
الباب الرابع

أثر الاصلاح المحاسبى على جذب الاستثمارات الأجنبية

تمهيد:

الفصل الأول: الاصلاح المحاسبى خلال تجربة اطلاق الاستثمارات الأجنبية (١٩٧٨- ١٩٨٩)

الفصل الثانى: الاصلاح المحاسبى خلال مرحلة استخدام الاستثمارات الأجنبية المباشرة
لتطوير اقتصاد السوق الاشتراكى وبناء المعايير (١٩٩٠-٢٠٠٠)

الفصل الثالث : الاصلاح المحاسبى كدافع لدخول الصين لمنظمة التجارة العالمية والتوافق
مع معايير المحاسبة الدولية (٢٠٠١- وحتى الآن)

الفصل الرابع : أثر الاصلاح المحاسبى على جودة التقارير المالية

ملخص الباب

تمهيد

قد لا تُعتبر المحاسبة العامل الأول عند مناقشة الضروريات الحيوية اللازمة للتنمية الاقتصادية ، ولكن خلال العشر سنوات الماضية، اثبتت العديد من الدراسات الارتباط الوثيق بين المحاسبة والتنمية الاقتصادية ، وتأثير اللوائح المحاسبية علي التنمية الاقتصادية بطريقة مباشرة^(١). وقد زادت العلاقة بين المحاسبة والتنمية الاقتصادية مع سرعة تدويل الأسواق والشركات وزيادة الحاجة الي معايير محاسبية دولية، وخصوصاً بعد حدوث الأزمة المالية العالمية ٢٠٠٨، حيث طالبت مجموعة دول العشرين (أقوي اقتصاديات العالم) بضرورة وجود معايير محاسبية موحدة عالمياً ، وفي ظل المقولة الشهيرة " عالم تسوده العولمة مجموعة واحدة من المعايير المحاسبية " ^(٢) . ولعل السبب الرئيسي من تدويل معايير المحاسبة الصينية كان هدفه التنمية الاقتصادية في نظام قائم علي السوق، وزيادة قدرة الشركات الصينية علي بناء علاقات قوية مع الشركات متعددة الجنسيات فضلاً عن حل الصعوبات المتعلقة بالإطار التنظيمي الناتجة عن اختلاف الأنظمة السياسية والقانونية والاقتصادية للدول والتي ينشأ عنها اختلاف معايير المحاسبة والتي تحد من قابلية القوائم المالية للمقارنة وتحول دون الوفاء باحتياجات المستثمرين ^(٣).

فمنذ قيام جمهورية الصين الشعبية وانفصالها عن الاتحاد السوفيتي في عام ١٩٤٩ كانت لا تزال تحمل الطابع والخصائص الاشتراكية، من اعتمادها على ذاتها إلى حد كبير، وقيام الدولة بإدارة الاقتصاد والسيطرة على الموارد الإنتاجية، و ملكية المشروعات للدولة والسمة الغالبة هي العزلة عن العالم الخارجي وظلت الصين على هذا النمط الاقتصادي (الاشتراكي) طوال فترة حكم الزعيم الصيني ماو (١٩٤٩-١٩٧٧م) ^(٤).

لم تحظ الصين قبل عام ١٩٧٨ سوى باثنين من المشروعات المشتركة وهي :

١- مشروع السكك الحديدية المحدودة zhong chang Railway.co بين الصين والاتحاد والسوفيتي بعد الحرب العالمية الثانية .

1) A kisi k,o, Accounting Regu / ation financial / Developme nt, and Economic Growth. Emerging ma kets, finance and trade 2013, 49 (1) pp 33 – 67.

2) Mirza, A.A Ankarathn . international trends in financial Reporting under Ifrs New Jersey 2013 John wiley. P.3.

3) Soderstrom, N Sun . J.K. IFRs Ado ption and accounting Quality: AReview. European accounting Review, 2008, 16 (4) pp. 675 – 702.

(4) mahmoud Ezzamel & Jason zezhong xiao, Regulating Accounting, in foreign invested firms in china: from mao to Deng, institute of chartered Accountants of Scotland, international Ltd. 2007, p1. website <https://www.icas . com /- data / assets>

٢- مشروع مشترك بين الصين وبولندا the china – Poland lunchuan – co تم انشاؤه في عام ١٩٥٢^(١).

ويمكن سرد الأسباب المؤدية إلى عزوف الاستثمار الأجنبي عن الصين خلال تلك الفترة بالآتي^(٢):

١- منع الاستثمار الرأسمالي من دخول الصين بمقتضى قانونها لأنها دولة اشتراكية.
٢- التوتر السائد في علاقات الصين مع الدول الاشتراكية المشتركة معها في الحدود وخصوصا الاتحاد السوفيتي.

٣- اعتماد الصين على الاقتصاد الذاتي واستعدادها لقبول الاقتراض وليس الاستثمار الأجنبي المباشر.

٤- سعى البلدان الرأسمالية إلى عزل الصين خلال الحرب الباردة.

٥- يعتبر الاستثمار في الصين محفوفاً بالمخاطر. وبالتالي أعرض المستثمرون عن دخول الأسواق الصينية.

وخلف Mao الزعيم الصيني دينغ (٧٨ - ١٩٩٧) Deng miao ping الذى بشر بعهد جديد بدأ بتطبيق سياسة الباب المفتوح، حيث ركز الحزب الشيوعى الصينى فى جلسته الثالثة على أهمية سياسة الباب المفتوح والتي تستلزم ظهور طبيعة محاسبية جديدة^(٣). وقد حدثت تغيرات عديدة فى المحاسبة الصينية، حيث أصدر مجلس الدولة فى عام ١٩٧٨م تشريعات لحقوق وواجبات موظفى الحسابات، وتم تأسيس جمعية المحاسبة الصينية فى عام ١٩٧٩م كمنظمة اكااديمية وطنية , وخلال الجلسة الافتتاحية أقرت بأهمية المحاسبة كونها أحد فروع الأنشطة الإدارية بدلاً من كونها مجرد أداة إدارية^(٤).

وقد أدت هذه التغيرات الاقتصادية والمحاسبية إلى انشاء المزيد من المشروعات المشتركة (JvEs) حيث سجل المشروع المشترك الأول فى بكين ١٩٨٠م بين الصين وهونج كونج^(٥) Beijing Aviation food. Co. ltd. , وعملت وزارة المالية منذ عام ١٩٧٩ على تطوير وتنظيم وتحسين نظام المحاسبة الموحدة الصادرة عن المؤسسات الصناعية وكذلك استهلاك الأصول الثابتة فى عام ١٩٨٠م، وقوانين لحساب التكاليف فى المؤسسات الصناعية المملوكة للدولة عام ١٩٨٤م، مع الإبقاء على نظام

1) CAAC Journal (2005), one million of troops across china – soviet borders,soviet union foud Japanese in north east china, 23 march 2005, 0.7.

2) Mahmoud Ezzamel. 5p.cit. p. 45.

3) Yang, J.W. and yan, D.W. A few ideas on theoretical accounting research in china – concurrently on the nature of accounting, research 1980, vol. 1.pp.1-7.

4) Yang, J.W. and yan. D.W. op.cit. pp-7-9.

5) Mahmoud Ezzamel . op. cit. p. 46 .

المحاسبة الموحدة للمؤسسات الصناعية على أنه فعال جداً، لأنها لا زالت تنتهج نظام التخطيط المركزى^(١).

ويمكن تقسيم مراحل تطور نمو شركات الاستثمار الأجنبى فى الصين إلى ثلاث مراحل رئيسية^(٢) .
الأولى: تجربة اطلاق الاستثمارات الأجنبية (٧٨- ١٩٨٩) .

الثانية: استخدام الاستثمارات الأجنبية المباشرة لتطوير اقتصاد السوق الاشتراكى (٩٠- ٢٠٠٠)

الثالثة: تأثير انضمام الصين لمنظمة التجارة العالمية على الاستثمارات الأجنبية المباشرة.
ويقابلها فترات الاصلاح المحاسبى .

المرحلة الأولى : مرحلة ما قبل المعايير (٧٨- ١٩٨٩) .

المرحلة الثانية :مرحلة بناء المعايير (٩٠- ٢٠٠٠) .

المرحلة الثالثة : مرحلة الاصلاح المحاسبى كدافع لدخول الصين لمنظمة التجارة العالمية (٢٠٠١- ٢٠١٣) .

1) Xiang, H.C. (cd) Accounting in New china 50 years on, Beijing, china finance and Economic press . 1999.p.34.

2) Li, J.J. Structural changes in FDI in china, 2005 china investment, 2, or china FDI Guide website at www. fdi. Gov. cn.

الفصل الأول

الإصلاح المحاسبي خلال تجربة اطلاق الاستثمارات الأجنبية (١٩٧٨ - ١٩٨٩)

كانت المشاريع الأجنبية المشتركة هي الشكل السائد من الاستثمارات الأجنبية المباشرة، وكانت تتركز في التكنولوجيا المنخفضة وقلّة رؤوس الأموال والاعتماد على الصناعات كثيفة الأيدي العاملة مثل التصنيع والتطوير العقاري وذلك للأسباب الآتية: (١)

١- جهل طبيعة السوق الصيني وارتفاع ظروف المخاطر وعدم التأكد حيث تعتبر المشروعات المشتركة (JVs) طريقة قديمة ومناسبة لدول الأسواق في مثل هذه الظروف لقلّة مخاطرها وتكلفتها الاستثمارية.

٢- تعد المشروعات المشتركة البوابة الرئيسية للوصول إلى القطاعات التي حجب عنها الاستثمار الأجنبي.

٣- محدودية القدرة الاستهلاكية في السوق الصيني.

وتميزت هذه الفترة بالنمو المحدود للاستثمارات الأجنبية المباشرة من حيث عدد الشركات المنشأة وكمية الاستثمارات المتدفقة.

فبحلول عام ١٩٨٢ لم يكن هناك سوى ٨٣ مشروعا مشتركا بكمية استثمارات تصل إلى ١٤١ مليار دولار ومع ذلك العدد القليل من (JVES) المشروعات المشتركة كان رمزا قويا وتحديا واضحا على التزام الصين بسياسة الباب المفتوح، وعلى الرغم من ظهور مخاوف الشركات العالية للمشروعات المشتركة يمكن ان تهدد الشركات المحلية وتعتبر وسيلة لنشر نمط الرأسمالية.

فمنذ اطلاق سياسة الباب المفتوح لم تكن هناك أنظمة محاسبة للمشاريع الصينية المشتركة. فقد اعتمدت هذه المشروعات على أنظمة محاسبية مزدوجة فقد وضعت لوائح تخص المؤسسات الحكومية الصينية وأخرى تخص الشريك الأجنبي، ولتجاوز هذه الحالة قامت وزارة المالية بإصدار أول تشريعات محاسبية للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة عام ١٩٨٣ (كمسودة). تم تعديلها رسميا في عام ١٩٨٥ كنظام محاسبي للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة^(٢). ويمكن تحديد ثلاثة طرق عامة للمحاسبة في المشروعات المشتركة^(٣).

1) Mahmoud Ezzamel – op .cit. p.50- 53.

2) Mahmoud Ezzamel. Op .cit. p.85.

3)Tang. Q. L. Accounting Issues in international joint ventures in the people's Republic of china, unpublished PHD thesis, Glasgow, university. 1992.p.16.

الأول: اتباع لوائح ومعايير المحاسبة الخاصة بالشريك الأجنبى، وينتج عن هذا النهج العديد من المشاكل لتعارضه مع النظم الصينية.

الثانى: اتباع لوائح ومعايير المحاسبة الخاصة بالبلد المضيف. وتمّ اتباع هذا الأسلوب فى كلاً من روسيا وأوروبا الشرقية، ويؤخذ عليه تجاهل قوانين ولوائح الشريك الأجنبى.

الثالث: اتباع نظام محاسبى هجين وهذا هو النهج المعتمد فى المشاريع الصينية المشتركة.

وقد اعتمدت الحكومة الصينية ثلاثة مبادئ لصياغة النظام المحاسبى فى المشاريع المشتركة وهى: (١)

١- أن يكون النظام المحاسبى المستخدم فى المشاريع المشتركة متطابق مع القوانين واللوائح الصينية.

٢- تساوى المنافع المتبادلة كإحدى سمات شركات الاستثمار الأجنبى.

٣- الحد الأقصى هو اعتماد معايير مقبولة دولياً.

ويتألف قانون المحاسبة للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة عام ١٩٨٥ من ١٧ و ٨٨ مادة^(١)

يشير الفصل الأول وصف للقواعد القانونية والضريبة على دخل الشركات , والفصل الثانى يشير إلى تنظيم القواعد المحاسبية وإنشاء قسم مستقل للمحاسبة فى المشروعات المشتركة (JVs) وتعيين محاسب ومراجع داخلى فى المشروعات الكبيرة، ويشير الفصل الثانى إلى المبادئ العامة للمحاسبة ويحدد الفترة المحاسبية وطرق مسك الدفاتر. واستخدام العملة الصينية فى القوائم المالية بجانب العملة المتفق عليها بين الطرفين، والتمييز بين النفقات الرأسمالية والنفقات الايرادية، ويتناول الفصل الرابع قواعد وتاريخ التسجيل، ويشير الفصل الخامس إلى التعامل مع النقدية والذمم الدائنة والمدنية واحتساب الديون المعدومة عند حدوثها بالفعل , والفصل السادس: ينظم المحاسبة عن المخزون وطرق تقييمه, ويشير السابع إلى المحاسبة عن الأصول والخضوم والثامن * يتناول طرق اهلاك الأصول الثابتة والتاسع يتناول الأصول غير الملموسة. والعاشر التكاليف والنفقات والحادى عشر يشير إلى المبيعات والأرباح والخسائر التى تعتمد على مبدأ الاستحقاق.

1) Yang, J.W. Accounting issues relating to sino – foreign joint ventures, cooperative firms and foreign firm and CPA in china, Accounting Research, 1986, vol.2.pp 11-14.

2) Mohmoud Ezzamel – op- cit pp.87-88.

٣- لا يجوز تغيير طرق تقييم المخزون إلا بموافقة السلطات الضريبية .

٤- لا يجوز تغيير طرق الاهلاك إلا بموافقة السلطات الضريبية.

* عدم احتساب مخصص للديون المعدومة إلا عند حدوثها فعلاً .

ويتناول الفصل الثانى عشر مبادئ تصميم القوائم المالية ويسمح للمشروعات المشتركة بإضافة بنود وحسابات فى القوائم المالية ومنها الميزانية العمومية وحساب الإرباح والخسائر – قائمة التغير فى حقوق الملكية وقوائم مساعدة أخرى.

- كما يتطلب من المشاريع المشتركة تقديم تقريراً يشرح الظروف المالية بجانب القوائم المالية للسلطات الضريبية والدوائر الحكومية والإشرافية ومكتب المالية ويتناول الفصل الثالث عشر التعامل مع الوثائق المحاسبية والفصل الرابع عشر ضرورة تعيين محاسب قانونى توافق عليه الحكومة الصينية لإجراء مراجعة مستقلة.

ويتناول الفصل الخامس عشر – الملفات المحاسبية وطرق إعدادها والحفاظ عليها ويشرح الفصل السادس عشر التصفية والإفلاس، والفصل السابع عشر تكون وزارة المالية مسئولة عن تعديل وشرح النظام المحاسبى إذا لزم الأمر.

وبمقارنة النظام المحاسبى للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة بالنظام المحاسبى للمشروعات المملوكة للدولة آنذاك نجد أن كلا النظامين قد تأثروا بالنظام المحاسبى الموحد، بينما يوجد العديد من الاختلافات تتمثل فى إن المشاريع المشتركة تتمتع بالحكم الذاتى إلى حد ما مقارنة بالمؤسسات الحكومية، وذلك لأنها تترك معالجة بعض القضايا المحاسبية مثل توزيع الأرباح ومعالجة المخزون التالف إلى مجلس الإدارة وذلك عكس المؤسسات الحكومية التى تتطلب موافقة جهات حكومية إشرافية لمعالجة مثل هذه القضايا .

كما يستخدم مبدأ الاستحقاق فى المشروعات المشتركة وذلك عكس ما يتبع فى المشروعات المملوكة للدولة حيث تتبع المبدأ النقدى، وتعتمد المحاسبة فى المشروعات المشتركة على مبادئ المحاسبة الدولية على خلاف المشروعات المملوكة للدولة التى تتبع أنظمة محاسبية وطنية (صينية)^١. كما تعتمد المشروعات المشتركة على طريقة المدين – الدائن (Debit – credit) فى القيد بالدفاتر على عكس المؤسسات الحكومية التى كان عليها الاختيار بين ٣ طرق للقيد بالدفاتر وهى^(٢):

increase – Decrease

- طريقة الزيادة والنقصان

Receipt – payment

- طريقة الدفع – الاستلام

1) Mahmoud Ezzamel . op. cit pp. 87:88.

2) Chen, S. the rise, and the fall of Debit – credit bookkeeping in china history and analysis, the Accounting Historians Journal, 1998. vol.25 (1) pp. 73-92 .

Debit – credit

- طريقة المدين – الدائن

وكانت طريقة الزيادة والنقصان متبعه على نطاق واسع فى الصين منذ عام ١٩٦٠ وحتى عام ١٩٨٠ , حيث يتم تصنيف الحسابات إلى مصادر رؤوس الأموال واستخدامات رؤوس الأموال، ويتم تسجيل الزيادة فى الجانب الايسر والنقصان فى الجانب الأيمن^(١) . كما كان النظام المحاسبى المستخدم فى المشاريع الصينية الأجنبية المشتركة خليطاً بين النظام المحاسبى الصينى والممارسات الغربية^(٢) . وعلاوة على ذلك كان يعتمد النظام المحاسبى فى المشروعات المشتركة (JVs) على مفهوم رأس المال كعنصر من عناصر القوائم المالية وقد نتج عن ذلك اعتماد المعادلة المحاسبية.

$$\text{الأصول} = \text{الالتزامات} + \text{حقوق الملكية}$$

وذلك على خلاف النظام المحاسبى فى المؤسسات الحكومية (SoEs) التى اعتمدت على المعادلة المحاسبية.

$$\text{مصادر رؤوس الأموال} = \text{استخدامات رؤوس الأموال} \text{ (٣)}$$

ويتضح من السابق أن النظام المحاسبى فى المشروعات المشتركة كان يعكس ايدولوجية الانتقال الديناميكي، فقد اعتمدت المحاسبة فى هذه المشروعات على مبدأ الاستحقاق ومبدأ التكلفة التاريخية والتميز بين النفقات الايرادية والرأسمالية وإعتماد مفهوم رأس المال، وكذلك المعادلة المحاسبية الغربية التى تم رفضها خلال عصر (ماو)، واعتماد القيمة السوقية أو التكلفة أيها أقل . وهذه التغيرات تعكس ايدولوجية التغير الحادث أثناء عصر دينغ Deng، وتعكس أيضا الضغوط الدولية المبذولة على الصين من قبل المستثمرين الأجانب لاعتماد المعايير الدولية.

كما تعتبر التشريعات المحاسبية الخاصة بالمشاريع المشتركة والصادرة فى عام ١٩٨٥ مبادئ محاسبية توجيهية ضرورية للمشروعات المشتركة العاملة فى الصين وهى عن أول مرة تقدم الممارسات المحاسبية الغربية إلى الشركات العاملة فى الصين، وهو ما يتمثل خروجاً جذرياً عن المحاسبة التقليدية مما أدى إلى جذب المزيد من الاستثمارات الأجنبية بعد ذلك^(٤) .

1) Mahmoud Ezzamel . op. cit p. 89.

2) Tang, Q, L. Economic consequences of international harmonization of accounting standards: theory it's Chinese application. international journal of accounting, 1994, vol.29, pp 146-160 .

3) Mahmoud Ezzamel. Pp89-90.

4) Xiang, B, institutional factors influencing china's accounting reforms and standards. accounting horizons, 1998, vol (2) pp. 105 - 119.

وكنتيجة لتطبيق قانون ١٩٨٥ للمشاريع الصينية – الأجنبية المشتركة انخفضت ضريبة الدخل المستحقة على هذه الشركات مما نتج عنه زيادة فى تدفق الاستثمار الأجنبى المباشر مع جلب التكنولوجيا المتقدمة والمهارات الإدارية (١) . وكانت كميات FDI المتدفقة إلى الصين خلال المرحلة الأولى من الإصلاح المحاسبى محدودة , وتعتبر المشاريع المشتركة التساهمية هى الشكل السائد لتدفق الاستثمار الأجنبى المباشر، حيث كانت تمثل ٧٪ من إجمالى FDI الوافد إلى الصين فى عام ١٩٨٢ , وقد زادت حتى بلغت حوالى ٦٠٪ من إجمالى FDI الوافد إلى الصين فى عام ١٩٨٩ على خلاف المشاريع الأجنبية المملوكة بالكامل.

ومن أوجه القصور المأخوذة على هذا النظام المحاسبى عدم السماح باستخدام مبدأ الحيطة والحذر (التحفظ) * (٢) Conservatism والذى كان يعتبر أداة لمصالح الرأسمالية , حيث كانت إدارة الشؤون المالية التابعة لوزارة المالية ضد اعتماد هذا المبدأ لأن تطبيقه سيكون له احتمالات تخفيض إيرادات الدولة. كما لم تترك مطلق الحرية للمشاريع المشتركة (JVs) بتغيير طرق تقييم المخزون أو طرق اهلاك الأصول إلا بعد موافقة مصلحة الضرائب (٣) . كما لم يسمح قانون ١٩٨٥ بوجود مخصصات للديون المعدومة إلا عند حدوثها فعلياً ويمكن ايضاح ذلك للأسباب التالية (٤) .

- كانت المبيعات النقدية هى الشكل الرئيسى للبيع فى الصين على غرار نظام المبيعات الآجلة السائدة فى الدول الغربية.

- كان الإفلاس نادراً فى الصين.

- يمكن اعتبار الديون المعدومة مصروفاً عند حدوثها.

وخلال هذه الفترة لم يؤثر على تدفق FDI سوى ظهور حملة مناهضة للرأسمالية وللأفكار التى أتت بها بين عامى (٨٢-٨٩) من أدى إلى تخوف المستثمرين من الاستثمار فى الصين.

- ولكل عملة وجهان فمثلما أدى الإصلاح الاقتصادى إلى جذب مزيد من الاستثمار الأجنبى, أدى أيضاً إلى وجود فجوة فى الثروة، وظهور بعض أنواع الفساد المالى والادارى، وزيادة التضخم وارتفاع معدل البطالة مما أوجد مظاهرات مناهضة لسياسة الإصلاح.

1) Tang, op.cit . p. 150.

(* يقضى مبدأ الحيطة والحذر باحتساب الخسارة المتوقعة، وعدم احتساب الأرباح إلا بعد وقوعها فعلياً.

3) Mahmoud Ezzamel – P. 91.

4) Xu, W.H . " Issues in Implementing Accounting system for sino – foreign joint ventures, finance and accounting, 1985, vol. 10 pp. 25- 28.

ولقد استيقظ العالم على حادثة ميدان السلام السماوى (ساحة تيانانمن) فى الرابع من يونيو عام ١٩٨٩, وقد أثر ذلك على الاقتصاد الصينى، فقد توقفت الاستثمارات الأجنبية خلال النصف الثانى من عام ١٩٨٩ والنصف الأول من عام ١٩٩٠ وقد قام بعض المستثمرين بنقل استثماراتهم إلى مناطق أخرى.

كما عملت الحكومة خلال هذه الفترة على الامتثال لشكاوى المستثمرين فقامت بمنع الجهات الحكومية المحلية من فرض رسوم على مبيعات الشركات الأجنبية , وتقديم حوافز ضريبية وإزالة التناقض فى اللوائح المحاسبية مما أدى إلى جذب الكثير من الاستثمار الأجنبى المباشر. وكان قانون المحاسبة للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة يدرس فى الجامعات ومنظمات التدريب الدولية^(١).

ونلاحظ من الجدول التالى (٤ - ١) كنتيجة لتطبيق تشريعات محاسبية للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة عام ١٩٨٣ ثم تعديلها رسمياً فى عام ١٩٨٥ كنظام محاسبى للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة أنه قد زادت كمية الاستثمار الأجنبى المباشر من ٥٢٧ مليون دولار عام ١٩٨٢م إلى ٣٣٩٣ مليون دولار عام ١٩٨٩م ، كما تغير شكل الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد من كونه متمثلاً فى المشاريع المشتركة التعاقدية إلى التدفق فى صورة المشاريع المشتركة ، حيث تناقصت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات مشتركة تعاقدية ١٧٨ مليون دولار عام ١٩٨٢ ممثلة حوالى ٣٤٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ٧٢٥ مليون دولار بحلول عام ١٩٨٩م ممثلة حوالى ٢٢٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين ، كما تزايدت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات مشتركة من ٣٤ مليون دولار عام ١٩٨٢ ممثلة حوالى ٧٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ٢٠٣٧ مليون دولار بحلول عام ١٩٨٩م ممثلة حوالى ٦٠٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين.

1)op.cit. p.54 .

جدول رقم (٤-١): يوضح التطور في صور تدفق FDI من الشركات الأجنبية خلال المرحلة الأولى من الإصلاح المحاسبي. القيمة بالمليون دولار

١٩٨٩	١٩٨٨	١٩٨٧	١٩٨٦	١٩٨٥	١٩٨٤	١٩٨٣	١٩٨٢	٨٣-٧٩	العام
٣٣٩٣	٣١٤٩	٢٣١٤	١٨٧٥	١٧٨٨	١٣٢٠	٧١٩	٥٢٧	٢٠٨٤	إجمالي FDI
٢٠٣٧	١٩٧٥	١٤٨٦	٨٠٤	٥٨٠	٢٥٥	٧٤	٣٤	١٧٣	القيمة بالمليون دولار
%٦٠	%٦٢	%٦٤	%٤٣	%٣٢	%١٩	%١٠	%٧	%٨	نسبة من %FDI
٧٥٢	٧٨٠	٦٢٠	٧٩٤	٥٨٥	٤٦٥	٢٢٧	١٧٨	٧٥٨	القيمة بالمليون دولار
%٢٢	%٢٤	%٢٧	%٤٢	%٣٣	%٣٥	%٣٢	%٣٤	%٣٦	نسبة من FDI
٣٧١	٢٢٦	٢٥	١٦	١٣	١٥	٤٣	٣٩	٨٣	القيمة بالمليون دولار
%١١	%٧	%١	%١	%١	%١	%٦	%٧	%٤	نسبة من FDI
٢٣٢	٢١٢	١٨٣	٢٦٠	٤٨١	٥٢٣	٢٩٢	١٧٩	٧٨٨	القيمة بالمليون دولار
%٧	%٧	%٨	%١٤	%٢٧	%٤٠	%٤١	%٣٤	%٣٨	نسبة من FDI

Source :. [http:// www. statistics. Gov. cn](http://www.statistics.gov.cn)

[http:// www. mofc . gov. cn.](http://www.mofc.gov.cn)

وحيث أضيف قانون عام ١٩٨٣ المشروعات المشتركة حوافز ضريبية أكثر للمستثمرين تمثلت في عدم دفع ضرائب للعاميين الأول والثاني من بدأ النشاط ، ثم دفع ٥٠٪ من الضرائب من العام الثالث إلى الخامس، بعد أن كان الإعفاء للسنة الأولى فقط ، ثم إعفاء ٥٠٪ للعاميين التاليين. وقد حظيت المناطق الاقتصادية الخاصة بحوافز ضريبية ^(١) . حيث تم تخفيض ضريبة الدخل من ٣٠٪ إلى ١٥٪ وأصبحت معفاة من الضرائب والأرباح التجارية والصناعية منذ عام ١٩٨٦ بمقتضى قانون ١٩٨٥ للمشاريع المشتركة من أدى إلى جذب هذه المناطق لمزيد من الاستثمار الأجنبي المباشر على الرغم من القيود المفروضة على هذه الشركات حيث يجب أن يمثل الملكية الصينية ٥١٪ من ملكية هذه الشركات والحد من إقامة شركات أجنبية مملوكة بالكامل.

وقد شجع تشكيل شركات المحاسبة وظهور العديد من أشكال الأعمال التجارية في الصين قبل المشاريع المشتركة التعاقدية والتساهمية والشركات المملوكة بالكامل للأجانب وظهور الملكية الخاصة إلى ظهور الحاجة لتنسيق المحاسبة الدولية ^(٢) . حيث أدركت الصين أن نظامها المحاسبي القديم لا يواجه احتياجات المقرضين والمستثمرين الخارجيين والمحللين الماليين للمعلومات المالية فقد دفع ذلك الصين إلى محاولة للتكيف مع المحاسبة الدولية والتخلي عن أنظمة المحاسبة التقليدية التي لا تلبي احتياجات اقتصاد السوق ^(٣) .

1) Mahmoud Ezzamel – op .cit . p55.

2) Xiang, B. institutional factors influencing china's accounting reforms and standard's, accounting Horizons, 1998, vol. 12 (2) pp105-119.

3) Yun wei tang, BumpyRoad leading to internation alization A review of accounting development in china. accounting Horizons, working paper presented at the American accounting Association 1999, accounting Horizons, 2000. pp.93.94.

الفصل الثانى

الاصلاح المحاسبى خلال مرحلة استخدام الاستثمارات الأجنبية المباشرة لتطوير اقتصاد السوق الاشتراكى وبناء المعايير (١٩٩٠-٢٠٠٠)

قامت وزارة المالية بالاشتراك مع جمعية المحاسبة الصينية لإنشاء مشروع لدراسة معايير المحاسبة فى عام ١٩٨٨^(١) . حيث قامت وزارة المالية فى عام ١٩٩٢ بإصدار نظام المحاسبة للمشروعات الأجنبية والذى حل محل النظام المحاسبى للمشروعات المشتركة عام ١٩٨٥ لتبدأ بذلك مرحلة جديدة من مراحل التطور المحاسبى للمشروعات الأجنبية، وقد تألف هذا النظام من ستة عشر فصلا^(٢) .

يعالج الفصل الأول القاعدة القانونية ونطاق تطبيقها والفصل الثانى المبادئ المحاسبية المنصوص عليها والثالث مسك الدفاتر ومن الرابع إلى السابع يتناول مبادئ المحاسبة عن الأصول المتداولة، الأصول طويلة الأجل، والأصول الثابتة والأصول غير الملموسة، ويشير الفصل الثامن إلى الالتزامات طويلة الأجل وقصيرة الأجل. ويتناول الفصل التاسع حقوق الملكية والعاشر التكاليف والنفقات، والحادى عشر توزيع الأرباح والعوائد والثانى عشر مناقشة التعامل بالعملات الأجنبية، والثالث عشر تصفية المعاملات (التصفية) ويتناول الفصل الرابع عشر القوائم المالية، والخامسة عشر قواعد إدارة الوثائق والملفات المحاسبية والسادس عشر تعتبر وزارة المالية مسئولة مسئولية كاملة عن تفسير وتعديل هذه القوانين من تاريخ صدورها.

وقد تميز هذا النظام المحاسبى الجديد ١٩٩٢ بعده مميزات عن النظام المحاسبى^(٣) السابق له فى عام ١٩٨٥، حيث نجد أن النظام الجديد لعام ١٩٩٢ يمتد ليشمل فصل عن الاستثمارات طويلة الأجل، فإذا كانت الاستثمارات أقل من أو تساوى ٢٥٪ من إجمالى رأس المال المستثمر أوجب ذلك استخدام طريقة التكلفة لتقييم هذه الاستثمارات ، أما إذا كانت تمثل أكبر من ٢٥٪ من إجمالى رأس المال المستثمر أوجب ذلك استخدام طريقة حقوق الملكية ، وقد تطلب النظام المحاسبى الجديد للمشروعات المشتركة إعداد قوائم مالية موحدة إذا كانت قيمة الاستثمارات فى الشركات أكثر من ٥٠٪ من إجمالى رأس المال المستثمر .

وتم تحديد الفترة المحاسبية داخل هذا النظام الجديد، وتم تعديل المتطلبات العامة للمحاسبة من حيث الإمساك بسجلات دقيقة وشاملة ومعدة بطرق محاسبية صحيحة ، وكاملة الاجراءات المحاسبية وتقديم

1) Mahmoud Ezzamel – op. cit p. 83.

3) Mahmoud Ezzamel, op. cit, pp 93 - 95.

تقارير مالية فى الوقت المناسب. وكذلك قد حدث تغير كبير فى النظام الجديد وهو السماح باحتساب مخصص للديون المعدومة بنسبة ٥% من إجمالي المديونية والسماح باعتماد طريقة (Lifo) عند تقييم المخزون و (Last IN First Out) والسماح باحتساب معدل اهلاك للأصول الثابتة بمقدار ١٠% من قيمة الأصول والسماح بوجود مخصص لانخفاض قيمة المخزون , كما غير النظام الجديد معيار الاعتراف بالايرادات من عند تسليم البضاعة إلى ما بعد تسليم البضاعة.

إن قيام وزارة المالية بتقديم نظام محاسبى جديد للمشروعات الأجنبية المستثمرة (fifs) Foreign Investment Firms ساعد على اصلاح النظام المحاسبى السائد فى المشروعات المملوكة للدولة (Soes) على نطاق واسع واطلاق المعيار المحاسبى (ASBE) Accounting Standards Enterprises فى نوفمبر ١٩٩٢ من نفس العام على ان يتم تنفيذه فى ١ يوليو ١٩٩٣ . وكانت أوجه الشبه^(١) بين كلا النظامين (Fifs) & (ASBE) متعددة منها :

- أن كلا النظامين يعتمد المعادلة المحاسبية.

الأصول = الخصوم + حقوق الملكية.

- وكلا النظامين يقدّم القواعد المحاسبية عن العناصر الرئيسية للقوائم المالية مثل الأصول والخصوم ورأس المال والايرادات والنفقات، كذلك قد اعتمد نظام ASBE ذات المبادئ المحاسبية المعتمدة فى شركات FiFs وهى التوقيت المناسب، الاتساق، التكلفة التاريخية والتمييز بين النفقات الايرادية والنفقات الرأسمالية، بالإضافة إلى إعداد نفس القوائم المالية المعدّة بواسطة (Fifs) مثل قائمة التدفقات النقدية – وقائمة التغير فى حقوق الملكية كما طبق مفهوم الحيطة والحذر المعتمد من قبل فى (Fifs) شركات الاستثمار والأجنبى واتخذته كمبدأ عام.

- بالإضافة إلى ذلك تميز النظام المحاسبى فى الصادر فى المشروعات المملوكة للدولة (ASBE) بعده مميزات كانت غائبة عن النظام المحاسبى المتبع فى شركات الاستثمار الأجنبى (Fifs) مثل تقديم تعريفات لعناصر القوائم المالية، وتحديد ثلاثة أهداف للتقارير المالية وهى:

١- المساعدة فى إدارة الاقتصاد الكلى.

٢- تلبية احتياجات مختلف الأطراف فى فهم الظروف المالية والأداء.

٣- توفير احتياجات الإدارة الداخلية من المعلومات.

ويتضح من السابق بداية تأثر الأنظمة المحاسبية الصينية فى المشروعات المملوكة للدولة بالأنظمة الغربية المتبعة فى شركات الاستثمار الأجنبى (Fifs) , وتطبيق الأنظمة المحاسبية الغربية فى

الممارسات المحاسبية الصينية. كما جاءت التغييرات الحادثة فى اللوائح المحاسبية عام ١٩٩٢ تعكس تطورا جديدا للمشروعات الأجنبية المشتركة والاتجاه إلى سياسة أكثر انفتاحا وتزايد التجارة الخارجية^(١). وقد اعتمد هذا النظام المحاسبى نظاما دوليا للتقارير المالية يتألف بشكل أساسى من الميزانية العمومية – قائمة الدخل – قائمة التغير فى المركز المالى حيث أصبحت المحاسبة فى الصين لغة أعمال دولية^(٢). وقد أدت كل هذه التغييرات فى المناخ المحاسبى فى الصين إلى إزالة العقبات أمام المعلومات المحاسبية للمستثمرين الأجانب بشكل جوهري , مما أدى إلى تحسين البيئة الاستثمارية بكفاءة وخلق ظروف جيدة لجذب رؤوس الأموال الأجنبية إلى الداخل^(٣).

كما يعد تطوير معايير المحاسبة الصينية خطوة هامة من أجل تطوير الاقتصاد الصينى، فى عالم يتجه نحو تكامل أسواق رأس المال بصورة متزايدة. حيث يؤدى اعتماد معايير محاسبية دولية إلى تطبيق مبادئ محاسبية مألوفة للمستثمرين فى جميع أنحاء العالم مم يزيد ثقة المستثمرين فى التقارير المالية الصادرة عن أسواق رأس المال , وتحفيز الاستثمار لرؤوس الأموال المحلية والأجنبية , كما يؤدى إلى خفض تكاليف الامتثال لأنظمة محاسبية أخرى^(٤).

وبنهاية عام ١٩٩٧ قد اتفقت الصين على ٣٠٣,٠٠٠ مشروعا برؤوس أموال أجنبية بقيمة تعاقدية ٧٤٢ مليار دولار لصناعات مثل التنقيب الجيولوجى والعقارات حيث أصبح FDI المصدر الرئيسى لرؤوس الأموال الأجنبية^(٥) وحتى تستطيع الصين تحقيق خططها الطموحة فهى تحتاج إلى جذب مزيد من رؤوس الأموال والتكنولوجيا المتقدمة وقد قاد ذلك الصين إلى اعتماد سياسة لجذب الاستثمار الأجنبى المباشر ومنها التوافق مع معايير المحاسبة الدولية^(٦).

ويعتبر الهدف الرئيسى للمستثمرين الدوليين هو توافق الأنظمة المحاسبية الصينية مع معايير المحاسبة فى أوطانهم أو مع معايير المحاسبة الدولية حيث تتواجد الثقة فى المعلومات المحاسبية المنتجة فى ظل المحاسبية الصينية لذا قطعت الصين تقدما كبيرا نحو التوافق مع معايير المحاسبة الدولية، وكان النظام المحاسبى للمشروعات الأجنبية المستثمرة فى الصين هى الساحة التى قامت من خلالها الصين بمحاولة التنسيق الدولى^(٧) مما جعل الصين تستعيد مكانها على أنها الوجه الأولى لتلقى الاستثمار الأجنبى

1) Mohamed Ezzamel. p 95.

2) GaryJ, Previts, peterwalton, op.cit p , 88.

3)op.cit.p.:83.

4 Ibid. p : 86

5) Tang and T- wlin current development of joint venture enterprises in china, in advance in chinese industrial studies, stamford: Jai press, 1999 volume 6 pp217 – 233.

6) Tang, 2000, op.cit. p.94

7) Tang, op.cit. pp 105 – 106

المباشر. فقد زاد عدد المشروعات من عام ١٩٨٩ حتى عام ١٩٩٣ من ٥,٧٧٩ مشروع إلى ٨٣,٤٣٧ مشروع بقيمة تعاقدية حوالى من ٥,٦ مليار دولار إلى ١١١ مليار دولار عام ١٩٩٣. وزيادة كمية FDI المستخدمة فعليا من ٣,٤ مليار دولار إلى ٢٧,٥ مليار دولار كما هو موضح بالجدول التالى^(١). وقد تغير شكل الاستثمار الأجنبي المباشر بشكل كبير، حيث زادت نسبة الشركات الأجنبية المملوكة بالكامل، قبل عام ١٩٩٧ كانت نسبة الشركات الأجنبية المملوكة بالكامل حوالى ٣٦٪ من إجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر، وارتفعت إلى ٤٧٪ من إجمالي قيمة الاستثمار الأجنبي المباشر فى عام ٢٠٠٠، فى ذات الوقت قد انخفضت نسبة مساهمة المشروعات الأجنبية المشتركة من ٥٠٪ عام ٩٢ إلى نحو ٣٠٪ بحلول عام ٢٠٠٠ قبل دخول الصين منظمة التجارة العالمية^(٢). ولم يكن التغير فقط فى شكل الاستثمار الأجنبي المباشر ولكنه كان أيضا فى تزايد نسبة السيطرة الأجنبية على المشاريع المشتركة مثل زيادة رأس المال الأجنبي وبحوث التنمية^(٣) ويمكن توضيح أسباب هذه التغيرات بالأتى:

١- زيادة قوة الاقتصاد الصينى، وإدراك المستثمرين لامكانيات السوق الصينى.

٢- تحسين البيئة الاستثمارية بشكل كبير.

مثل تحسين البنية التحتية والنظام القانونى وازالة العقبات التنظيمية فى النظام المحاسبى مم أدى إلى انخفاض مخاطر عدم اليقين تدريجيا مم اتاح إنشاء مشروعات أجنبية بالكامل ونهاية بعض المشروعات المشتركة.

نبذة عن سوق رأس المال فى الصين:

نشأت سوق الأوراق الصينية الممثلة فى بورصة شنغهاى ١٩٩٠، وبورصة شنتشن عام ١٩٩١، وكان النظام المحاسبى للشركات المساهمة عام ١٩٩٢م هو أول نظام محاسبى يطبق على الشركات الصينية المدرجة^(٤).

وقامت الصين بفتح أسواق رأس المال بخطوتين:

الأولى: خلق سوق الأسهم المحلية B فى عام ١٩٩١ وذلك لتمكين المستثمرين الأجانب للمشاركة فى الأسواق المحلية، سواء كانوا مؤسسات أجنبية أم أفراد من الدول الأجنبية بما فيها هونج كونج، ماكاو وتايوان وقد تم توسيع هذه الأسهم لتشمل المواطنين الصينيين المقيمين فى الخارج بعد أن كانت قاصرة على بورصة شنغهاى وشنزن فقط.

1) Tang,p.55 .

2) Li, 2005 op. cit p.44 .

3) Li, 2005 op. cit p.46 .

4) Chinese companies and Hong Kong stock market , p.34.

الثانية إعادة هيكلة المؤسسات الحكومية لأدراجها فى البورصات العالمية.

ونلاحظ من الجدول التالى (٤ - ٢) أنه كنتيجة لقيام وزارة المالية بإصدار نظام المحاسبة للمشروعات الأجنبية فى عام ١٩٩٢م والذى حل محل النظام المحاسبى للمشروعات المشتركة عام ١٩٨٥ بدأت مرحلة جديدة من مراحل التطور المحاسبى للمشروعات الأجنبية مما أدى إلى زيادة كمية الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد من ٣٤٨٧ مليون دولار عام ١٩٩٠م إلى ٤٠٧١٥ مليون دولار عام ٢٠٠٠م كنتيجة لزيادة ثقة المستثمرين بالسوق الصينية ، كما تغير شكل الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد من كونه متمثلاً فى المشاريع المشتركة الأجنبية -الصينية إلى التدفق فى صورة المشاريع المملوكة بالكامل للأجانب ، حيث تناقصت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات المشتركة الأجنبية - الصينية من ١٨٨٦ مليون دولار عام ١٩٩٠م ممثلة حوالى ٥٤٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ١٤٣٤٣ مليون دولار بحلول عام ٢٠٠٠م ممثلة حوالى ٣٥٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين ، كما تزايدت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات مملوكة بالكامل للأجانب من ٦٨٣ مليون دولار عام ١٩٩٠م ممثلة حوالى ٢٠٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ١٩٢٦٤ مليون دولار بحلول عام ٢٠٠٠م ممثلة حوالى ٤٧٪ من اجمالى الاستثمار الأجنبى المباشر الوافد إلى الصين.

جدول رقم (٤-٢) يوضح التطور في أشكال تدفق FDI من الشركات الأجنبية خلال المرحلة الثانية من الإصلاح المحاسبي القيمة بالمليون دولار

العام	١٩٩٠	١٩٩١	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩	٢٠٠٠
إجمالي FDI مليون دولار معدل الزيادة	٣٤٨٧	٤٣٦٦	١١٠٠٨	٢٧٥١٥	٣٣٧٦٧	٣٧٥٢١	٤١٧٢٦	٤٥٢٥٧	٤٥٤٦٣	٤٠٣١٩	٤٠٧١٥
المشاريع المشتركة الأجنبية الصينية نسبة من %FDI	١٨٨٦	٢٢٩٩	٦١١٥	١٥٣٤٨	١٧٩٣٣	١٩٠٧٨	٢٠٧٥٥	١٩٤٩٥	١٨٣٤٨	١٥٨٢٧	١٤٣٤٣
مليون دولار	٦٧٤	٧٦٤	٢١٢٢	٥٢٣٨	٧١٢٠	٧٥٣٦	٨١٠٩	٨٩٣٠	٩٧١٩	٨٢٣٤	٦٥٩٦
نسبة من FDI	%١٩	%١٧	%١٩	%١٩	%٢١	%٢٠	%١٩	%٢٠	%٢١	%٢٠	%١٦
المشاريع الأجنبية المملوكة بالكامل نسبة من FDI	٦٨٣	١١٣٥	٢٥٢٠	٦٥٠٦	٨٠٣٦	١٠٣١٧	١٢٦٠٦	١٦١٨٨	١٦٤٧٠	١٥٥٤٥	١٩٢٦٤
مليون دولار	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
نسبة من FDI	%٢٠	%٢٦	%٢٣	%٢٤	%٢٤	%٢٨	%٣٠	%٣٦	%٣٦	%٣٩	%٤٧
شركات المساهمة باستثمار أجنبي نسبة من FDI	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-
مليون دولار	٢٤٤	١٦٩	٢٥٠	٤٢٤	٦٧٨	٥٩٠	٢٥٥	٣٥٦	١٧٩	٣٨٤	٣٨٢
نسبة من FDI %	%٧	%٤	%٢	%٢	%٢	%٢	%١	%١	%١	%١	%١

الفصل الثالث

الاصلاح المحاسبى كدافع لدخول الصين لمنظمة التجارة العالمية والتوافق مع معايير المحاسبة الدولية (٢٠٠١- وحتى الآن)

يُعدّ انضمام الصين إلى منظمة التجارة العالمية عام ٢٠٠١ بوابة جديدة للصين لانتفاخ أسواق العالم الخارجى أمامها للعمل. ففي غضون ثلاث سنوات أعقاب دخولها إلى منظمة التجارة العالمية، استطاعت الصين تعديل أكثر من ٢٥٠٠ قانون وتشريع كان يتعارض مع شروط الدخول إلى منظمة التجارة العالمية، وقبل نهاية عام ٢٠٠٤ قد خفّضت تعريفاتها الجمركية من ٤٠٪ إلى ١٠,٥٠٪ وفى الوقت نفسه واصلت الصين فتح قطاعات أكثر أمام المستثمرين الأجانب مثل البنوك والتأمين، والأوراق المالية، و تجارة التجزئة، ومحاسبة الاستشارات الإدارية والهندسة وقد أدت هذه التطورات إلى تشجيع الاستثمارات الأجنبية المباشرة^(١) ويمكن إجاز التنازلات التى قدّمها الصين إلى منظمة التجارة العالمية والمتعلقة بالمحاسبة الصناعية^(٢) على النحو التالى :

- ١- السماح لشركات المحاسبين القانونيين الأجانب بتشكيل المشاريع الأجنبية.
 - ٢- فتح مؤهلات (CPA) للأفراد الأجانب المجتازين للاختبارات المؤهلة.
 - ٣- عدم تقييد المحاسبين القانونيين فى المشروعات المشتركة إلى شركات معتمدة من قبل السلطات الصينية.
 - ٤- السماح لشركات المحاسبة القانونية الأجنبية للقيام بأعمال الاستشارة والإدارة والضرائب. وكانت هذه التنازلات جنبا إلى جنب مع التنازلات المتعلقة بالقطاعات الأخرى مثل توسيع نطاق العمل للمحاسبين القانونيين ووضع معايير محاسبية صينية تتوافق مع المعايير الدولية، وفتح اسواقها المحاسبية أمام الاستثمار الأجنبى.
- والسماح لشركات المراجعة الأجنبية بإنشاء مكاتب تمثيلية، وتكوين الشركات المحاسبية للمشروعات المشتركة, فبنهاية عام ٢٠٠٢ تم انشاء ٩ شركات محاسبة دولية و٩ مشروعات مشتركة ١١ فرعا لها, ومع دخول الشركات المحاسبية الدولية الصين حدثت العديد من الاندماجات بينها وبين الشركات المحاسبية المحلية مثل شركة young & Ernst مع شركة Shanghai Dahua لتصبح Ernst young Dahua فى عام ٢٠٠١.

1) Mahmoud Ezzamel . p 56.

2) CICPA, CICPA established its first overseas examination ventue. CiCPA work Briefing 2006, No.40.

وكذلك اندماج Touchex Deloitte مع شركة Tianjian Beijing عام ٢٠٠٥. وقد وافقت هذه المرحلة تأسيس مجلس معايير المحاسبة الدولية عام ٢٠٠١م وكان من أهم أولوياته العمل على تطوير وتعديل ونشر معايير المحاسبة الدولية وتشجيع استخدامها والسعى لتحقيق التقارب بين معايير المحاسبة القومية للدول مع معايير المحاسبة الدولية التى أصبح اسمها فيم بعد، المعايير الدولية للتقارير المالية (IFrs)^(١).

ومن هذا المنطلق اصدرت وزارة المالية فى ٢٩ ديسمبر عام ٢٠٠٠ نظاما محاسبيا للمشروعات Enterprises Accounting System (EAS) وقد الزمت جميع الشركات العاملة فى الصين بالعمل به بداية من ١ يناير ٢٠٠١، وهو نظام يشتمل على معايير محاسبية لجميع مشروعات الأعمال من حيث التعرف والقياس والتسجيل واعداد التقارير المالية وقد نتج عن هذا النظام توحيد الأنظمة المحاسبية لكل المشروعات مما أدى إلى كسر حدود الصناعات والملكية بشكل جوهري وكسر التكامل بين المالية والمحاسبية كنظام واحد^(٢) وكان هذا النظام يطبق على جميع الشركات العاملة فى الصين سواء كانت محلية ام أجنبية مع استثناء للشركات الصغيرة والمؤشرات المالية، بعد أن كان يطبق فى الصين ١٣ نظاماً محاسبياً خاص بالصناعة والملكية الخاصة، وكانت هذه النظم غير متسقة من حيث أساليب المحاسبة وأسماء الحسابات رغم اعتمادها على (ASBE) المعايير المحاسبية لمشروعات الأعمال^(٣).

وجاء هذا النظام المحاسبى بمميزات عديدة , منها توسيع نطاق التطبيق للمبادئ المحاسبية المنصوص عليها فى ASBE وكذلك وضع أحكام لإهلاك ثمانية أنواع من الأصول ,وزيادة حرية الشركات فى تحديد الطريقة المستخدمة لحساب معدل إهلاك الأصول , كما أضاف مبدأ محاسبى جديد وهو الموضوعية , وحدد المتطلبات الواجبة للتقارير القطاعية , وخفض التوجه نحو الحكومة التى لم تعد أهم مجموعة من المستخدمين^(٤) .

ويتكون هذا النظام المحاسبى للمشروعات من ثلاثة أجزاء °هى:

الجزء الأول : يتكون من أربعة عشر فصلاً يتناول فيها المبادئ والمفاهيم المحاسبية , والفترة المحاسبية والنفقات الايرادية والرأسمالية , والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية , وتعريف عناصر القوائم المالية وطرق الهلاك للأصول الثابتة , ومتطلبات تقديم القوائم المالية والحد الأدنى من الافصاح.

1) CiCPA 2007.

2) Gury J, previts, peter.op.cit.p.90.

3) Mahmoud Ezzamel. P97.

4 4 Mahmoud Ezzamel. P97.

5 Mahmoud Ezzamel. PP.97:99.

الجزء الثانى : ويتناول رسم توضيحي لوصف وإعداد ٨٥ حساباً من دفتر الأستاذ العام , وتوجيهات بشأن إعداد القوائم المالية

الجزء الثالث : يشتمل على توضيح للقيود المحاسبية والمعاملات مثل الأصول المتداولة والاستثمارات طويلة المدى , والأصول الثابتة والأصول غير الملموسة وغيرها .

كانت ملكية الدولة سابقاً ميزة اشتراكية أما الآن فقد ظهرت العديد من أشكال الملكية التى اعتمدت عليها الصين مثل المشروعات المشتركة التعاقدية والتساهمية والمملوكة بالكامل للأجانب , ومن هنا كان ضرورياً الاعتراف بهذه الملكيات والعمل على حماية أصحاب هذه المصالح والملكيات , ولتعزيز الشفافية والموثوقية للمعلومات المقدمة من الشركات إلى السوق أو مستخدمى المعلومات تمّ اعتماد مبدأ الحيطة والحذر فى جميع مشروعات الأعمال كما هو مطلوب من النظام المحاسبى للمشروعات EAS (١) .

وتسارعت العديد من الدول للتقارب والتكيف مع المعايير الدولية للتقارير المالية، وجاءت قرارات وزارة المالية الصينية فى يناير ٢٠٠٢ , حيث قامت بمراجعة المعايير الصينية التى تم اصدارها قبل هذا التاريخ واصدار مجموعة جديدة من المعايير المحاسبية هدفها تدعيم قابلية المعلومات المحاسبية للمقارنة وفصل المعالجات المحاسبية عن المعالجات الضريبية وتحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية(٢) . فضلاً عن ذلك تعهدت الصين بالوفاء بكافة التزاماتها وتعديل السياسات القانونية والحواجز التنظيمية لتوفير سياسات أكثر شفافية لرجال الأعمال والمستثمرين الأجانب(٣) .

وأصبحت الصين أكبر مستفيد من الاستثمارات الأجنبية المباشرة ونالت أكبر دولة على مستوى العالم بعد الولايات المتحدة واليابان من حيث التجارة. فبنهاية عام ٢٠٠٤ أصبح عدد الشركات الأجنبية المستثمرة فى الصين ٤,٥٠٨,٩٤١ شركة بقيمة استثمارية تصل إلى ١٠٩٦,٦١ مليار دولار، ومن بين أعلى ٥٠ شركة عالمية مستثمرة منها ٤٥٠ شركة عاملة فى الصين(٤) .

كما تعهد, الصين بعد الانضمام لمنظمة التجارة العالمية بتعديل القوانين واللوائح الخاصة بالأجانب وهي:

١- قانون المشروعات المشتركة الصينية الأجنبية.

٢- قانون المشروعات التعاونية الصينية الاجنبية.

٣- قانون المشروعات المملوكة بالكامل للأجانب.

1 Mahmoud Ezzamel. P100.

2) IASB, 2006. pp-3-4.

4) Doupink and perera 2007, pp. 189-169.

3) mahmoud ezzamel.op .cit. p.1.

- وقد وفد إلي الصين بنهاية عام ٢٠٠٣ مستثمرون من أكثر من ١٧٠ دولة وبلغ عدد المشروعات الأجنبية ٤٦٥ ألف مشروع وحوالي من ٤٠٠ إلى ٥٠٠ شركة عابرة للقارات للاستثمار في الصين وذلك تمتعها بيئة استثمارية أفضل^(١).

فمنذ انضمام الصين إلى منظمة التجارة العالمية، كان هناك زيادة كبيرة في الاستثمارات الأجنبية المباشرة في القطاعات ذات التكنولوجيا المرتفعة، مثل تصنيع المعدات والآلات وصناعة الإلكترونيات وبناء مراكز المشروعات المملوكة بالكامل للأجانب (Fifs). Foreign invest firms. مؤتمرات إقليمية في الصين^(٢). ووفقا لبيانات وزارة التجارة (٢٠٠٧)^(٣) قد تمت الموافقة على إنشاء ٤١,٤٨٥ مشروع أجنبي مملوكة ملكية كاملة للأجانب في عام ٢٠٠٦ بقيمة استثمارية فعلية ٦٩,٤٧ مليار دولار أمريكي.

إنّ المستثمر يفضل اختيار الاستثمارات الواعدة , التي تحقق معدل نمو أسرع وأفضل تخصيص للموارد, علاوة على ذلك التحول من البلدان النامية إلى متقدمة جذب مزيد من الاستثمارات الأجنبي المباشر FDI الذي كان واحدا من المفاتيح الطموحة للحكومات في تحول الدول، ولذلك تسعى الحكومات لإزالة وضبط الحواجز القانونية والعقبات التنظيمية مثل المعايير المحاسبية لتدفقت رؤوس الأموال الأجنبية والتركيز على بناء مؤسسات مالية لتعزيز بيئة جاذبة للمستثمرين الأجانب^(٤).

ولتحقيق مزيدا من الشفافية والإفصاح للتقارير المالية قامت وزارة المالية بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية لمشروعات الأعمال بهدف تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في فبراير ٢٠٠٦ وتتكون من معيار أساسي و٣٨ معيارا محاسبيا. والزمّت جميع الشركات بتطبيق هذه المعايير ابتداء من يناير ٢٠٠٧^(٥).

وعلى الرغم من هذا التقارب بين كلا الجانبين إلا أنه ثمة اختلافات في مجال قياس الأصول الثابتة والأصول غير الملموسة وحق استغلال الأراضي والانخفاض في قيمة الأصول ومصروفات البحوث والتطوير بالإضافة إلى الاختلافات في طرق وعرض القوائم المالية المختلفة^(٦).

١- عامر علي محمد علي, أثر سوق الأوراق المالية على الاستثمار الخاص في الصين, رسالة دكتوراه معهد الدراسات والبحوث الآسيوية, جامعة الزقازيق, ٢٠١١, ص ١١٥.

2) Chong, Q. Three Features Of Fdi To China In 2004. website of the ministry of commerce, P.R.C.: www. mot. Com. gov. cn.

3) www. mot. com. gov. cn. 2007.

4) Schwartz, mehic, silodizci& Babic.

5) Deloitte, china's new Accounting standards: Acomparison with current PRC GAAP and IFRS, Deloitte touché tohmatsu.2006 Available at: www. Iasplus.com.p.2.

6) op.cit. pp.3-4 .

ونلاحظ من الجدول التالي (٤ - ٣) وكننتيجة للإصلاحات المحاسبية التي قامت بها الصين ومنها المنطلق اصدارت وزارة المالية في ٢٩ ديسمبر عام ٢٠٠٠ نظاما محاسبيا للمشروعات (EAS) Enterprises Accounting System و الزام جميع الشركات العاملة في الصين بالعمل به بداية من ١ يناير ٢٠٠١ ثم قيام وزارة المالية بإصدار مجموعة من المعايير المحاسبية لمشروعات الأعمال بهدف تحقيق التقارب مع معايير المحاسبة الدولية في فبراير ٢٠٠٦ وتتكون من معيار أساسي و٣٨ معيارا محاسبيا. والزام جميع الشركات بتطبيق هذه المعايير ابتداء من يناير ٢٠٠٧ ، قد زادت كمية الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الصين من ٤٦٨٧٨ مليون دولار عام ٢٠٠١م إلى ١١٧٥٨٦ مليون دولار عام ٢٠١٣م كنتيجة لزيادة ثقة المستثمرين بالسوق الصينية ، كما تغير شكل الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد من كونه متمثلاً في المشاريع المشتركة الأجنبية-الصينية إلى التدفق في صورة المشاريع المملوكة بالكامل للأجانب ، حيث تناقصت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات المشتركة الأجنبية-الصينية من ١٥٧٥٤ مليون دولار عام ٢٠٠١ ممثلة حوالي ٣٤٪ من اجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ٢٣٧٧٢ مليون دولار بحلول عام ٢٠١٣م ممثلة حوالي ٢٠٪ من اجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الصين ، كما تزايدت قيمة الاستثمارات الأجنبية المتدفقة كمشروعات مملوكة بالكامل للأجانب من ٢٣٨٧٣ مليون دولار عام ٢٠٠١ ممثلة حوالي ٥١٪ من اجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الصين إلى نحو ٨٩٥٨٩ مليون دولار بحلول عام ٢٠١٣م ممثلة حوالي ٧٦٪ من اجمالي الاستثمار الأجنبي المباشر الوافد إلى الصين.

كما أشاد البنك الدولي بسياسة الإصلاح والانفتاح الاقتصادي الصيني حيث نجحت في تحقيق أعلي معدل نمو اقتصادي علي مستوي العالم بمتوسط ٧,٦٪ خلال السنوات الأخيرة من القرن العشرين, رغم حالة الركود التي يعاني منها الاقتصاد العالمي, ورغم استمرار تداعيات الأزمة المالية التي لحقت بأسواق المال الآسيوية في عام ١٩٩٧, كما احتلت المركز الأول ولمدة تسعة أعوام متتالية علي مستوي الدول النامية في تلقي الاستثمار الأجنبي. (١) وكانت المعايير الصينية الجديدة متقاربة الي حد كبير جداً مع المعايير الدولية للتقارير المالية, باستثناء تعديلات معينة مثل عدم السماح بانخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل, والتي تعكس خصائص البيئة الصينية (٢) .

(١) هدي ميتكس إنجازات الصعود الصيني, مركز الدراسات الآسيوية.كلية الأقتصاد والعلوم السياسية, جامعة القاهرة, ٢٠٠٦, ص٨٩.

2) WWW. IAS PLUS COM.

جدول رقم (٤-٣) يوضح التطور في كمية وصور تدفق FDI من الشركات الأجنبية خلال المرحلة الثالثة من الإصلاح المحاسبي. القيمة بالمليون دولار

العام	٢٠٠١	٢٠٠٢	٢٠٠٣	٢٠٠٤	٢٠٠٥	٢٠٠٦	٢٠٠٧	٢٠٠٨	٢٠٠٩	٢٠١٠	٢٠١١	٢٠١٢	٢٠١٣
إجمالي FDI مليون دولار	٤٦٨٧٨	٥٢٧٤٣	٥٣٥٠٥	٦٠٦٣٠	٦٠٣٢٥	٦٣٠٢١	٧٤٧٦٨	٩٢٣٩٥	٩٠٠٣٣	١٠٥٧٣٥	١١٦٠١١	١١١٧١٦	١١٧٥٨٦
المشاريع المشتركة الأجنبية	١٥٧٥٤	١٤٩٩٢	١٥٣٩٢	١٥٣٩٢	١٤٦١٤	١٤٣٧٨	١٥٥٩٦	١٧٣١٨	١٧٢٧٣	٢٢٤٩٨	٢١٤١٥	٢١٧٠٦	٢٣٧٧٢
نسبة من الصينية %FDI	%٣٤	%٢٨	%٢٩	%٢٥	%٢٤	%٢٣	%٢١	%١٩	%١٩	%٢١	%١٨,٥	%١٩,٥	%٢٠
المشاريع المشتركة التعاقدية	٦٢١٢	٥٠٥٨	٣٨٣٦	٣١١٠	١٨٣١	١٩٤٠	١٤١٦	١٩٠٣	٢٠٣٤	١٦١٦	١٧٥٧	٢٣٠٨	١٩٤٤
نسبة من FDI	%١٣	%١٠	%٧	%٥	%٣	%٣	%٢	%٢	%٢	%١,٥	%١,٥	%٢	%٢
المشاريع الأجنبية المملوكة بالكامل	٢٣٨٧٣	٣١٧٢٥	٣٣٣٨٤	٤٠٢٢٠	٤٢٩٦١	٤٦٢٨١	٥٧٢٦٤	٧٢٣١٥	٦٨٦٨٢	٨٠٩٧٥	٩١٢٠٥	٨٦١٣٢	٨٩٥٨٩
نسبة من FDI	%٥١	%٦٠	%٦٢	%٦٦	%٧١	%٧٣	%٧٦	%٧٨	%٧٧	%٧٧	%٧٨,٥	%٧٧	%٧٦
شركات المساهمة	٥٢٨	٦٩٧	٣٢٨	٧٨٠	٩١٨	٤٢٢	٤٩٢	٨٥٩	٢٠٤٤	٦٤٦	١٦٣٤	١٥٧٠	٢٢٨١
نسبة من FDI أجنبي	%١	%١	%١	%١	%١,٥	%١	%١	%١	%٢	%٠,٥	%١,٥	%١,٥	%٢
المشاريع المشتركة الاستكشافية	٥١١	٢٧٢	٣٣	١١	-	-	-	-	-	-	-	-	-
نسبة من % FDI	%١	%١	%٠	%٠	-	-	-	-	-	-	-	-	-

منذ أوائل عام ٢٠١٠ قد قطعت الصين نحو 3/4 من الطريق نحو التقارب الكامل مع IFRS ولايزال التقارب مستمراً^(١). ويمكن تفسير أسباب الإختلاف بين معايير المحاسبة الصينية والمعايير الدولية للتقارير المالية بأن الصين كاحدي الاقتصادات المتحولة فهي تختلف مع الدول المتقدمة في النظام الأقتصادي والقانوني والجانب الثقافي وبعض الجوانب الأخرى التي أثرت علي عملية وضع المعايير^(٢), بالإضافة الي ارتباط النظام المحاسبي بالنظام الضريبي من منطلق أن حساب الدخل الخاضع للضريبة هو أحد الأهداف الرئيسية للنظام المحاسب الصيني^(٣).

وكذلك تعدد نظم المعايير المحاسبية المستخدمة بواسطة الشركات الصينية عند اعداد تقاريرها المالية, استناداً علي نوع الأسهم التي تصدرها^(٤)

أ- الشركات الصينية المصدرة للأسهم (A) والمتداولة في داخل A,B,H,N الصينية فقط للمواطنين الصينيين تلتزم باستخدام المعايير المحاسبية الصينية عند اعداد التقارير المالية.

ب- الشركات الصينية المصدرة للأسهم (B) المتداولة في الصين فقط ويسمح بملكتها للأجانب وكذلك المواطنين الصينيين أو الأسهم داخل ذات الفئة (N) التالية متداولها خارج الصين تلتزم بمعايير المحاسبة الدولية عند اعداد التقارير المالية بالإضافة الي معايير المحاسبة الصينية.

ج) أما الشركات الصينية المصدرة للأسهم (H) والثابتة تداولها في هونج كونج يتم الاعتماد علي معايير المحاسبة في هونج كونج أو معايير المحاسبة الدولية عند اعداد التقارير المالية.

فمن أجل تطوير البلدان النامية تحتاج أسواق رأس المال الي الاعتماد علي معلومات مالية ذات جودة عالية من الشركات^(٥) حيث تمثل اسواق المال قناه بين المستثمرين وأصحاب المشروعات, حيث تعتبر عملية تخصيص الموارد خطرة ومعقدة في ظل عدم كمال المعلومات المالية^(٦). و أصبحت معايير

- 1) Qu, x.H and zhang, G.H. measuring The Convergence of national a accounting standards with international financial Reporting standards: the Application of fuzzy clustering Analysis, The international journal of accounting, 2010 vol (5) . 3 .pp 334 . 355.
- 2) Hong man, zhang on the construction of china's Accounting standard system with international convergence in Accounting standards, international journal of Business and management, April, 2010, vol (5), No.4 pp. 200 – 201.
- 3) Douprík t. and perera, H. international Accounting. International Edition ; New york: the meGraw – Hill Companies, inc, 2007. P 167.
- 4) Ha verty . y l. Are Ifrs standers. GAAP converging/ Some Evidence from people of china Companies Listed on the new york stock Exchange: Journal of international Accounting Auditing taxation, vol, 15 , 2006 pp, 48- 71 Available at : [www.elsevier](http://www.elsevier.com) – com.
- 5) Hopper et al. op.cit.p 125
- 6) Healy Pale.op.cit. p: 23.

المحاسبة الصينية الجديدة مألوفة للمستثمرين في جميع أنحاء العالم, وهي تهدف الي زيادة ثقة المستثمرين في أسواق رأس المال الصينية بإلزام جميع الشركات بإصدار القوائم المالية وفقاً لهذه المعايير الجديدة⁽¹⁾ ويمكن توضيح العلاقة بين الاصلاح المحاسبي والاستثمار الأجنبي المباشر بالنموذج التالي, حيث يوضح النموذج أثر العولمة علي المحاسبة فمن تأثير العولمة تنشأ الحاجة الي معايير محاسبية دولية صالحة للتطبيق في جميع البلدان وذلك لإلغاء الحدود والحواجز بين الدول. وتطبيق هذه المعايير فإنها تؤثر علي خصائص النوعية للمعلومات المحاسبية وهي الصدق, الثبات, القابلية للمقارنة الثقافية إدارة الأرباح وبزيادة هذه الخصائص تتحسن جودة المعلومات المحاسبية. وهذا الأمر ضروري بالمستثمرين المحليين والأجانب وكذلك الدائنين لأخذ القرارات داخل المنشأة وهذا بدوره يؤثر علي جذب الاستثمارات الأجنبية المباشرة والتي تسهم أسهاماً كبيراً في التنمية الاقتصادية⁽²⁾.

كما جاءت تصريحات Jane Zhou * إن إحداث الأصلاح المحاسبي الصيني كان هدفه جذب المستثمرين إلي السوق الصينية, عن طريق إقناعهم بأن التقارير المالية أصبحت أكثر قابلية للمقارنة وأوضح للفهم , وهذا يقلل من لجوء المستثمرين في قضاء وأنفاق التكاليف لتحويل التقارير المالية الصينية الي تقارير وفقاً للمعايير المحاسبية بدولهم. كما أضافت أنها شهدت إحصاءات تبين أن الاستثمار الأجنبي المباشر قد زاد جزئياً بفضل اعتماد IFRS من قبل الصين. كما جأت تصريحات Fracy chan * حيث أكدت إن اعتماد IFRS قد أثراً إيجابياً علي زيادة الأستثمار الأجنبي المباشر الوافد الي الصين بصورة أوضح, وتحسين ثقة المستثمرين في القوائم المالية وبالتالي زيادة الاستثمار الاجنبي المباشر. وكما ذكرت Bernard chen * أن اعتماد معايير المحاسبة الدولية من قبل الصين أدى إلي انخفاض تكاليف رأس المال بالنسبة للمستثمرين الأجانب والتي تمثل دافعاً و حافزاً لزيادة الأستثمار في الأسواق الصينية⁽³⁾.

1) Deloitte, 2006, PRC GAAP Peoples Republic Of China Generally Accepted Accounting Prince Ples ,P. 34 .

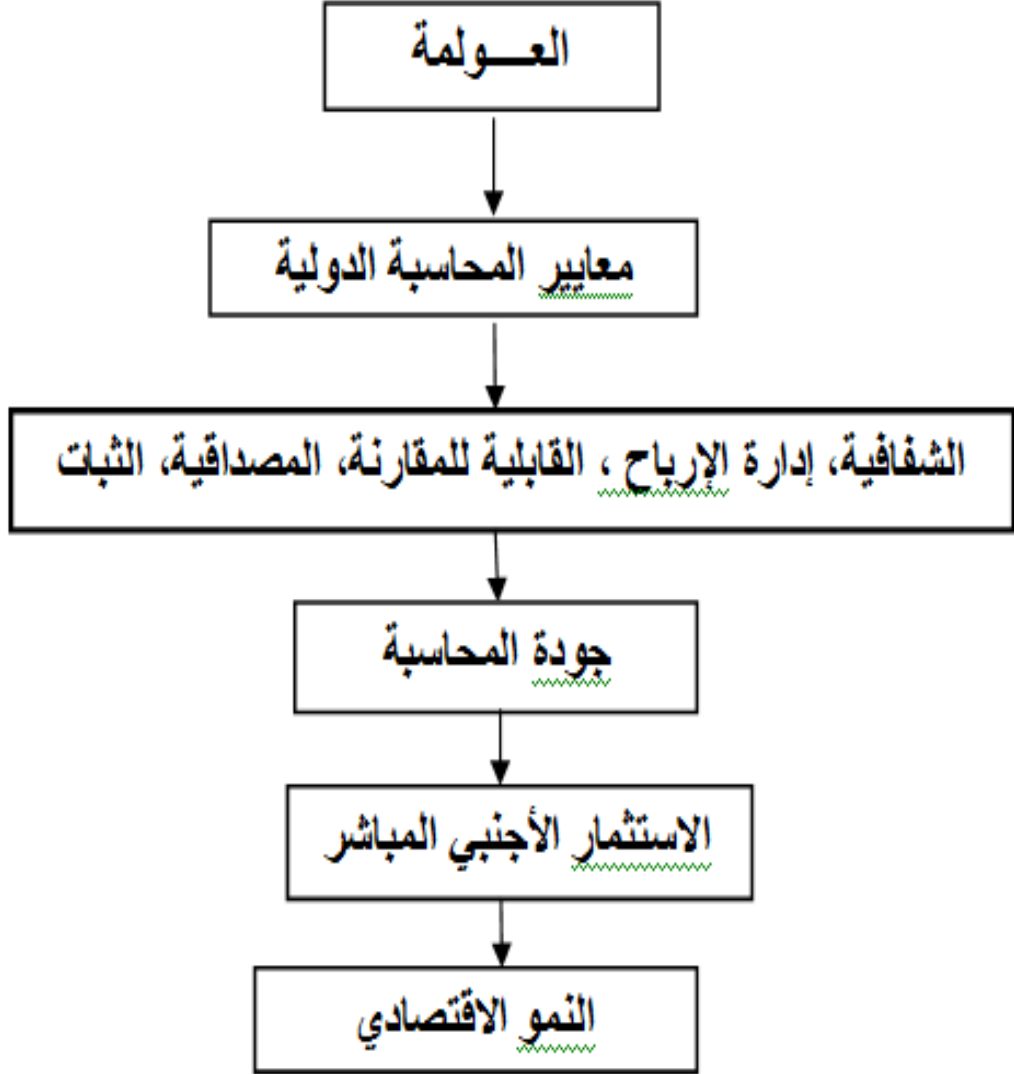
2) Johanna Forsberg, Johanna oJala, Adoption of IFRS in the Chines e accounting growth, Linnaeus university, Sweden, Bachelor thesis, 2014, P 27.

*Jane Zhou المدير المالي لشركة فولفو لإنتاج السيارات بالصين شنغهاي

3) Johanna Forsberg, P. 45. مرجع سابق

استاذ المحاسبة المالية- جامعة قوانغدونغ قوانغتشو – الصين Tracy chan
محاضر في المحاسبة المالية – جامعة قوانغدونغ – قوانغتشو الصين Bernard chen

شكل رقم (٤-١) أثر استخدام معايير المحاسبة الدولية على جذب الاستثمار الأجنبي المباشر



المصدر :- Johanna Forsberg, P. 27.¹

1 Johanna Forsberg, Johanna oJala, Adoption of IFRS in the Chinese accounting growth,OP.CIT .P27.

جدول رقم (٤-٤) تطور التشريع المحاسبى فى المشروعات الأجنبية والمحلية .

الظروف الاقتصادية والسياسية	الظروف المحاسبية	النظام المحاسبى للمشروعات الوطنية	النظام المحاسبى لشركات الاستثمار الأجنبى	العام
قيام جمهورية الصين الشعبية	انشاء قسم للتشريع المحاسبى داخل وزارة المالية			١٩٤٩
	اصدار مجلس قرار بشأن توحيد العمل المحاسبى والمالى	١٠ نظم محاسبية موحدة وتشريعات متعددة ذات صلة بالتخطيط المالى للمشروعات المملوكة للدولة SOEs وتقدير الربح والاستهلاك		١٩٥٠
فترة الفقرة الكبرى إلى الإمام	اصدار مجلس الدولة لوائح محاسبية تخص حقوق وواجبات المحاسبة ١٩٦٣	اصدار النظام المحاسبى الموحد UAS		١٩٥٩- ١٩٦٥
الثورة الثقافية	قيام وزارة المالية بإلغاء قسم التشريعات المحاسبية	النظام المحاسبى الموحد المبسط		٦٦ ١٩٧٦-
اعتماد سياسة الباب المفتوح خلال الجلسة الثالث للحزب الشيوعى		اصدار مجلس الدولة تشريعات محاسبية جديدة لحقوق وواجبات المحاسبين، وميلاد المجتمع المحاسبى للصين (ASC)		٧٨-٧٩
اقامة المناطق الاقتصادية المفتوحة	- إقامة أول مشروع مشترك صينى أجنبى . - وإقامة أول شركة محاسبية. - وميلاد الأبحاث المحاسبية	اصدار وزارة المالية نظام محاسبى موحد جديد للمشروعات المملوكة للدولة		١٩٨٠
			إصدار وزارة المالية نظام محاسبى للمشاريع الصينية الأجنبية المشتركة (مسودة)	١٩٨٣
	إصدار قانون المحاسبة	إصدار وزارة المالية تشريعات عن الاستهلاك فى المشروعات المملوكة للدولة	إصدار وزارة المالية نظام محاسبى للمشاريع الصينية الأجنبية المشتركة	١٩٨٥
جولة Deng فى Xiaoping فى جنوب الصين		إصدار وزارة المالية نظام محاسبى للمناطق الاقتصادية الخاصة، وشركات المساهمة واصدار معايير محاسبية لمؤسسات الأعمال (ASBE)	إصدار وزارة المالية نظام محاسبى جديد للمشروعات الأجنبية حل محل النظام المحاسبى للمشروعات الصينية الأجنبية المشتركة	١٩٩٢
انضمام الصين رسمياً للجنة معايير المحاسبة الدولية	اصدار قانون المحاسبين القانونيين CPA	تطبيق معايير المحاسبة لمؤسسات الأعمال ASBE واصدار ١١ نظام محاسبى للصناعات القائمة على المحاسبة الموحدة	اقرار الحزب الشيوعى الصينى الدخول فى مرحلة السوق الاشتراكى كهدف للاصلاح الاقتصادى فى الصين	١٩٩٣
	انشاء وزارة المالية لجنة معايير المحاسبة الصينية	اصدار وزارة المالية نظام محاسبى لشركات المساهمة والعديد من معايير المحاسبة للمشروعات		١٩٩٨
		اصدار مجلس الدولة تشريعات محاسبية للتقارير المالية واصدار نظام محاسبى لمشروعات الأعمال EAS حل محل النظام المحاسبى الموحد للمشروعات الصناعية والمشروعات المملوكة للدولة	اصدار وزارة المالية نظام محاسبى لمشروعات الأعمال EAS للشركات الأجنبية والمحلية	٢٠٠٠
			بداية اعتماد المشروعات الأجنبية (FIFs) للنظام المحاسبى EAS	٢٠٠١
	إصدار وزارة المالية ٤٨ معياراً للمراجعة ومعيار أساسى .	- تطبيق EAS إلى جميع المؤسسات ما عدا SMES والمؤسسات المالية ذات النظام المحاسبى الموحد - إصدار وزارة المالية ل ٣٨ معياراً محاسبياً لجميع مشروعات الأعمال		٢٠٠٦

الفصل الرابع

أثر الإصلاح المحاسبي على جودة التقارير المالية

تُعدّ القوائم والتقارير المالية هي المنتج النهائي للمحاسبة التي تعمل المؤسسات على إعدادها وتقديمها لكل من له علاقة بالمؤسسة لاستخدامها كلاً في مجاله سواء داخل المؤسسة أم خارجها، وتشمل القوائم المالية كلاً من (قائمة الدخل - قائمة التدفقات النقدية - قائمة المركز المالي - قائمة التغير في حقوق الملكية) (١). وتعتبر معايير المحاسبة الدولية دليل إرشادي للتطبيق والممارسات المحاسبية العملية لوظيفة التقارير المالية، والمتمثلة في البيانات الإدارية الصادرة عن الهيئة المهنية المحاسبية فيما يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية أو نوع محدد من العمليات المحاسبية، أو الأحداث التي تؤثر على المركز المالي للشركة وبيان نتائج أعمالها ٢.

أهداف القوائم المالية :

إنّ الهدف الأساسي للقوائم المالية هو توصيل المعلومات لأصحاب المنشأة عن المركز المالي لها ونتائج أعمالها وتدفقاتها النقدية والتغيرات في حقوق الملاك، حيث يتم الإسترشاد بها عند إتخاذ القرارات الاقتصادية. ويساعد اعتماد المعايير المحاسبية الدولية وخصوصاً في الشركات الأجنبية العاملة في الصين والتي لها فروع مختلفة في بلدان عديدة على صدق المعلومات المحاسبية واستخدام معايير موحدة متفق عليها دولياً للقياس والعرض. وينبثق من هذا الهدف العام أهداف عدة يمكن إيجازها فيما يلي (٢):

١. الإفصاح عن نتائج الوكالة الإدارية، على إعتبار أن الإدارة وكيل عن أصحاب المصلحة.
٢. التأثير في سلوك متخذي القرار أو يتمثلون في المستثمرين الحاليين والمرقبين.
٣. الإستحواذ على ثقة الملاك في أسلوب الإدارة.
٤. توصيل المعلومات التي تساعد مستخدميها على تقييم قدرة المنشأة على توليد النقدية وما في حكمها، وخصوصاً للمقرضين.
٥. تمثل أداة لتطبيق آلية الشفافية والمصادقية وهي مطلوبة لتفعيل حوكمة الشركات، خاصة المقيدة في البورصة.

التقارير المالية في النظام الشيوعي :

- ١- د/ عد الوهاب نصر على، القياس والإفصاح المحاسبي وفقاً لمعايير المحاسبة العربية والدولية، الدار الجامعية، ٢٠٠٧ ص ٣٢، ٣٣.
- ٢- محمد شريف توفيق،، سويلم حسن على، استيراتيجيات توفيق المعايير الوطنية والعربية لتتوافق مع عولمة المعايير المحاسبية الدولية، الدار الجامعية للنشر، الزقازيق، ٢٠١١، ص ٤١-٥٢.
- ٣- د. طارق عبد العال حماد، الاتجاهات الحديثة في التقارير المالية، الدار الجامعية ٢٠١١، ص ٣٢-٣٣.

امتد النظام الشيوعى منذ عام ١٩٥٠ وحتى ١٩٧٧م وهى فترة حكم الزعيم ماو والذى تميز بالعزلة الاقتصادية وإعتماد الصين على الموارد المحلية والسياسة التنموية الموجهة للداخل " سياسة الاعتماد على الذات " , السمة الاشتراكية الممثلة فى الملكية الجماعية لموارد الانتاج , وكان من أهم ما يميز التقارير المالية فى هذه الفترة فى جمهورية الصين الشعبية هو توفير المعلومات لمختلف السلطات الحكومية لمساعدتهم فى تنفيذ سياسات الدولة وتشمل هذه السياسات إدارة الاقتصاد الكلى ومراقبة الأصول المملوكة للدولة، وجمع حصيلة مناسبة من الضرائب .

وتأثرت التقارير المحاسبية فى النظام المحاسبى الموحد الصينى تأثراً عظيماً بالاتحاد السوفيتى السابق حيث شملت التقارير المحاسبية ثلاثة محاور رئيسية^(١) , المحور الأول يشمل ٤ قوائم رئيسية وهى الميزانية العمومية، وقائمة الدخل وقائمة التدفق والتوزيع النقدى وقائمة تكاليف التصنيع , والمحور الثانى يشمل ١٧ قائمة مساعدة تعدّ شهرياً مثل قائمة نفقات المصنع، تقارير النقدية اليومية، قائمة الأرباح والخسائر فى المخزون، ميزانية الأرباح والخسائر لحساب السلع الصلبة , والثالث يحتوى على ٥ قوائم لهيكل رؤوس الأموال والقوائم المعدلة وهى: قائمة توزيع واستلام هيكل رأس المال , وقائمة هيكل رأس المال الكامل , قائمة لهيكل رأس المال الغير كامل , وقائمة للمشاريع المعدلة غير المنتهية , وقائمة للمشاريع المعدلة المنتهية وكانت القوائم المحاسبية لهذه الفترة تتميز بالآتى:^٢

أولاً : الاعتماد على طريقة القيد المزدوج للقيد بالدفاتر

ثانياً : كانت تتكون هذه القوائم من قوائم رئيسية وقوائم مساعدة

ثالثاً: كانت المعادلة المحاسبية التى اعتمدت عليها الميزانية العمومية آنذاك

$$\text{الأصول} = \text{القيمة الصافية} + \text{الخصوم}$$

وتشمل القيمة الصافية الربح أو الخسارة للمشروعات والاستثمارات الوطنية المقسمة إلى الأرصدة

الثابتة والأرصدة الجارية، وكان النظام المحاسبى فى هذه الفترة ١٩٥٢م تمتد ليشمل ٦ قطاعات رئيسية

هى الصناعة , والنقل , والسكك الحديدية , والبريد , والاتصالات , والتجارة والزراعة والغابات

1 Gary J. PRevits, Peter Walton, peter wolnizer x, Global history of accounting, financial reporting and public policy: Aisa and oceania, studies in the development of accounting through volume 14c, the univer – sity of Sydney, Em,erald Group, 2006. P72.

2 Gary J. PRevits, Peter Walton, peter wolnizer, op.cit. p73.

أثر التحول الاقتصادي على التقارير المالية :

مع انتشار الفقر والتخلف المزري والمشكلات الحيوية لمدة ثلاثين عاما من الحكم الشيوعي، تحدى دنج العقلية السياسية ماو بسياسة جديدة أطلق عليها اسم " الباب المفتوح "، حيث استجابت الصين لتيار العولمة والانفتاح على العالم الخارجى والسماح بدخول الاستثمارات الأجنبية، وتبعاً لذلك سنت الصين العديد من القوانين التجارية في وقت مبكر من سنوات الإصلاح مثل قانون المشروعات المشتركة، وقانون الشركات، وقانون براءات الاختراع، وقانون العلامات التجارية، ومختلف قوانين الضرائب^(١). وقد وصفت آثار التحول الاقتصادي في المحاسبة الصينية في ثلاثة محاور رئيسية هي^(٢): تعريف الكيان التجاري، ودور السوق، وتراكم رأس المال، ومن الناحية العملية تم إعادة تعريف حدود الشركة من حيث المحاسبة، وكان الهدف من تطوير الشركات المستقلة هو الحد من أفق المحاسبة لحدود كل مؤسسة على حدة انتفى مفهوم نظام المحاسبي الموحد الموجه أساسا نحو الماكرو (الاقتصاد الكلى) إلى مفهوم الكيان التجاري المستقل (المايكرو)، والتي بموجبها يعتبر مؤسسة موجودة بشكل مستقل عن الدولة، فضلاً عن إعداد التقارير المالية للأغراض الخارجية، وهو أقل أهمية في ظل التخطيط المركزي منه في اقتصاد السوق.

كما أنّ التطور نحو اقتصاد السوق في الصين قد أثر تماماً على النظام المحاسبي القديم في جوانب مختلفة، مثل الاعتراف بالإيرادات، وهيكّل التكاليف والأجور، ومبدأ المحافظة والحكم، والأصول الثابتة، وما إلى ذلك على سبيل المثال. الأصول الثابتة في الصين حيث تضمنت الميزانية الشيوعية للمشاريع المعدات والمباني والآلات والأراضي وغيرها من أي أصول طويلة المدى قد لا تكون مدرجة في الميزانية العمومية، لأن الدولة اعتبرت المالك الشرعي الوحيد للبلاد من الأرض. وبلغت قيمة الأصول وفقاً لمبدأ التكلفة التاريخية الصارم مع إعادة تقييم متفرقة على أساس الاقتصاد الوطني^٣. كما تغيرت وظيفة الاعتراف برأس المال تماماً للبيانات المالية بعد الإصلاح الاقتصادي في الصين، سواء بالنسبة للميزانية أو بيان الدخل. في النظام الاقتصادي الشيوعي، والذي كان من أهم وظائفه المحاسبية الرئيسية حماية الملكية المملوكة بشكل جماعي للمجتمع، وعهد للشركات، ثم تم استخدام الميزانية العمومية لتظهر على شكل الأموال ذات العمالة المخصصة (في جانب المطلوبات)

1 Auyeung, Pak K.-Ivory, Paul.: "A Weberian Model Applied to The Study of Accounting Stagnation in Late QingChina", **Accounting Business & Financial History**, Volume 13, No 1, March 2003,P:22.

2 Chiapello, Eve-Yuan Ding.: **Searching for The Accounting Features of Capitalism: An Illustration with**

Economic Transition Process in China, SASE, Budapest, 2 July 2005,p19.

3 Chiapello, Eve-Yuan Ding, op cit.p26.

كما طورت الصين نظاما اقتصاديا جديدا، وصفت كما "اقتصاد السوق الاشتراكي"، أنها اختارت تحرير المجال الاقتصادي مع إحكام قبضتها على الشركات الأساسية المملوكة للدولة. وقد أجريت إصلاحات تدريجية حسب القطاع، بدءا من الزراعة وتمتد إلى القطاع الصناعي. وقد نتج عن هذا الأسلوب بدء تغيير مؤسسي نتج عنه معدلات نمو أعلى في هامش الربح خلال الانتقال من تلك البدائل الأمر الذي أكدّ الخصخصة في تحقيقه على حساب التنمية المؤسسية، و توفير كفاءة الخدمات الاستراتيجية، بما في ذلك خدمات المعلومات مثل المحاسبة حيث كانت غير دقيقة نسبيا وتخضع لسياسية التلاعب. كما أن التحول إلى اقتصاد السوق يتطلب تطوير نظام محاسبة التكاليف وكذلك التقارير المالية وليس مجرد كونها ذيل لنظام إعداد تقارير مالية جامدة (١)

- ويمكن ايجاز الاصلاح المحاسبي الحادث في ١٩٩٢ بأربعة نقاط(٢):

١- ظهور الميزانية العمومية على النمط الغربى بدلاً من توازن الأرصدة.

٢- مقدمة لقائمة التغير في المركز المالي.

٣- تقليل عدد القوائم المالية شاملاً الغاء قوائم هيكل التكاليف والأجور.

٤- أدراج الملاحظات والتحليل بشكل الزامى فى التقارير المالية وبعد القوائم المالية.

كما أنها جعلت ممارسة المحاسبة الصينية على قدم المساواة مع ممارسة المحاسبه الدولية(٣).

ونلاحظ من الجدول التالى تقليل عدد التقارير المالية الصادرة بعد الاصلاحات المحاسبية الحادثة منذ عام ١٩٩٢م حيث شملت خمس قوائم هى قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التغير فى المركز المالي وبيان تخصيص الأرباح وبيان مفصل بالايرادات والمصروفات على عكس ما قبل الاصلاح كانت تتضمن ١٣ قائمة.

كما تغير شكل الميزانية العمومية على النحو التالى وظهر بند حقوق الملكية والخصوم لأول مرة موضحاً فى استخدام المعادلة المحاسبية الدولية

$$\text{الأصول} = \text{الخصوم} + \text{حقوق الملكية}$$

وبفضل هذه المعادلة فقد تم فصل العلاقة بين الثروة والمشروعات، واعتماد نظام دولى للتقارير المالية يتألف بشكل أساسى من الميزانية العمومية – قائمة الدخل – قائمة التغير فى المركز المالي وبذلك أصبحت المحاسبة فى الصين لغة دولية.

1 Rask, Kollen J. -David K.W. Chu-Thomas R.Gottshang.: "Institutional Change in Transitional Economies: The Case of Accounting in China", Comparative Economic Studies, Volume 40, No. 4, Academic Research Library, Winter 1998,p:80

(2)chiapello, Ding, op.cit,p. 23.

(3)Donald, Brean, ,op.cit, P.293.

جدول (٤ - ٥) أنواع القوائم المالية في الصينية قبل الإصلاح وبعده (١)

مدة إعداد التقارير المالية	بعد اصلاح نظام المحاسبة بعد ١٩٩٢	مدة إعداد التقارير المالية	قبل إصلاح نظام المحاسبة قبل ١٩٩٢
شهري	قائمة المركز المالي	شهري	بيان الميزانية
شهري	قائمة الدخل	شهري	قائمة المبالغ غير المقدمة وغير المغطاة من قبل الحكومة
سنوي	قائمة التغير في المركز المالي	سنوي	بيان من الزيادة والنقصان الأصول الثابتة وصناديق الحالية
سنوي	بيان تخصيص الارباح	شهري	قائمة الدخل
سنوي	بيان مفصل بالإيرادات والمصروفات من عملية كبيرة	سنوي	بيان ارباح مفصل من بيع المنتجات
----	-----	شهري	بيان التكلفة لأغراض تجارية المنتجات
----	----	ربع سنوي	بيان من تكلفة الوحدة للمنتجات
-	--	شهري	بيان من حساب الإنتاج
----	-----	ربع سنوي	بيان من ورشة عمل مفصلة و حساب الإداري
-----	---	ربع سنوي	بيان من أموال محددة واعتماد خاص
----	-----	سنوي	بيان رؤوس الأموال المقترضة للبناء وقروض أخرى
-----	----	شهري	بيان عن الزيادة والنقصان في أموال الدولة
-----	-----	شهري	بيان إداري مفصل بأموال المصروفات في الإغلاق والشركة مع وقف التنفيذ

Source:

Ministry of Finance, 1989: Accounting System for Industrial State Owned Enterprises. Ministry of Finance, 1993: Accounting System for Industrial Enterprises.

1 Cigdem Solas y Sinan Ayhan: **The historical evolution of accounting in China** (Novissima Sinica): effects of culture (2nd part), Spanish Journal of Accounting History, January .2008 , p:150.

جدول (٤-٦) الميزانية العمومية الصينية بعد الاصلاح عام ١٩٩٢

بعد الاصلاح (بعد عام ٩٢)		قبل الاصلاح (قبل عام ١٩٩٢)	
الخصوم وحقوق الملكية	الأصول	استخدامات الأرصدة	مصادر الأرصدة
الخصوم الجارية	الأصول الجارية	الأصول الثابتة	الأرصدة الثابتة
خصوم طويلة الأجل	الأصول الثابتة	الأصول الجارية	الأرصدة الجارية
حقوق الملكية	الأصول غير الملموسة والأخرى	الأصول الخاصة	الأرصدة الخاصة
الإجمالى	الإجمالى	الإجمالى	الإجمالى

المصدر : chiapello, Ding, p. 26.

وبعد إنضمام الصين للجنة معايير المحاسبة الدولية بشكل رسمى عام ١٩٩٣م واصلت طريق الاصلاح حيث أعلنت وزارة المالية المعايير المحاسبية الصينية الأولى تحت عنوان المعايير المحاسبية لمشروعات الأعمال accounting standards ASBE for business enterprises حيث حولت من الممارسات المحاسبية المعتمدة على الأرصدة (الأموال) فى المحاسبة التقليدية ولأول مرة تم تفعيل معايير محاسبية موحدة لجميع المشروعات القائمة فى الصين , وأصبحت التقارير المالية نظام مقبول عالميا على سبيل المثال فى المشروعات الصناعية تشمل قوائمها المالية ٣ قوائم أولية وهى:

١- الميزانية العمومية. ٢- قائمة الدخل.

٣- قائمة التغير فى المركز المالى.

وكذلك قائمتان مساعدتان هما:

أ- قائمة توزيع الأرباح والخسائر.

ب- قائمة الايرادات والمصروفات عن الأعمال وقد حقق هذا النموذج المحاسبة الجديد تحول جوهري فقد نتج عنه تحسين مقارنة وفهم التقارير المالية على نطاق واسع^(١).

(1) Gary J, previts, peter walton, op. cit p. 88.

التقارير المالية للشركات المسجلة بالبورصة :

نال التطور أيضاً التقارير المالية للشركات المدرجة ببورصة الأوراق المالية الصينية حيث اعتمدت وزارة المالية ١٦ معياراً محاسبياً قابلة للتطبيق على الشركات المدرجة , وذلك لمواجهة الاحتياجات من رؤوس الأموال المحلية والدولية وتماشياً مع العولمة وتحرر أسواق المال الدولية . وقد أوصت هذه التشريعات بضرورة إعداد ثلاث قوائم رئيسية هي قائمة المركز المالي وقائمة الدخل وقائمة التدفقات النقدية , بالإضافة إلى أربع قوائم مساعدة هي قائمة التغير في حقوق المساهمين وقائمة القيمة المضافة للضرائب المستحقة , وقائمة توزيع الأرباح , وقائمة الأرباح التشغيلية والأصول (١) .

كما أصبح الإنضمام إلي منظمة التجارة العالمية حافزاً كبيراً للحكومة الصينية لتسريع عملية المواءمة (التوافق) مع معايير المحاسبة الدولية, وذلك بموجب بروتوكول يلزم الصين بضرورة إعادة تنسيق كل القوانين واللوائح وتحسين الشفافية وتوفير معلومات دقيقة وموثوقة لأعضاء منظمة التجارة العالمية سواء كانوا أفراد أم مؤسسات, ويعد الغرض الرئيسي من إصلاح حوكمة الشركات التي بدأها تنظيم سوق الأوراق المالية هو حماية حقوق المستثمرين عن طريق تحسين الإفصاح عن المعلومات المالية (٢).

التقارير المالية بعد عام ٢٠٠٦م والتوافق الجوهرى مع معايير المحاسبة الدولية :

أصدرت وزارة المالية فى ١٥ فبراير ٢٠٠٦م معايير محاسبية جديدة تشتمل ١ معيار أساسى و٣٨ معيار محدد وطلبت من الشركات المدرجة الالتزام بتنفيذ هذه المعايير بداية من ١ يناير ٢٠٠٧م, وتتوافق هذه المعايير بشكل جوهرى مع معايير والتقارير المالية IFRS مع وجود فوارق بسيطة.

وقد حددت هذه المعايير شكل ومحتوى التقارير المالية مثل القوائم المالية وإعداد تقارير نصف سنوية وقوائم مالية موحدة.

وقد جاءت المعايير أرقام ٣٠ ، ٣٢ ، ٣٣ تشريعات حول التقارير المالية:

- ١- أن التقارير المالية وثنائق تعكس الوضع المالى ونتائج التشغيل والتدفق النقدى عن فترة محاسبية للأطراف الداخلية والخارجية.
- ٢- يجب أن تشمل التقارير المالية على القوائم المالية والمعلومات الايضاحية والكشف عن مصادر هذه المعلومات داخل القوائم المالية.
- ٣- يجب أن تتضمن القوائم المالية ٥ أجزاء على الأقل وهى:

1 Gary J, previts, peter walton, op. cit p. 87.

2) Lin, J. and Line, C. Value relevance of accounting information in diligent stock market segments: the case of chines, A., B-and H shares” Journal of international accounting Research,2007, vol (6) pp 55-81.

- الميزانية العمومية – قائمة الدخل.

قائمة التدفق النقدي – قائمة التغير في حقوق الملكية – ملاحظات القوائم المالية.

٤- يتم شرح قواعد أعداد القوائم المالية من خلال الملاحظات المرفقة منها مع مراعاة الهدف الأساسي وهو تشهيل القوائم المالية للمستخدمين كفهم محتواها.

إنّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي يقدمها النظام المحاسبي من خلال زيادة إمكانية مقارنة وفهم التقارير المالية التي يتم إعدادها في دول مختلفة ، وهذا يزيد من كفاءة الإدارة ويساعدها في الوصول إلى معلومات أكثر ملائمة ومصداقية وموثوقية عند إتخاذ القرارات . كما إنّ تطبيق المعايير المحاسبية الدولية يجد قبولاً عاماً على المستوى الدولي لأنه يؤدي إلى تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات التي تباشر أعمالها في دول مختلفة عند تعديل التقارير المالية ، وذلك لمعالجة الآثار الناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بين الدول المختلفة ، كما أنه يساعد في تأهيل المحاسبين ورفع كفاءتهم ويجعلهم قادرين على العمل في الأسواق الدولية (١) .

كما تعترف (Deloitte 2006) أن المحاسبة المقبولة عموماً لجمهورية الصين الشعبية لها تأثير كبير علي نتائج الأعمال وصافي الأصول وتقديم وعرض القوائم المالية للشركات، البعض منها مثل حساب انخفاض قيمة الشهرة كأصل غير ملموس سنوياً ولم تعد مستهلكة كما كانت من قبل وتقديم أقل الحيازات وهي حملة الأسهم بجانب حقوق الملكية ويتم رسملة تكاليف التطوير (٢).

- وللتعرف علي الاختلافات بين المجموعتين من المعايير، سوف يتم تحليل بعض الأرقام المحاسبية الرئيسية (صافي الدخل وصافي حقوق الملكية) في احدي الشركات الصينية والتي يتم تسويتها وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية من أجل الوفاء بمتطلبات التسجيل في بورصات الأوراق المالية الأجنبية الجدول التالي يعرض هذه التسوية ويوضح أن صافي الدخل لشركة سنوبيك المعدّ وفقاً للمعايير المحاسبية الصينية يقل عن رقم صافي الدخل المعدّ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بنسبة ١,١٪ ، كما يتضح أن رقم صافي حقوق الملكية لشركة سنوبيك المعدّ وفقاً لمعايير المحاسبة الصينية يزيد عن رقم صافي حقوق الملكية المعدّ وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية بنسبة ٣,٢٪ ، أو بعبارة أخرى، هناك فروق واضحة في الأرقام المحاسبية الرئيسية نتجت عن الاختلافات المتعددة بين المجموعتين من المعايير، وترجع هذه الاختلافات الي المتغيرات البيئية المحيطة بالممارسات المحاسبية الصينية، وخصوصاً المتغيرات الاقتصادية ، فضلاً عن المتغيرات البيئية التي أحاطت بوضع معايير المحاسبة الدولية (٣).

ويتضح من الجدول التالي ان الاعتماد علي معايير المحاسبة الدولية لجميع الدول أمر مرغوب فيه، وذلك لزيادة جودة المعلومات المحاسبية من جوانب مختلفة مثل المقارنة والشفافية والتي تفيد كلا من المستثمرين والدائنين، كما إن اعتماد المعايير الدولية في إعداد التقارير المالية يضيء علي المعلومات

١- د. منال جبار سرور ، الاتجاهات الاقتصادية المعاصرة للعولمة وتأثيرها على المحاسبة، مرجع سابق، ص ٢٢٥
2) Deloitte 2006, op.cit. P.35.

(٣) د/ محمد أحمد العسيلي مرجع سابق، ص ٩٨٠.

المالية خصائص نوعية مثل المصدقية والملائمة والقابلية للمقارنة وامكانية التطبيق والقابلية للفهم وهي خصائص تزيد من قيمة ونفع المعلومات المحاسبية (١).

جدول (٤ - ٦):

قائمة التسويات لشركة سنوبيك عام ٢٠٠٣ من الأرقام المعدة وفقاً لمعايير المحاسبة الصينية (صافي الدخل وحقوق الملكية) إلى الأرقام المعدلة وفقاً لمعايير المحاسبة الدولي الأرقام بالمليون يوان

صافي حقوق الملكية	صافي الدخل	بيان
١٥٥٠٧	١٣٨٦	صافي الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الصينية
٦٤	-	صافي حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة الصينية
(٣٤٤)	٦	تسويات خاصة بتكاليف الأقرض
(١٣٦)	٢٧	تسويات خاصة باهلاك المنح الحكومية
(٣٥)	٤	تسويات خاصة بتقييم حقوق استغلال الأراضي
(٤٥)	(١٩)	تسويات خاصة بمصروفات ما قبل التشغيل
١١	-	تسويات أخرى.
	(٢)	تأثير ضرائب الدخل على التسويات
	١٤٠٢	صافي الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية
	(١,٦) %	نسبة التغير في صافي الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية (الفرق بين الرقمين منسوباً إلى صافي الدخل وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية)
١٥٠٢٢		صافي حقوق الملكية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية.
(٣,٢) %		نسبة التغير في صافي الصينية مقارنة بمعايير المحاسبة الدولية الفرق بين الرقمين منسوباً إلى صافي حقوق الملكية لمعايير المحاسبة الدولية

Source: cpnoted with adjust merts prom Donprik, and perera, 2007 pp. 171 – 172.

كما تعد الميزة الرئيسية في اعتماد IFRS هو انتاج قوائم مالية دقيقة وصادقة وقابلة للمقارنة وفي الوقت المحدد حيث يؤدي ذلك الي تحسين جوده المعلومات المالية ومخاطر أقل للمستثمرين والسماح لصغار المستثمرين للمنافسة بشكل أفضل وتخفيض تكاليف إعادة صياغة القوائم المالية. (٢)

أصبحت هذه المعايير علاقة أو اسم تجاري تسعي إليه العديد من الدول التي تميزت بصغف جودة معايير المحاسبة الوطنية لديها, فلقد سارعت الدول التي تحاول مزيد من الاستثمارات العالمية الي تطبيق معايير المحاسبة الدولية لإعطاء اشارات عن جودة التقارير المالية المنتجة في هذه الدول (٣) , كما أنها

1) IASB. (2010). *The Conceptual Framework for Financial Reporting 2010*. Available:

http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/Oct_2010_AP_9.3_Conceptual_Framework_Financial_Reporting_2010.pdf, P.3

2) Ball, R **IFRs: Pros and cons for investors – Accounting and Business Research, international Accounting policy** forum, 2006, pp. 5- 27.

3) Ball, 2006..op.cit.p30.

تقلل من تكلفة الاستثمار الخارجي الذي تسعى العديد من الدول لجذبه بتحسين مناخ الاستثمار لديها ومنها إعداد القوائم المالية للشركات المقيدة في أسواق رأس المال الوطنية طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية, لأنها تعتبر لغة مشتركة واحدة يفهما جميع المستثمرون الخارجيون (1)

وبالتالي فإن معايير المحاسبة الدولية يترتب عليها انخفاض تكلفة الأستثمارات بالنسبة للمستثمرين الأجانب(2) عن طريق تخفيض التكاليف التي تتحملها الشركات متعددة الجنسيات التي تباشر أعمالها فى دول مختلفة عند تعديل التقارير المالية ، وذلك لمعالجة الآثار الناتجة عن اختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بإعداد التقارير المالية بين الدول المختلفة وبالتالي درجة أعلى من الجودة والشفافية ويقلل من احتمالات فشل الاستثمارات الخارجية(3) .

1) Covrig at al, 2007.

2) Armstrong,C ,Barth ,A , Jagoliner , and E Riedl , " Market Reaction Adoption Of IFRS In Europe " working paper . 2007.www .ssrb.com .

3) Crssen and sellhorn,op . cit . 2006.

ملخص الباب

تناولت الباحثة فى هذا الفصل أثر الاصلاح المحاسبى الصينى على جذب الاستثمارات الأجنبية , حيث زادت كمية الاستثمارات الأجنبية المتدفقة للصين ليس فى الكم فقط بل اختلفت صور تدفقها أيضاً كنتيجة للاصلاحات المحاسبية والتنظيمية والقانونية وزيادة ثقة المستثمرين بالبيئة الصينية وانخفاض ظروف المخاطر وعدم التأكد . حيث بلغت قيمة الاستثمار الأجنبى المباشر ٥٢٧ مليون دولار عام ١٩٨٢م كانت نسبة المشاريع المشتركة منها ٧٪ والمشروعات المملوكة بالكامل للأجانب ٤٪ , بينما بلغت ٢٠٣٧ مليون دولار عام ١٩٨٩م كانت نسبة المشاريع المشتركة منها ٦٠٪ , والمشروعات المملوكة بالكامل للأجانب ١١٪ . أما بعد الانضمام لمنظمة التجارة العالمية عام ٢٠٠١م وتعزيز الشفافية والعمل على حماية حقوق المستثمرين بلغت نسبة المشاريع المشتركة ٣٤٪ ونسبة المشاريع المملوكة بالكامل للأجانب ٥١٪ من إجمالى ١٥٧٥٤ مليون دولار هى قيمة الاستثمار الأجنبى المباشر فى ذلك العام , ونلاحظ ما طرأ من تغيرات على تدفقات الاستثمار الأجنبى المباشر حيث أصبحت المشروعات المملوكة بالكامل للأجانب هى السمة السائدة لتدفق الاستثمارات الأجنبية وذلك نتيجة تحسين البيئة الاستثمارية والتنظيمية والقانونية وعدم تخوف المستثمرين الأجانب من ظروف عدم التأكد والمخاطر التى كانت سائدة فى ظل جمود قوانين المحاسبة السابقة .

كما أدى اعتماد المعايير الدولية للتقارير المالية إلى زيادة جودة المعلومات المحاسبية وبالتالي جودة التقارير المالية وقبولها للمقارنة الأفقية والرأسية, ووضوحها وسهولة فهمها من قبل المستثمرين الأجانب, وتيسير أعمال الشركات الأجنبية وخصوصاً متعددة الجنسيات وتخفيف عبء إعادة صياغة التقارير المالية الصينية إلى تقارير دولية وفقاً للمعايير المحاسبية المستخدمة فى الشركة الأم .