

| | |
|-------------------|---|
| العنوان: | دراسة تحليلية مقارنة لأطر المحاسبة في المنشآت الصغيرة و المتوسطة الحجم الدولي المستوى على SMEs |
| المصدر: | المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية |
| الناشر: | جامعة حلوان - كلية التجارة وإدارة الاعمال |
| المؤلف الرئيسي: | زهري، علاء فتحي |
| المجلد/العدد: | ع3 |
| محكمة: | نعم |
| التاريخ الميلادي: | 2012 |
| الصفحات: | 171 - 192 |
| رقم MD: | 472066 |
| نوع المحتوى: | بحوث ومقالات |
| قواعد المعلومات: | EcoLink |
| مواضيع: | مصر ، النظم المحاسبية ، القوائم المالية ، معايير المحاسبة الدولية ، المؤسسات المالية ، التقارير المالية |
| رابط: | http://search.mandumah.com/Record/472066 |

**دراسة تحليلية مقارنة لأطر المحاسبة
في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم (SMEs)
على المستوى الدولي**

إعداد

علاء فتحي زهري

مدرس مساعد بقسم المحاسبة

كلية التجارة وإدارة الأعمال - جامعة حلوان

أولاً: مقدمة:

مما لا شك فيه أن المنشآت الخاصة سواء الصغيرة أو المتوسطة الحجم أصبحت تشكل بنية اقتصادية لا يستهان بها بجمهورية مصر العربية كغيرها من دول العالم، مع الأخذ في الاعتبار تعاضم عدد تلك المنشآت في الآونة الأخيرة مع أتباع الدولة لسياسة الخصخصة للعديد من منشآتها مما فتح الباب على مصراعيه للاستثمارات المحلية والأجنبية، ومع اتجاه الحكومة المصرية نحو تدعيم قطاع المشروعات الصغيرة والمتوسطة والعمل على تعزيز وتطوير قدراته التنافسية في إطار جهودها لتحقيق التنمية الاقتصادية والاجتماعية، من المتوقع أن تكون المشروعات الخاصة سواء الصغيرة أو المتوسطة الحجم قاطرة للنمو الاقتصادي في مصر خلال العقود القادمة. ومن ثم تزايد الاهتمام بشكل كبير في الآونة الأخيرة بالعمل على تنمية تلك المنشآت في معظم الدول نظراً لأنها تعد بمثابة النواة الأساسية للمنشآت العملاقة حيث تبين من الدراسات الميدانية أن المنشآت الكبيرة انطلقت من المنشآت الصغيرة.^(١)

هذا، وتتميز المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بطبيعة خاصة كما أنها تتسم بخصائص تميزها عن كافة المنشآت الأخرى كبيرة الحجم، الأمر الذي أدى إلى إثارة تلك المنشآت للعديد من القضايا والتساؤلات المحاسبية نظراً لطبيعتها وسماتها الخاصة فيما يتعلق بكيفية تطوير معايير محاسبية لتنظيم الممارسات المحاسبية بتلك المنشآت تلائم طبيعتها من جهة ولإعداد قوائمها المالية من جهة أخرى.

ثانياً: مشكلة الدراسة:

نظراً للأهمية المتزايدة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في عملية التنمية الاقتصادية والاجتماعية، فقد زاد الاهتمام بتطوير نظم للمحاسبة والتقارير المالية في تلك المنشآت بهدف توفير المعلومات اللازمة للرقابة واتخاذ القرارات الاقتصادية المختلفة. حيث لم تكن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم تخضع للمساءلة أو المحاسبة العامة من قبل ولم تكن تصدر قوائم مالية ذات غرض عام لكافة الأطراف المستفيدة من البيانات والمعلومات الواردة بقوائمها المالية.^(٢)

فقد أشارت إحدى الدراسات التي أعدت من قبل مجلس التجارة والتنمية المنبثق عن مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (UNCTAD) إلى أن أغلب المنشآت الصغيرة والمتوسطة في الدولة النامية لا تحتفظ بسجلات محاسبية مناسبة إما لأنها غير مقتنعة من الأساس بمنفعاتها في الرقابة واتخاذ القرارات أو لأنها تحشي من أن يتم استخدامها من قبل السلطات المعنية بالدولة في فرض ضرائب أو ترخيص أو أي ضوابط أخرى عليها.^(٣)

ومن ثم ظهرت العديد من المبادرات في الثمانينات أيضاً في كل من نيوزيلاندا وكندا والولايات المتحدة وأستراليا والتي اهتمت جميعها بموضوع المعايير المحاسبية وأعباء التقارير المالية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وخلصت إلى أن تواجد مجموعتين من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها يعد أمراً مبرراً.^(٤)

وبناءً عليه تم استخدام إرشادات أو معايير محاسبية مبسطة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة - في بعض دول العالم - تختلف عن المعايير المحاسبية التي يتم تطبيقها على المنشآت الكبيرة، وذلك بهدف التخفيف من أعباء إعداد التقارير المالية بتلك المنشآت.^(٥)

على الرغم من الأهمية المتزايدة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم إلا أنه لا توجد معايير محاسبية مصرية تحكم طبيعة عمل تلك الكيانات حتى الآن، على الرغم من إقرار لجنة المعايير المصرية إثارة المنشآت الصغيرة للعديد من اعتبارات المراجعة الأمر الذي ترتب عليه إصدارها لمعيار مراجعة مصري خاص بالمنشآت الصغيرة، ونظراً لعدم وجود إطار بمعايير ونماذج التقرير المالي متفق عليه يتناول تلك المعايير ويرشد المحاسبين عند إعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في مصر، فقد تقوم هذه المنشآت بإعداد قوائمها المالية باستخدام معايير ونماذج مختلفة مما يترتب عليه عدم كفاية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المتعلقة بأنشطتها، وصعوبة إجراء المقارنات بين القوائم المالية، بالإضافة إلى عدم تماثل المعلومات بين الإدارة والأطراف الخارجية المستخدمة للمعلومات المحاسبية. كما أن هناك اختلافات في مخرجات النظام المحاسبي لتلك المنشآت، حيث يوجد لكل منشأة أو كيان محاسبي تقارير مالية خاصة بها أو بمعنى آخر لا يوجد تحديد لنماذج التقارير والقوائم المالية الواجب إعدادها في تلك المنشآت.

ثالثاً: هدف الدراسة:

تهدف الدراسة إلى إجراء دراسة تحليلية مقارنة لتجارب الدول الرائدة في مجال تنظيم الممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في مصر، وذلك بغرض التوصل إلى أساس يساعد جهات وضع المعايير في مصر في وضع إطار أو معيار مقترح للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في مصر.

رابعاً: فرضيات الدراسة:

في ضوء ما تقدم تستند الدراسة على الفرضيات التالية:

- ١ - لا يوجد إطاراً واحداً ينظم الممارسات المحاسبية الحالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم متعارف عليه على مستوى دول العالم، بل مجموعة من الممارسات المتفرقة مما يؤدي إلى صعوبة إجراء المقارنات بين القوائم المالية على المستوى الدولي.
- ٢ - هناك حاجة لتطوير إطار محاسبي منفصل مقبول عالمياً للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم.

خامساً: أهمية الدراسة:

تتمثل أهمية هذه الدراسة فيما يلي:

- **الأهمية العلمية:** تتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العلمية في الموضوع الذي تناوله، حيث تناول موضوع حديث وهو المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم. ومن ثم فإن البحث في بناء إطار متعارف عليه ومقبول دولياً للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم يساهم في حل مشكلات التقرير المالي فيها يعتبر إضافة علمية.
- **الأهمية العملية:** تتمثل أهمية هذه الدراسة من الناحية العملية في أن توفير أساس يساعد جهات وضع المعايير على بناء إطار للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة متعارف عليه يساهم في معالجة مشكلات التقرير المالي التي قد تواجه المحاسبين عند إعداد التقارير المالية لهذه المنشآت، ومساعدة الجهات المسؤولة عن تنظيم الممارسات المحاسبية في إصدار معيار للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهو ما سنعكس بدوره على جودة القرارات الاقتصادية والمالية.

سادساً: منهجية وأسلوب الدراسة:

اعتمد الباحث على المنهج العلمي المعاصر بشقيه الاستقرائي والاستنباطي، من خلال مراجعة وتحليل ما أمكن التوصل إليه من المراجع والدوريات العلمية المتخصصة في مجال المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، كما تم الاعتماد على أسلوب الدراسة المقارنة لتجارب الدول الرائدة بمجال المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك بهدف توفير أساس يمكن الاستفادة منه عند وضع تصور لما يجب أن يكون عليه الإطار المقترح للمحاسبة والتقرير المالي لتلك المنشآت.

تاسعاً: تنظيم الدراسة:

لتحقيق هدف الدراسة واختبار فرضياتها، تم تقسيمها إلى النقاط التالية:

- ١- دراسة تحليلية لأطر المحاسبة للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على المستوى الدولي.
- ٢- دراسة مقارنة لأطر لتنظيم الممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة على المستوى الدولي.
- ٣- الخلاصة والنتائج والتوصيات.

١- دراسة تحليلية للأطر المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة على المستوى

الدولي:

لقد بدأ مصطلح التقارير التفاضلية Differential Reporting للمنشآت الصغيرة والمتوسطة في الظهور لأول مرة في الفكر المحاسبي منذ أوائل التسعينات، وعلى الرغم من الجدل والنقاش العلمي الذي أثير حول هذا الموضوع إلا أن أول إطار مفاهيمي للتقارير التفاضلية تبنته نيوزيلاندا عام ١٩٩٤. ومنذ ذلك الحين بدأت المقالات والمناقشات حول هذا الموضوع تصدر بشكل متزايد ومتعمق الأمر الذي أدى إلى قيام واضعي المعايير في معظم دول العالم بالاهتمام بهذا الموضوع من زوايا مختلفة ومتعددة.

وفيما يلي يتناول الباحث بالدراسة والتحليل لتجارب الدول الرائدة في مجال تنظيم الممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وسوف تقتصر الدراسة على تحليل تجارب كل من الولايات المتحدة الأمريكية، كندا وأستراليا.

١/١ إطار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بالولايات المتحدة الأمريكية:

على غير المعتاد في معظم دول العالم فإن الشركات غير العامة بالولايات المتحدة الأمريكية لا تخضع لأية التزامات أو متطلبات قانونية تقضي بإلزامها بإعداد قوائم مالية خارجية طبقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأمريكا US GAAP.^(٦) حيث تم تطوير الـ US GAAP بصفة أساسية للتطبيق على الشركات العامة والمنشآت الأخرى الملزمة بالتطبيق سواء عن طريق القانون أو النظام أو اتفاقية لتطبيق الـ GAAP. في حين أن المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs بالولايات المتحدة تستخدم أسس أخرى للمحاسبة بخلاف الـ GAAP الأمريكي لإعداد قوائمها المالية كالأساس الضريبي.^(٧)

قام المعهد AICPA في عام ١٩٨١ بتشكيل لجنة متخصصة لأعباء المعايير المحاسبية Special Committee on Accounting Standards Overload لدراسة الوسائل البديلة لتوفير تحرر إضافي من المعايير المحاسبية غير الفعالة للمنشآت الصغيرة من ناحية التكلفة. وقد قدمت اللجنة العديد من التوصيات للمجلس FASB تناشد بضرورة أخذ بعض المعايير المحاسبية في الاعتبار وتوفير مبادئ اعتراف وقياس على أساس تفاضلي.^(٨)

كما قام المجلس بتشكيل لجنة استشارية للمنشآت الصغيرة Small Business Advisory Committee بغرض تفعيل دور مجتمع الأعمال والمنشآت الصغيرة بصورة أكبر في عملية إعداد وبناء معايير المحاسبة والتقارير المالي.^(٩)

وقد خلص المجلس FASB إلى أن هناك اتفاق على أن بعض متطلبات المعايير المحاسبية لا ينبغي أن يتم تطبيقها على بعض المنشآت^(١٠)، ومن ثم أصدر المجلس المعيار رقم ١٢٦ بعنوان: الإعفاء من بعض الإفصاحات المطلوبة لبعض المنشآت غير العامة في عام ١٩٩٦.^(١١)

ونتيجة للاهتمام المتزايد من قبل أعضاء المعهد AICPA فيما يتعلق بمدى ملاءمة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأمريكا للمنشآت الخاصة الصغيرة قام المعهد AICPA بالاشتراك مع المجلس FASB في تشكيل مجموعة عمل حول التقرير المالي للمنشآت الخاصة (Private Company Financial Reporting Task Force PCFR). عام ٢٠٠٤ بغرض دراسة موضوع التقارير المالية للمنشآت المملوكة ملكية خاصة Privately Held Businesses.^(١٢)

وقد أقرت مجموعة العمل الخاصة بال PCFR بأن الالتزام بمعايير الـ GAAP في العديد من المنشآت الخاصة يعد خياراً وليس متطلباً.^(١٣) وقد خلصت إلى أن هناك تغييرات جوهرية مطلوبة بعملية بناء المعايير في الـ GAAP الحالي للتأكيد على احتياجات التقارير المالية للمنشآت الخاصة قد تم الوفاء بها^(١٤). ومن ثم أوصت مجموعة العمل بأن يتم تطوير GAAP للمنشآت الخاصة يعتمد على المفاهيم والمبادئ المحاسبية الملائمة بوضوح للاحتياجات المختلفة لمقومات التقارير المالية للمنشآت الخاصة.^(١٥)

وفي إطار سعي كل من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي FASB والمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين المعتمدين AICPA في مباشرة العمل نحو المزيد من التحسين في عملية وضع المعايير المحاسبية من قبل الـ FASB فقد ترتب على ذلك تشكيل لجنة التقرير المالي للشركات الخاصة Private Company Financial Reporting Committee (PCFRC) في يونيو ٢٠٠٦^(١٦)، بغرض الاستفادة من آراء وأفكار وخبرة أعضائها في الأمور المتعلقة بالمشروعات المدرجة بأجندة المجلس والموضوعات الجديدة المحتمل إدراجها بالأجندة، ويتمثل دورها الأساسي في تقديم التوصيات الفنية للـ FASB باعتباره الجهة المنوط بها وضع المعايير المحاسبية للشركات الخاصة وتطويرها.^(١٧)

وقد حددت اللجنة بعض المداخل أو النماذج المحتملة للمحاسبة في الشركات الخاصة الأمريكية والتي تعد بمثابة نماذج مبدئية أو نقاط بداية لتسهيل مناقشة الموضوع ومن أهمها:^(١٨)

النموذج الأول: مبادئ محاسبية متعارف عليها منفصلة أو مستقلة للشركات الخاصة:

حيث يتم مراجعة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بأمريكا وتعديلها وتطويرها للوصول لمجموعة مستقلة بذاتها من المعايير المحاسبية للشركات الخاصة مع مراعاة تعديلها في المستقبل بصفة دورية لملاءمة التطورات الحديثة في بيئة الشركات الخاصة.

النموذج الثاني: المعايير الدولية للتقارير المالية مع حق الاختيار للشركات الخاصة:

حيث توجد المعايير الدولية للتقارير المالية في الولايات المتحدة الأمريكية لكل الشركات (عامة أو خاصة)، ومن ثم يكون للشركات الخاصة الأمريكية حق الاختيار في اتباع المعايير الدولية للتقارير المالية.

النموذج الثالث: المعايير الدولية للتقارير المالية يتم تكييفها أو تطويرها للشركات الخاصة:

وهنا يتم تصميم وتفصيل المعيار الدولية للتقارير المالية للشركات الخاصة ليتناسب واحتياجات عناصر ومقومات التقرير المالي للشركات الخاصة في الولايات المتحدة الأمريكية.

النموذج الرابع: المعايير الدولية للتقارير المالية بنظام التقارير النفاضية أو التمايزية:

حيث يتم تعديل المعايير الدولية للتقارير المالية لتلائم احتياجات مستخدمي التقارير المالية للشركات الخاصة عن طريق حذف بعض المتطلبات أو تضمين معالجات مختلفة في المعايير.

هذا وتركز اللجنة PCFRC حالياً على مشروع مجلس معايير المحاسبة الدولية الخاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم LASB's SMEs Project، كما أنها ستقوم بتقديم توصيات نهائية في حال إكمال المجلس LASB لمشروعه وإصدار معيار ال IFRS for SMEs بشكله النهائي.

ناقشت اللجنة في اجتماعها المنعقد بشهر أغسطس ٢٠٠٩ المعيار الدولي للتقارير المالية للوحدات الصغيرة والمتوسطة الحجم IFRS for SMEs السابق إصداره في ٩ يوليو ٢٠٠٩، وركز أعضاء اللجنة على الاختلافات بين متطلبات المحاسبة والتقرير المالي لكل من المعيار الدولي والمبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالولايات المتحدة الأمريكية US GAAP.^(١٩)

توصلت اللجنة إلى أن هناك إجماع بين أعضائها على ضرورة توافر مبادئ محاسبية متعارف عليها للشركات الخاصة في أمريكا وناقشت اللجنة رفع توصيات لل FASB بإضافة مشروع للمحاسبة في الشركات الخاصة بأجندته. وفي الاجتماع التالي للجنة وبناءً على مناقشات مطولة ودراسة للموضوع توصلت اللجنة إلى أن أفضل مدخل للمحاسبة والتقرير المالي في الشركات الخاصة هو إصدار مجموعة من المعايير المحاسبية المستقلة بذاتها للشركات الخاصة الأمريكية والمصممة في ضوء احتياجات مستخدمي تلك القوائم المالية، واتخذت اللجنة قراراً بشأن إصدار خطاب لمؤسسة المحاسبة المالية FAF بهذا الشأن مع التوصية بضرورة أن تأخذ ال FAF في الاعتبار إصدار معايير للمحاسبة في الشركات الخاصة في سياق مهمة ال FASB.^(٢٠)

مما سبق يتضح بأن هناك اتجاه متزايد نحو تبني مجموعة منفصلة أو مستقلة من المعايير المحاسبية للشركات الخاصة الصغيرة والمتوسطة الحجم الهادفة للربح على غرار الشركات العامة الكبيرة الحجم الهادفة إلى الربح. وهو الأمر الذي أكدته نتائج المسح الإحصائي الذي تم إجرائه خلال شهر أغسطس ٢٠٠٩ بالولايات المتحدة

الأمريكية أن ما يزيد عن نصف الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم الأمريكية تساند وجود نظام محاسبي مستقل ومعايير محاسبة مستقلة عن الشركات العامة (٥٥%) من الشركات الصغيرة والمتوسطة الحجم التي شملتها عينة المسح الإحصائي).^(٢١)

٢/٢ إطار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بكندا:

شكل مجلس معايير المحاسبة الكندي AeSB مجموعة دراسة Study Group حول التقرير المالي للمنشآت الصغيرة "وقد كلفت هذه المجموعة بالبحث حول متطلبات التقرير المالي للمنشآت الصغيرة، وقد حظيت تلك المجموعة بدعم واسع المدى إلى أن انتهت بتقديم دراسة بحثية تم نشرها في عام ١٩٩٩ تحت عنوان "التقرير المالي للمنشآت الصغيرة". وكان من أهم التوصيات الرئيسية لتلك الدراسة المطالبة بتضمين مبدأ محاسبي تفاضلي داخل المبادئ المحاسبية المتعارف عليها GAAP لمقابلة أفضل لمتطلبات واحتياجات المنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs.^(٢٢)

قام المجلس في مايو ٢٠٠٠ بإنشاء لجنة الإرشاد الخاصة بمنشآت الأعمال الصغيرة The Small Businesses Enterprises Advisory Committee بغرض توفير مدخلات لعملية بناء وإعداد المعايير من منظور الشركات غير العامة وللأخذ في الاعتبار مدى الحاجة لمبدأ للتقرير التفاضلي والوسائل الممكنة لجعل هذا المبدأ ممكن التطبيق عملياً^(٢٣).

نتيجة لإجراء العديد من البحوث والمؤتمرات الموسعة وبالاعتماد على التوصيات التفصيلية للجنة الإرشاد، قام المجلس بالموافقة على إصدار مسودة العرض الخاصة بالتقارير التفاضلية للتعليق العام في يونيو ٢٠٠١، وبذلك أصبحت كندا ثالث دولة تبني إطاراً للتقارير التفاضلية. وقد أظهرت التعليقات على مسودة العرض تأييداً قوياً لفكرة التقارير التفاضلية، ومن ثم تم تبني مسودة العرض رسمياً والاعتراف بها كجزء من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بكندا Canadian GAAP عام ٢٠٠٢ تحت مسمى القسم (١٣٠٠) "التقارير التفاضلية" Section 1300: Differential Reporting. ومن ثم أصبح المجلس ثالث جهة وضع معايير رئيسية تأخذ بتطبيق مدخل التقارير التفاضلي.^(٢٤)

كما شكل المجلس لجنة تدعى اللجنة الاستشارية للتقارير التفاضلية The Differential Reporting Advisory Committee (DRAC) بغرض إمداد عملية وضع المعايير بمدخلات عن التقرير المالي للمنشآت الخاصة. وقد اعتمد المجلس عند تحديده للمعالجة المفضلة للملائمة لأغراض التقارير التفاضلية للمنشآت الخاصة الصغيرة والمتوسطة الحجم عن تطبيق تحليل التكلفة / العائد على كل معيار من المعايير المحاسبية بصورة منفردة فضلاً عن الاعتماد على توصيات لجنة ال DRAC.^(٢٥)

وتجدر الإشارة هنا إلى ضرورة توافر شرطان حتى تعتبر المنشأة مؤهلة لأغراض تطبيق التقارير التفاضلية وهما:

- ألا يكون لديها مساءلة عامة.
 - موافقة جميع حاملي الأسهم (سواء من لهم حق التصويت من عدمه) على تطبيق مدخل التقارير التفاضلية "موافقة جماعية كتابة".
- مع مراعاة أن المنشآت المؤهلة لها مطلق الحرية في تطبيق الخيارات المتاحة في ظل نظام التقارير التفاضلية لكل معيار بصفة منفردة، وفيما يلي خيارات التقارير التفاضلية المتاحة في القسم ١٣٠٠: (٢٦)
- السماح بالاختيار بين تطبيق طريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الشركات التابعة والتي سيتم دمجها.
 - السماح بالاختيار بين تطبيق طريقة التكلفة أو طريقة حقوق الملكية عند المحاسبة عن الاستثمارات.
 - السماح بالاختيار بين تطبيق طريقة التكلفة أو طريق حقوق الملكية عند المحاسبة عن الحصص في المشروعات المشتركة.
 - يتم إجراء اختبار الانخفاض في قيمة الشهرة والأصول الأخرى غير الملموسة على أساس الأحداث والظروف فقط.
 - اختيار أن يتم الإفصاح فقط بمعلومات عن الأسهم المصدرة.
 - اختيار استخدام طريقة الضرائب المستحقة للمحاسبة عن ضرائب الدخل.
 - اختيار قياس الأصول المالية المتاحة للبيع على أساس التكلفة بدلاً من القيمة العادلة.
 - الاختيار الذي يسمح بعرض الأسهم الممتازة المصدرة في بعض اتفاقيات التخطيط الضريبي كحقوق ملكية والإفصاح بمعلومات عن القيمة العادلة فقط عندما يمكن الحصول عليها بسهولة.
- وقد أخذ المجلس على عاتقه - في إطار تحقيق إستراتيجية المنشآت الخاصة - إجراء تحديد شامل ودقيق لاحتياجات مستخدمي القوائم المالية للمنشآت الخاصة وذلك بهدف الوصول إلى مدخل التقرير المالي الأكثر ملاءمة. (٢٧) ومن ثم إصدار المجلس في ٧ مايو ٢٠٠٧ دعوة للتعليق مصحوبة بورقة نقاش ITC & DP ليلتمس آراء أصحاب المصالح نحو أفضل مدخل للتقرير المالي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم SMEs. (٢٨)
- وحدد المجلس ثلاثة مداخل قابلة للتطبيق في سبيل تطوير مبادئ محاسبية متعارف عليها للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم بكندا Canadian SME GAAP، وتمثلت تلك المداخل الثلاثة فيما يلي: (٢٩)

١- مدخل من أعلى إلى أسفل والذي يعتمد على المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للشركات ذات المساءلة العامة، ويتضمن هذا الخيار تعديل الـ GAAP الخاص بالشركات ذات المسؤولية العامة عن طريق حذف بعض المتطلبات أو تضمين معالجات مختلفة بالمعايير المحاسبية على نحو مشابه لإطار التقارير التفاضلية الحالي.

٢- مدخل تبني المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة IFRS for SMEs والذي تم تطويره من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB، سواء تم تبنيه بعد إجراء تعديلات أو بدون إجراء أية تعديلات عليه.

٣- تطوير مجموعة جديدة من المعايير للمنشآت الصغيرة والمتوسطة SMEs بصفة مستقلة عن المعايير الخاصة بالشركات ذات المسؤولية العامة "الشركات العامة"، مع مراعاة إجراء تحسينات دورية مستقبلية بعد تبني هذه المعايير وإصدارها.

وأوضح المجلس عزمه على مناقشة إمكانية وضع صيغة مبسطة للـ GAAP قابلة للتطبيق على المنشآت الخاصة في الاجتماعات المقبلة بمجرد الاستقرار على المدخل الذي سيتم إتباعه. وفي أبريل ٢٠٠٩ أصدر الـ AesB مسودة عرض بعنوان: المبادئ المحاسبية المتعارف عليها للشركات الخاصة، والتي توضح المعايير المقترحة التي يتوجب على الشركات الخاصة بكندا استخدامها عند إعداد قوائمها المالية.^(٣٠) على أن تصبح تلك المعايير المقترحة نافذة المفعول على القوائم المالية الخاصة بالفترة المالية التي تبدأ في أو بعد أول يناير ٢٠١١، كما أن تبني التطبيق المبكر لتلك المعايير قبل ذلك التاريخ يعد أمراً مسموحاً به.^(٣١)

وبموجب ذلك الإصدار تكون الشركات العامة بكندا ملزمة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، في حين أن الشركات الخاصة سيكون لها حق الخيار بين تبني مجموعة واحدة من المعايير التالية:^(٣٢)

- المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS.

- المبادئ المحاسبية الكندية المتعارف عليها للشركات الخاصة Private GAAP (PGAAP).

ومن ثم فإن الشركات الخاصة الكندية يتوجب عليها المفاضلة ما بين التمسك بتطبيق الـ GAAP الكندية أو تبني المبادرة العالمية بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS وذلك قبل حلول يناير ٢٠١١.^(٣٣)

٣/٢ إطار المحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم باستراليا:

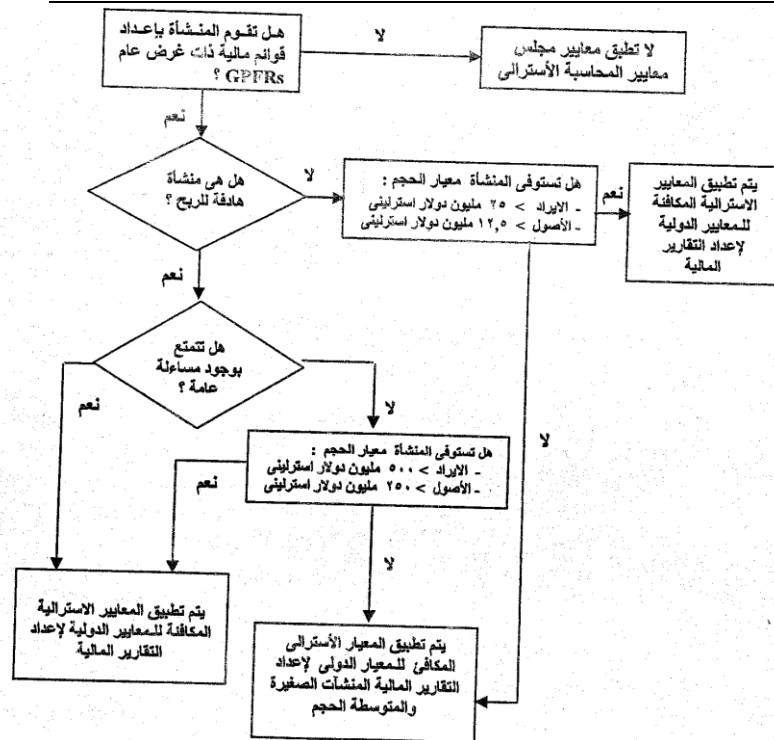
عرفت أستراليا نظام التقارير التفاضلية منذ عام ١٩٩٢ واعتمد المدخل الأسترالي للتقارير التفاضلية بصفة أساسية على مفهوم الوحدة المحاسبية المقررة Reporting Entities كما تم توضيحه بقائمة المفاهيم المحاسبية (SAC- 1) بعنوان: تعريف الوحدة المقررة "الملزمة بإعداد التقارير المحاسبية"^(٣٤)، والذي تم إصداره في

عام ١٩٩٠ من قبل مجلس مراجعة المعايير المحاسبية The Accounting Standard Review Board (ASRB) كمحاولة لتخفيض عبء التقرير المالي الواقع على كاهل المنشآت الصغيرة والمتوسطة، وتم تعريف الوحدة المقررة بأنها تلك المنشأة التي تعد مسؤولة عن توفير المعلومات اللازمة لمقابلة احتياجات المستخدمين المعتمدين على القوائم المالية ذات الغرض العام GPFs لأغراض اتخاذ وتقييم القرارات المتعلقة بتخصيص الموارد النادرة.^(٣٥)

وبالتالي تعتبر جميع المنشآت المقررة ملزمة بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام طبقاً للمعايير المحاسبية السائدة. وطبقاً للنموذج الحالي للتقرير المالي باستراليا تلتزم جميع الوحدات المنشأة طبقاً لأحكام قانون الشركات المساهمة الأسترالي لعام ٢٠٠١ والتي تقابل تعريف الوحدة المقررة بكافة متطلبات الاعتراف، القياس والعرض والإفصاح التي تتضمنها معايير المحاسبة الأسترالية وتفسيراتها أو ما يعرف بالمعايير الأسترالية المكافئة للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية Australian Equivalents to IFRS.

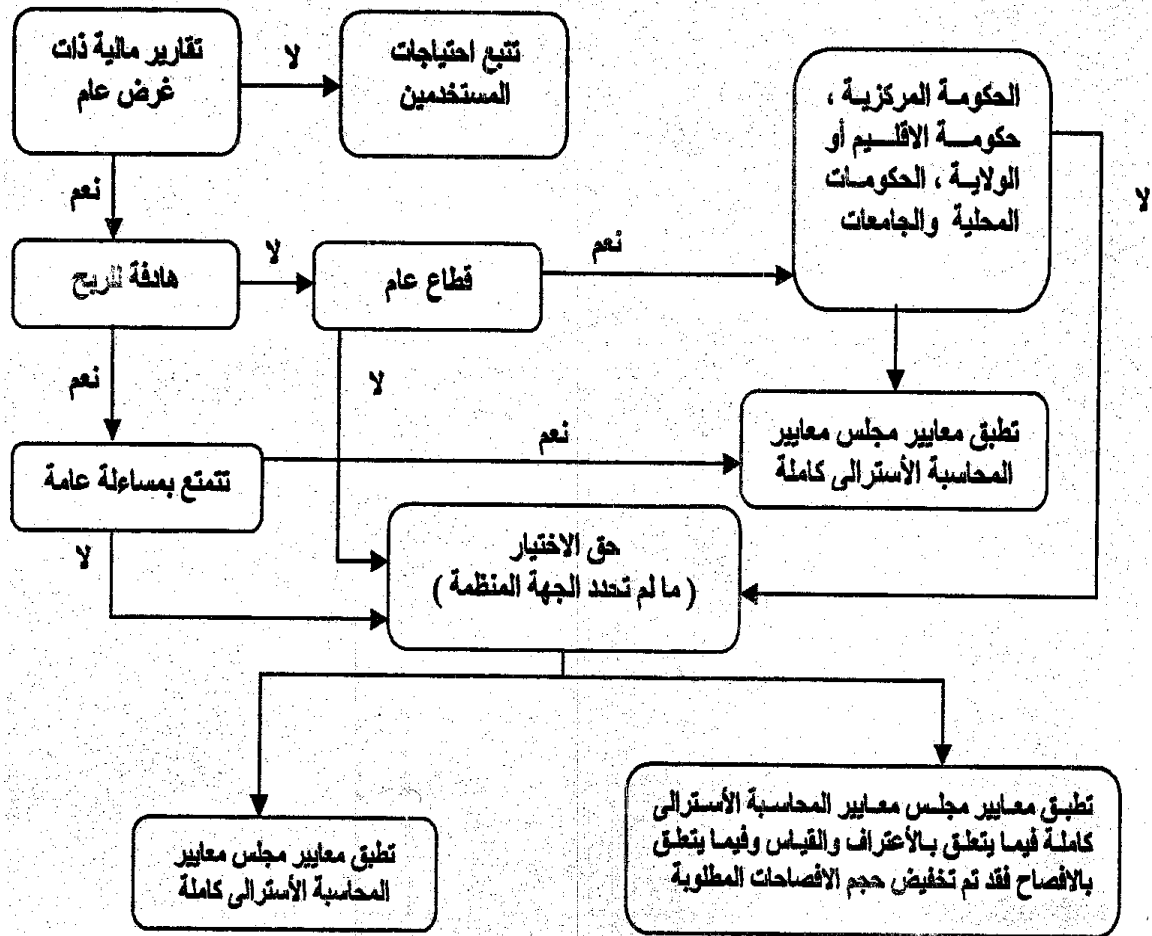
أصدر المجلس AASB في ٣١ مايو ٢٠٠٧ مشروعاً المقترح لنظام التقارير التفاضلية باستراليا كخطوة تالية لقيام مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB بنشر مسودة العرض الخاصة بالمعيار المقترح للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم IFRS for SMEs، ومن الممكن أن تؤدي المقترحات الواردة بالنظام المقترح للتقارير التفاضلية لإحداث تغييرات جوهرية في الإطار الحالي للتقارير التفاضلية باستراليا.^(٣٦)

وفيما يلي شكلاً يوضح الإطار المقترح للتقارير التفاضلية باستراليا:^(٣٧)



قام المجلس AASB في ديسمبر ٢٠٠٩ بإصدار ورقة استشارية DP بعنوان: التقارير المالية التفاضلية – تخفيض متطلبات الإفصاح. وتناولت تلك الورقة خلفية عن نظام تخفيض الإفصاحات والأسس التي تم الاستناد إليها عند تقديم مقترح لنظام الإفصاحات المخفض باستراليا. ووفقاً للنموذج المقترح يسمح للوحدات المقررة Reporting Entities التي ليس لديها مسؤولية عامة كالشركات غير المقيدة بالبورصة والمنشآت الخاصة بتطبيق نسخة من المعايير المحاسبية ذات متطلبات إفصاح أقل من تلك الواردة بالمعايير الصادرة عن المجلس والتي تعرف باسم Reduced Disclosure Regime/ Requirements (RDR).^(٣٨)

والشكل التالي يوضح إطار التقارير التفاضلية باستراليا وفقاً لنظام ال RDR:^(٣٩)



كما أصدر المجلس AASB في ٢٦ فبراير ٢٠١٠ مسودة العرض ED رقم ١٩٢ بعنوان: إطار التقارير التفاضلية المعدل.^(٤٠) وفيما يلي أهم المقترحات الرئيسية التي اشتملت عليها مسودة العرض:^(٤١)

- تقديم نموذج أو إطار ثاني Second Tier لمتطلبات التقرير المالي بالإطار الاسترالي للتقارير المالية يلزم المنشآت غير المسؤولة مساهلة عامة بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام.
- توضيح الظروف والحالات التي يجب توافرها أو أخذها في الاعتبار حتى تصبح القوائم المالية ذات غرض عام.
- السعي وراء تخفيض عبء متطلبات التقرير المالي للمنشآت من غير ذوي المساهلة العامة (الوحدات المقررة كبيرة الحجم).
- عدم السماح باستخدام المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم IFRS for SMEs باستراليا في الوقت الحالي.

اتخذ المجلس قراراً باجتماع شهر مايو ٢٠١٠- في ضوء التغذية المرتدة على مسودة العرض ED192 والورقة الاستشارية DP - بضرورة إجراء مراجعة لإطار التقارير التفاضلية باستراليا من خلال مرحلتين تتعلق أولهما بضرورة تقديم نموذج قائم على متطلبات إفصاح أقل كإطار ثاني لمتطلبات التقرير الخاصة بإعداد القوائم المالية ذات الغرض العام GPFS باستراليا، وتهدف هذه المرحلة إلى توجيه الاهتمام والعناية باحتياجات التقرير المالي الآلية للمنشآت التي تطبق المعايير الكاملة Full IFRSs لإعداد التقارير المالية كما تم تبنيتها باستراليا والتي ترهق كاهلها بقدر كبير من الإفصاحات. بينما تتعلق المرحلة الثانية بالمقترحات الأخرى الواردة بمسودة العرض ED 192 والتي تتضمن توضيح معني القوائم المالية ذات الغرض العام والتركيز على مفهومها بصورة أكبر من مفهوم الوحدة المقررة.^(٤٢)

كما أتخذ المجلس قراراً باجتماع شهر يوليو ٢٠١٠- في إطار تحقيق أهداف المرحلة الأولى - بإصدار معيار محاسبي ١٠٥٣ AASB بعنوان: تطبيق أطر المعايير المحاسبية باستراليا، والذي يهدف إلى توضيح كيفية تطبيق الأطر أو النماذج الخاصة بمعايير المحاسبة الاسترالية على مختلف المنشآت الملزمة بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام على اختلاف تصنيفاتها وأشكالها.^(٤٣)

تتمثل تلك الأطر في إطارين يتمثل الأول في تطبيق الـ Full IFRSs كما تم تبنيتها في استراليا كأساس لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام (Tier 1)، بينما يتمثل الإطار الثاني في تطبيق نظام الإفصاحات المخفضة RDR كأساس لإعداد التقارير المالية ذات الغرض العام باستراليا (Tier 2). وقد قرر المجلس أن التطبيق الإلزامي للنموذج أو الإطار الثاني ينبغي أن يكون على القوائم المالية للفترة التي تبدأ في أو بعد أول يوليو ٢٠١٣، إلا أن المنشآت التي تندرج تحت هذا الإطار بكافة أشكالها ربما يكون لها حق الاختيار في تطبيقه

على القوائم المالية للفترة التي تبدأ في أو بعد أول يوليو ٢٠٠٩، ولكن ينتهي هذا الحق في الاختيار قبل أول يوليو ٢٠١٣. (٤٤)

وفي ذات التوقيت اصدر المجلس المعيار المحاسبي الأسترالي AASB 2010-2 بعنوان: تعديلات معايير المحاسبة الأسترالية الناشئة عن نظام متطلبات الإفصاح المخفضة RDR. (٤٥) وذلك بهدف إجراء التعديلات على العديد من معايير المحاسبة الأسترالية متضمنة التفسيرات لتقديم متطلبات إفصاح أقل كإصدار أو بيان رسمي يلزم تطبيقه من قبل أنواع معينة من المنشآت عند إعداد قوائم مالية ذات غرض عام. (٤٦)

وفيما يلي جدول يوضح إطاري إعداد التقارير المالية بأستراليا والقطاع الملزم باتباع كل إطار منهما عند إعداد قوائم المالية ذات الغرض العام: (٤٧)

| القطاع | | | النموذج |
|---|---|----------------------------|--|
| العام الهادف وغير الهادف للربح | الخاص غير الهادف للربح | الخاص الهادف للربح | |
| الحكومة المركزية، حكومة الإقليم أو الولاية، الحكومات المحلية (شاملاً القطاع الحكومي بجميع مكوناته). | جميع المنشآت الخاصة غير الهادفة للربح لديها حق الخيار بين تطبيق متطلبات النموذج الأول أم النموذج الثاني | الذي يتمتع بمساءلة عامة | الأول Tier 1 المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية كاملة Full IFRSs كما تم تبنيها في أستراليا |
| جميع المنشآت بخلاف المذكورة في النموذج الأول بعالية. | النموذج الأول أم النموذج الثاني | الذي لا يتمتع بمساءلة عامة | الثاني Tier 2: نظام الإفصاح المخفض RDR (ربما تختار المنشآت تطبيق النموذج الأول) |

٢- الدراسة المقارنة لإطر تنظيم الممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم:

يتناول الباحث فيما يلي أهم النتائج التي تم التوصل إليها من دراسة وتحليل تجارب بعض دول العالم الرائدة في مجال الإصدارات المتعلقة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة والتي كان لها السبق والريادة في مجال إصدار إطار

مفاهيمي أو معايير تحكم الممارسات المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في شكل دراسة مقارنة من خلال النقاط التالية:

١/٢ الجهة المنوط بها إصدار المعايير المحاسبية:

| الجهة المنوط بها إصدار المعايير المحاسبية | وجهة المقارنة الدول |
|--|-------------------------------|
| مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) Financial Accounting Standards Board | الولايات المتحدة الأمريكية |
| مجلس معايير المحاسبة الكندي (AcSB) Canadian Accounting Standards Board | كندا |
| مجلس معايير المحاسبة الأسترالي (AASB) Australian Accounting Standards Board | استراليا |

٢/٢ معايير التأهيل (الكمية) لتطبيق المعايير المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة:

| معايير التأهيل (الكمية) لتطبيق المعايير المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم | وجهة المقارنة الدول |
|---|-------------------------------|
| لا توجد معايير كمية | الولايات المتحدة الأمريكية |
| لا توجد معايير كمية | كندا |
| عدد العاملين > ٥٠ إجمالي المبيعات > ٧,٤ مليون دولار إجمالي الأصول > ٣,٧ مليون دولار | استراليا |

٣/٢ معايير التأهيل (النوعية) لتطبيق المعايير المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة:

| معايير التأهيل (النوعية) لتطبيق المعايير المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم | وجهة المقارنة الدول |
|---|------------------------|
| — عدم التسجيل في البورصة. | الولايات المتحدة |

* الجدول من إعداد الباحث.

| | |
|---|-----------|
| | الأمريكية |
| <ul style="list-style-type: none"> - عدم التسجيل في البورصة (المنشأة غير خاضعة لمسئولية عامة). - أن تكون المنشأة تسعى للربح. - موافقة حملة الأسهم. | كندا |
| <ul style="list-style-type: none"> - أن تكون المنشأة غير خاضعة لتشريعات البورصة. - أن تكون المنشأة غير متحكم فيها من شركة أجنبية. - نسبة المساهمين الذين يطلبون قوائم مالية وفقاً للمجموعة الكاملة للمعايير لا تزيد عن 5%. | استراليا |

٤/٢ توافر إطار مفاهيمي مستقل خاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة:

| توافر إطار مفاهيمي مستقل خاص بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم | وجهة المقارنة الدول |
|---|----------------------------|
| لا يوجد | الولايات المتحدة الأمريكية |
| لا يوجد | كندا |
| لا يوجد | استراليا |

٥/٢ توافر معايير محاسبية خاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم:

| توافر معايير محاسبية خاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم | وجهة المقارنة الدول |
|--|----------------------------|
| المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالولايات المتحدة الأمريكية US GAAP وهناك اتجاه متزايد نحو تبني مجموعة منفصلة أو مستقلة من المعايير المحاسبية للشركات الخاصة الصغيرة والمتوسطة الحجم الهادفة للربح على غرار الشركات العامة الكبيرة الهادفة للربح. | الولايات المتحدة الأمريكية |
| القسم (١٣٠٠) "التقارير التفاضلية" | كندا |
| Section 1300: Differential Reporting. | استراليا |
| المعيار المحاسبي الاسترالي 2010-2 AASB بعنوان: تعديلات معايير المحاسبة الاسترالية الناشئة عن نظام متطلبات الإفصاح المخفضة RDR. | استراليا |

٦/٢ إطار التقرير المالي:

| إطار التقرير المالي | وجهة المقارنة الدول |
|---|----------------------------|
| بالنسبة للشركات العامة تطبق المعايير المحاسبية الصادرة عن الـ FASB وبالنسبة للشركات الخاصة فتطبق المبادئ المحاسبية المتعارف عليها بالولايات المتحدة الأمريكية .US GAAP | الولايات المتحدة الأمريكية |
| الشركات العامة ملزمة بتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS، في حين أن الشركات الخاصة سيكون لها حق الخيار بين تبني مجموعة واحدة من المعايير أما المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS أو المبادئ المحاسبية الكندية المتعارف عليها للشركات الخاصة (Private GAAP (PGAAP | كندا |
| الشركات العامة ملزمة بتطبيق المعايير الصادرة عن المجلس AASB Standards، في حين أن الشركات الخاصة غير المسؤولة مساءلة عامة بإعداد قوائم مالية ذات غرض عام طبقاً لنظام التقارير المالية التفاضلية المعدل. | استراليا |

٣- الخلاصة والنتائج والتوصيات:

هدفت الدراسة بصفة أساسية إلى إجراء دراسة تحليلية مقارنة لتجارب الدول الرائدة في مجال تنظيم الممارسات المحاسبية في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وذلك بغرض التوصل إلى أساس يساعد جهات وضع المعايير في مصر في وضع إطار أو معيار مقترح للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم في مصر. واستندت الدراسة على فرضيتين أولهما، تعدد الأطر المحاسبية التي تُنظم الممارسات المحاسبية الحالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، حيث لا يوجد إطاراً واحداً متعارفاً عليه على مستوى دول العالم يحكم الممارسات المحاسبية الحالية بها، بل مجموعة من الممارسات المتفرقة. وهو ما أكدته نتائج الدراسة التحليلية لتجارب الدول، بينما تقضي الفرضية الثانية بأن هناك حاجة لتطوير إطار محاسبي منفصل مقبول عالمياً للمحاسبة في المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم، وهو ما أكدت عليه نتائج الدراسة التحليلية المقارنة، مما يؤدي إلى توحيد الممارسات المحاسبية الحالية لتلك المنشآت على المستوى الدولي وسهولة إجراء المقارنات بين وقائمه المالية.

وقد توصلت الدراسة للعديد من النتائج من أهمها:

- تتعدد الممارسات المحاسبية الحالية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم على المستوى الدولي نتيجة عدم الاتفاق على إطار محاسبي واحد ينظم تلك الممارسات، حيث تبين للباحث من خلال نتائج الدراسة التحليلية أنه لا يوجد إطاراً واحداً يحكم المنشآت الصغيرة والمتوسطة عند إعداد قوائمها المالية، حيث أن هناك تداخلاً بين كل من معايير المحاسبة على المستوى الدولي، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، القوانين واللوائح المنظمة لأسواق المال وقواعد القيد بالبورصة وقوانين الشركات ولوائحها التنفيذية عند إعداد القوائم المالية لها. مما يؤدي إلى تعدد الممارسات المحاسبية بها وصعوبة إجراء المقارنات بين القوائم المالية لتلك المنشآت على المستوى الدولي.
- تتعدد الأطر المحاسبية التي تنظم الممارسات المحاسبية للمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم داخل ذات الدولة.

وقد توصلت الدراسة للعديد من التوصيات من أهمها:

- إن وجود إطار محاسبي مقبول قبولاً عاماً على المستوى الدولي ينظم طبيعة عمل تلك المنشآت ويحكم كافة جوانب المحاسبة والتقرير المالي سوف يؤدي إلى تعزيز الثقة في قوائمها المالية وتوفير أساس للمقارنة فيما بين المنشآت المتماثلة وبعضها البعض.
- هناك ضرورة لإصدار نسخة مبسطة من معايير التقرير المالي عالية الجودة مقبولة عالمياً تلائم طبيعة وإمكانيات المنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم وتفي باحتياجات مستخدمي القوائم المالية لها.

هوامش الدراسة

- (١) محمد البلتاجي، "صيف مقترحة لتمويل المنشآت الصغيرة والمعالجة المحاسبية لصيغة المشاركة المنتهية بالتملك"، بحث مقدم للمؤتمر السنوي الثاني عشر للأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية بعنوان: دور المصارف والمؤسسات المالية والاقتصادية في ترويج وتمويل المنشآت الصغيرة والمتوسطة، المملكة الأردنية الهاشمية - عمان، ٢٩ - ٣١ مايو ٢٠٠٥، ص ٣.
- (٢) الهيئة السعودية للمحاسبة القانونيين، "جمعية المحاسبين القانونيين الأردنية تدعو لتطبيق معايير المحاسبة الدولية الخاصة بالمنشآت الصغيرة والمتوسطة الحجم الصادرة مؤخراً"، العدد ٦٥، سبتمبر ٢٠١٠، ص ٩.

(3) UNCTAD, "Accounting by Small and Medium- sized Enterprises", United nations conference on trade and development, United Nations, Geneva, 2000, TD/ B/COM.2/ ISAR/9, P. 13.

(4) Doug Wallis, "The History of Differential Reporting (or Little GAAP)", Beyond Numbers Articles, Finance and Accounting Magazines, September 2001, P. 1.

(5) Peter Walton, "Differential Reporting and the European Community: A Suitable Cases for Treatment", European Business Journal, Vol. (4), Issue No. (3), 1992, P. 46.

(6) AICPA, "The American Institute of Certified Public Accountants Comments on IASB ED on IFRS for SMEs", 15 October, 2007, P. 1.

Available Online at: <http://www.Iasb.org>

(7) Peter Martin, "All Creatures Great and Small", CA Magazine, Canadian Institute of Chartered Accountants, August 2000, P. 3.

Available Online at: <http://www.Camagazine.com>

(8) AICPA , " Tentative Conclusions and Recommendations of the Special Committee on Accounting Standards Overload " . American Institute of Certified Public Accountants, 23 December 1981, P. 14 -15.

Available Online at; <http://www.kcnaorg>

(9) For More details :

- **AICPA** , " Tentative Conclusioss and Recommendations of the Special Committee on Accounting Standards Overload " , Op.Cit, P. 8.

- **PCFR** , " Brief History of Efforts in US " . Op.Cit, P. 12 .

- Greg Edwards , " Think Differential " , CA Magazine , Canadian Institute of Chartered Accountants, October 2004, P. 40 .

(10) CAPA , " A Framework for Differential Reporting : A Response to ISAR's Accounting and Financial Reporting Guidelines for Small and Medium Sized Entities " , Confederation of Asian and Pacific Accountants, June 2003 , Preface, P. i.

Available Online at: <http://www.capa.com.my>

(11) FASB , " Exemption from Certain Required Disclosure for Certain Non - Public Entities " , FASB Statement No. 126 , Financial Accounting Standards Board , 1996.

(12) AICPA , " Private Company Practice Financial Reporting Task Force Report " , American Institute of Certified Public Accountants 28 February 2005, P. 8 .

(13) FASB , " preliminary Views: Conceptual Framework for Financial Reporting - Objectives of Financial Reporting and Qualitative Characteristics of Decision - Useful Financial Reporting Information " , Financial Accounting Standards Board , 6 July 2006, P. 1.

(14) AICPA , " Private Company Practice Financial Reporting Task Force Report " , Op. Cit, P. 6.

(15) Ibid,P. 21 .

(16) For more details you can *See*: <http://www.pcfr.org>

- (17) FASB , " Private Company Financial Reporting Committee (PCFR) " , FASB Advisory Groups. Financial accounting Standards Board .
Available at: [http://:www.fasb.org](http://www.fasb.org)
- (18) For More details :
- PCFR , " Roadmap . Ahead for private Company Accounting - Possible Future Models " , Op. Cit , P. 1-2.
 - John Hepp and Gary Illiano, " Private Company Financial Reporting " , PCFR Roadmap : Possible Future Models, Grant Thornton .Spring 2010, P. 12.
- (19) PCFR , " Private Company Financial Reporting Committee Meeting Highlights " , 6-7 August 2009, T I.
- (20) PCFR , " Private Company Financial Reporting Committee Meeting Highlights " , 22-23 October 2009, P. 1.
- (21) Deloitte Survey Report , " IFRS survey 2009 for Private Companies" Deloitte & Touche LLP., August 2009, P. 1.
- (22) Doug Wallis , "The History of Differential Reporting (or Little GAAP) " ,Beyond Numbers Articles , Finance and Accounting Magazines , September 2001 ,P.1
Available Online at : [http:// findarticles.com](http://findarticles.com)
- (23) Anne Mersereau, ' A Change in Canadian GAAP that will be of interest to most Canadian Corporations " , Differential Reporting Colum , CAMagazine , July 2002, P. 2.
Available Online at : [http:// camagazina.com](http://camagazina.com)
- (24) Ibid, I,
- (25) AcSB , "Accounting Standards in Canada : Future Directions " Discussion Paper, Canadian Accounting Standards Board, 2004 ' p.34.
- (26) AcSB, " Financial Reporting by Private Enterprises , Discussion Paper, op. cit, p.30
- (27) AcSB " Private Companies Strategies : New Direction " Accounting Standards Board Of Canada ,Bulletin *2 ,August 2006,P.1
- (28) AcSB , " Financial Reporting by Private Enterprises " , Invitation To Comment, Op.Cit, 2007, P. v - vi
- (29) For More Details :
- AcSB , " Financial Reporting by Private Enterprises " Discussion Paper ,Op. Cit, p.3
 - AcSB , " Financial Reporting by Private Enterprises "Invitation to Comment , Op. Cit , 2007 , P.v-vi
- (30) For more details you can see :
- AcSB," Generally Accepted Accounting Principles, for Private Enterprises " Exposure Draft , Accounting Standards Board , Proposed Accounting standards, April 2009.

- AcSB " Generally Accepted Accounting Principles for Private Enterprises - The full text of the proposed set of standards ,supplements the Exposure Draft" , April 2009.
- (31) Grant Thornton " Privately held business - proposed Canadian GAAP for Private Enterprises (PGAAP)" Grant Thornton LLP., May 2009 ,p .1
- (32) Jim Middlemiss , "IFRS not for all small businesses - January 2011 is deadline for deciding " , Financial Post, 19 October 2009, P.I. Available also at: [http:// www.canada.com](http://www.canada.com)
- (33) Grant Thornton , "Privately held business - proposed Canadian GAAP for Private Enterprises (PGAAP) " , Op.Cit , P. 2 .
- (34) AARF , " Statement of Accounting Concepts No. (1) : Definition of the ,Reporting Entity ^(SAC -1) Australian Accounting Foundation,1990
- (35) Ibid , P. 15.
- (36) PWC , " IFRS Complex Issues and the Way Forward — The Proposed IFRS for SMEs in Australia " , Price Waterhouse Coopers , August 2007, P. 1.
- (38) AASB , " Request for Comment *on* a Proposed Revised Differential Reporting Regime for Australia and IASB Exposure Draft of a Proposed IFRS for Small and Medium-sized Entities " , Op.cit, May 2007, p. xxviii .
- (39) ICAA 0 , " Differential Reporting : The AASB has introduced a reduced disclosure regime for reporting entities that are not publicly accountable " , The Institute of Chartered Accountants in Australia , 2010 , P. 1.

Source:

- KMPG , " Flash Report: Revised Differential Reporting Framework - Open for Comment " ,10FR-010 , Appendix 1 , KMPG Australia , 1 March 2010, P. 16 .
- AASB , " Differential Financial Reporting - Reducing Disclosure Requirements " , AASB Consultation Paper , Australian Accounting Standards Board, February 2010, P. 34.
- (40) AASB , " Differential Financial Reporting - Reducing Disclosure Requirements " , AASB ED 192 , Australian Accounting Standards Board, 26 February 2010.
- (41) KMPG , " Flash Report : Revised Differential Reporting Framework - Open for Comment " , 10FR-010 , Appendix 1 , KMPG Australia , 1 March 2010, P. 1 .
- (42) AASB , " An Update on the Differential Reporting Project - the first stage is now complete " , Australian Accounting Standards Board , Australian Government, 12 July 2010, P. 1 .

- (⁴³) AASB , Application of Tiews of Australian Accounting standards " , Accounting Standard AASB 1053 , Australian Accounting Standards Board , Australian Government, June 2010 , P. 7 .
- (44) AASB , " An Update on the Differential Reporting Project - the first stage is now complete " , Op.cit,p.2.
- (45)AASB , " Amendment to Australlan Accounting standards arising from Reduced Disclosurerequirements " , Accounting Standard AASB 2010-2 , Australian Accounting Standards Board , Australian Government. June 2010, P. 5 .
- (46) Ibid, P. 5.
- (47)Ernst &Young , " Differential Reporting : a Significant Change for Australian Financial Reports - The AASB is talking a staged approach to the introduction of a revised differential reporting framework " , Ernst & Young, Australia , 6 July 2010, P. 3 .