كفوءة
4.31	35	تلائم المعايير الدول التي لديها أسواق مالية عريقة
3.54	35	تلائم المعايير الدول التي لديها أسواق مالية مبتدئة
2.77	35	تلائم المعايير الدول التي ليس لديها أسواق مالية
3.49	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام التشريعي للمحاسبة
3.09	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع النظام غير التشريعي للمحاسبة
3.94	35	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام القانون العام
3.21	33	تلائم المعايير الدول التي تتبع نظام القانون الخاص
4.17	35	تلائم المعايير الدول التي تتولى فيها مهنة المحاسبة كقطاع خاص مستقل مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة

تلائم المعايير الدول التي تتولى فيها الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة	35	3.23
تلائم المعايير الدول التي تطور مناهجها المحاسبية في جامعاتها بما ينسجم مع هذه المعايير	35	4.20
تلائم المعايير الدول التي لا تطور مناهجها المحاسبية في جامعاتها بما ينسجم مع هذه المعايير	35	2.11
تلائم المعايير الدول التي تطور مهنة المحاسبة فيها برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير	35	4.23
تلائم المعايير الدول التي لا تطور مهنة المحاسبة فيها برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير	35	2.23
تتبع سورية النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر	35	2.03
تتبع سورية النظام الاقتصادي المخطط	35	3.11
تتبع سورية النظام الاقتصادي المختلط	35	3.66
تتبع سورية نظام اقتصاد السوق الاجتماعي	35	3.66
تتبع سورية النظام الاقتصادي الإسلامي	35	2.20
تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على أسواق رأس المال	35	2.57
تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على الحكومة	35	3.54
تتبع سورية نظام التمويل المعتمد على المؤسسات المالية	35	3.60
تتبع سورية نظام التمويل العائلي في قطاعها الخاص	35	3.83
تتبع سورية نظام تمويل الشركات المساهمة العامة في قطاعها الخاص	35	3.14
سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية كبير	35	2.31
سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية متوسط	35	2.97
سورية لديها حجم الأنشطة الاقتصادية صغير	35	3.69
سورية لديها علاقات اقتصادية خارجية كثيرة	35	2.94
تنضم سورية إلى منظمات دولية كثيرة	35	3.11
سورية لديها سوق مالية كفوءة	35	1.86
تتبع سورية النظام التشريعي للمحاسبة	35	3.17
تتبع سورية النظام غير التشريعي للمحاسبة	35	2.71
تتبع سورية نظام القانون العام	35	2.89
تتبع سورية نظام القانون الخاص	35	3.20
تتولى في سورية مهنة المحاسبة كقطاع خاص مستقل مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة	35	2.03
تتولى في سورية الجهات الحكومية مهام ومسؤوليات وضع الممارسات المحاسبية المتبعة	35	4.14
تطور الجامعات السورية مناهجها باستمرار بما ينسجم مع المعايير	35	3.06
تطور مهنة المحاسبة في سورية باستمرار برامجها التدريبية و المنشورات الصادرة عنها بما ينسجم مع هذه المعايير	35	3.17
قمت بتدريس المعايير في المرحلة الجامعية الأولى	35	2.60
قمت بتدريس المعايير في الدراسات العليا	35	2.63
أطلع على التحديثات والتغييرات المستمرة للمعايير	35	4.34
شاركت بالمؤتمرات والندوات العلمية للمعايير	35	2.37
شاركت بالدورات التدريبية للمعايير	35	2.71