

العدد التاسع - ديسمبر ١٩٩٧

AL-Muhasiboon

# المحاسبون

دورية علمية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية

## تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية

### الكويت

### تحتضن قمة الإخاء



## تفاصيل ندوة تعديل قانون مراقبة الحسابات



## تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تركيا

## معايير الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين



# الافتتاحية

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ  
(وكفى بنا حاسبين)

صدق الله العظي

الحمد لله والصلاة والسلام على رسول الله..

## عزيزي القارئ..

يتزامن صدور العدد التاسع مع الحدث الدوري الأكبر على الساحة الخليجية فهاهي دولة الكويت تحتضن مؤتمر القمة الثامن عشر لقيادة مجلس التعاون لدول الخليج العربية وهاهي قلوب الكويتيين وأخوانهم في أرجاء الخليج العربي تخفق بالدعاء إلى المولى سبحانه أن يسدد خطى أصحاب الجلالة والفضامة والسمو لما فيه خير واستقرار بلداننا وشعوبنا الشقيقة قاهلاً ومرحبا بهم على أرض الكويت الطيبة وفي ضيافة قائد مسيرتها حضرة صاحب السمو أمير البلاد حفظه الله ورعاه.

يحمل هذا العدد من «المحاسبون» العديد من الموضوعات العلمية والمعلوماتية والإخبارية ذات الصلة بالشأن المهني والشؤون الإقتصادية والتجارية والمالية على أكثر من صعيد، وإن جاء صدوره متأخراً عن مواعده الأمر الذي نأسف له واعددين أن نحرص على أن تكون الإعداد القادمة بين يدي القراء الإغراء في مواعيدها يعون الله

نطالعون في هذا العدد مقالات وأبحاث ودراسات علمية منها ما يتناول ملامح تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية ومنها ما يأتي استمراراً لتناول أساليب تنظيم المهنة حول العالم من خلال التنظيم المتبع في الجمهورية التركية، ونظم تعليم المحاسبة في الدول النامية، ومنها ما يعكس الحرص على مواكبة التطورات وبخاصة في مجال الحاسب الألي عبر دراسة خاصة عن النظم الخبيرة المدعمة لإتخاذ القرار والمستخدمة في المراجعة.

هذا بالإضافة إلى متابعات لأخبار الجمعية والمنظمات المهنية وعالم المال والإقتصاد عبر الزوايا الثابتة للمجلة

## عزيزي القارئ..

بمناسبة قرب حلول مناسبتين عزيزتين على قلوبنا جميعاً وهما شهر رمضان المبارك ومن ثم عيد الفطر السعيد يسعدنا أن نغتني هذه الفرصة لتتقدم إليكم بأصدق آيات التهاني مقروناً بأخلص التمنيات ضارعين إلى المولى سبحانه أن يعيد علينا جميعاً وعلى الأمة الإسلامية جمعاء تلك المناسبات باليمن والخير والبركات - وفقنا الله وإياكم لما فيه الخير.

رئيس هيئة التحرير  
مشاري عبد الوهاب الضارس



رئيس التحرير

The Editor-in-Chief:

مشاري عبد الوهاب الفارس

Meshari Abdul Wahhab Al-Fares

سكرتير التحرير

Editing Secretary

عبد الغني محمود سعودي

Abdul Ghani M. Saudi

هيئة التحرير

The Board of Editors:

خالد محمد الجريوي

Khaled Mohammed Al-Jraiwi

عبد اللطيف عبدالله هوشان الماجد

Abdul Latif Abdallah Hoshan Al-Majed

د. محمود عبد الملك فخرا

Dr. Mahmoud Abdul Malik Fakhra

أ. د. إبراهيم شاهين

Dr. Ibraheem Shaheen

د. مصطفى أحمد الشامي

Dr. Mostafa A. Al-Shami

محمد حمود إبراهيم الهاجري

Mohammed H. I. Al-Hajeri

صلاح عبدالله الخلف السعيد

Salah A. A. Al-Saeed

طباعة دار الوطن

9

### موجز معلي:

■ الروضان يؤكد أن الفائض في الميزانية جاء

نتيجة لجهود الدولة

■ المحافظ الاستثمارية أصبحت المحرك الرئيسي

للتداول في البورصة

■ البنوك الكويتية ضمن أفضل المصارف العربية

■ لا تعديلات على قرار وقف تمويل عمليات

المارجن

22

### المحاسبة والحاسوب:

■ نظم الخبير المدعمة للقرارات واستخداماتها في

المراجعة - أ. د. أحمد حمد الله

4

### أخبار جمعية المحاسبون:

■ ندوة حول تعديل قانون مراقبة الحسابات رقم

١٩٨١ هـ

■ «المحاسبين» تنتقد التوجه لإلغاء الإمتيازات

التخصصية

■ توزيع دليل مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق

18

### المحاسبة حول العالم:

■ تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تركيا

د. محمود عبد الملك فخرا

25

### المعايير المحاسبية الدولية:

■ المعايير المقترحة من قبل الهيئة السعودية

للمحاسبين القانونيين (٣-١)

### Correspondence

Should be addressed to: The Editor-in-Chief, Al-Muhasiboon, P.O.Box 22472, Safat - 13085 - State of Kuwait. Cable: Al Murajaa - State of Kuwait Fax: 00965 4836012 Tel: 4841662 - 4849799

### المراسلات

ترسل باسم رئيس تحرير مجلة «المحاسبون» ص. ب. ٢٢٤٧٢ الصفاة الرمز البريدي ١٣٠٨٥ دولة الكويت برفقيا: المراجعة - دولة الكويت فاكس: ٠٠٩٦٥ - ٤٨٣٦٠١٢ هاتف: ٤٨٤١٦٦٢ - ٤٨٤٩٧٩٩

### Advertisements

Agreements in that regared should be made with the management of the Kuwait Accountants and Auditors Association. P.O.Box 22472, Safat - 13085 State of Kuwait. Cable: Al Murajaa - State of Kuwait Fax: 00965 4836012 Tel: 4841662 - 4849799

### الإعلانات

يتفق بشأنها مع إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ص. ب. ٢٢٤٧٢ الصفاة الرمز البريدي ١٣٠٨٥ دولة الكويت برفقيا: المراجعة - الكويت فاكس: ٠٠٩٦٥ - ٤٨٣٦٠١٢ هاتف: ٤٨٤١٦٦٢ - ٤٨٤٩٧٩٩

مجلس الإدارة

Board

رئيس مجلس الإدارة

Chairman

مشاري عبد الوهاب الفارس

Mashari A. Al-Fares

نائب رئيس مجلس الإدارة

Vice - Chairman

خالد محمد الجريوي

Khaled M. Al-Jraiwi

أمين السر العام

General Secretary

عبد اللطيف عبدالله موشان الماجد

Abdul Lahtif A. H. Al-Majed

أمين الصندوق

Treasurer

محمد حمود الهاجري

Mohammed H. Al-Hajeri

أعضاء مجلس الإدارة

Board Members

الأمين المساعد للاتحاد العام

للمحاسبين والمراجعين العرب

Board Members & Asst. General

Secretary of A.F.A.A.

صافي عبدالعزيز المطوع

Safi Abdul Aziz Al-Mutawa

صلاح عبدالله الخلف السعيد

Salah Abdulla Kh. Al-Saeid

عبد الناصر عبد المحسن الصبيح

Abdul Nasser A. Al-Sabih

يوسف موسى العبد الرزاق

Yousef M. Al-Abdul-Razzaq

بدر ناصر السبيعي

Bader N. Al-Subaiee



48 **بحوث ومقالات:**

■ اتجاهات تطوير التعليم المحاسبي  
إلى أين؟ - أ. د. محمد أحمد العظمة -  
أ. د. مارك مسعود

54 **عالم المال والاقتصاد:**

■ ٤٠٢ مشروع خليجي مشترك  
قيمتها ١٩,٨ مليار دولار  
■ الاستثمارات العربية في الخارج  
٣٥٠ بليون دولار  
■ ٢,٥ بليون دولار واردات دول  
الخليج من الأثاث

59 **في دائرة الضوء:**

■ مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية

40 **دراسات:**

■ تنمية التجارة البنينة في منتجات  
الطاقة كمدخل للتعاون العربي  
المشترك - د. ونيس فرج عبدالعال  
■ تعليم المحاسبة في الدول النامية  
- د. وائل إبراهيم الراشد  
■ **60 نظم وتشريعات:**  
■ مشروع مرسوم بقانون في شأن  
مزاولة مهنة مراقبة الحسابات

28 **أخبار المنظمات المهنية:**

■ الكويت الأولى في الاستفادة من  
خدمات ضمان الاستثمار  
■ افتتاح المقر الإقليمي للمنظمة  
العربية للتنمية الصناعية والتعدين  
■ فوز الكويت بعضوية  
الأسوساي

12 **شؤون مهنية:**

■ ملامح تطور مهنة المحاسبة  
والمراجعة في الدول العربية  
أ. د. إبراهيم شاهين

Subscriptions

- Kuwait and GCC Countries: 2,5 KD For KAAA Members, 5 KD for individuals, 8 KD for companies and establishments.  
- Arab Countries: 10 KD or the equivalent in local currency for companies and establishments.  
Non-Arab Countries: \$ 50 individuals, \$ 80 for companies and establishments.  
(The subscription fees include mail charges, and requests should be addressed to the Editor-in-Chief of Al-Muhaseebon Magazine).

الاشتراكات

■ الكويت ودول مجلس التعاون: ٢,٥ دينار كويتي لأعضاء الجمعية، ٥ دنانير كويتية للأفراد، ٨ دنانير كويتية للمؤسسات.  
■ الدول العربية: ١٠ دنانير كويتية أو ما يعادلها بالعملة المحلية الحادية للأفراد، ١٦ دينار كويتي أو ما يعادلها بالعملة المحلية للمؤسسات.  
■ الدول الأجنبية: ٨٠ دولارا أميركيا للمؤسسات.  
قيمة الاشتراك تشمل أجود البريد وترسل الطلبات باسم رئيس تحرير مجلة المحاسبين.

Prices

Price of one copy:  
- 1/2 KD for KAAA members.  
- Kuwait and GCC countries: One KD or the equivalent in local currency plus airmail charges.  
- Other countries: \$ 5 plus airmail charges.

الأسعار

■ سعر النسخة  
أعضاء الجمعية (٥٠٠) فلس.  
■ الكويت ودول مجلس التعاون: دينار كويتي واحد أو ما يعادله بالعملة المحلية مضافا إليه أجور البريد.  
■ بقية دول العالم ٥ دولارات أميركية مضافا إليها أجور البريد.

المجلة غير ملتزمة بإعادة أي  
مادة تلقاها للنشر، وهي غير  
مسؤولة عما ينشر من آراء



في ندوة نظمتها جمعية المحاسبين حول تعديل قانون مراقبة الحسابات:

## المنجري: القانون جاء ليكسر الاحتكار والمداولة تقتضي النظر لجمعية المهن نظرة واحدة

الأشوك: بعض مدققي الحسابات لا يعرفون المعايير المحاسبية التي يوقعون عليها

### وزارة التجارة

بعد ذلك تحدثت الأشوك موضحة أن عدد المتقدمين لدخول امتحان القيد بسجلات الوزارة لممارسة مهنة مراجعة الحسابات منذ عام ١٩٨٢ وحتى العام الحالي بلغ ١٩٢ متقدما اجتاز الامتحان منهم ٤٢ ناجحا. وبلغ اجمالي الدورات التي تم تنظيمها خلال ١٤ سنة للراغبين في مزاوله المهنة ٢٤

رئيس واعضاء الهيئة الادارية واعضاء الجمعية العمومية للجمعية / وممثلي وسائل الاعلام المحلية. في البداية أكد الماجد حرص جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية على فتح باب الحوار والنقاش حول القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ مشيرا إلى أن هذا القانون يمثل محورا جوهريا ومؤثرا في تطور مهنة المحاسبة والمراجعة واداء القائمين عليها.

نظمت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية منتصف شهر نوفمبر الماضي ندوة حول تعديل قانون الحسابات رقم ٥ لسنة ١٩٨١ ادارها أمين سر الجمعية عبداللطيف الماجد وتحدث خلالها كل من وزير العدل والشؤون الادارية السابق مشاري العنجري ورئيسة قسم الدراسات بوزارة التجارة والصناعة ايمان الأشوك ومراقب الحسابات المرخص وليد العصيمي وحضرها حشد ضم



● الفارس في مقدمة الحضور

## الفارس: الرقابة على المكاتب ضرورية لضمان مستوى المهنة والارتقاء بها

يزاولها سوى الحصول على شهادة جامعية بالإضافة إلى الخبرة في بعض هذه المهن، مع العلم أن القوانين المنظمة لبعض هذه المهن صدرت في العام الماضي فقط متضمنة شروط المزاولة مثل المحاماة والصيدلة وإن كنت لا تؤيد الامتحان إلا أن العدالة تقتضي النظر إلى جميع المهن نظرة واحدة.

أو أن يعدل القانون بإجراء امتحان لكل مدقق حسابات مسجل كل عامين مثلاً لتحقيق الهدف الأساسي من الامتحان لمهنة المحاسبة وذلك من باب العدالة أيضاً.

ثانياً: لماذا الامتحان؟ الامتحان شرط اضافته القانون الصادر في عام ١٩٨١ وهو شرط يؤدي إلى تردد الكثير من الكفاءات التي اكتسبت خبرات من عملها السابق في الإدارات المالية للبنوك والمؤسسات والوزارات المختلفة وتكونت لديها سمعة طيبة، هذه النوعية من الأشخاص يصعب عليها المغامرة بدخول امتحان يعرض سمعتها ربما إلى الخدش إذا لم يحصل على التقدير الذي يتناسب مع خبرته،

وزارة التجارة آنذاك عن السبب وراء صدور القانون فلم يتلق اجابات شافية في ذلك الوقت تزيل الغموض حول توقيت صدور قبل عودة مجلس الأمة بعد فترة غياب دامت حوالي ٤ سنوات ونصف السنة.

ووصف العنجري توقيت صدور القانون بأنه مريب ويريد من كان وراءه وضع عقبة كبيرة وهي الامتحان حتى تظل المهنة شبه محتكرة. وتابع العنجري طرحه لأمره وصفها بأنها شكلية تتعلق بصدور القانون، أما الشق الموضوعي الذي تحدث عنه فيتمثل في عدد من الأمور كان أبرزها المطالبة بالعدالة سواء في المهنة الواحدة أو بين المهن وبعضها حيث قال:

أولاً: إن مهنة المحاسبة هي مهنة من بين المهن في الدولة ومن الظلم أن تكون هي المهنة الوحيدة التي يشترط للتسجيل فيها اجتياز امتحان خاص بالإضافة إلى شرط الحصول على شهادة جامعية في المحاسبة.

فهناك مهنة الطب والهندسة والمحاماة والصيدلة على سبيل المثال لا يحتاج من

دورة والناجحون فيها من أول دورة ٦ فقط. وقد تم تسجيل أعلى اقبال من المتقدمين في دورة ديسمبر ١٩٨٨ حيث بلغ ١٩ متقدماً أما أدنى دورة فكانت في يونيو الماضي حيث تقدم واحد فقط.

أما الذين نجحوا ولم يحصلوا على الترخيص من دورة يونيو ١٩٩٠ حتى دورة ديسمبر ١٩٩٧ فقد بلغ عددهم ٢٥ ناجحاً وارجعت الأشوك الأسباب في ذلك إلى اشتغالهم في أماكن تخالف نص المادة ١٨/١٩ من القانون ٥/٨١ وكذلك لعدم استكمال الاجراءات وعدم اكتمال شرط الخبرة العملية.

وأوضحت الأشوك أن عدد مكاتب تدقيق الحسابات بلغ حتى عام ١٩٩٧ ٤٢ مكتباً لمزاولة المهنة وبلغ عدد مراقبي الحسابات المزاولين للمهنة ٥٧ مراجعاً، و٢١ مراجعاً لا يزالون المهنة ويحملون أرقام قيد لدى الوزارة والعدد الاجمالي للمقيدين بلغ ٨٨ مقيداً.

وأشارت إلى أنه لا يوجد مراقبون موقوف قيديهم أو غير مجددين لترخيصهم ويوجد البعض ممن لم يراجع الوزارة بعد صدور القانون رقم ٥ لسنة ٨١ أو يجددوا ترخيصهم أو أنهم قاموا بأعمال أخرى.

وأوضحت ممثلة وزارة التجارة أن هناك مراقبي حسابات مخالفين للمادتين ١٩، ١٨ ويزاولون المهنة دون تفرغ وهم ١٢ موظفاً من العاملين كموظفين بالشركات المساهمة وثمانية كأعضاء مجلس إدارة وألحت إلى أن الوزارة بدأت مؤخراً في أخذ اجراءات مناسبة لحل هذه المشكلة عن طريق تنبيه الممارسين للمهنة وعدم تجديد الترخيص وأخذ تعهدات منهم. كما ألحت إلى أن التوجه يسير نحو إيجاد شكل من أشكال المراقبة على مكاتب التدقيق والمراجعة.

### التوقيت المريب

ثم تحدث العنجري عن القانون الصادر عام ١٩٨١ شارحاً الظروف التي أكتبت صدوره، ملمحاً إلى أن ذلك تم في ٢٥ يناير من عام ١٩٨١ أي قبل عودة المجلس بأقل من شهر. وقال إنه استسفر من المسؤولين في



الاعباء الملقاة على عاتق مدققي الحسابات والتي تتطلب الاطلاع المستمر على آخر التطورات المرتبطة بمهنة مدقق الحسابات. واستشهد بتجارب بعض الدول علي صعيد ضرورة اجتياز امتحان لمدقق الحسابات قبل مزاولة المهنة مثل أميركا وبريطانيا وبعض الدول الخليجية السائرة في هذا المنوال كالسعودية والبحرين.

### مدة العقوبة

وعقب على نص المادة ٢٠٠ من مسودة القانون المتعلقة بالعقوبات التي يتعرض لها مراقب الحسابات حيث ان مشروع القانون لم يتطرق إلى متى وكيفية تطبيق مثل هذه العقوبات.

وقال العصيمي: لقد ورد في المادة ٢١٠ أنه عند احالة مراقب الحسابات إلى لجنة تأديبية وعدم وجود مراقب حسابات آخر فإن المحكمة تقوم بتعيين مراقب الحسابات من السجل الذي لديها في حين ان هذا الدور مناط بالجمعية العمومية للشركة المحال مراقب الحسابات فيها إلى اللجنة التأديبية للبحث عن بديل باعتبار أن هذا الاجراء من اختصاصها وليس من اختصاص المحكمة.

واختتم حديثه قائلاً: إنه بدلا من الطرح الحاصل للغاء الامتحان الخاص بمزاولة المهنة يجب التركيز على تفعيل دور الجهات الرقابية على المهنة حتى يشعر مراقب الحسابات بأن هناك ثوابا وعقابا.

### الجمعية

وفي تصريحات بالمناسبة: قال رئيس مجلس ادارة الجمعية مشاري عبد الوهاب الفارس ان الندوة التي نظمتها الجمعية تأتي في بداية توجه جديد للجمعية لفتح الباب للمناقشات والتحاور بين أعضاء الجمعية وتناول قضايا ومشاكل المهنة بأسلوب علمي وحوار ديمقراطي لوضع النقاط على الحروف واتاحة الفرصة أمام كل من لديه رأي في قضية من قضايا المهنة.

وأوضح الفارس أنه ليس مع الغاء شرط اجتياز الامتحان للقيود بسجل المراقبين لدى

فيبتعد الكثير من الكفاءات وينحصر الامتحان بقلة معظمها ممن تخرجوا في الجامعات حديثا وهؤلاء لن يستطيعوا في وقت قصير مزاحمة مكاتب التدقيق القائمة مما يجعل من هذه المهنة مهنة احتكارية. ثالثا، لو تجاوزنا قليلا في هذا الموضوع وتساءلنا لماذا لا نطلب ممن يكون مدققا لوزارة ما أو في إحدى الهيئات والمؤسسات العامة أو ديوان المحاسبة شرط الامتحان لتحقيق اهداف من يطالب بالامتحان، بالتأكيد لن نجد الاجابة بل سنتعقد الأمور كثيرا مع العلم أن مهمة مراقب الحسابات في ديوان المحاسبة أو في إحدى الجهات الحكومية لا تقل أهمية عن مراقب حسابات لشركات خاصة، وهذا في اعتقادي تناقض واضح. واختتم العنجرى حديثه بسؤال طرحه على الحضور وقال:

ماذا يحدث لو طبقنا الامتحان على جميع المهن، كما هي الحال في مهنة المحاسبة دون وضع شروط أخرى للحد من غلو شرط الامتحان.

### وليد العصيمي

ثم تحدث مراقب الحسابات وليد العصيمي وقال إن مسودة القانون تستثني الحاصلين على شهادة الزمالة الأميركية والانجليزية من اجتياز امتحان مزاولة المهنة، في حين ان جمعية المحاسبين الكويتية عضو في الاتحاد الدولي للمحاسبين وهناك العديد من المنتسبين للجمعية اعضاء في الجمعيات المهنية، وبالتالي فإنه من غير المنطقي أن يتم حصر الاستثناء في كلتا الشهادتين.

وشدد على أهمية اجتياز امتحان مزاولة مهنة مراقبة الحسابات باعتباره أحد الشروط التي من شأنها أن تحد من اصدار التراخيص لإنشاء مكاتب لتدقيق الحسابات كذلك الحصول على نوعية من مراقبي الحسابات مؤهلة مهنيا.

### السقوط في المهنة

واعتبر أن سقوط المتقدمين لاجتياز امتحان ممارسة المهنة أفضل بكثير من السقوط في المهنة ككل، خصوصا في ظل

## الماجد: نترقب اقرار مشروع القانون المقدم من الجمعية

وزارة التجارة في ظل السعي للارتقاء بالمهنة وقال إنه مع اجتياز المجلس لعشرة الامتحان إلا أنه في الوقت نفسه يؤيد بشدة تطوير الامتحان واعادة النظر في مضمونه ليشتمل على مواد مهنية علمية وعملية وقواعد واعراف محاسبية تتعلق بمهنة المحاسبة وسبل تطبيق المعايير الدولية.

وأشار إلى أنه يؤيد ايضا شرط توافر خبرة ١٥ سنة + حصول المراجع على دورة تدريبية لا تقل عن ١٠٠ ساعة وشدد على ضرورة أن تكون هناك عدالة بين الخريج ذي المعلومات الحديثة وبين أصحاب الخبرة ممن امضوا سنوات طويلة بعد التخرج يمارسون

بينها.  
تحدث د. شعيب عبدالله شعيب مشيراً إلى عدم وجود احتكارية في السوق لاسيما أن التجارة تؤكد وجود حوالي ٤٢ مكتبا للتدقيق، وأيد المطالبة بالابقاء على الامتحان.

كما تحدث د. محمود فخرا مؤيدا وجود

الامتحان وموضحا الظروف التي تحكم عملية التقدم والامتحان ولماذا لا تتساوى مهنة المحاسبة مع غيرها من المهن.

انفرد أحد

المتحدثين من بين الحضور بالمطالبة بفتح السوق لكل من يريد ان يفتح مكتبا للتدقيق وطالب بإلغاء امتحان القيد!

علقت ممثلة

التجارة وقالت مؤيدة وجود الامتحان ان البعض ممن يجتازون

الامتحان يجهلون بعض المعايير المحاسبية الحديثة فكيف يكون الأمر في حالة الغائه؟

متكاملا مكونا من ٤٩ مادة حيث شمل التغيير ١١ مادة من بينها المادة الخاصة بشرط اجتياز الامتحان حيث لم يقره المجلس السابق.

وتابع موضحا أنه في ديسمبر الماضي دعا المجلس الحالي «اللجنة المالية» جمعية المحاسبين لمناقشتها في تعديل الحكومة

وايضاح وجهة نظر الجمعية في حضور وزارة التجارة وأحد مكاتب التدقيق.

واختتم الماجد حديثه موضحاً ان الامر انتهى في الوقت الحالي إلى تبني خمسة من أعضاء المجلس مشروع قانون الجمعية لاقراره.

#### الحضور

تبادل الحضور

الرد والتعليق حول مبدأ العدالة بين المهن

واجتمع معظم المتحدثين إلى أن لكل مهنة خصوصيتها ولا يفترض المطالبة بالعدالة

## العصيمي: السقوط في امتحان مزاوله المهنة افضل من الفشل في الممارسة العملية



● الماجد والمشاركون



● د. شعيب يعقب

المهنة.

وأشار إلى أهمية وجود الرقابة على مكاتب المحاسبة بكل أنواع المراقبة وأشكالها لضمان مستوى المهنة والارتقاء بها.

واختتم الفارس تصريحاته بتأكيد أن الجمعية تقف وراء مشروع قانونها الذي تقدمت به إلى مجلس الأمة الموقر وتعرب عن أمانيتها بصدوره.

ومن ناحيته تحدث أمين سر الجمعية

عبدالله لطيف هوشان الماجد وأوضح سير المراحل المختلفة لقانون مراقبي الحسابات وقال إنه في عام ١٩٩٥ احيل إلى مجلس الوزراء تعديل المادة الثانية من القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ الخاصة بإلغاء امتحان القيد بسجل مراقبي الحسابات والابقاء على باقي المواد حيث ارسل المجلس في مايو من العام ذاته للجمعية يطالبها بتوضيح رأيها في التعديل.

وأضاف أنه عقب ذلك أرسلت الجمعية رأيها بالابقاء على الامتحان أو استبداله بشرط الخبرة + دورات مهنية لا تقل عن ١٠٠ ساعة.

وتابع الماجد حديثه موضحا أنه بعد ذلك أعدت جمعية المحاسبين مشروع قانون



## « المحاسبين » تنتقد التوجه لإلغاء الامتيازات التخصصية

### الفارس: موجبات التمييز قائمة وفي مقدمتها أهمية المهنة وصعوبة المهام

هذا الصدد تقدمت بجميع جهودها في رفع تلك الدراسات والمطالبة بتعديل هذا الكادر إلى الجهات المسؤولة في الدولة لأكثر من مرة والتي لم يسفر عنها أية نتيجة حتى الآن.

#### أحقية بالتمييز

وجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بصفتها المهنية ومن واقع الدراسات الخاصة بجميع ما يتعلق بشؤون مهنة المحاسبين التي أعدتها بهدف تبيان أحقية هؤلاء المهنيين في تمييزهم بدفع بدلات وكوادر خاصة بهم لما لتلك المهنة من أهمية قصوى وما لها من تأثير مباشر على جميع النواحي الاقتصادية والمالية للدولة بل وجميع نواحي الحياة بالإضافة إلى ما يتحمله هؤلاء العاملون من أعباء مهنية كثيرة ومتعددة في سبيل أدائهم لأعمالهم، ستقوم الجمعية ممثلة عن أعضائها في مقابلة المسؤولين وجميع الجهات المعنية بهذا الشأن لطرح وجهات النظر ورفع الموضوع بجميع حيثياته ووقائعه والمطالبة باحقوق هذا الحق لغثات المحاسبين العاملين في الدولة. واختتم الفارس حديثه بمناشدة جميع المسؤولين بمراجعة هذا الأمر والنظر في أهمية تشجيع العاملين من أصحاب المهن الراقية ذات المسؤوليات الكبيرة والأهمية المباشرة لاقتصادات الدولة، لما في ذلك من مصلحة للجميع.

علق مشاري عبد الوهاب الفارس رئيس مجلس إدارة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية على ما تم نشره في بعض الصحف اليومية من أخبار مفادها أنه قد تمت الموافقة من الجهات المسؤولة على الاقتراح الخاص بإلغاء الامتيازات الخاصة للعاملين في بعض الجهات الرسمية ذات طبيعة العمل الخاصة.. وقال إن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية في الوقت الذي تسعى فيه من منطلق أهدافها للمطالبة بتعديل كادر المحاسبين لدى جميع جهات العمل بالدولة نظرا لطبيعة أعمالهم وصعوبة المهام التي يضطلعون بها في تلك المهنة مثلها في ذلك مثل باقي المهن المميزة الأخرى مثل الطب والهندسة والمحاماة وغيرها.. فقد فوجئت وكذلك جميع القائمين على المهنة بالاتجاه نحو إلغاء بعض الامتيازات المعمول بها حاليا في بعض الجهات للعاملين الجدد في تلك التخصصات، بغض النظر عما يسببه ذلك القرار من سلبيات عديدة، منها الإحباط النفسي للعاملين الجدد الذين سيجدون أنفسهم قد حرموا من مزايا تمتع بها من سبقهم من العاملين القدامى، في الوقت الذي يقومون فيه أيضا بنوعية وكمية العمل نفسها.

وقال الفارس إن جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية بصفتها إحدى المنظمات المهنية التي تضم في عضويتها جميع المنتسبين لمهنة المحاسبة والمراجعة قد قامت منذ سنوات طويلة متواصلة وحتى الآن بتقديم الدراسات ووجهات النظر حول كادر المحاسبين بالدولة، وفي

### أنشطة تدريبية متنوعة

واصلت الجمعية نشاطها التدريبي للموسم ١٩٩٨/٩٧ حيث عقدت دورتان تدريبيتان الأولى حول «التحليل المالي» والثانية حول «التدقيق الداخلي» وذلك خلال شهر ديسمبر الجاري، وكان قد تم التعميم على الجهات المعنية لترشيح منتسبها الراغبين في الالتحاق في الدوريتين. من جهة أخرى عقدت وعلى مدى شهرين واستمرت حتى مطلع الشهر الحالي الدورة التأهيلية للراغبين في تأدية امتحان القيد في سجل مراقبي الحسابات والتي تضمنت المواد الأربع المقررة وهي المحاسبة المالية - محاسبة التكاليف - نظرية المحاسبة - المراجعة وجاء عقد هذه الدورة كالمعتاد في إطار الخدمات التي توفرها جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية لأعضائها الراغبين في تأدية امتحان القيد حيث تتحمل الجمعية نصف قيمة التكلفة المالية للدورة ويسد العضو ٥٠ في المائة فقط من الرسوم.

### رحلة العمرة

ضمن برنامج أنشطتها الثقافية والاجتماعية تنظم الجمعية رحلة إلى مكة المكرمة لأعضاء الجمعية وذويهم لأداء مناسك العمرة خلال العشر الأوائل من شهر رمضان المبارك وذلك جريا على عاداتها سنويا وقد لاقت الرحلة إقبالا كبيرا من أعضاء الجمعية التي تتحمل ٢٥ في المائة من التكلفة للعضو وأحد أقاربه من الدرجة الأولى.

### توزيع دليل مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق قريبا

انتهت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية من طباعة دليل مراقبي الحسابات ومكاتب تدقيق الحسابات والذي سيتم توزيعه قريبا على جميع المهنيين المشاركين فيه علاوة على مختلف الجهات الرسمية والمعنية في الدولة. وكانت الجمعية قد أنجزت هذا الدليل خدمة لإثباتها القائمين على المهنة حيث يتضمن الدليل كافة البيانات والمعلومات التفصيلية بجميع مراقبي الحسابات ومكاتب التدقيق باللغتين العربية والإنجليزية شاملة السيرة الذاتية الشخصية وعناوين المكاتب حيث سيعد هذا الدليل مرجعا أمام المهنيين للاتصال والتنسيق مع أصحاب الشأن.

## الوضع الاقتصادي أفضل مما كان عليه قبل الغزو



### الروضان يؤكد أن الفائض في الميزانية جاء نتيجة لجهود الدولة

أكد نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير المالية ناصر الروضان أن الفائض الذي سجله الحساب الختامي للسنة المالية ٩٦/٩٧ لأول مرة منذ ١٥ عاماً جاء نتيجة للجهود الكبيرة التي بذلتها الجهات المعنية في الدولة. وقال في حديث لوكالة الأنباء الكويتية أشار إليه سمو ولي العهد ورئيس مجلس الوزراء الشيخ سعد العبدالله السالم الصباح في الخطاب الأميري أمام مجلس الأمة بهذا الشأن يعكس عدة أمور منها ارتفاع أسعار النفط من جانب وقدرة أجهزة الدول المعنية على تخفيض المصروفات وترشيد استخدامات الانفاق الحكومي من جهة أخرى. وأوضح أن المؤشرات الاقتصادية التي أشار إليها سمو ولي العهد في خطابه أيضاً أن العوائد الاستثمارية حققت لأول مرة إيرادات تفوق الإيرادات النفطية المقدرة للسنة المالية ٩٦/٩٧. وبين أن هناك مؤشرات أخرى تتعلق بالناتج المحلي والميزان التجاري وميزان المدفوعات وغيرها تدل على أن الوضع الاقتصادي أفضل مما كان عليه قبل الغزو العراقي الغاشم على دولة الكويت. وأضاف أن من

الاصلاحات والاجراءات الاقتصادية للتمكن من المحافظة على قوة الاقتصاد وتميمته وهو ما يحتاج منا الى حماسة متواصلة وعمل دؤوب حول المزيد من اتخاذ القرارات والاجراءات الاصلاحية التي تتطلب الجهد المضاعف والمثابرة والتضحيات لتحقيق ما نصبو اليه.

### اجتماعات الكومسيك

وفيما يتعلق باجتماع الكومسيك قال الروضان أن من أهم الموضوعات التي تم بحثها في الاجتماع التقرير المقدم من البنك الاسلامي للتنمية بشأن كيفية مواجهة الدول الاسلامية للتحديات الاقتصادية في القرن الحادي والعشرين.

### معوقات عديدة

وحول منظمة التجارة

العالمية قال أن دولة الكويت من مؤسسي اتفاقية الغات في الستينات ولا توجد أية صعوبة في تطبيق اتفاقية منظمة التجارة العالمية (W.T.O) مؤكدا أن انعكاساتها ستكون ايجابية ولصالح الاقتصاد الكويتي.

وأعرب عن أمه في أن تتغلب الدول الاسلامية على العديد من المعوقات في عملية الانضمام الى هذه المنظمة العالمية مبينا أن البنك الاسلامي للتنمية قدم مذكرة بهذا الشأن حول الاجراءات وكيفية سبل التفاوض للحصول على أفضل المزايا في الدخول الى المنظمة التي لا بد من مراجعة تحدياتها الاقتصادية بما يخدم مصالح الدول الاسلامية.

**انعكاسات ايجابية متوقعة لتطبيق اتفاقية W.T.O**

دلائل الانتعاش التجاري ما يسجله مؤشر سوق الأوراق المالية (البورصة) سواء في حجم الودائع والائتمان والقروض الممنوحة للقطاع الخاص من البنوك التجارية. وحول حجم الفائض المحقق في الحساب الختامي قال الوزير الروضان أنه يجب أن يكون هذا الفائض مدعاة لاعادة بناء الاحتياطي العام للدولة الذي استهلك منه الكثير إبان فترة الغزو العراقي الغاشم وخلال مرحلة إعادة الإعمار التي شهدتها البلاد. وأضاف أن هذا الأمر يدعونا الى بذل المزيد من

## مؤسسة البترول الكويتية ترفع اسعار الغاز

اعلنت مؤسسة البترول الكويتية عن رفع اسعار غاز البترول المسال (البروبان والبيوتان) لشهر نوفمبر الماضي. وذكر بيان صادر عن المؤسسة ان سعر غاز البروبان ارتفع إلى ٢٢٨ دولارا للطن المتري الواحد بزيادة قدرها ٢٠ دولارا عن شهر اكتوبر الماضي. وقال ان غاز البيوتان ارتفع سعره إلى ٢٦٥ دولارا للطن المتري الواحد بزيادة قدرها ١٢ دولارا مقارنة بسعره في شهر اكتوبر الماضي. ويرجع السبب الرئيسي لزيادة اسعار الغاز المسال من قبل المؤسسة إلى دخول فصل الشتاء.

## توثيق أوراق عمل مؤتمر الكويت الدولي للتحكيم التجاري

حصلت «المحاسبون» على نسخة من كتاب الابحاث والدراسات المقدمة في مؤتمر الكويت الدولي للتحكيم التجاري اعدته ادارة التحكيم القضائي في وزارة العدل.

ويتضمن الكتاب جميع الابحاث والدراسات واوراق العمل التي قدمها المشاركون في المؤتمر الذي عقد في الكويت خلال الفترة من ٢٧.٢٩.٩٧/٤.

وقدم في المؤتمر العديد من الابحاث ذات العلاقة بنظام التحكيم التجاري وأهميته ودوره المتنامي في دعم قطاع المال والأعمال والتجارة والاستثمار وانعكاس ذلك على تقدم اقتصاد الدول وازدهارها.

- ومن المواضيع التي شملتها الابحاث:
- الاشراف القضائي في مجال التحكيم الدولي ومنازعات التجارة والاستثمار.
- القواعد الاجرائية التي يتبعها المحكمون في التحكيم التجاري الدولي.
- التحكيم الدولي واثره في تشجيع الاستثمارات وجذب رؤوس الاموال.
- العقبات الواقعية التي تواجه التحكيم الدولي في المنازعات التجارية والاستثمارية.

## محافظة البنك المركزي: لا تعديلات على قرار وقف تمويل عمليات «المارجن»



● الشيخ سالم عبدالعزيز الصباح

برنامج زمني لتحصيل أرصدة المديونيات القائمة بموجب تسهيلات المارجن وذلك بصفة تدريجية بحيث يتم سدادها بالكامل في تواريخ استحقاقها.

وأشار إلى أن هناك أجزاء من هذه المديونيات سوف تستحق خلال العام ١٩٩٨ ولم يطلب من البنوك تصفيتها فوراً أو في نهاية العام الحالي كما يعتقد البعض. وقال محافظ البنك المركزي «إن التعليمات المذكورة حددت ضرورة التزام البنوك بأن يكون الحد الأقصى لكل التسهيلات المقدمة ومن بينها المارجن لا يتجاوز عشرة في المائة من إجمالي المحفظة الائتمانية المقدمة للعملاء المقيمين أو ٢٥ في المائة من رأسمال البنك بمفهومه الشامل أيهما أقل».

وأضاف «أن التعليمات التي صدرت لشركات الاستثمار في منتصف مايو الماضي ألزمت تلك الشركات بوقف أي تسهيلات

أعلن محافظ البنك المركزي الشيخ سالم عبدالعزيز الصباح أنه لا رجعة عن تعليمات البنك المركزي الصادرة في شأن وقف تمويل عمليات الاقتراض بالهامش (المارجن) في المرحلة الحالية.

وقال المحافظ في تصريح خاص لوكالة الأنباء الكويتية «في ضوء المتابعة المستمرة التي يجريها البنك المركزي للوقوف على أثر التعليمات التي يصدرها لم يثبت من خلال البيانات اليومية التي تقدمها البنوك وجود ما يستدعي تعديل التعليمات أو التخفيف منها في المرحلة الحالية».

وكان البنك المركزي اصدر في شهر مايو الماضي تعليمات تلزم البنوك المحلية وشركات الاستثمار بالتوقف عن تقديم خدمة تسهيلات الهامش (المارجن) المقدمة لغرض شراء أوراق مالية.

وذكر المحافظ أن البنوك ملزمة بوضع

ائتمانية جديدة لعملائها بغرض تمويل شراء أوراق مالية سواء كانت في صورة مارجن أو أي نوع آخر من التسهيلات.

يذكر أن البنك المركزي استثنى من تلك التعليمات التسهيلات المقدمة لتمويل شراء الاسهم التي تتم في إطار برنامج الخصخصة سواء عن طريق الزيادة أو الاكتتاب العام.

وكانت أرصدة التسهيلات الموجهة لشراء أوراق مالية وصلت وقت اصدار التعليمات إلى نحو ٤٢٥ مليون دينار منها قروض مارجن بقيمة ٩٦ مليون دينار.

## البنوك الكويتية ضمن أفضل المصارف العربية

- مجموعة البنك العربي (الأردن): ١.٤ مليار.
- شركة الراجحي المصرفية للاستثمار (السعودية): ١.٢٧ مليار.
- بنك الكويت الوطني (الكويت): ١.١٧ مليار.
- البنك السعودي - الأمريكي (السعودية): ١.١٥ مليار.
- بنك دبي الوطني المحدود (الإمارات): ٩٨٠.١ مليوناً.
- البنك السعودي البريطاني (السعودية): ٧٤٧.٨ مليوناً.
- المصرف العربي الليبي الخارجي (ليبيا): ٧٤٥.٤ مليوناً.
- وكعادتها، تمثلت جميع المصارف السعودية في ترتيب أول ١٠٠ مصرف مشكلة أكبر مجموعة بين هذه المصارف، حيث استحوذت على أكثر من ١٥٪ من إجمالي الموجودات وعلى ٢٩.٨٪ من إجمالي حقوق المساهمين، في حين بلغت حصتها من الأرباح ١٢.٢٪ وجاءت ٨ مصارف سعودية بين أول عشرين مصرفاً عربياً، كما تعتبر المصارف السعودية الأكثر ترسلاً وربحية.
- أما المصارف الكويتية السبعة فقد تمثلت بقوة في الترتيب، إذ بلغت حصتها من إجمالي الموجودات ٩.٨٪، و ١٠.٩٪ من حقوق المساهمين، و ١١.٧٪ من إجمالي الأرباح.

أصدرت مجلة «الاقتصاد والأعمال» عددها السنوي حول ترتيب أول مائة مصرف عربي من حيث الأصول ورؤوس الأموال والربحية. وفيه رصد لأهم التحولات التي شهدتها صناعة المال العربية في العام ١٩٩٦، وأظهرت الدراسة أن المصارف العربية أصبحت أكثر ربحية وترسلاً نتيجة إعادة هيكلتها من جهة، ونتيجة استقرار المناخ الاقتصادي وتوسع وتيرة النمو في غالبية الدول العربية من جهة أخرى.

وحسب «الاقتصاد والأعمال» فقد بلغت أرباح المصارف المائة الأولى نحو ٥.٠٢ مليارات دولار بزيادة ١٠.٦٪ عما كانت عليه في العام ١٩٩٥، والموجودات إلى ٣٧٩.٥ مليار دولار بنسبة نمو بلغت ٦.٩٪ أما الموارد الرأسمالية فوصلت إلى ٣٤.٨ مليار دولار بنسبة ٨.٤٪ وفي المقابل بلغت القروض ١٤٨.٥ مليار دولار بزيادة ٢.٧٪ فقط بسبب ضعف الطلب. وجاء ترتيب البنوك العشرة الأولى من حيث حقوق المساهمين كالتالي:

- البنك الأهلي التجاري (السعودية): ٢.٠٤ مليار دولار.
- بنك الرياض (السعودية): ١.٩٥ مليار.
- المؤسسة العربية المصرفية (أوف شور - البحرين): ١.٦٥ مليار.



• براك المرزوق

## تعاون بين ديوان المحاسبة والجهاز المركزي المصري للمحاسبات

### المرزوق وخاطر وقعا الاتفاقية

### تحديث أنظمة الرقابة في «ارابوساي»

تقييم الاداء والرقابة القانونية مشيراً إلى أن لدى الجهاز أيضاً خبراء فنيين على أعلى مستوى، ولديه ادارة للتدريب والبحوث على أعلى مستوى أيضاً، وتتوفر لديه الخبرة الكافية في كافة المجالات، سواء في الشركات أو القطاع العام أو البنوك أو الوحدات الحكومية أو الشركات المشتركة وكذلك في مجال التخصص.

وقال د. خاطر إن زيارته للكويت تأتي لتعزيز تبادل الخبرات والتعاون المثمر بين الجهازين، بالإضافة إلى وجود نية من ديوان المحاسبة للاستعانة ببعض الخبراء المصريين من أجل تنشيط مجالات الرقابة وتفعيلها للدور الذي يقوم به الديوان.

تأتي الزيارة أيضاً في إطار التشاور مع رؤساء المجموعة العربية حول المطالب المشروعة للدول العربية، وذلك قبل انعقاد مؤتمر منظمة «الانتوساي» في نوفمبر ١٩٩٨، بما يهدف إلى تحديث دور منظمة «ارابوساي» العربية وتحديث وتنظيم أنظمة الرقابة الموجودة بحيث لا تكون فقط المجموعة الثانية أو مجموعة الدول النامية، في ظل وجود تطورات عملية، وسوف يتم التأكيد على دور الدول المتقدمة في تحمل مسؤوليتها في تطوير الدول النامية.

وقع رئيس ديوان المحاسبة براك المرزوق اتفاقية تعاون مشترك مع الدكتور شوقي خاطر، رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات المصري، ورئيس المجلس التنفيذي لمنظمة «الانتوساي» الدولية الذي قام بزيارة عمل للكويت أخيراً.

وقال الدكتور خاطر في تصريح صحفي، أن توقيع الاتفاقية يأتي تجسيدا للعلاقات الوثيقة والتأخي بين البلدين، مضيفاً أن الاتفاقية تهدف إلى تبادل الخبرات على المستوى القيادي الأول في الجهازين، وعلى مستوى القيادات التنفيذية على المدين القصير والطويل، وهذا يتوقف على متطلبات الأمور والاحتياجات الخاصة لديوان المحاسبة الكويتي.

وأضاف د. خاطر أن الاتفاقية تضمنت عقد دورات تدريبية مكثفة تخصصية سواء في الكويت أو في مصر، وبحيث تؤدي هذه الدورات بعد التخطيط والتباحث حولها إلى إمكان تعزيز وإكساب الخبرات الحديثة في مجال الرقابة، وتقييمها وقد بدأ سريان تنفيذ الاتفاقية في شهر نوفمبر ١٩٩٧م. وأشار د. خاطر إلى كفاءة الجهاز المركزي للمحاسبات، وبما يتمتع به من إمكانات في مجالات الرقابة المالية ورقابة

## أمانة عامة للقوى العاملة وصندوق لدعم العمالة الكويتية في القطاع الخاص

قال نائب رئيس مجلس الوزراء ووزير المالية ناصر عبدالله الروضان ان مجلس الوزراء وافق على مشروع قانون لدعم وحماية القوى العاملة الوطنية، وقد تم احالة مشروع القانون المذكور إلى مجلس الأمة وطلبت الحكومة من المجلس مناقشته بصفة مستعجلة ويتكون مشروع القانون المذكور من سبعة فصول تضم ١٧ مادة.. والمعروف أن برنامج الحكومة يتضمن مجموعة اهداف وسياسات في مجال التوظيف والعمالة يتمثل الهدف الأول منها في اعادة تركيبة القوى العاملة والاستخدام الأمثل للموارد البشرية الوطنية.. وقد التزم مشروع القانون بالتقريب بين ما يحصل عليه الموظف الكويتي في القطاع الحكومي ونظيره في القطاعات غير الحكومية.. وفقاً للتشريعات القائمة.. كما يؤكد مشروع القانون على أن قضية القوى العاملة الكويتية قضية وطنية تمس مصالح كل الأطراف والجميع مسؤول عنها، وسيتم التركيز في المشروع على التخطيط المتكامل للقوى العاملة الكويتية في جهاز واحد هو مجلس الخدمة المدنية بعد تغيير مسماه إلى مجلس القوى العاملة والخدمة المدنية.. وستنشأ أمانة عامة للقوى العاملة تكون بمثابة الجهاز التنفيذي المسؤول عن تطبيق هذا القانون بعد اقراره من مجلس الأمة.. وينص مشروع القانون على تأسيس صندوق وطني لرعاية القوى العاملة الكويتية مع وضع نظام حوافز لجذب القوى العاملة الكويتية للعمل في القطاعات غير الحكومية واعداد نظام للتخفيف من اعباء تشغيل القطاعات غير الحكومية للقوى العاملة الكويتية مع تشجيع القوى العاملة الكويتية على العمل المهني والحرفي وتملك المشروعات الصغيرة وتقديم الدعم لها وتحفيز الجهات غير الحكومية على تشغيل العمالة الوطنية وذلك من خلال نظم تسمح بمنحها امتيازات خاصة.. والمشروع بصيغته المقترحة يمثل مدخلاً هاماً لاصلاح الخلل الحالي في تركيبة القوى العاملة لتساهم بفعالية في بناء الوطن في كافة قطاعات العمل.. وفيما يلي



تهدف هذه الدراسة إلى استعراض الملامح الرئيسية لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية وتحليل اتجاهات ومراحل تطورها. وتنقسم الدراسة إلى ثلاثة أقسام حيث نوضح في القسم الأول ملامح التطور في الدول العربية بصفة عامة. ثم نناقش في القسمين التاليين بتفصيل أكبر تطور المهنة في دولتين عربيتين هما مصر والكويت.

اعداد: د. ابراهيم شاهين  
قسم المحاسبة - جامعة الكويت

# ملامح تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية

القسم الأول،

تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول العربية

والمشاكل السياسية انعكست على العمل المحاسبي مما أدى إلى إضاعة الوقت في الخلافات السياسية وإلى تغيير مقر الاتحاد أكثر من مرة. وأصبح مقر الاتحاد الآن هو القاهرة كما تم تعديل نظامه الأساسي عام ١٩٩٣. ويتألف الاتحاد بصفة أساسية من النقابات أو الجمعيات أو الهيئات التي تتواجد في الدول العربية ويكون من اختصاصها إصدار تراخيص قيد المحاسبين والمراجعين في سجلات دولهم وإجازة مزاوالتهم للمهنة.. أو أن يكون من حقها الإشراف على تنظيم المهنة وممارستها في الدولة. كما يتألف الاتحاد من مجموعة من الأفراد والهيئات المرتبطين بالمهنة ولكن لا تتوافر لهم الشروط السابقة وقد أسماهم «أعضاء مراقبون» و«أعضاء مشاركون». ويبلغ عدد المنظمات المهنية التي تتوافر لديها شروط العضوية في الوقت الحالي ثلاث عشرة منظمة في ثلاث عشرة دولة عربية. من بينها ثلاث دول استبعدت أو ابتعدت لأسباب سياسية (١).

العربية أصبحت تخرج عشرات الألوف من المحاسبين الجامعيين سنويا. ومن المؤكد أن البلاد العربية في حاجة إلى خدمات هؤلاء المحاسبين لمواجهة احتياجات العمل وخاصة في ظل التطورات الهامة التي بدأت تظهر في مجال التجارة العالمية.

والى جانب التزايد في أعداد المعاهد الجامعية وخريجيتها فقد شمل التطور مختلف مجالات العمل المحاسبي. فقد ظهرت المنظمات المهنية للمراجعة الخارجية في مختلف الدول العربية. وكانت أول منظمة تظهر إلى الوجود في البلاد العربية هي «جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية» التي تأسست عام ١٩٤٦. كما ظهرت المجلات والدوريات العلمية والمهنية في مختلف الدول العربية.

وعلى المستوى العربي فقد تأسس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب منذ أكثر من عشرين عاما وكان الأمل معقودا عليه في المساهمة في تقدم المهنة وتطورها على المستوى العربي. ولكن الخلافات

منذ حوالي سبعين عاما عرفت الدول العربية أول كلية للتجارة تتولى التعليم المحاسبي.. هي مدرسة التجارة العليا في مصر، وهي التي انضمت بعد ذلك إلى «الجامعة المصرية» وأصبحت فيما بعد تعرف باسم «كلية التجارة - جامعة القاهرة». وقد ظلت هذه المدرسة (الكلية) هي المعهد العربي الجامعي الوحيد في هذا الفرع لفترة حوالي ثلاثين عاما. ثم بدأت مصر بإنشاء جامعات أخرى وكليات للتجارة بها. كما بدأت البلاد العربية الأخرى بإنشاء الجامعات والاهتمام بالتعليم المحاسبي. وشهد التعليم المحاسبي الجامعي طفرة كبيرة في الدول العربية في السنوات الأخيرة. فقد تضاعف عدد الجامعات العربية وأعداد المحاسبين الذين يتخرجون سنويا من هذه الجامعات.. حتى أصبح في الإمكان القول بأن الجامعات

ويهدف الاتحاد وفقا لنظامه الأساسي إلى تحقيق مجموعة من الأهداف أهمها:

١- تنظيم الاستفادة بالطاقات المهنية والإمكانات العلمية والخبرات المكتسبة للمحاسبين والمراجعين العرب.

٢- تنظيم وتنسيق وسائل التعاون المهني والعلمي بين المنظمات الأعضاء في الاتحاد.

٣- السعي من أجل تقريب نصوص قوانين المهنة السارية في الدول الأعضاء في الاتحاد.

٤- السعي لإصدار دستور للمهنة يلتزم به المحاسبون والمراجعون والحرص على تطويره.

٥- عقد الندوات العلمية وإصدار مجلة مهنية علمية.

كما عمل الاتحاد على تنظيم عدة مؤتمرات علمية، وإلى إنشاء المعهد العربي للمحاسبة والمراجعة لتأهيل وتدريب المحاسبين والمراجعين العرب.

كما شهدت الدول العربية المختلفة اهتماما بالمهنة في تشريعاتها المختلفة خاصة تشريعات الشركات والتشريعات المنظمة للمهنة وكذلك التشريعات المنظمة لأسواق الأوراق المالية. كما بدأ الاهتمام بإعداد وإصدار توصيات ومعايير مهنية محلية.. ومن أبرز الأمثلة على ذلك تجرية المملكة العربية السعودية في هذا الصدد(٢).

## القسم الثاني:

### تطور مهنة المحاسبة والمراجعة

#### في مصر

مرت مهنة المحاسبة والمراجعة في مصر بعدة مراحل تميزت كل منها بمميزات خاصة وتأثرت بالأوضاع السائدة خلالها. وإذا ما تتبعنا المهنة في مصر خلال سنوات حياتها لاستطعنا أن نميز المراحل التالية:

#### أولاً، مرحلة ما قبل تنظيم المهنة،

عرف المصريون القدماء بعض أشكال المحاسبة والمراجعة وكانوا يحتفظون

بسجلات للمخازن والضرائب على قدر كبير من الدقة. ورغم ذلك فقد تأخر تنظيم المهنة في ثوبها الجديد. حيث لم تظهر طلائع العمل المحاسبي في مصر إلا منذ أواخر القرن التاسع عشر.. وكانت مهنة المحاسبة والمراجعة آنذاك تتمثل في أعمال الخبرة المحاسبية أمام المحاكم على يد خبراء الجدول.

وقد اجتازت أعمال الخبرة في مصر عدة مراحل. فبدأت مزاولتها دون قانون ينظمها.. إلى أن صدر القانون رقم (١) لسنة ١٩٠٩ الذي قضى بأن تعد كل محكمة جدولا بالخبراء الموجودين أمامها. غير أنه لم يكن يشترط في الخبراء الحصول على مؤهلات علمية إلا ما تراه لجنة القيد كافيًا. أي أن المشرع قد ترك الأمر كلية لتقدير لجنة الجدول، الأمر الذي ترتب عليه انتظام عدد كبير من غير المؤهلين أو من ذوي المؤهلات التي لا تتناسب مع طبيعة أعمال الخبرة في هذه الجداول. ولذلك فقد اضطر المشرع إلى التدخل بموجب القانون رقم ٧٥ لسنة ١٩٩٣ الذي اشترط أن يكون الخبير حائزا على دبلومات دراسية من الحكومة أو دبلومات أجنبية معادلة.

وفي سنة ١٩٢٩ صدر قانون الضرائب على الدخل الذي كان له أثره الكبير في ازدهار مهنة المحاسبة والمراجعة والإقبال على خدماتها. إذ ألزم القانون المذكور الممولين بتقديم إقرارات سنوية بنتائج أعمالهم إلى مصلحة الضرائب. مما أدى إلى حاجة هؤلاء الممولين إلى خدمات المحاسبين والمراجعين في هذا الصدد.

ويلاحظ أن هذه المرحلة قد تميزت بأنها مرحلة تطبيق للقواعد المهنية المنقولة من الدول الغربية وبصفة خاصة بريطانيا. ولذلك فقد ظهرت خلال هذه الفترة أول منظمة مهنية مصرية هي «جمعية المحاسبين والمراجعين (الملكية) المصرية» التي أنشئت على غرار مجامع المحاسبين بالمملكة المتحدة. وكانت المراجعة الخارجية خلال هذه المرحلة اختيارية متروكة لمحض اختيار أصحاب المنشآت. وقد درجت المنشآت.

بصفة عامة. والكبيرة منها بصفة خاصة على تعيين مراجع خارجي لأعمالها المالية/ المحاسبية، حتى أصبح هذا التعيين عرفا سائدا بينها(٣).

ثم صدر القانون رقم ١٥٦ لسنة ١٩٥٠ الخاص بالرقابة والإشراف على هيئات التأمين وتكوين الأموال الذي نص على أن يقوم بمراجعة هذا النوع من الشركات «مراجع» يختاره الشركة من كشف يضعه وزير المالية لهذا الغرض.

كما صدر خلال هذه المرحلة القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٤٢ بإنشاء «ديوان المحاسبة» واعتباره هيئة مستقلة تختص بمراقبة إيرادات الدولة ومصروفاتها.

المرحلة الثانية: مرحلة بدء تنظيم المهنة: أحس المشرع بأن ازدياد النشاط الاقتصادي في البلاد وتشعب نواحيه وعلى الأخص في شئون الضرائب والشركات.. يقتضي تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة. وذلك لما لهذه المهنة من أهمية قصوى في شئون الضرائب وغيرها من الشئون المالية والاقتصادية. كما أدرك خطورة المهمة الملقاة على عاتق «مراقبي الحسابات». لذلك أصدر القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٥١ الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والذي يعتبر أول تنظيم قانوني لهذه المهنة(٤).

وقد نص القانون المذكور على أنه لا يجوز أن يزاول المهنة إلا من كان اسمه مقيدا في السجل العام للمحاسبين والمراجعين. كما جعل درجة البكالوريوس الجامعية (أو ما يعادلها) هي الحد الأدنى للراغبين الجدد في الانخراط في سلك المهنة.

وراعى المشرع أهمية الشركات المساهمة.. فاشترط في قانون تنظيم المهنة أن تتوافر في مراقب حسابات شركة المساهمة شروط إضافية هي أن يكون عضوا في جمعية المحاسبين والمراجعين المصرية أو أن يكون قد زاول المهنة لحسابه الخاص مدة لا تقل عن خمس سنوات بهذه الصفة. كما حرص المشرع على أن يحفظ للمهنة كرامتها فنص على عدم جواز اشتغال المحاسب بمهنة أخرى أو القيام بأي عمل تجاري إلا

بعد الحصول على ترخيص بذلك من لجنة القيد. وكذلك نص على عدم جواز أن يحاول المحاسب الحصول على عمل من أعمال المهنة بطريق الإعلان أو بأي طريق يعتبر مخالفا بكرامة المهنة.

وفي عام ١٩٥٢ صدر القانون رقم ٢٥٣ الخاص بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ فالزم الممولين من شركات وأفراد بأن يقدموا لمصلحة الضرائب الإقرارات التي تبين مقدار الربح مع جميع المستندات المؤيدة لها معتمدة من محاسب أو محاسب تحت التمرين أو مساعد محاسب مقيد بأحد جداول السجل العام للمحاسبين والمراجعين طبقاً لأحكام القانون رقم ١٣٢ لسنة ١٩٥١، وأن تكون جميعها مستندة إلى السجلات والمستندات التي يلزم الممول بمسكها والتي تعين بقرار من وزير المالية.. وذلك إذا زاد رأسماله على ألف جنيه أو إذا جاوز صافي ربحه السنوي ستمائة جنيه حسب آخر ربط نهائي أو حسب إقراره الأخير أيهما أكبر.. ثم صدر القانون رقم ٢٦ لسنة ١٩٥٤ (بشأن بعض الأحكام الخاصة بشركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسؤولية المحدودة). ويعتبر صدور هذا القانون من أشد الأحداث أثراً على مهنة المحاسبة والمراجعة. فقد أقرد الباب الرابع منه لتنظيم الأحكام الخاصة بمراقبي حسابات شركات المساهمة كما جعل هذه الرقابة إلزامية.

وفي عام ١٩٥٥ أنشئت نقابة المحاسبين والمراجعين لتعمل على رفع مستوى المهنة والمحافظة على كرامة أعضائها وتنمية روح التعاون بين أعضائها والمحافظة على حقوقهم والسعي في ترقية شؤونهم. كما صدر القانون رقم ٢٢٠ لسنة ١٩٦٠ بإعادة تشكيل ديوان المحاسبة باسم «ديوان المحاسبات».

### المرحلة الثالثة، مرحلة ما بين عامي ١٩٦٠ و١٩٧٢:

شهدت هذه المرحلة فترة التحول

الاشتراكي التي أخذت صورتها الشاملة بصور القوانين الاشتراكية عام ١٩٦١. وبمقتضى هذا التحول استولت الدولة على معظم منشآت القطاع الخاص.

ونتيجة لهذا التطور صدر القانون رقم ١٢٩ لسنة ١٩٦٤ الخاص بإنشاء الجهاز المركزي للمحاسبات (ليحل محل ديوان المحاسبات كمراجع خارجي لأعمال الدولة). وقد طور القانون الجديد نظم العمل بالجهاز ووسع اختصاصاته ومنحه اختصاصات جديدة في مجال الرقابة على الأعمال العامة وتقييم نتائجها. وبذلك أصبح الجهاز المركزي للمحاسبات هو المراجع الخارجي للوحدات الحكومية ووحدات القطاع العام والهيئات التي تحصل على إعانة من الدولة.

ثم صدر القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٦٥ الذي يقضي بأن تنشأ بكل مؤسسة أو هيئة عامة (يحددها رئيس الجهاز المركزي للمحاسبات) إدارة تختص بمراقبة حسابات الهيئة أو المؤسسة وما يتبعها من شركات ومنشآت وجمعيات تعاونية وفحص ميزانيتها وحساباتها الختامية وإبداء الملاحظات بشأن سلامة نظامها الحاسبي وصحة دفاترها وسلامة إثبات وتوجيه العمليات فيها بما يتفق مع الأصول المحاسبية السليمة في تحقيق النتائج المالية.

وترتب على ذلك حدوث تحول في مهنة المحاسبة والمراجعة. حيث أغلقت معظم المكاتب الخاصة.. وأقبل أصحابها على العمل كموظفين تابعين للدولة يمارسون مهنتهم عن طريق إدارات مراقبة الحسابات التي التحق بها عدد كبير منهم.

وفي أواخر هذه المرحلة أنشئت نقابة التجاريين عام ١٩٧٢ ليشمل مجال نشاطها كافة التجاريين ولتحل كذلك محل نقابة المحاسبين والمراجعين. وعلى هذا الأساس فقد قسمت النقابة إلى مجموعة من الشعب هي:

١. المحاسبة والمراجعة.

٢. التنظيم وإدارة الأعمال المالية

والتجارية.

٣. الاقتصاد.

٤. الإحصاء التجاري.

٥. العلوم السياسية.

٦. التأمين.

٧. المهن التجارية المساعدة.

وبذلك أصبحت شعبة المحاسبة والمراجعة هي المسئولة عن «مهنة المحاسبة والمراجعة» بدلا من نقابة المحاسبين والمراجعين التي ألغيت. وحلت هذه الشعبة محل نقابة المحاسبين والمراجعين في عضويتها في اتحاد المحاسبين والمراجعين العرب وفي المنظمات الدولية الخاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة. كما أعد جدول فرعي مستقل لمزاوي المهنة الحرة بشعبة المحاسبة والمراجعة.

### المرحلة الرابعة، مرحلة ما بعد عام ١٩٧٢

عرفت هذه المرحلة في أول أمرها بمرحلة الانفتاح الاقتصادي، وتميزت بعودة الازدهار إلى القطاع الخاص، وإن كان هذا الازدهار قد مر بمراحل من التذبذب والانكماش. غير أن السنوات الأخيرة قد بدأت تشهد ازدهارا متواصلا ونموالم تعرفه البلاد منذ سنوات طويلة.

وقد أدى كل ذلك إلى عودة الازدهار إلى الممارسة الحرة للمهنة. بل إن هذه المرحلة شهدت نموا وازدهارا لم تشهده المهنة من قبل. وظهرت منشآت محاسبة ومراجعة ذات أحجام كبيرة وتنظيم على مستويات اقتربت من المستويات العالمية. وقد ساعد على ذلك أن بعض هذه المنشآت قد نظم بعض أنواع التنسيق والمشاركة مع المكاتب العالمية الكبرى. وقد ترتب على ذلك الإلمام السريع بالتطورات العلمية والمهنية التي تحدث في هذه المجالات بصورة أسرع كثيرا عن ذي قبل. وقد ساعد على ذلك بطبيعة الحال التقدم الذي حدث في وسائل الاتصال.

وقد صدر خلال هذه الفترة القانون رقم ٣١ لسنة ١٩٧٥ (بشأن تنظيم العلاقة بين

الجهاز المركزي للمحاسبات ومجلس الشعب) الذي يقضي بأن: «يلحق الجهاز المركزي للمحاسبات بمجلس الشعب كهيئة مستقلة تعاونه في القيام بمهامه في الرقابة على الأعمال العامة دون الإخلال بالاختصاصات الأخرى المخولة للجهاز. كما يقضي بأن تتبع الجهاز إدارات مراقبة حسابات المؤسسات والهيئات العامة والشركات والجمعيات والمنشآت التابعة لها».

ثم صدر القانون رقم ١٤٤ لسنة ١٩٨٨ الخاص بتنظيم الجهاز المركزي للمحاسبات. وهو قانون شامل لتنظيم أعمال الجهاز. وقد حل محل كافة القوانين السابقة. حيث أصبح يمثل أساس تنظيم هذه الأعمال.

ويمارس الجهاز وفقا لهذا القانون الأخير أنواع الرقابة التالية:

١. الرقابة المالية بشقيها المحاسبي والقانوني.

٢. الرقابة على الأداء ومتابعة تنفيذ الخطة.

٣. الرقابة القانونية على القرارات الصادرة في شأن المخالفات المالية.

كما يباشر الجهاز اختصاصاته وفقا لهذا القانون بالنسبة للجهات التالية:

١. الوحدات التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة ووحدات الحكم المحلي.

٢. الهيئات العامة والمؤسسات العامة وهيئات القطاع العام وشركاته والمنشآت والجمعيات التعاونية التابعة لأي منها في الأنشطة المختلفة بكافة مستوياتها.

٣. الشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام والتي يساهم فيها شخص عام أو شركة من شركات القطاع العام أو بنك من بنوك القطاع العام بما لا يقل عن ٢٥٪ من رأسمالها.

٤. النقابات والاتحادات المهنية والعمالية.

٦. الجهات التي تنص قوانينها على خضوعها لرقابة الجهاز.

٧. أي جهة أخرى تقوم الدولة بإعانتها أو ضمان حد أدنى للربح لها أو بنص

القانون على اعتبار أموالها من الأموال المملوكة للدولة.

٨. أي جهة يعهد للجهاز بفحص ومراجعة أعمالها وحساباتها من رئيس الجمهورية أو مجلس الشعب أو رئيس مجلس الوزراء.

ويلاحظ أن هذا القانون قد وسع من مجال الجهات التي تشملها رقابة الجهاز بحيث أصبحت تشمل مجالات جديدة لم تكن تشملها من قبل مثل الصحف الحزبية والأحزاب السياسية والشركات التي لا تعتبر من شركات القطاع العام. إلخ.

وفي عام ١٩٨٨ أيضا صدر القانون الخاص بشركات توظيف الأموال لمحاولة علاج بعض المشاكل التي نشأت بسبب ممارسة بعض هذه الشركات لأنشطة غير واضحة تهدد مصالح المستثمرين. وقد اعتمد المشروع على أعضاء مهنة المحاسبة والمراجعة في الرقابة على هذه المنشآت. حيث اشترط لكي تستثمر الشركة من هذه الشركات في ممارسة نشاطها وتوفيق أوضاعها أن ترسل إلى الهيئة العامة لسوق المال خلال فترة زمنية محددة مجموعة من المستندات من بينها: «قائمة المركز المالي في تاريخ العمل بهذا القانون وتقريراً عنه من اثنين من المحاسبين القانونيين من مكاتب المحاسبة والمراجعة الوطنية ممن تتوافر فيهم الشروط المنصوص عليها في قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة يعينهم ويحدد مكافآتهم الجهاز المركزي للمحاسبات. على أن تنشر قائمة المركز المالي والتقرير في جريدين يوميتين على الأقل».

وبداية بما سمي بسياسة الإصلاح الاقتصادي صدر القانون رقم ٢٠٣ لسنة ١٩٩١ الخاص بإنشاء شركات قطاع الأعمال العام القابضة (التي حلت محل هيئات القطاع العام) والشركات التابعة لها. وقد تناول القانون المذكور ولائحته التنفيذية القواعد المنظمة للنظام المالي للشركات وبه تحرر كبير من القواعد المنظمة للنظام المالي للشركات والتي كانت سارية قبل ذلك. كما

أصبح الجهاز المركزي للمحاسبات هو «مراقب حسابات» هذه الشركات.

## المبحث الثالث، تطور مهنة المحاسبة والمراجعة في الكويت

نوضح فيما يلي عرضاً مختصراً للملامح الرئيسية لتطور مهنة المحاسبة والمراجعة بالكويت. ويمكن تقسيم مراحل التطور إلى المراحل التالية (٥):

### المرحلة الأولى: مرحلة ما قبل الستينيات،

عرفت الكويت المحاسبة والمراجعة منذ سنوات طويلة. غير أن التطبيقات المهنية في هذه المراحل الأولى كانت محدودة وكانت مستوحاة بصفة أساسية من تجارب الدول العربية التي سبقت في هذا المجال. وصدر خلال هذه المرحلة قانون ضريبة الدخل رقم ٣ لسنة ١٩٥١ (المعدل بالقانون رقم ٣ لسنة ١٩٥٥). وقد تطرق هذا القانون إلى بعض السياسات والإجراءات المحاسبية المبسطة مثل طرق تقييم الأصول الثابتة وأسس حساب الأهلاك الخاص بها.

### المرحلة الثانية: مرحلة الستينيات،

تميزت هذه المرحلة بنهضة كبيرة من مهنة المحاسبة والمراجعة. وشملت هذه النهضة التنظيم المهني في المجالين الحكومي والخاص، كما شملت التعليم المحاسبي الجامعي.

فقد صدر قانون الشركات التجارية عام ١٩٦٠ ثم قانون التجارة عام ١٩٦١. ثم صدر القانون رقم ٦ لسنة ١٩٦٢ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات وهو أول قانون لتنظيم المهنة، وقد عدل بالقانون رقم ٢ لسنة ١٩٦٥ ثم حل محله بعد ذلك القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١.

وقد تضمنت هذه التشريعات تنظيماً لمهنة مراقبة الحسابات (المراجعة الخارجية).



كما تضمن قانون الشركات التجارية أحكاما متعلقة بمراقبي حسابات الشركات. وكذلك تضمن القانون التجاري بعض الأحكام الخاصة بإمسك الدفاتر التجارية.

وفي عام ١٩٦٤ صدر القانون رقم ٣٠ بإنشاء «ديوان المحاسبة». ويقضي هذا القانون بإنشاء هيئة مستقلة للمراقبة تسمى «ديوان المحاسبة» وتلحق بمجلس الأمة. ويهدف الديوان أساسا إلى تحقيق رقابة فعالة على الأموال العامة.

وتشمل رقابة الديوان الجهات التالية:

١. كافة الوزارات والإدارات والمصالح العامة التي يتألف منها الجهاز الإداري للدولة.

٢. البلديات وسائر الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

٣. الهيئات والمؤسسات والمنشآت العامة التابعة للدولة أو للبلديات أو لغيرها من الهيئات المحلية ذات الشخصية المعنوية العامة.

٤. الشركات أو المؤسسات التي يكون للدولة أو أحد الأشخاص المعنوية العامة نصيب في رأسمالها لا يقل عن ٥٠٪ منه أو تضمن لها الدولة حدا أدنى من الأرباح.

ويتولى الديوان بوجه عام مراقبة تحصيل إيرادات الدولة وإنفاق مصروفاتها في حدود الاعتمادات الواردة بالميزانية والاستيثاق في كفاية الأنظمة والوسائل المتبعة لصون الأموال العامة ومنع العبث بها. وبطبيعة الحال يشمل ذلك سلامة النظم المحاسبية ونظم الرقابة الداخلية المرتبطة بكل ذلك.

وفي عام ١٩٦٧ أنشئت كلية التجارة والاقتصاد والعلوم السياسية. وبدأت منذ ذلك الحين تخرج المحاسبين الجامعيين الذين بدأ تأثيرهم يتضح على نمو المهنة وتطورها وتزايد عدد أعضائها.

### المرحلة الثالثة: منذ بداية السبعينيات

تتميز هذه المرحلة ببداية الاستقرار في

الممارسات المهنية بعد انتهاء مرحلة التكوين الأساسي وإرساء القواعد خلال مرحلة الستينيات.

وقد تميزت هذه الفترة بصدور تنظيمين أساسيين أولهما خاص بإنشاء جمعية المحاسبين والمراجعين عام ١٩٧٣ وثانيهما قانون جديد لتنظيم المهنة عام ١٩٨١. كما تميزت هذه المرحلة بحدثين أثرا على المهنة تأثيرا كبيرا أولهما أزمة سوق المناخ والمناقشات التي دارت بشأنها حول دور مراقبي الحسابات خلال الأزمة. وثانيهما تشكيل اللجنة الدائمة لوضع القواعد المحاسبية والمناقشات التي دارت بشأنه مهمتها.

ففي عام ١٩٧٣ تكونت جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية (٦). وتهدف الجمعية إلى تحقيق الأهداف التالية:

١- رفع المستوى المهني والأدبي والثقافي للأعضاء.

٢- الدفاع عن حقوقهم وتيسير سبل العمل لهم وضمان مستقبلهم عند العجز والمرض والبطالة.

٣- تزويد أعضائها بالمعلومات المتعلقة بتطورات علم المحاسبة وتشجيعهم على تبادل المعلومات فيما بينهم في اجتماعاتهم ومؤتمراتهم.

٤- العمل على تنمية وتطوير الفكر المحاسبي وتشجيع ورعاية البحث العلمي في ميادين المحاسبة.

٥- المساهمة في تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والعمل على الاحتفاظ بمستوى عال عند الترخيص للأشخاص ذوي المؤهلات ليصبحوا محاسبين قانونيين.

٦- المساهمة في النهضة الاقتصادية بالبلاد والتخطيط لها بالتعاون مع الجهات المختصة.

٧- التعاون مع الجمعيات والهيئات العلمية الأخرى داخل البلاد وخارجها في تبادل المعلومات المهنية والتوصيات والاقتراحات في سبيل تحقيق الغايات المشتركة.

وفي عام ١٩٨١ صدر القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ بشأن مزاوله مهنة مراقبة الحسابات» ليحل محل القانون السابق رقم ٦ لسنة ١٩٦٢. ويعتبر هذا القانون من أهم الأحداث التي أثرت على مهنة المحاسبة والمراجعة. وقد تضمن القانون تنظيما شاملا للمهنة من حيث التأهيل العلمي والخبرة العملية لمن يصرح لهم بمزاولة المهنة وقواعد القيد في سجل مراقبي الحسابات في وزارة التجارة. وتناول القانون حقوق وواجبات مراقب الحسابات.. كما شمل مجموعة من القواعد الخاصة بحياد مراقب الحسابات تعتبر مكملة لما ورد بقانون الشركات وسدا لبعض الثغرات التي لوحظت. ونص على أن قيد غير الكويتيين يكون بصفة مؤقتة قدرها ثلاث سنوات من تاريخ صدور القانون، ويجوز بقرار من وزير التجارة تجديد هذه المدة مرة واحدة لمدة لا تزيد على سنتين. كما تناول تفاصيل العقوبات في حالة التقصير المهني أو مخالفة أحكام هذا القانون.

كما شكلت عام ١٩٨١ لجنة فنية دائمة لوضع القواعد المحاسبية وكانت مهمتها ما يلي:

- ١- إصدار قواعد آداب المهنة.
- ٢- تحديد الحد الأدنى للإفصاح.
- ٣- مراجعة المبادئ المحاسبية المطبقة.
- ٤- القيام بالبحوث اللازمة لتطوير المهنة.

كما شكلت عام ١٩٨٢ لجنة استشارية للمبادئ المحاسبية كلفت بنفس مهام اللجنة الدائمة.

وقد أوصت اللجنتان ببعض السياسات المحاسبية أصدرها وزير التجارة في مجموعة قرارات. ثم اتخذت اللجنة الفنية أخيرا قرارا بالالتزام بالمعايير الدولية التي يصدرها الاتحاد الدولي للمحاسبين. وصدرت عدة قرارات من وزير التجارة بهذا الشأن. ويترتب على ذلك بطبيعة الحال نهاية عمل اللجنة من الناحية العملية.

وفي عام ١٩٨٣ شكلت جمعية المحاسبين والمراجعين لجنة لإعداد «قواعد

الكويت»- بحث مسبقاً إلى المؤتمر الأول لأقسام المحاسبة لجامعات دول مجلس التعاون بدول الخليج العربية (جامعة الكويت ١٨-١٦ ديسمبر ١٩٩٦).

د. وائل الراشد: «نحو تنظيم مهني محلي»- مجلة «المحاسبون»، العدد الأول، أبريل ١٩٩٤ (الكويت: جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية).

\* Mohamed Al-Azma & Sadik Al-Bassam: "Economic and Societal Aspects of Accounting Regulations in Developing Countries: The Case of Kuwait," The Arab Journal of the Social Sciences, Vol.2, No.2, October 1987 (Kuwait: Kuwait University).

\* Shuaib A. Shuaib. "Financial Reporting in Kuwait", a paper presented to the Sixth International Conference on Accounting Education, (Koyoto, Japan, 7-10 October 1987).

(٦) أشهر الجمعية من قبل وزارة الشؤون الاجتماعية والعمل تحت رقم (٥٧) أندية، جمعيات، نفع عام بتاريخ ١١ / ٢ / ١٩٧٣ طبقاً لأحكام القانون رقم ٢٤ لسنة ١٩٦٢.

المحاسبة لجامعات دول مجلس التعاون بدول الخليج العربية (جامعة الكويت ١٦-١٨ ديسمبر ١٩٩٦).

- عطا حمد البيوك: «تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة القانونية في المملكة العربية السعودية»- بحث مقدم إلى المؤتمر الدولي الأول لأقسام المحاسبة لجامعات دول مجلس التعاون بدول الخليج العربية (جامعة الكويت ١٨-١٦ ديسمبر ١٩٩٦).

(٢) د. عيسى أبو طبل: «الاتجاهات الحديثة في الرقابة الخارجية على حسابات شركات المساهمة»- رسالة دكتوراه مقدمة إلى كلية التجارة- جامعة القاهرة- عام ١٩٦٠، ص ١٦-١٧.

(٤) المذكرة التفسيرية للقانون رقم ١٢٢ لسنة ١٩٥١.

(٥) اعتمدت في العرض الموضح بهذا القسم (إلى جانب القوانين المنظمة للمهنة) على المراجع التالية بصفة أساسية. ويمكن الرجوع إليها في حالة الرغبة في إجراء دراسة أكثر تفصيلاً:

د. محمود عبدالمك فخرأ: «تقنين مهنة المحاسبة والمراجعة بين رغبات المشرع ومتطلبات المهنة في دولة الكويت: دراسة تاريخية تحليلية لتطوير المهنة في دولة

الشرف لمزاولة مهنة مراقبة الحسابات». وقد بذلت الجمعية جهداً كبيراً في استطلاع آراء أعضاء المهنة وأساتذة المحاسبة. واقترحت اللجنة ميثاق شرف للمهنة يحتوي على مجموعة متكاملة من القواعد. وقد صدر بهذه القواعد بعد ذلك قرار من وزير التجارة. كما تضمن قانون سوق الكويت للأوراق المالية رقم ١ لسنة ١٩٨٥ مجموعة من القواعد الخاصة بالجوانب المحاسبية وبالمراجعة.

### الهوامش

(١) اعتمدت في هذه المعلومات على ما ورد بمحضر الاجتماع المشترك لمجلس الأمانة العامة والهيئة العامة للاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب يومي الأحد والاثنين ٧ و٨ / ١١ / ١٩٩٣ في مبنى جامعة الدول العربية بالقاهرة.

(٢) للرجوع إلى تفاصيل التجربة السعودية لإصدار معايير محاسبة ومعايير مراجعة راجع ما يلي:

د. وابل بن علي الوابل: «إصدار المعايير المحاسبية- التجربة السعودية» ورقة عمل مقدمة إلى المؤتمر الدولي الأول لأقسام

ALMOHASEBOON

مجلة «المحاسبون»

SUBSCRIPTION FROM

قسمة الاشتراك:

اسم المشترك: NAME:

رقم صندوق البريد: الرمز البريدي: P.O.Box No: Zip Code:

المدينة: البلد: Country: City:

الهاتف: الفاكس: Tel: Fax:

التوقيع: signature: :

# تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في تركيا



اعداد:

الدكتور/ محمود عبدالمالك فخر

رئيس قسم المحاسبة

كلية الدراسات التجارية

التي يصدرها ويطورها المفتشون الماليون في وزارة المالية أو لجنة تشكل من بينهم هي مصدر القواعد العامة المتعارف عليها. ورغم أن هذه القوانين لم تبني على فلسفة الإفصاح بأية حال من الأحوال إلا أنها تعتبر بمثابة المبادئ المحاسبية المتعارف عليها.

إن تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة مرت بظروف مشابهة حيث تم وضع المسودة الأولى للقانون المنظم للمهنة في عام ١٩٣٢، ولكن لم يطبق هذا القانون إلا عام ١٩٨٩ من خلال القانون رقم ٣٥٦٨. ويرجع هذا التأخير في الصراع الدائر بين المحاسبين والمراجعين من جهة والقانونيين من جهة أخرى. لذلك تم تطبيق قواعد محددة للمراجعة عام ١٩٨٧، كما يمكن القول ان تنظيم المهنة جزئياً يرجع إلى جهود هيئة سوق المال والبنك المركزي التركي.

## تطور قانون الشركات،

يرجع تقنين التجارة والشركات التجارية في تركيا إلى منتصف القرن التاسع عشر حينما صدر قانون التجارة عام ١٨٥٠. فقد تعرض هذا القانون إلى بعض الأمور الخاصة بالشركات كما حدد

## مقدمة تاريخية،

بدأت عملية تطوير القوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في تركيا خلال القرن الحالي رغم أن القوانين التركية ترجع إلى عهود تاريخية قديمة. فنجد أن قانون المحاسبة في تركيا لم يطور بدرجة موازية لتطور قانون الشركات في الدول الأخرى، حيث بقي قانون المحاسبة متأثراً بقانون الضريبة ولم يكن له أية استقلالية تذكر. في عام ١٩٨٢ صدر قانون سوق المال وتم إنشاء هيئة سوق المال وبذلك دخل قانون المحاسبة مرحلة جديدة من التطور. وتجدر الإشارة إلى أنه رغم وجود بعض القواعد المتعلقة بالتقارير المالية للبنوك وشركات التأمين ووجود مبادئ المحاسبة التي تحكم المؤسسات التابعة للقطاع العام في فترة طويلة قد تصل إلى عام ١٩٢٦ إلا أن الظروف المواكبة لتلك التشريعات لم تكن مواتية لخلق قانون مستقل للمحاسبة ونظام منطور للتقارير المالية. ومن ناحية أخرى، لم يكن حتى سوق الائتمان الدارج في الفترة السابقة والتي كانت مرتبطة بمنظمات عمالية مثل صندوق النقد الدولي وكانت تخدم جهات مختلفة في القطاعين العام والخاص قادراً على كسر سيطرة قانون الضرائب على الإجراءات المحاسبية.

كانت قوانين الضرائب مثل قانون ضريبة الدخل الشخصي وقانون ضرائب الشركات وقانون الإجراءات الضريبية الصادر عام ١٩٥٠ بالإضافة إلى القواعد

بعض الاشتراطات الخاصة بالدفاتر المحاسبية وخلال القرن الحالي ظهرت عدة قوانين تنظم الشركات التجارية وتشير إلى بعض الجوانب المحاسبية حيث صدر قانون التجارة عام ١٩٢٦ الذي حل محله وجاء بعده قانون عام ١٩٣٨ وبعد ذلك قانون عام ١٩٥٧. فنجد أن القانون رقم ٣٤٦٠ لعام ١٩٢٨ بدأ عملية تطوير تقنين مهنة المحاسبة وتحسين مبادئ المحاسبة المتعارف عليها إلى جانب التقارير المالية والمراجعة.

في الوقت الحاضر ينظم القانون رقم ٢٣٣ لعام ١٩٨٢ النظام المحاسبي في الشركات التابعة للقطاع العام حيث يشترط أن تمسك حسابات منتظمة للشركات تعكس معلومات مرتبة عن الظروف المالية وعن العمليات وتكاليف الاستثمارات (المادة ٣٣ / ١)، كما يجب أن

تعرض تلك المعلومات في نماذج معينة (المادة ٣٤ / ١) وتنشر الميزانية والقوائم الأخرى في الجريدة الرسمية بعد أن تتم مراجعتها واعتمادها من قبل المجلس الوطني الأعلى (المادة ٣ / ٢٤). وتجدر الإشارة إلى أن تركيز دعائم تقنين مهنة المحاسبة جاء نتيجة اعتماد قانون إجراءات الضرائب على المبادئ المحاسبية التي تحكم إعداد الميزانية وعلى مبادئ التقييم. من ناحية أخرى ساعدت قوانين قطاع البنوك مثل قانون حماية الودائع البنكية على ترسيخ استخدام المبادئ المحاسبية الخاصة بالتقارير المالية والإفصاح.

بالإضافة إلى ذلك ساعدت قوانين شركات التأمين التي يشترط عليها إعداد ميزانية وحساب للأرباح والخسائر حسب النظام المحاسبي الموحد على تثبيت المبادئ المحاسبية، وتجدر الإشارة وكما أسلفنا إلى أن قانون سوق المال الذي يشمل بأحكامه الشركات المساهمة العامة والمحدودة وكذلك أعمال الوسطاء في سوق المال ساهم في تثبيت مهنة المحاسبة في تركيا. لذلك يشترط على تلك الشركات إعداد قوائمها المالية (الميزانية وحساب الأرباح والخسائر) حسب نماذج تعدها هيئة سوق المال والالتزام بالمبادئ المحاسبية المحددة.

### نشأة الفكر المحاسبي المعاصر في تركيا

بينما فيما سبق أن مصدر تنظيم مهنة المحاسبة في تركيا كان القانون التجاري ولكن تم توجيه العديد من الانتقادات لهذا القانون، حيث تركزت هذه الانتقادات على ما تناوله القانون بخصوص وضع المراجع، وبالذات المراجع الداخلي.

خلق هذا القانون منصب المراجع الداخلي يشغله شخص أو لجنة مكونة من عدة مراجعين. ورغم أن هذا التوجه مرغوب فيه من حيث الشكل إلا أن القانون لم يشترط أن يكون الشخص الذي يتولى

مهمة المراجعة خبير في المجال، لذلك من الناحية العلمية لم يكن المراجع أو لجنة المراجعين قادرين على أداء وظائف المراجعة. من ناحية أخرى، أعطى نفس القانون وظائف إضافية للمراجع مثل القيام بوظائف إدارية كدعوة المساهمين لاجتماع الجمعية العامة وإدخال بنود على جدول الأعمال وتلقي الشكاوى وتمثيل الشركة في المحاكم إذا استدعى ذلك. ورغم هذه الصعوبات التي تواجه المهنة من جراء هذا القانون إلا أن الآراء نحو تعيين مراقب حسابات مستقل كان لها قبول عام.

في عام ١٩٨٧ أصدرت هيئة سوق المال التشريعات الخاصة بالمراجع المستقل، وكانت أول خطوة في هذا المجال هي تطبيق إجراءات المراجعة بكامل أبعادها في سوق المال رغم سلبيات النظام القانوني السائد. من جانب آخر أدخل قانون قطاع البنوك موضوع تعيين مراقب حسابات مستقل، وتلا ذلك إصدار البنك المركزي التعميم رقم ١ في ديسمبر ١٩٨٧ بشأن مراجعة حسابات البنوك، وإصدار هيئة سوق المال تعميمات أخرى بشأن إنشاء مكاتب التدقيق وبشأن عمل المراجع المستقل. تشير هذه التطورات إلى التغيير الذي حدث بتفاعل مهنة المراجعة مع التغييرات الموكبة في المجتمع، ويمكن القول إن هذه الظاهرة تتكرر في حالة الدول المختلفة في العالم كما أوضحنا في الأعداد السابقة حينما تناولنا تنظيمات مهنة المحاسبة والمراجعة في دول الشرق والغرب في الدول المتقدمة الغربية مثل الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا وفرنسا وغيرها وفي الدول المتقدمة الشرقية مثل اليابان، وفي الدول ذات النظام الاقتصادي الحر وفي تلك التي لها نظام اقتصادي موجه.

### شكل ومحتوى القوائم المالية المنشورة

نظرا للعلاقة المباشرة بين أعداد القوائم

المالية ومعايير الإفصاح فإن وجود تعليمات بهذا الشأن يعني ارتفاع مستوى التقارير المالية. فالحالة الموجودة في تركيا هي غياب التشريعات التي توفر نماذج معينة للقوائم المالية تلتزم به كافة الشركات. فنجد أن قانون التجارة قد أهمل موضوع الإفصاح بالنسبة لشركات الأموال، في حين جاءت كافة التعليمات من خلال التعميم رقم ١ / ١١، تطرق التعميم إلى تفاصيل أعداد القوائم المالية من ميزانية وكذلك حساب الأرباح والخسائر وجدول بالتدفقات النقدية. بالإضافة إلى ذلك قدم التعميم المذكور عينة من نماذج القوائم المالية يسترشد بها من قبل الشركات، كما أرفق التعميم جدولا لتكلفة البضاعة المباعة وجدولا بشأن توزيع الأرباح.

### المبادئ المحاسبية الأساسية والسياسات المحاسبية

تناول التعميم المذكور أعلاه ثلاثة عشر مبدأ محاسبيا وبعضها يتعرض لطرق التقييم ومن بين هذه المبادئ الاستمرارية والثبات والحيطه والحذر وأساس الاستحقاق ومبدأ الإفصاح الكامل والأهمية النسبية، وتغليب الجوهر على الشكل ووحدة النقد، بالإضافة إلى التأكيد على أهمية توفير البيانات المالية لمستخدمي القوائم المالية بشكل يقبل الفهم ويحقق الاستفادة منها.

أما بالنسبة للسياسات المحاسبية الشائع استخدامها بين الشركات في تركيا فإن قوانين التجارة والضرائب هي المصدر الأساسي لها.

يمكننا تناول بعض هذه السياسات فيما يلي:

#### ١- القوائم المالية الموحدة:

تقوم بعض الشركات بإعداد قوائم مالية موحدة رغم أن قانون التجارة

وقانون الضرائب لم يشترط ذلك، وتوجه هذه الشركات هو استخدام تلك القوائم لأغراض داخلية بحتة ولا تقدم إلى أية جهة رسمية. ولكن الوضع الآن تغير بعد أن أعدت هيئة سوق المال مسودة تعميم بشأن مبادئ وقواعد إعداد القوائم المالية الموحدة الذي يشترط على الشركات القابضة إعدادها إذا توافر اثنان من الشروط التالية:

- إجمالي الأصول يزيد على ٢٠ مليار ليرة تركية.
- إجمالي مبيعات تزيد على ٤٠ مليار ليرة تركية.
- عدد العاملين في الشركة يزيد على ٢٥٠ موظفاً.

لذلك على الشركات التي تستوفي اثنين من هذه الشروط إعداد قوائم مالية موحدة لتقدمها إلى لجنة سوق المال (المادة ٩/١) ويجب أن تنشر القوائم في اثنتين من الجرائد اليومية الوطنية. كما أوضحت مسودة التعميم تعريفات مفصلة عن الشركة القابضة والشركة التابعة وشروط التبعية.

أما بالنسبة للمعالجة المحاسبية فإن طريقة السيطرة أو الشراء هي المتبعة بين الشركات في تركيا حسب التحليل الذي قدمته شركة برايس ووترهاوس Price Waterhouse وحسب التحليل الذي قدمته شركة كوبرز وليبراند Coopers and Lybrand وهما من أكبر شركات تدقيق الحسابات في العالم حيث تناولت الدراستان التي قامت بهما هاتان الشركتان مقارنة بين القوانين المطبقة في تركيا ومعايير المحاسبة الدولية، فنجد أن الدراسة الأولى ذكرت أن «طريقة الشراء هي المطبقة في تركيا وأن الشهرة يتم رسملتها في القوائم الموحدة وتخضع على فترة ثلاث أو خمس سنوات. وفي حالة تقييم الأصول بقيم عالية فيتم تخفيضها بعد إعادة التقييم وينتج عن ذلك تخفيض الشهرة أو استبعادها، أما بالنسبة للتجميع

الجزئي فإن طريقة التجميع بند بند هي التي تطبق وعلى أساس نسبة الملكية الفعلية بدلا من إعداد حقوق الأقلية. من ناحية أخرى أوضحت الدراسة أن طريقة حقوق الملكية تطبق عندما تكون الملكية بنسبة ٢٠٪ / ٥٠٪.

أما بالنسبة لدراسة شركة كوبرز وليبراند فجاءت مؤكدة لما ذكرته الدراسة الأولى.

## ٢- ترجمة العملات الأجنبية

يمكن القول إن المعالجة المحاسبية لهذا الموضوع محدودة في تركيا وأن القوانين لم تتطرق إليها ويرجع السبب إلى قلة أعداد الشركات التركية التي لديها فروع أو شركات تابعة تستخدم عملات أجنبية، لذلك انحصرت معالجة هذا الموضوع في مجموعة قليلة من فروع شركات أجنبية في قطاع البنوك وشركات المقاولات، وعليه نجد أن طريقة المعالجة المطبقة حسب ما ذكرت دراسة شركة برايس ووترهاوس تتمثل في طريقة سعر الإقفال أو طريقة الدينود النقدية / غير النقدية بالنسبة لحالات المشاركة في حقوق الملكية أما بالنسبة للفروع الأجنبية فالمطبق هو الطريقة الوتقية وأساسا بالنسبة للأصول الثابتة فيستخدم لها الأسعار التاريخية وبقية البنود يستخدم معها سعر الإقفال، أو أن جميع الأصول والخصوم يستخدم معها سعر الإقفال وفي جميع الحالات فإن فروق التحويل تعالج في قائمة الدخل.

## ٣- رأس المال والاحتياطيات:

تناولت التشريعات في تركيا موضوع رأس المال وبالتحديد رأس مال الشركات المساهمة، فهناك نوعان من رأس المال: رأس المال المحدد مقدما ورأس المال المصرح به. بالنسبة للنوع الأول فقد تناوله القانون التجاري التركي الذي يشترط على

المساهمين الاكتتاب بنسبة ٢٥٪ من قبل تأسيس الشركة والباقي (٧٥٪) يعتبر التزاما على المساهمين أما النوع الثاني فقد تناوله قانون سوق المال. والمهم في موضوع رأس المال هو التعارض بين التشريعين المذكورين حول المعالجة المحاسبية لتكوين رأس المال والخاص بالنوع الأول وبالتحديد حول معالجة الجزء غير المسدد أو غير المطلوب من رأس المال. فقد اشترط قانون الشركات إظهار كامل رأس المال المحدد مقدما في جانب الخصوم في الميزانية بالقيمة الاسمية. أما الجزء الذي لم يطلب بعد فيظهر ضمن الأصول في الميزانية (المادة ٤٦٣ / ٤) وكذلك إظهار رأس المال المحدد في نظام أو وثيقة الشركة بالقيمة الاسمية في الميزانية جانب الخصوم مع تحديد الجزء غير المطلوب في نفس الجانب دون إظهاره في جانب الأصول.

أما بالنسبة للنوع الثاني وهو رأس المال المصرح به الذي تناوله قانون سوق المال كما ذكرنا فيما سبق ويشترط إظهار الجزء المصدر منه ضمن الخصوم في الميزانية بينما يظهر الجزء غير المطلوب ضمن الهوامش.

## الاحتياطيات

تلتزم الشركات المساهمة في تركيا بتكوين احتياطي قانوني كما يمكنها تكوين احتياطيات اختيارية، لذلك يشترط على الشركة المساهمة حسب القانون التجاري تكوين احتياطي قانوني بمعدل ٥٪ من صافي الربح قبل إقرار أية توزيعات أرباح أو مكافآت لأعضاء مجلس الإدارة، ويتوقف تكوين الاحتياطي القانوني إذا وصل رصيده ٢٠٪ من رأس المال، ويسمى الاحتياطي القانوني في الواقع العملي بالتوزيع الأول ويدرج تحت الاحتياطيات العامة في الميزانية. أما التوزيع

الثاني فيطلق على الاحتياطي القانون الثاني الذي تكونه الشركة المساهمة عندما ترغب في توزيع أرباح بمعدل يزيد على ٥٪ من صافي الربح أو في حالة رغبة الشركة في توزيع مكافآت على المديرين أو حملة أسهم التأسيس أو موظفي الشركة. وإذا لم تتوفر هذه الشروط لا يكون هذا الاحتياطي، وإذا تم تكوينه فلا يوجد حد يتوقف عنده تكوين هذا الاحتياطي إذا سمحت الظروف لذلك.

أما بالنسبة للاحتياطيات الاختيارية فيتم إقرارها حسب نظام الشركة وتحدد في اجتماع الجمعية العمومية كما جاء في مواد القانون التجاري التركي (المواد ٤٦٧، ٤٦٩ / ٢)، حيث لم يحدد هذا القانون حداً لمثل هذه الاحتياطيات. أما الغرض من تكوين الاحتياطيات والاستخدامات الممكنة لهذه الموارد فالقانون التجاري لم يشرح استخدامات الاحتياطي القانوني، في حين يمكن للشركات استخدام الاحتياطيات الاختيارية في توزيع الأرباح. وتجدر الإشارة إلى أن بعض الاحتياطيات تكون محددة الغرض والبعض الآخر يتم تكوينها دون تحديد غرض لها.

أخيراً نذكر أن القانون التجاري سمح للشركات بتكوين احتياطيات ظاهرة مثل تلك التي سبق ذكرها، واحتياطيات أخرى غير ظاهرة عن طريق إظهار الأصول بأقل من قيمتها أو زيادة الاستهلاك والمخصصات الأخرى مادام هناك سبب لإجراء ذلك وعلى أن يخطر مراقب الحسابات بذلك.

#### ٤- الأصول الثابتة:

تطبق الشركات مبدأ التكلفة التاريخية للإفصاح عن الأصول الثابتة، كما أعطى القانون التجاري الشركات حرية تقييم الأصول بأية قيمة بشرط ألا تزيد عن التكلفة التاريخية، كما يمكنها رسملة أو

تتفق تكاليف التمويل حتى بعد الابتداء باستخدام الأصل. من ناحية أخرى يمكن للشركات إعادة تقييم الأصول الثابتة مثل الممتلكات والمنشآت والمعدات ولكن إعادة تقييم الأراضي غير مسموح به.

بالنسبة لاستهلاك الأصول الثابتة فطريقة القسط الثابت وطريقة الاستهلاك المتناقص المعجل هما المقبولتان والمطبقتان بين الشركات في تركيا. يسمح باستهلاك المنشآت والمعدات على فترة أربع سنوات في حين تستهلك المباني بمعدل يتراوح بين ٢٪/٦ سنوياً. أما الأصول الأخرى الملموسة عدا الأراضي وغير الملموسة فتستهلك أساساً على فترة أربع سنوات باستخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص المضاعف. وتجدر الإشارة إلى أنه يمكن للشركة تغيير طريقة الاستهلاك من طريقة القسط المتناقص المضاعف إلى طريقة القسط الثابت وليس العكس. ويمكن للشركات عدم احتساب استهلاك في الفترات التي تحقق فيها خسائر وعليه تمتنع الشركة عن حقها في احتساب استهلاك ويؤدي ذلك إلى عدم وصول القيمة الدفترية لبعض الأصول إلى صفر.

#### ٥- المخزون السلعي:

تعتبر طريقتا متوسط الأسعار والوارد أولاً يصرف أولاً الأكثر استخداماً لتسعير المخزون، ويمكن للشركة استخدام طريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً إذا أثبتت سجلات الشركة أن المشتريات الخاسرة قد تم صرفها أو بيعها أولاً. يخضع عنصر المخزون إلى طريقة محاسبية مناسبة للتقييم ولتحديد التخفيضات عليه مثل عند تكوين مخصصات التقادم والتلف. يقيم المخزون بالتكلفة التاريخية إلا في حالات استثنائية مثلاً عن تخفيض القيمة. وتضاف التكاليف الصناعية والإدارية غير

المباشرة إلى تكلفة المخزون بينما لا تضاف إليهما تكاليف التمويل وتكاليف التسويق.

#### ٦- الضرائب:

تنقسم الضرائب في تركيا إلى ثلاثة أنواع:

- ١- ضرائب الدخل وهي ضرائب الشركات وضرائب دخل الأفراد.
- ٢- ضرائب الثروة وهي ضريبة الإرث وضريبة السيارات وضريبة العقار.
- ٣- ضرائب النفقات وهي ضريبة القيمة المضافة وضرائب المعاملات البنكية والتأمين وضرائب البلدية.

ويبلغ معدل الضريبة على الشركات ٤٦٪ من إجمالي الدخل الخاضع للضريبة. وهناك ضريبة إضافية قد تصل إلى ٧٪ بحيث يمكن أن يصل معدل الضريبة إلى ٥٠٪، ولكن بالنسبة إلى الشركات العامة فتخفف النسبة إلى ٣٠٪ بواسطة مجلس الوزراء.

من العرض السابق يمكن أن نستنتج أن السياسات المحاسبية التي تطبقها الشركات في تركيا قريبة إلى حد ما من تلك التي تطبقها الشركات المناظرة في الدول الأخرى، وهناك توقعات بأن النظام المحاسبي وتقنين المهنة سوف يواكب المتطلبات الدولية بعيداً عن التوجهات النابعة أساساً من قانون الضرائب. وأخيراً لا بأس أن نضيف معلومة في هذا المقام وهي أن القانون التجاري الكويتي رقم ٢ لعام ١٩٦٦ الذي حل محله القانون التجاري رقم ٦٨ / ١٩٨٠ مقتبس من القانون التجاري التركي (العثماني) الصادر عام ١٨٥٠ كما ذكرنا سابقاً وهذه حقيقة توصل إليها كاتب هذه السطور في دراسة تحليلية تاريخية مفصلة للقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في دولة الكويت منذ عام ١٨٩٩ وحتى عقد التسعينيات.

شهدت السنوات الأخيرة تطورا ملحوظا في مجال نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات حيث ظهرت النظم الإلكترونية المساندة (المدعمة) للقرارات ونظم الخبير الإلكتروني المبنيّة على المعرفة والتي انتشر استخدامها في مجال تدقيق الحسابات بسبب قدرتها على زيادة فاعلية، وربما كفاية اتخاذ القرارات في عمليات التدقيق المختلفة.

## نظم الخبير المدعمة للقرارات واستخداماتها في المراجعة

### المقصود بنظم الخبير

ظهرت نظم الخبير الإلكتروني المبنيّة على المعرفة كنتيجة للدراسات المتعمقة في مجال الذكاء الاصطناعي والذي يقصد به استخدام الحاسب الآلي في محاكاة الذكاء الإنساني وذلك ببناء نماذج لعمليات تشغيل البيانات كما ينفذها العقل البشري واستخدام هذه النماذج في اتخاذ القرارات.

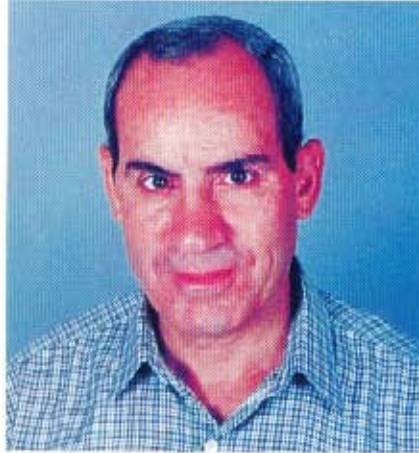
ويمكن تعريف نظم الخبير المساندة للقرارات بأنها تلك النظم التي تقوم باستخلاص المعرفة والعلم وقواعد اتخاذ القرارات من خبير بشري متخصص في حقل معين ووضع ذلك في شكل نماذج أو برامج الكترونية يمكن استخدامها عن تقديم الاستشارة والنصيحة لمتخذ القرار (مستخدم النظام) بالإضافة إلى التوصية باتخاذ قرار معين مع تبرير وتفسير ما تصل إليه من نتائج.

### هيكل نظم الخبير المدعمة للقرارات

يتحدد هيكل نظم الخبير المدعمة للقرارات بالمكونات التالية:

(١) قاعدة بيانات المعرفة، وتحتوي على مجموعة من القواعد المتعلقة بسلوك عناصر موضوع معين.

(٢) قاعدة بيانات المجال، وتحتوي على مجموعة من الحقائق والعلاقات المتبادلة الخاصة بموضوع معين (بيئة القرار).



د. أحمد حمد الله  
قسم الحاسبة، جامعة الكويت

(٣) نظام إدارة قاعدة البيانات، ويختص بإدارة قاعدة البيانات التي تحتوي عليها كل من قاعدة المعرفة وقاعدة المجال.

(٤) آلة أو أداة الاستخلاص، وهي عبارة عن برنامج يتولى محاكاة عملية التفكير الاستدلالي للخبير المهني وغالبا ما يطلق عليها جزء المنطق. وتتكون مدخلات هذا البرنامج من البيانات والمعلومات المأخوذة من كل من قاعدة المعرفة وقاعدة المجال بالإضافة إلى المعلومات المتحصل عليها من مستخدم النظام.

(٥) برنامج اتصال المستخدم بالنظام، وهو برنامج يسمح لمستخدم النظام بإدخال مجموعة الحقائق المتعلقة بمجال الموضوع (بيئة القرار) بالإضافة إلى توجيه أسئلة النظام لاستخدامه.

(٦) برنامج اقتناء المعرفة، وهو الذي يدير الحوار بين النظام والخبير المهني البشري. ويهدف هذا البرنامج إلى الحصول على المعرفة والعلم (الخبرة) من الخبير البشري في شكل قواعد وحقائق.

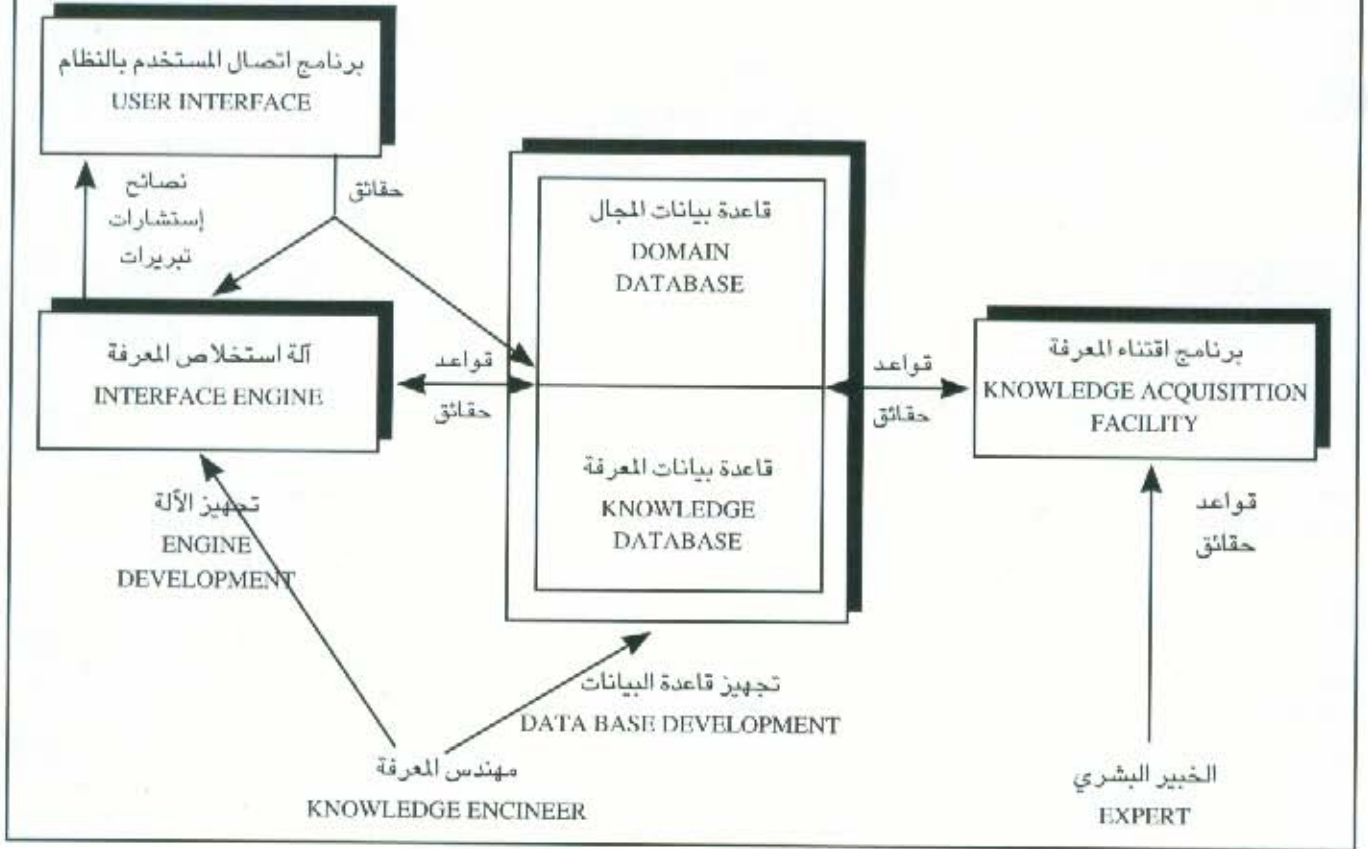
وجدير بالذكر ان استخراج المعرفة والعلم من الخبير البشري واستخلاص القواعد التي يتبعها عند اتخاذ القرارات يتم عن طريق المناقشات التي تجري مع هذا الخبير بمعرفة أحد المتخصصين في نظم الخبير يطلق عليه مهندس المعرفة. ويقوم مهندس المعرفة بعد ذلك بترجمة تلك القواعد إلى لغة الحاسب الآلي. ولاستخدام نظام الخبير الإلكتروني فإن على المستخدم ان يجيب أولا عن بعض الجمل الاستفهامية التي يطرحها النظام، ثم يقوم النظام باستخدام خليط من القواعد الشرطية. أي إذا توافرت حالة معينة فإنه يتخذ بشأنها قرارا معيناً. للتوصية بإجراء معين ويمكن عرض المكونات التي تحدد هيكل نظام الخبير كما في شكل رقم (١).

### مجالات استخدام نظم الخبير المدعمة للقرارات في التدقيق

للقائمين على مجالات استخدام نظم الخبير في التدقيق، فإنه يلزم أولا تحديد النموذج الذي يتبعه مدقق الحسابات في عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بمجال عمله. ان اتخاذ أي قرار يمر بمراحل ثلاث هي الإدراك والتخطيط والاختيار. وتتعلق مرحلة الإدراك بتحديد وتعريف وتوصيف المشكلة موضوع الدراسة مع تجميع البيانات والمعلومات المتعلقة بهذه المشكلة، وفي مرحلة التخطيط يقوم متخذ القرار بتحديد الإجراءات البديلة لعلاج المشكلة وتجميع ما يلزم من بيانات إضافية لتدعيم كل إجراء. أما في مرحلة الاختيار فيقوم متخذ القرار بتحليل البدائل المختلفة واختيار أفضلها وتفسير الأسس التي اعتمد عليها في هذا الاختيار. فعلى سبيل المثال إذا أسند إلى أحد المراجعين عملية تقييم مدى كفاية مخصص الديون المشكوك في تحصيلها لإحدى الشركات، فإن هذا المراجع قد يسلك المدخل التالي:

(١) إعداد قائمة بالعملاء المتعاملين مع

## شكل رقم (١) هيكل نظام الخبير الآلي



المصدر:

A. M. PORTER, E. BLOCHER, AND W. MISTER "EXPERT SYSTEM FOR MANAGEMENT ACCOUNTANTS", MANAGEMENT ACCOUNTING, MARCH 1986, PP. 31.

للمراجع كما أنه يمكن تنفيذها بأقل مستوى من الخبرة.

ويتضح مما تقدم أنه كلما ابتعدت طبيعة المهمة عن النمطية وانخفضت درجة هيكلتها تطلب تنفيذها مستوى أعلى من الخبرة والتقدير الحكمي وبعد النظر وبالتالي تزداد الحاجة إلى تدعيم ومساندة القرارات. وبمعنى آخر فإن الحاجة إلى نظم الخبير المدعمة للقرارات في عمليات المراجعة تزداد بالنسبة لمهام المراجعة غير النمطية التي يستلزم تنفيذها مستوى مرتفع من الخبرة والمعرفة. ولقد اتجه الباحثون في السنوات الأخيرة إلى

والأعمال المطلوب تنفيذها. فالمهام غير المهيكلة (غير النمطية) التي لا تتحدد مشكلتها بشكل واضح في مرحلة الإدراك، أو التي يكون لها عدة حلول بديلة في مرحلة التخطيط تتطلب الاعتماد بدرجة كبيرة على التقرير الحكمي للمراجع وبعد نظرة لاختيار أفضل البدائل عند مرحلة الاختيار وبالتالي فإن الخبرة تلعب دوراً مهماً في هذه الحالة، أما المهام المهيكلة (النمطية والروتينية) تكون مشكلتها محددة ومعروفة جيداً في مرحلة الإدراك وتكون حلولها البديلة محدودة عند مرحلة التخطيط بحيث تتطلب قدراً ضئيلاً من الحكم الشخصي

الشركة ورصيد حساب كل منهم (مرحلة الإدراك).

(٢) تصنيف هؤلاء العملاء إلى مجموعات مختلفة من حيث درجة المخاطرة عن طريق إعداد جداول أعمار الديون وإرسال مصادقات لهم (مرحلة التخطيط).

(٣) اختيار بنسبة مئوية معينة من أرصدة كل مجموعة (مرحلة الاختيار).

وعلى الرغم من أن أداء أي مهمة من مهام مراجعة الحسابات يتطلب بالضرورة توافر مستوى معين من الخبرة، فإن مستوى الخبرة المطلوبة يتوقف على طبيعة وخصائص المهام



إعداد مجموعة من نظم الخبير التي تقدم النصيحة والاستشارة للمراجع وتعاونه في اتخاذ أفضل القرارات. وفيما يلي وصف موجز لبعض هذه النظم على سبيل المثال:

١. نظام المدقق. يختص هذا النظام بتقديم المساعدة والعموم في تقدير مخصص الديون المشكوك في تحصيلها، وهو المخصص الذي يتم حسابه بمعرفة العميل وتقتصر مهمة المراجع على إصدار حكمه عن مدى كفايته في ضوء المعلومات المتوافرة عن العملاء وأعمار الديون وغيرها. ويحتوي هذا النظام على ٢٥ قاعدة كل منها يساهم بشكل أو بآخر في تحقيق هدف محدد هو تحديد ما إذا كان مخصص الديون المشكوك فيها كافياً لمقابلة الديون المتوقع عدم تحصيلها. ويمكن تمثيل هذه القواعد بشبكة استدلال وصلاتها عبارة عن أوزان يحددها مستخدم النظام ويبدأ النظام بتوجيه أسئلة للمستخدم الذي يستجيب بإعطاء قيم رقمية للتعبير عن مدى تأكده وتتراوح هذه القيم بين +٥ (وتشير إلى التأكد المطلوب) و-٥ (وتشير إلى عدم التأكد).

٢. نظام مخطط المراجعة على الرغم من أن تقديرات المراجع الحكمية للأهمية النسبية تلعب دوراً أساسياً في عملية المراجعة من حيث تأثيرها في كل من التخطيط لإجراءات المراجعة وفي تقييم أدلة المراجعة، فإنه لا توجد قواعد يسترشد بها في تكوين هذه التقديرات. ولقد دعا ذلك الباحثين إلى بناء نظام مخطط المراجعة بالاعتماد على المادة العلمية المستخلصة من المراجع والتي تم تعديلها في ضوء الجلسات التي عقدت مع بعض المراجعين ذوي الخبرة العريقة في تخطيط التقديرات الحكمية للأهمية النسبية. وتشتمل قاعدة المعرفة الخاصة بهذا النظام على قائمة قاعدة شرطية. ويقوم النظام باختيار قاعدة الأهمية النسبية بالاسترشاد بما يتم استنتاجه عن ميول ورغبات مستخدم القوائم المالية، كما يستخدم النظام عوامل تأكد لتوصيف ما يتوصل إليه من نتائج ويقترح معدلات النسب المثوية التي تستخدم في حساب الأهمية النسبية مع تعديل هذه المعدلات إذا ما جدت ظروف يدرك معها النظام تزايد مخاطر الأعمال.

٣. نظام خبير مراجعة نظم التشغيل الإلكتروني للبيانات. يختص هذا النظام بمراجعة إجراءات وضوابط الرقابة الخاصة بنظم المحاسبة الآلية. ويشتمل الهيكل الأساسي للنظام على ١٣٣ قاعدة معرفة وأربعة أهداف هي التحقق من مدى الثقة في كل من أساليب الرقابة والمدخلات والتشغيل والمخرجات. ولقد تم بناء قواعد المعرفة بالاعتماد على الخبرة المستخلصة من ثلاثة من أقدم المتخصصين في مراجعة نظم المحاسبة الآلية مع تدعيم ذلك ببعض المعرفة من المراجع والكتب.

٤. نظام خبير مراجعة البنوك. يختص هذا النظام بتقديم النصيحة والاستشارة في مجال مراجعة البنوك، وبصفة خاصة يغير هذا النظام من تقييم خسائر القروض التي يمنحها البنك للعملاء.

٥. نموذج الرقابة الداخلية وهو عبارة عن أداة تحليلية تساعد المراجع أولاً على بناء نموذج للرقابة الداخلية ثم الاستفهام والاستعلام من النموذج لكي يساعده في تقييم نظام الرقابة الداخلية الخاص بالشركة موضوع الفحص. ويتميز هذا النظام بقدرته على تقييم مدى الشمول والاتساق من إجراءات الضبط والرقابة الداخلية. ويتم تشغيل هذا النظام على مرحلتين: في الأولى يطلب من المستخدم إدخال تفاصيل إجراءات الرقابة الداخلية باستخدام إحدى لغات وصف الرقابة الداخلية، وفي المرحلة الثانية يسمح للمستخدم باستجواب النظام باستخدام إحدى لغات التشغيل الاستفهامية.

**خصائص نظم خبير المراجعة المدعمة للقرارات**  
مما تقدم يمكننا تلخيص خصائص نظم خبير المراجعة فيما يلي:

١. تختص نظم الخبير بالمهام غير المهيكلة أو غير النمطية التي لا يمكن صياغة شكلها بوضوح في مرحلة الإدراك أو تتميز بتعدد حلولها البديلة في مرحلة التخطيط وبالتالي تتطلب الاعتماد بدرجة كبيرة على التقدير الشخصي للمراجع لاختيار أفضل البدائل في مرحلة الاختيار.

٢. النموذج الذي يكون نظام الخبير عبارة

عن مجموعة قواعد اتخاذ القرارات المستخلصة من أحد الخبراء. ويتم إدخال هذه القواعد في آلة الاستدلال بتسلسل معين كما تنتج التوصية النهائية. ويتم تشغيل هذه النظم عن طريق مجموعة من القواعد الشرطية التي تتبع الأسلوب الإدراكي الخاص بالخبير الذي يتم برمجة قواعد اتخاذ قراراته في النظام.

٣. يقدم نظام الخبير اقتراحاً لحل للمشكلة موضوع الدراسة، ويترتب على ذلك أن مسؤولية اتخاذ القرارات تقع بالدرجة الأولى على مستخدم القرار على الرغم من استخدامه لمخرجات نظام الخبير كمدخلات لقراره النهائي.

٤. نظراً للاحتواء هذه النظم على الخبرة المستخلصة من خبراء المراجعة فإنها تعتبر من أفضل وسائل تدريب العاملين في مكاتب المحاسبة والمراجعة. وتعد هذه النظم وسيلة فعالة لنقل خبرة ومعرفة الخبراء في أعلى مستوى إلى العاملين في أدنى مستوى في أي من مكاتب المحاسبة والمراجعة.

وفي الختام يلزم التنويه إلى أن مخرجات (قرارات ونصائح) نظم الخبير ليست نموذجية أو مثالية بل يمكن أن يطلق عليها مخرجات مرضية لأن هذه المخرجات لا تعتمد على الأساليب الاحصائية والرياضية إنما تتحدد في ضوء قواعد اتحاد القرارات التي يتبعها الخبير البشري الذي تمت محاكاته عند بناء النظام. وعلى الرغم من أن هذه النظم تعد مفيدة جداً حيث تقلل من الحاجة إلى التدريب المكثف والخبرة في اتخاذ القرارات في عمليات المراجعة، إلا أن تكاليف إعداد هذه النظم تعتبر مرتفعة جداً لتعدد التفاصيل الفنية التي تتطلب بذل جهد هائل خلال فترة طويلة من الزمن. وعلى ذلك فإن تقييم هذه النظم يتطلب تحليل كل من التكلفة والعائد وهذا بدوره يتطلب بحث المشاكل المتعلقة بإعداد هذا النظام والتي تتضمن ما يأتي:

- كيفية تبويب مهام وأعمال المراجعة تبعاً لدرجة تركيبها (تعقيدها)  
- تدبير الخبير المناسب لبناء النظام  
- تحديد طريقة استخلاص المعرفة من الخبراء  
- درجة مرونة النظام  
- وقت وتكلفة إعداد النظام.

# أولاً: معيار العملات الأجنبية

## الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين

(٢-١)

تمهيد:

في إطار حرصها على إتاحة الفرصة لقرائها ولمنتسبي مهنة المحاسبة والمراجعة على وجه الخصوص للاطلاع على المعايير المحاسبية الدولية ومبادرات بعض الدول إلى اقتراح معايير خاصة في هذا الإطار تبدأ «المحاسبون» اعتباراً من هذا العدد نشر المعايير المقترحة من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين على أن تواصل تباعاً نشر هذه المعايير المقترحة.

### معايير العملات الأجنبية

١- نطاق المعيار:

١/١ يحدد هذا المعيار متطلبات قياس وإثبات العمليات التي تتم بعملة أو عملات أجنبية والافصاح عنها في القوائم المالية والمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن حجمها أو شكلها النظامي. كما يحدد هذا المعيار ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية عند إعداد قوائم مالية موحدة. (الفقرة ١٠١)

٢/١ تقرأ فقرات المعيار في سياق ما ورد من شرح لهذه الفقرات وفي إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة السعودية. (الفقرة ١٠٢)

٢/١ يطبق هذا المعيار على البنود ذات الأهمية النسبية. (الفقرة ١٠٣)

٢- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى قياس وإثبات المعاملات المالية التي تتم بعملة أجنبية وترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية إلى

٢/١/٣ تقييم أصول والتزامات المنشأة النقدية المحددة القيمة بعملة أجنبية في نهاية السنة المالية حسب أسعار الصرف السائد في نهاية السنة المالية، ويعالج الفرق بين التقييم وبين ما هو مسجل في السجلات في قائمة الدخل. (الفقرة ١٠٧)

٢/١/٤ إذا تمت تسوية المعاملة في سنة مالية تالية فإن الفرق بين سعر الصرف السائد في تاريخ التسوية وسعر الصرف السائد في بداية السنة يعتبر ربحاً أو خسارة في نفس السنة التي تمت فيها التسوية. (الفقرة ١٠٨)

٢/١/٥ إذا تم عقد اتفاق لشراء أو بيع عملة أجنبية بهدف تجنب المخاطر التي قد تنتج عن عمليات مالية تمت بعملة أجنبية، فإن الفرق بين السعر المتفق عليه عند بدء العقد وبين السعر الحالي أو الفوري يجب الإقرار به على مدة العقد. ويعالج في قائمة الدخل. (الفقرة ١٠٩)

٢/١/٦ إذا تم عقد اتفاق لشراء أو بيع عملة أجنبية بهدف تجنب المخاطر التي قد تنتج عن ارتباطات مالية مستقبلية محددة بعملة أجنبية يضاف (أو يطرح) الفرق بين السعر المتفق عليه عند بدء العقد وبين السعر وقت إثبات العملية إلى القيمة المتفق عليها وذلك حسب طبيعته. (الفقرة ١١٠)

٢/١/٧ إذا تم عقد اتفاق لشراء أو بيع عملة أجنبية بهدف تجنب المخاطر التي قد تنتج من الاستثمار في منشأة أجنبية فإن المكاسب والخسائر الناتجة عن هذه العقود تعالج كفروق ترجمة في بند مستقل بحقوق الملكية. (الفقرة ١١١)

٢/١/٨ تعامل العملة الأجنبية التي تشتري من أجل المضاربة كما يلي:

أ. تقييد عند التعاقد بالعملة المحلية بسعر التعاقد.

ب. تقييم العملة الأجنبية في نهاية السنة بسعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية وبقيد الفرق بين ما قد قيد أولاً وبين سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية ربحاً أو خسارة في نفس العام.

ج. يحسب الفرق عند التنفيذ بين القيمة بسعر الصرف السائد وقت إعداد آخر قوائم مالية وبين القيمة بسعر الصرف السائد وقت

العملة الوطنية والافصاح عنها وذلك بهدف أن تظهر القوائم المالية بعدل المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها.

(الفقرة ١٠٤)

٣- نص المعيار:

٢/١/٢ قياس وإثبات المعاملات المالية التي تتم بعملة أجنبية.

٢/١/١ يتم إثبات الأحداث المالية التي تتم بعملة أجنبية بالعملة المحلية بسعر الصرف السائد في تاريخ إجراء العملية. (الفقرة ١٠٥)

٢/١/٢ عند حدوث عملية مالية بعملة أجنبية يتشأ عنها أصل أو خصم أو إيراد أو مصروف أو مكسب أو خسارة ولم تسوء العملية وقت نشوئها تسجل تلك العملية بالعملة المحلية حسب سعر الصرف السائد في تاريخ الحدث. ويعالج الربح أو الخسارة الناتج عن اختلاف سعر الصرف وقت تسويتها ضمن قائمة الدخل لنفس السنة. (الفقرة ١٠٦)

(الفقرة ١٢٨) Weighted Average Exchange Rate  
١٠ / ٤ سعر الصرف المرجح هو متوسط معدل تبادل عملتين خلال فترة محددة مرجحاً بالمبالغ. (الفقرة ١٢٩) Spot Exchange  
١١ / ٤ شراء أو بيع العملة الفوري: عقد بين المنشأة وطرف آخر لبيع أو شراء عملة أجنبية بسعرها الحالي في السوق كما هو عليه في تاريخ التعامل. (الفقرة ١٣٠) Forward Exchange Contract  
١٢ / ٤ العملة الأجنبية: عقد بين المنشأة وطرف آخر لبيع أو شراء عملة معينة في المستقبل بسعر محدد. (الفقرة ١٣١) Foreign Currency  
١٣ / ٤ العملة الأجنبية: العملة الأجنبية التي تعد على أساسها القوائم المالية وتستخدم العملة المحلية في غالبية الأحوال كعملة القوائم المالية. ففي المملكة العربية السعودية يستخدم الريال السعودي كعملة القوائم المالية. (الفقرة ١٣٢) Local Currency  
١٥ / ٤ العملة المحلية: تلك العملة التي تكون الأداة الرئيسية لتبادل السلع والخدمات في موطن الوحدة المحاسبية التي تعد لها قوائم مالية. (الفقرة ١٣٤) Functional Currency  
١٦ / ٤ العملة الوظيفية: العملة الوظيفية هي عملة البيئة الاقتصادية التي تعمل بها المنشأة الأجنبية. (الفقرة ١٣٥) Foreign Operations  
١٧ / ٤ العمليات الأجنبية: يقصد بالعمليات الأجنبية الشركات التابعة، الشركات الزميلة (Associated companies) أو مشروع مشترك (Joint venture) أو فرع. تعمل أو تدار في بلد غير البلد الذي تعد

التي تطراً خلال الفترة على حساب فروق الترجمة الذي يظهر ضمن حسابات حقوق الملكية. (الفقرة ١١٩) ٤. التعاريف:  
١ / ٤ تاريخ التسوية: Settlement Date هو التاريخ الذي يتم فيه تسديد الديون أو التحصيل من المدينين. (الفقرة ١٢٠) Translation of Financial Statements  
٢ / ٤ ترجمة القوائم المالية: إجراء يقصد منه ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية لأحد الفروع الخارجية أو الشركات الأجنبية التابعة إلى قوائم مالية معدة بعملة القوائم المالية من أجل توحيدها مع القوائم المالية للمنشأة. (الفقرة ١٢١) Conversion  
٣ / ٤ التحويل: تبادل عملة معينة بعملة أخرى وفقاً لسعر الصرف الفوري. (الفقرة ١٢٢) ٤ / ٤ حساب الاستثمار في الوحدة الأجنبية: Foreign operation's investments account هو حساب استثمارات المنشأة التي تعد القوائم المالية بعملة وحدة أجنبية. (الفقرة ١٢٣) ٥ / ٤ حساب فروق الترجمة المتراكم الناتج عن ترجمة القوائم المالية: Cumulative Translation Adjustments Account  
يمثل الفروقات المتجمعة الناتجة عن ترجمة القوائم المالية لأحد الفروع الخارجية أو الشركات الأجنبية التابعة المعدة بعملة أجنبية. (الفقرة ١٢٤) ٦ / ٤ سعر الإقفال: Closing Rate هو سعر التبادل الفوري بين عملتين في تاريخ نهاية السنة المالية للمنشأة التي تعد بعملة القوائم المالية. (الفقرة ١٢٥) ٧ / ٤ سعر الصرف: Exchange Rate هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عمليتين في وقت واحد. (الفقرة ١٢٦) Forward Exchange Rate  
٨ / ٤ سعر الصرف الأجل: هو المعدل الذي يتم بموجبه تبادل عمليتين في وقت مؤجل. (الفقرة ١٢٧) Spot Rate  
٩ / ٤ سعر الصرف الفوري: هو معدل تبادل العملات في يوم محدد.

التنفيذ ويعتبر ذلك الفرق ربها أو خسارة لنفس العام. (الفقرة ١١٢) ٢ / ٢ ترجمة القوائم المالية المعدة بعملة أجنبية:  
١ / ٢ / ٢ تترجم الأصول والالتزامات على أساس سعر الصرف السائد وقت إعداد القوائم المالية. (١١٣) ٢ / ٢ / ٢ تترجم بنود حقوق الملكية (معدا الأرباح المبقاة) على أساس سعر الصرف السائد وقت نشأة البند. وهذا التاريخ هو تاريخ سيطرة المنشأة على الوحدة الخارجية. (الفقرة ١١٤) ٣ / ٢ / ٢ يظهر بند الأرباح المبقاة للشركة المتراكمة قوائمها المالية في القوائم المالية الموحدة كما يلي:  
الأرباح المبقاة المترجمة في نهاية العام الماضي مضافاً إليها صافي دخل العام من قائمة الدخل المترجمة مطروحاً منها قيمة التوزيعات المعلنة مترجمة بسعر الصرف السائد وقت إعلانها. (الفقرة ١١٥) ٤ / ٢ / ٢ الأصل أن تترجم عناصر قائمة الدخل من إيرادات ومصروفات ومكاسب وخسائر حسب سعر الصرف السائد في تاريخ حدوث العملية التي أدت إلى ظهور البند. إلا أنه لظروف عملية يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف خلال الفترة فيما عدا بنود المكاسب والخسائر المهمة فتترجم على أساس سعر الصرف السائد وقت حدوثها. وتعالج فروق الترجمة في بند مستقل ضمن حقوق الملكية حتى يتم التخلص من الوحدة الأجنبية بالبيع أو التصفية. ومن ثم تعالج في حساب الاستثمارات في الوحدة الأجنبية. (الفقرة ١١٦) ٣ / ٢ الإفصاح:  
١ / ٢ / ٣ يجب الإفصاح عن السياسات المحاسبية المتعلقة بالعملات الأجنبية سواء ذات العلاقة بالمعاملات الأجنبية أو ذات العلاقة بترجمة قوائم مالية معدة بغير عملة التقارير المالية. (الفقرة ١١٧) ٢ / ٢ / ٣ يجب الإفصاح عن إجمالي الأرباح أو الخسائر الناتجة عن تغيير أسعار الصرف التي أثرت على دخل المنشأة خلال الفترة. (الفقرة ١١٨) ٣ / ٢ / ٣ يجب الإفصاح عن التغييرات

بعملته التقارير المالية. (الفقرة ١٣٦)

٤/ ١٨ مكاسب أو خسائر تغيرات أسعار تحويل العملات الأجنبية

تسجل العمليات التي تنشأ حقوقاً أو التزامات بعملة أجنبية في تاريخ العملية تسجل بعملة القوائم المالية على أساس السعر الفوري للعملة الأجنبية في ذلك التاريخ. وتنشأ مكاسب (خسائر) تحويل العمليات من تغير السعر الفوري للعملة الأجنبية بين تاريخ تسجيل العملية وتاريخ تصفية تلك الموجودات أو المطلوبات النقدية. (الفقرة ١٢٧)

٤/ ١٩ الوحدة الخارجية: Foreign Operation

ينطبق على الوحدة الخارجية تعريف العمليات الأجنبية. (الفقرة ١٢٨)

٥. سريان مفعول المعيار

يجب أن تعد وفق هذا المعيار القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار. (الفقرة ١٢٩)

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة.

عبد العزيز راشد الراشد (محاسب قانوني)

عبد المجيد أحمد مهندس (محاسب قانوني)

د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد (أستاذ في جامعة الملك سعود)

د. عبد الله عبد العزيز العبد القادر (الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية)

د. عبد الله حسن العبد القادر (أستاذ مشارك بجامعة الملك فهد)

د. عبد الله قاسم يماني (أستاذ مشارك في جامعة الملك عبد العزيز)

إبراهيم حمد الضويحي (مصلحة الزكاة والدخل)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ١/٢/٧ وتاريخ ١٤١٧/١١/٩ الموافق ١٤١٧/٣/١٨م.

ثالثاً: معيار الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة

١. نطاق المعيار:

١/ ١ يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح

عن العمليات مع ذوي العلاقة في القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح بغض النظر عن شكلها النظامي. (الفقرة ١٠١)

١/ ٢ تقرراً فقرات المعيار في سياق ما ورد في الدراسة المرفقة بهذا المعيار وفي إطار أهداف ومفاهيم المحاسبة المالية المعتمدة من الهيئة. (الفقرة ١٠٢)

٢. هدف المعيار: يهدف هذا المعيار إلى تحديد العمليات التي تتم بين المنشأة وذوي العلاقة وذلك بغرض الإفصاح عنها في القوائم المالية للمنشأة. (الفقرة ١٠٣)

٣. نص المعيار: يجب أن تفصح القوائم المالية عن جميع العمليات ذات الأهمية النسبية مع ذوي العلاقة بغض النظر عن وجود أو عدم وجود أرصدة لهذه العمليات في نهاية السنة المالية، وأن يشمل الإفصاح في الأقل ما يلي:

(أ) ذوي العلاقة.

(ب) طبيعة العلاقة.

(ج) نوع العملية أو العمليات التي تمت بين المنشأة وذوي العلاقة خلال الفترة المالية.

(د) قيمة العملية أو العمليات التي تمت بين المنشأة وذوي العلاقة خلال الفترة المالية.

(هـ) أرصدة ذوي العلاقة في نهاية الفترة المالية.

ويكون الإفصاح عن العمليات ذات الطبيعة المتماثلة دفعة واحدة عدا تلك التي يكون فيها الإفصاح إفرادياً ضرورياً لفهم تأثير العمليات بين ذوي العلاقة على البيانات المالية للمنشأة. (الفقرة ١٠٤)

٤. التعاريف:

يشمل ذوو العلاقة ما يلي:

١. الشخص الطبيعي المالك بطريقة مباشرة أو غير مباشرة لعدد من الأسهم ذات أهمية نسبية من أسهم المنشأة ذات حق في التصويت. وكذلك أقارب الشخص الطبيعي إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية. (الفقرة ١٠٥)

٢. المنشأة التي تمتلك نسبة من الأسهم ذات حق في التصويت تمكنها من التأثير على عملياتها بطريقة مباشرة أو غير مباشرة عبر وسط أو أكثر. (الفقرة ١٠٦)

٣. أعضاء مجلس الإدارة ومديري المراكز الرئيسية مثل المديرين التنفيذيين في المنشأة أو في المنشأة القابضة، وأقارب هؤلاء الأشخاص إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية. (الفقرة ١٠٧)

٤. المنشأة التي يملك فيها أي شخص من الأشخاص المذكورين في (١) و(٢) و(٣) أعلاه أو أقارب هؤلاء الأشخاص إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية مباشرة أو غير مباشرة ذات أهمية في أسهم المنشأة وله المقدرة على التأثير على قرارات الشركة والسعي لتحقيق مصلحته. (الفقرة ١٠٨)

٥. المنشآت التابعة أو الشقيقة. (الفقرة ١٠٩)

٦. الصناديق الخاصة لمنافع موظفي المنشأة. (الفقرة ١١٠)

٧. مراجع الحسابات وشركاء. (الفقرة ١١١)

٣. أعضاء مجلس الإدارة ومديري المراكز الرئيسية مثل المديرين التنفيذيين في المنشأة أو في المنشأة القابضة، وأقارب هؤلاء الأشخاص إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية. (الفقرة ١٠٧)

٤. المنشأة التي يملك فيها أي شخص من الأشخاص المذكورين في (١) و(٢) و(٣) أعلاه أو أقارب هؤلاء الأشخاص إلى الدرجة الرابعة بدخول الغاية بطريقة مباشرة أو غير مباشرة نسبة ذات أهمية في أسهم المنشأة وله المقدرة على التأثير على قرارات الشركة والسعي لتحقيق مصلحته. (الفقرة ١٠٨)

٥. المنشآت التابعة أو الشقيقة. (الفقرة ١٠٩)

٦. الصناديق الخاصة لمنافع موظفي المنشأة. (الفقرة ١١٠)

٧. مراجع الحسابات وشركاء. (الفقرة ١١١)

٥. سريان المفعول المعيار:

يجب أن تعد وفق هذا المعيار القوائم المالية التي تعد عن فترة مالية تبدأ بعد صدور المعيار. (الفقرة ١١٢)

تم اعتماد مشروع المعيار النهائي من قبل لجنة معايير المحاسبة.

عبد العزيز راشد الراشد (محاسب قانوني)

عبد المجيد أحمد مهندس (محاسب قانوني)

د. عبد الرحمن إبراهيم الحميد (أستاذ في جامعة الملك سعود)

د. عبد الله عبد العزيز العبد القادر (الشركة السعودية للصناعات الدوائية والمستلزمات الطبية)

د. عبد الله حسن العبد القادر (أستاذ مشارك بجامعة الملك فهد)

د. عبد الله قاسم يماني (أستاذ مشارك في جامعة الملك عبد العزيز)

إبراهيم حمد الضويحي (مصلحة الزكاة والدخل)

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ٢/٢/٧ وتاريخ ١٤١٧/١١/٩ الموافق ١٤١٧/٣/١٨م.

وتم اعتماد المعيار من قبل مجلس إدارة الهيئة بموجب القرار رقم ٢/٢/٧ وتاريخ ١٤١٧/١١/٩ الموافق ١٤١٧/٣/١٨م.

١. نطاق المعيار:

١/ ١ يحدد هذا المعيار متطلبات الإفصاح

## الكويت الأولى في الاستفادة من خدمات ضمان الاستثمار

احتلت الكويت المركز الاول في ترتيب الدول المستفيدة من خدمات الضمان التي تقدمها المؤسسة العربية لضمان الاستثمار، وذلك بعد ان بلغت استفادتها ٢٢٢.٤ مليون دولار كدولة مصدرة للسلع او ممولة للاستثمار حتى نهاية عام ٩٦ وما نسبته ١٨٪ من اجمالي عمليات المؤسسة «عقود الضمان».

وابلغ مصدر مسؤول في المؤسسة العربية لضمان الاستثمار ان الكويت استفادت كدولة مضيقة للاستثمارات او مستوردة للسلع بحوالي ١٩.٧ مليون دولار فقط اي ما نسبته ١.٦٪ من اجمالي العقود. وعزا انخفاض حجم الاستفادة الكويت كدولة مضيقة الى عدم استشعار المصدر والمستثمر بوجود مخاطر تجارية او غير تجارية تستدعي الحصول على



ليرتفع بذلك اجمالي قيمة العقود المبرمة منذ انشاء المؤسسة الى نهاية سبتمبر الماضي الى ١٣٤٥ مليون دولار. وأوضح المصدر ان قيمة الاستثمارات المباشرة في الدول العربية ارتفعت الى ٢.٢ بليون دولار عام ٩٦ مقابل ١.٦ بليون دولار عام ٩٥.

ضمان من المؤسسة العربية للاستثمار.

### اجمالي العقود

واشار الى ان القيمة الاجمالية لعقود الضمان التي ابرمتها المؤسسة خلال التسعة اشهر المنصرمة من العام الحالي بلغت ٤٥.٨ مليون دولار بارتفاع مقداره ٢٨.٢٪ عن نفس الفترة من العام الماضي.

## اتحاد المستثمرين العرب ينشئ شركتين للسيارات والتسويق

لا يتجاوز واحدا في المائة من اجمالي الاستثمارات العربية الموظفة في الخارج التي يقدر حجمها بأكثر من ٧٠٠ مليون دولار. ودعا المستثمرين العرب الى توظيف جزء من استثماراتهم في الدول العربية مؤكداً ان عائدات تلك الاستثمارات ستكون أكبر وأكثر ضماناً. وأشار الأفندي إلى ان الاتحاد يعتبر الجهة العربية الوحيدة العاملة حالياً على حشد جهود القطاع الخاص في اتجاه استثمار فائض الأموال العربية في البلاد العربية، مشيراً إلى اعتراف جامعة الدول العربية بالاتحاد الذي ينوي قريباً عقد مؤتمر للمستثمرين يعرض عليهم من خلاله مشاريع استثمارية عدة يعكف الآن على دراسة جدواها الاقتصادية.

من المشروع أكبر عدد ممكن من دول المنطقة.

وأشار إلى أن مشروع «شركة التسويق العربية» سيكون برأس مال ٥٠ مليون دولار أيضاً، ويتم الآن إجراء الدراسات النهائية والاتصال بالمؤسسات والهيئات المالية تمهيدا لطرح الشركة للاكتتاب العام. وأكد الأفندي أن الشركة الجديدة تهدف إلى تنمية التجارة البينية وتعزيز الصادرات الوطنية للدول العربية التي تعتبر الآن في مستويات متدنية لا تتناسب وأماناتها والعلاقات العربية - العربية.

وانتقد الأفندي في تصريحاته ضالة الاستثمارات العربية البينية وقال: «إن اجمالي الأموال العربية الموظفة في المنطقة

قال إبراهيم الأفندي رئيس اتحاد المستثمرين العرب إن الاتحاد يجري حالياً الدراسات النهائية لاطلاق مشروعين عربيين جديدين برأس مال ١٠٠ مليون دولار، يهدف الأول إلى إنشاء شركة لإنتاج السيارات تحت اسم «السيارة العربية». والثاني إلى إنشاء شركة تعني بتسويق المنتجات العربية.

وذكر الأفندي في أعقاب لقائه مع مسؤولي غرفة تجارة وصناعة دبي أن مشروع السيارة العربية سيكون برأس مال مبدئي ٥٠ مليون دولار. ومن المقرر أن يطرح للاكتتاب العام في الدول العربية في النصف الأول من السنة المقبلة ويهدف إلى إنتاج سيارة عربية في مصانع أجزاء السيارة بحيث يستفيد

## في تقرير المدن العربية:

# ٢٥٠ مليار دولار إنفاق البلدان العربية على مشروع البنية التحتية في ٢٠ عاماً



قدر تقرير لمنظمة المدن العربية أعدته المعهد العربي لإنماء المدن حجم الانفاق على مشروعات البنية الأساسية في الدول العربية خلال العقود الثلاثة الماضية بنحو ٢٥٠ مليار دولار وذكر التقرير الذي صدر بمناسبة عقد ندوة تشغيل وصيانة المنشآت العامة التي ينظمها معهد انماء المدن العربية بالتعاون مع البنك الدولي واتحاد البلديات في دولة الامارات في الفترة من ٩ إلى ١٢ نوفمبر الماضي ان معظم المنشآت مضى على تنفيذها أكثر من ١٥ عاماً بحيث ظهرت عليها آثار التقادم بشكل جعل عملية تشغيل وصيانة المنشآت تحدياً فنياً تواجهه الجهات المسؤولة في الدول العربية.

وقال امين عام منظمة المدن العربية عبدالعزیز يوسف العدساني الذي القى كلمة في الجلسة الافتتاحية ان اقامة الندوة تدخل ضمن برامج المنظمة لدعم تبادل الخبرات بين المدن العربية الاعضاء.. منوهاً بالجهد الكبير الذي بذله المعهد العربي للإعداد الجيد للندوة بالتعاون مع البنك الدولي وبالتنسيق مع عدد من الخبراء المختصين من الدول العربية والدول المتقدمة الذين لهم دور فاعل في مجال الدراسات العلمية التطبيقية الخاصة بقطاع التشغيل والصيانة.

وذكر العدساني ان فعاليات الندوة التي حضرها وزير الاشغال العامة ووزير الدولة لشؤون الاسكان الدكتور عبدالله الهاجري تناولت اربعة محاور رئيسية في مجال التشغيل والصيانة.



## الكويت تفوز بعضوية المجلس التنفيذي لمنظمة «الأسوساي»

أعلن الوكيل المساعد بديوان المحاسبة عبدالعزیز يحيى أن الكويت فازت بعضوية المجلس التنفيذي لمنظمة أجهزة الرقابة العليا في دولة آسيا «الأسوساي» وذلك بعد غياب استمر ٩ سنوات. وقال يحيى في تصريح صحفي لدى اجتماع الجمعية العمومية السابعة والندوة الدولية للأسوساي في جاكرتا إن عودة الكويت إلى عضوية المجلس التنفيذي من أجل احتلال مكانها الطبيعي ومن أجل أن تلعب الدور المطلوب على المستوى العربي والآسيوي والدولي.. وأن اختيار الكويت يعتبر مكسباً كبيراً. وأضاف يحيى أنه تم ترشيح سبعة لعضوية المجلس التنفيذي لاختيار خمسة أعضاء وتمت عملية التصويت السري داخل الجمعية العمومية وفاز بالعضوية كل من الصين - وكوريا والكويت وماليزيا والسعودية.

وقال يحيى إن وفد الديوان الذي ترأسه رئيس الديوان براك المرزوق عقد اجتماعات عدة من رؤساء أجهزة الرقابة العليا لدول آسيا حيث التقى الوفد الكويتي مع كل من رئيس الجهاز الياباني للتدقيق ورئيس مكتب التدقيق الكوري ومدقق عام نيوزيلندا ورئيس ديوان المراقبة بالملكة العربية السعودية ورئيس الوفد الإماراتي.

وأضاف يحيى أن اجتماعات الجمعية العمومية «الأسوساي» ناقشت ورقة هامة حول مفاهيم تدقيق الأداء والتفويضات حيث تناقش الطرق والممارسات الممكنة للقيام بتدقيق الأداء.. بالإضافة إلى إلقاء الضوء على بعض الجوانب التي يجب مراعاتها عند عمل تقرير نتائج تدقيق الأداء وهي ورقة تتضمن عملية ربط بين تدقيق الأداء والأداء المالي وأهمية التخطيط الاستراتيجي لعملية الأداء وأهداف التخطيط وخاصة عند اختيار مجالات ونطاق رقابة الأداء.

وناقش الوفد الكويتي مسألة مراحل تدقيق الأداء وكذلك أداء برنامج التدقيق وقواعده وكذلك مهارات مدققي الأداء

وناقش المؤتمر أيضاً ورقة حول مفهوم رقابة الأداء وعملية حكم الدولة وتفاعل مستوى السلطتين التشريعية والتنفيذية والمواطنين وذلك لما يهدف إلى تحديد المال الحكومي هل تم إنفاقه بطريقة مناسبة.. حيث يفضل كثير من المدققين معرفة ما إذا كانت الجهة الحكومية حققت أهدافها وتم صرف المبالغ لتحقيق هذا الأداء وهل تم تنفيذ برامجها وخدماتها بطريقة مناسبة وذات كفاءة. وقال يحيى إن اليوم الأخير لاجتماعات الجمعية العمومية قد شهد اختتام الندوة الدولية السادسة وانتخاب أعضاء المجلس التنفيذي الجديد لمنظمة الأسوساي.

وتلقى الوفد الكويتي التهنئة من الوفود المشاركة بمناسبة انضمام الكويت لعضوية المجلس.

## ١٧٠ ألف عامل يموتون سنويا في قطاع الزراعة



قالت منظمة العمل الدولية ان العمال الزراعيين الذين يقتل ١٧٠ ألفا منهم على الاقل في كل عام، يتعرضون لخطر الموت بحادث عمل مرتين اكثر من العاملين في قطاعات اخرى. ووضح نائب المدير العام للمنظمة على طارق ان من بين ١,٣ بليون عامل زراعي في العالم يصاب بضعة ملايين بجروح خطيرة في حوادث عمل تسببها الآلات ويتسممون بالمبيدات والمواد الكيماوية الاخرى. وجاءت هذه الملاحظات في كلمة وزع نصها مسبقا القاها طارق لدى افتتاح مؤتمر دولي للخبراء في مجال الامن والصحة الزراعيين في ايتاسكا بولاية ايلينوي الامريكية. وأشارت منظمة العمل الى ان معدل الوفيات خلال العقد الماضي بقي مرتفعا في القطاع الزراعي خلافا للقطاعات الاخرى مثل المناجم والبناء حيث تقلص معدل الحوادث المميتة. واذا كانت الدول النامية تشهد معظم الحوادث فان مزارعي الدول المتقدمة يتعرضون ايضا لحوادث العمل.

### المبيدات السامة

ففي الولايات المتحدة، حيث يمثل العمال الزراعيون ثلاثة بالمائة من اليد العاملة، يتعرض ثمانية بالمائة منهم لحوادث عمل. اما في ايطاليا حيث يصل عدد العمال في القطاع الزراعي الى ٩,٧ بالمائة من اليد العاملة، يشهد هذا القطاع ٧,٨٢ بالمائة من حوادث العمل. وقال طارق ان الاخطار الرئيسية تنجم عن استخدام معدات القطع والآلات. ويعود اكثر من ثلث الحوادث المميتة الى استخدام الجرارات. اما التعرض للمبيدات والمواد الكيماوية فيشكل حوالي ١٤ بالمائة من حوادث العمل في القطاع الزراعي وعشرة بالمائة من الحوادث المميتة.

وتفيد منظمة الصحة العالمية ان التسمم بالمبيدات يطال ما بين مليونين وخمسة ملايين عامل في العام يموت اربعون الفا منهم.

### اللجنة الاقتصادية لافريقيا:

## ٥٩٢ مليون سائح و٤٢٣ بليون دولار سنويا عالميا

نكر تقرير دولي أن سوق السياحة العالمية شهد ازدهارا ملحوظا خلال العام الماضي ١٩٩٦ حيث بلغ معدل النمو في عدد السائحين الذين وفدوا خلال ذلك العام إلى دول العالم ٤,٥ في المائة في حين بلغ معدل النمو في عائدات السياحة ٧,٦ في المائة مقارنة بالعام ١٩٩٥.

وقال التقرير الذي اصدرته اللجنة الاقتصادية لافريقيا التابعة للأمم المتحدة والتي تتخذ من أديس أبابا مقرا لها بمناسبة اليوم العالمي للسياحة أن عدد السائحين على مستوى العالم بلغ ٥٩٢ مليون سائح خلال العام ١٩٩٦ بينما بلغت المكاسب المادية من وراء السياحة خلال نفس العام ٤٢٣ بليون دولار أميركي وهو ما يشكل معدلات قياسية لهذا القطاع.

وقال التقرير الدولي إن أفريقيا شهدت تحسنا طفيفا في معدل نمو وصول السائحين بلغت نسبته ٢,٩ في المائة خلال العام ١٩٩٦ ليصل عددهم إلى نحو ١٩,٦ مليون سائح فضلا عن زيادة في عائدات السياحة بلغت نسبتها ٩,٢ في المائة ليصل اجمالي الدخل من وراء السياحة في أفريقيا إلى ٧,٦ بليون دولار أميركي. غير أن هذه المعدلات للنمو لاتزال بعيدة عن المستويات التي سجلت خلال العام ١٩٩٢ بما يعكس انتعاش السوق الأوروبية للسياحة مما كان له أثره على أفريقيا، وعلى الصعيد الاقليمي في أفريقيا أشار التقرير إلى منظمة شمال أفريقيا «مصر والمغرب والجزائر وليبيا وتونس وموريتانيا» لا تزال هي الوجهة الأكثر جذبا للسياحة الخارجية في القارة الافريقية بل والأكثر تحقيقا للعائدات المادية من وراء هذا القطاع العام. وفي هذه المنطقة حققت المغرب أفضل النتائج العام ١٩٩٦ مقارنة بالعام ١٩٩٥ من خلال عدد السائحين الوافدين إليها والذي حقق زيادة كبيرة بلغت نسبتها ٣,٨ في المائة وكذلك زيادة في المكاسب والعائد بلغت نسبته ٩,٩ في المائة.

## شبكة معلومات للتنمية الإدارية في الوطن العربي

زار القاهرة أخيراً الدكتور علي الزميع وزير التخطيط والدولة للتنمية الإدارية الكويتي للمشاركة في اجتماعات الدورة الرابعة والستين لمجلس إدارة المنظمة العربية للتنمية الإدارية بمقر جامعة الدول العربية بالقاهرة، والتي جرى خلالها مناقشة مشروع إنشاء شبكة معلومات التنمية الإدارية في الوطن العربي وفي تصريح له أكد الزميع أن هذا المشروع حيوي للغاية وستكون له آثار إيجابية على صعيد التكامل العربي وتحقيق أهداف ميثاق جامعة الدول العربية.

وقال إن المشروع سيؤدي إلى ربط مؤسسات التنمية الإدارية وقطاعات العمل الإداري على المستويين العام والخاص بشبكة مفتوحة يمكن من خلالها تبادل المعلومات والخبرات بالإضافة إلى تبني مشروعات مشتركة. وأعرب عن أمله في أن يتحقق الارتقاء بعملية التنمية الإدارية ومشروعاتها وذلك من خلال مشروع إنشاء شبكة المعلومات مشيراً إلى أن المشروع يمكن أن يعتبر أساساً لمشروعات جزئية، أخرى في مجال التنمية الإدارية، وقال: إن دولة الكويت لها نشاط مشترك

## افتتاح المقر الاقليمي للمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين



د. عصمت  
عبدالمجيد

افتتح د. عصمت عبدالمجيد الأمين العام لجامعة الدول العربية بالقاهرة المقر الاقليمي للمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين. وأكد عبدالمجيد في كلمته بحفل الافتتاح أن التطورات الاقليمية والدولية المالية تتطلب حشد الطاقات والامكانيات لاقامة منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى لتكون بمثابة القاعدة الاقتصادية الصلبة لأمتنا العربية والسياسج الواقي للأمن الاقتصادي العربي. وقال إن دعم وتنشيط مؤسسات العمل العربي المشترك يتطلب من دولنا العربية توفير كل أسباب النجاح حتى يتسنى لهذه المؤسسات القومية القيام بالدور المنوط بها. وأضاف عبدالمجيد أن المكتب الاقليمي للمنظمة العربية للتنمية الصناعية والتعدين سيسهم في بلورة استراتيجية عربية صناعية تساعد في تحقيق التكامل الصناعي العربي وذلك من خلال توفير المعلومات والبيانات في كافة المجالات

وبما يخدم العمل المشترك. وأكد م. سليمان رضا وزير الصناعة المصري في كلمته امكانية تدعيم التكامل الصناعي العربي من خلال اقرار الدول العربية لمجموعة من السياسات الاقتصادية والاجتماعية المؤثرة في تحسين مناخ الاستثمار الصناعي وتشجيعه فيها فضلاً عن تهيئة البيئة المواتية لزيادة مساهمة القطاع الخاص في الاستثمار الصناعي والتنسيق بين الدول العربية لتحديد خريطة صناعية على المستوى القومي بحيث توضح الامكانيات الصناعية المتاحة للدول العربية لتحديد أوجه التنسيق والتكامل بين الصناعات العربية فضلاً عن توفير نظام مركزي للمعلومات والصناعات على المستوى القومي.

الخبرات كما أن المنظمة استعانت ببعض المشروعات التي قدمتها دولة الكويت في هذا المجال.

مع أشقائها العرب ومع الإدارة العامة للمنظمة في مشروع شبكة المعلومات العربية وتعامل مع المنظمة في مجال

## ٩٠ مليار دولار عائدات منظمة أوبك في النصف الأول من ١٩٩٧

والامارات بعد بدء تشغيل مصانع تسيليل الغاز الجديدة بهما. وقالت وكالة انباء اوبك «اوبكنا» نقلاً عن امانة المنظمة ان سعر سلة من سبع خامات تستخدمها اوبك لتابعة حركة الاسعار انخفض الى ٢٠.٢٠ دولار للبرميل من ٢٠.٢٦ دولار قبل ذلك.

البتترول الخام والمكثفات والغاز الطبيعي لدول المنظمة. وارجع التقرير تلك الزيادة في الصادرات الى عودة العراق لاستئناف صادراته في نهاية العام الماضي كما حققت جميع دول اوبك زيادة في مبيعاتها البترولية باستثناء ايران. وقال التقرير ان زيادة صادرات المكثفات والغاز الطبيعي المسال ادى الى زيادة مبيعات قطر

بلغت عائدات منظمة الدول المصدرة للبتترول «اوبك» خلال النصف الاول من العام الحالي ٩٠ مليار دولار مقابل ٧٨ مليار خلال الفترة نفسها من العام الماضي بزيادة نسبتها ١٥.٤ في المائة. وأشار تقرير للمنظمة تلقته الهيئة المصرية العامة للبتترول الى ان الزيادة في العائدات ترجع الى ارتفاع صادرات



on a scale that exceeds anything experienced by the western world during the period of its industrialization" (1980, p. 145)

كما وصف الخبير باقتصاديات الدول النامية، Professor Albert C. (١٩٨٧، ص ٢٥-٢٦) هذا التغيير في الدول النامية «بالتحول الجذري» الذي يستدعي معه توجيه استثمارات الدول الصناعية لها. وإن كانت رياح التغيير والنمو تهب بشكل متسارع على الدول النامية، فإن ذلك مدعاة إلى تنمية المجالات الأخرى المساندة لهذه التوجهات والتي من أهمها تخصص الحاسبة ومزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

### ١. الدراسات السابقة:

تعددت الكتابات السابقة بموضوع دور الحاسبة في التنمية الاقتصادية، وتعد دراسة Samuels and Piper (١٩٨٥) من أكثر هذا النوع من الدراسات شمولاً وتحديداً لاحتياجات الدول النامية من الأنظمة الحاسوبية في طريق التنمية الاقتصادية. فقد تعارف معظم الباحثين على هذا التقسيم الذي يرى فيه الباحثان أن الأدبيات بهذا المجال تنقسم إلى نوعين هما:

(١) تناول طبيعة الأنظمة الحاسوبية الأكثر ملاءمة والأكثر احتياجاً إلى الدول النامية.  
(٢) ماهية التعليم الحاسوبي والوسائل المرادفة له الواجب تطبيقها في الدول النامية لزيادة المتعلمين من الحاسبين والمزاويلن للمهنة باحتراف.

### ١.١ أهمية النظام الحاسوبي:

في سعي الدول النامية لتحديد النظام الحاسوبي الأمثل، ركز معظم الباحثين على البحث عن النظام الحاسوبي الأكثر ملاءمة للاقتصاد النامي. فقد طرح Scout, 1970 (إطاراً اقتصادياً لوضع النظام الحاسوبي بالدول النامية، بحيث تقوم الوظيفة الحاسوبية على توفير المعلومات المناسبة لتسهيل من تقييم الأداء الاقتصادي لهذه المؤسسات من قبل المستثمرين والمؤسسات المعنية والحكومات على الوجه الآخر، شدد - Enthoven 1965

### نظم تعليم الحاسبة في الدول النامية:

سادت البلاغة المؤثرة خلال الثلاثين سنة الماضية حول سبل إنعاش التنمية الاقتصادية في الدول النامية والمتغيرات التي تساهم في هذه التنمية. وعلى الرغم من أن مشاكل هذه الدول لا تزال كما هي بل وتزداد اتساعاً، إلا أن تلك البلاغة والحماس الماضي بدأ في التناقص إلى درجة الانعدام. فالمساعدات الضخمة التي تقدم من الدول الصناعية والمتقدمة عامة إلى الدول النامية والفقيرة بدأت في الانحسار نتيجة للظروف الاقتصادية التي تعاني منها اقتصاديات تلك الدول. الأمر الذي دفع العديد من الدول النامية إلى المناداة بإيجاد قاعدة من

# تعليم الحاسبة في الدول النامية

الموارد الاقتصادية الذاتية التي تكفل لهذه الدول الاعتماد على نفسها في المستقبل القريب.

وعلى وجه الخصوص، بدأت بعض هذه الدول النامية في تغيير سياساتها تجاه الشركات الدولية ذات الجنسيات المتعددة (Multinationals). ففي دراسة قام بها Isaiiah (١٩٨٠، ص ١٤٥) بتكليف من لجنة التنمية الاقتصادية توقع الباحث حدوث ثورة بالغة الأهمية في سياسات الدول النامية نحو التنمية الاقتصادية ومقدار المساهمة التي تقوم بها الدول المتقدمة بهذا الصدد. فلم يعد الاعتماد على التجارب التاريخية في الانتقال النوعي إلى التنمية الاقتصادية، ذلك أن المشاكل الاقتصادية والضغط المعيشية بدأت تشكل دافعاً يعجل من رغبة وسياسة هذه الدول نحو التنمية في سبيل الارتقاء المعيشي يفوق تلك الدوافع التي دفعت بالدول الصناعية نحو الرقي:

"As latecomers to development, the nations of the third world are in a profoundly different position, and many are confronted with problems of poverty and population pressure



إعداد: د. وائل إبراهيم الراشد -  
قسم الحاسبة -  
جامعة الكويت

المتقدمة المصنفة.

٤) من خلال تصنيف الدول إلى فئات في ٢ أعلاه، يتم استخلاص النقاط المشتركة «العموميات» في المبادئ المحاسبية وممارسات إصدار التقارير المالية.

٥) ضمن إطار هذه النقاط المشتركة «العموميات» يتم وضع إطار معايير إصدار التقارير والمحاسبة عامة.

هذا وقد أجريت محاولات عدة للربط ما بين العوامل البيئية والمواصفات المحاسبية، كما أدخلت عوامل غريبة نوعاً ما ضمن هذه العوامل مثل عامل تحقيق الرفاه للفرد العادي كعامل بارز من عوامل التقنين المحاسبي.

#### ١.٢ معضلة النقل التقني

حددت مدرسة ثالثة في التفكير المحاسبي المشكلة الأساسية بأنها قضية نقل التقنية من الدول المتقدمة إلى الدول النامية. وتقوم هذه المدرسة على منظومة أنه يمكن تجميع الخبرات والمعايير المحاسبية في شكل «مخزون» ضخم يتم تداوله عالمياً وفق الاحتياجات الملائمة لكل قطر أو دولة نامية. ولقد سادت هذه المدرسة حقبة من الزمن، إلا أنها ارتبطت بالنظرة الاستعمارية القديمة، حيث صدرت كل دولة متقدمة نظامها المحاسبي إلى مستعمراتها السابقة. ففرض على أندونيسيا النظام المحاسبي الهولندي، وكثير من الدول الأفريقية طبقت النظام الفرنسي وجنوب المحيط الباسيفيكي، بينما انتشر النظام البريطاني في عموم دول الأثر المشترك الخاضع لهيمنة الامبراطورية البريطانية. وقد ازدادت في الآونة الأخيرة أصوات المتنادين بهذا الطرح القائم على أسس مستعمرات سابقة.

على الوجه الآخر، نادى بعض الباحثين إلى إلزام الدول النامية بالمعايير والمبادئ المحاسبية الدولية المشتقة أصلاً من الممارسات والمعايير الأمريكية أو البريطانية. فقد دعا Nobes 1987 إلى هذا الأمر بكل وضوح:

"In developing countries it is ludicrous to gear the whole country to judgmental 'fair' accounting with its emphasis on financial reporting and external auditing. If there are few shareholders and few accountants, Anglo - American accounting leads to an ap-

pulling waste of resources... IFAC, IASC and other harmonizers should think through the purposes, relevance and effects of their activities" (1987, p 13).

أما Hove 1986 فقد نادى بما هو أكثر إلزاماً، فهو يرى أن أهداف المحاسبة بكل دولة نامية وليس كل الدول النامية، يجب أن تحدد مسبقاً، إلا أنه يرى أن هذا التحديد يجب أن يتم من قبل أبناء الدولة نفسها وليس من قبل أي منظمة أجنبية أياً كانت. فإبناءً الدولة أقدر على فهم الظروف الاقتصادية والسياسية والقانونية المحيطة بتلك الدولة وبالتالي وضع النظام الملائم لها، حيث بين أن:

"Those who advocate the standardization of accounting practice internationally will not solve the problem; only the nationals of the LDCs themselves can, however, assist in providing consultancy services and financial assistance for whatever accounting research projects must be syndicated as part of the process of adopting existing accounting practice to suit the needs of developing countries" (1987, p 13)

ولم يكن Hove وحده بهذا الاعتقاد بل شاركه العديد من الكتاب مثل Belkaoui (1974), Briston (1978), Puxty, Oli-ga and Chua (1981), Qureshi (1975) وخلاصة القول أن استيراد المعايير والممارسات المحاسبية من الدول المتقدمة إلى الدول النامية لا يناسب في الغالب احتياجات تلك الدول وبالتالي لا ينتج عنه نظام محاسبي ملائم.

#### ١.٤ تنمية التعليم والتدريب

إن تحديد مواصفات ومتغيرات تنمية التعليم والتدريب المحاسبي في الدول النامية قد نال قسطاً وافياً من الدراسة من قبل الباحثين والخبراء الزائرين من الدول المتقدمة. ويمكن القول إن كراسات التنمية البشرية في المجال المحاسبي قد صيغت بأساليب مناسبة للعديد من الدول النامية. وتشمل هذه الأساليب إقامة المراكز التدريبية المتخصصة بمجال التنمية البشرية التي تقدم البرامج والحلقات العلمية المناسبة، إضافة إلى مقترحات متنوعة من بينها مقترح إنشاء الجمعية الدولية للتنمية المحاسبية. كما جمعت حالات عملية مختلفة عن التجارب المحاسبية في العالم للاستفادة منها بالدول النامية،

إضافة إلى تقديم المساعدات الاستشارية لها في المجال الاقتصادي. وقام العديد من المعاهد المهنية الدولية مثل ICAEW AICPA وغيرهم بتحرير المواد العلمية الخاصة بالتدريب المهني سواء المقدمة عن طريق القطاع الخاص أم ضمن البرامج الحكومية.

وتعتبر مسألة تنمية التعليم والتدريب المحاسبي في الدول النامية مجالاً رحباً ساهم فيه العديد من الكتاب، منها ما قدمه Mueller (1987) في المؤتمر السادس الدولي للتعليم المحاسبي المنعقد في طوكيو حيث حدد أربع طرق مميزة للتعليم المحاسبي الأكاديمي على مستوى العالم هي:

- منهجية التقنية المهنية (كما هي بين فرنسا ودول البحر المتوسط).
- منهجية المهنية المستقلة (مجموعة أعضاء آرث التاج البريطاني سابقاً).
- منهجية الإلزام الجزئي (ألمانيا، هولندا، الدول الاسكندنافية).
- الإلزام المهني الكامل (الولايات المتحدة الأمريكية).

ولما كانت المناهج التعليمية للمحاسبة على مستوى العالم متباينة، فإنه من الصعوبة وضع نظام تعليمي مناسب لدولة نامية من تلك المناهج. ويبدو أن الأمل متاح للدول النامية هو التركيز على العناصر الوطنية في إيجاد الأنظمة التعليمية والمناهج المرادفة في المجال المحاسبي لتوائم طبيعته تلك الدولة واحتياجاتها.

#### ١.٥ تكيف المعايير الدولية لتلائم الظروف المحلية

إن هذه الفكرة هي المحور الرئيسي في نشاط وسياسة المنظمات المحاسبية الدولية IFAC and IASC على الرغم من مناهضة هذه الفكرة من قبل العديد من المبرزين في مجال المحاسبة في الدول النامية من أمثال Nobes, Briston, Hove وغيرهم. ولعل نفس الحوار يمكن أن يسري على التعليم والتدريب المحاسبي كما هو مختلف فيه في مجال المعايير المحاسبية. فأفضل الكتب المؤلفة في كندا أو أمريكا لا يمكن تحويله بسهولة ليناسب حاجات دول كإفغانستان أو تونس أو نيجيريا

الديمقراطي الذي تعيشه الصين يمنع مثل هذا الأمر ويطلب بوضع نظام محاسبي مبسط ليسهل على كافة العامة استيعابه، الأمر الذي يعد من المستحيلات. لهذا نجد أن طبيعة النظام المحاسبي بالصين يغلب عليه الأمور الاجرائية البسيطة دون المضمون الصلب. وفي ظل التوجهات الحالية نحو الصين ودورها في الحضارة المعاصرة، بدأت الصين تنظر بعين التطلع نحو تطوير النظام المحاسبي لديها. فالكثير من المواطنين يؤدون دراساتهم المحاسبية العالية في الدول الصناعية، بينما تعقد العديد من المؤسسات المحاسبية الدولية اللقاءات والندوات المتخصصة حول التدريب المحاسبي بالصين. ولا يعرف على وجه التحديد ماهية النظام المحاسبي من جراء هذا الانفتاح، إلا أنه من المؤكد أنه سيساهم في جذب الصين إلى التجارة الدولية أكثر والأسواق الدولية بشكل كبير. ويبقى أن أي نظام ناتج عن هذه المحصلة سيكون خاصا بالصين دون غيرها.

5) Francophone: وتحوي هذه الفئة معظم الدول التي كانت من المستعمرات الفرنسية أو البلجيكية في أفريقيا على وجه الخصوص. وتتبع معظم هذه الدول التقليد الفرنسي العريق والمتضمن دليلا نمطيا ضخما للحسابات. ويعبر هذا الدليل النمطي عن وسيلة تصنيف لخدمة الجانب المحاسبي في القطاع الخاص علاوة على توفير المعلومات لأغراض الضريبة والحسابات القومية. ولا يعد هذا النوع من صنوف المحاسبة كمجال أو تخصص متعارف عليه بين الجامعات. ويقدم تخصص المحاسبة على مستوى كليات العلوم الاجتماعية والانسانية بينما تقدم المعاهد الفنية الخبرات العملية اللازمة لطالب المحاسبة قبل التخرج. أما مجالس المحاسبة الوطنية فلها نفوذ أكبر من الجهات المهنية، حيث يعد هذا الأمر طبيعيا في ظل شيوع نظام دليل الحسابات الوطني على عموم الممارسات المحاسبية. وبالرغم من هذا، إلا أن الانفتاح العادل عن التقارير والبيانات المالية للأسواق المالية ولمستخدمي البيانات المالية من الضروريات. لهذا تعتبر هذه المجموعة من الدول من أكثر الدول من بين الدول النامية التزاما بهذا العرف التقليدي خاصة إذا علمنا أن

النظام المحاسبي الفرنسي بدأ في التغيير استجابة إلى متطلبات السوق الأوروبية المشتركة.

6) Mediterranean: وتشمل هذه الفئة مجموعة دول شمال البحر الابيض المتوسط كإيطاليا واليونان وتركيا إضافة إلى لبنان. وتشترك هذه الدول بتاريخها العريق وحضارتها الممتدة على مر العصور بالأخص فيما يتعلق بنشأة علم المحاسبة، إلا أنها تعاني من بطء في مرحلة التقدم والنمو الاقتصادي. وتتفق هذه الدول الغزر اليسير على الأبحاث المحاسبية كما لا تولي اهتماما بالغا في التعليم المحاسبي على مستوى الجامعات، بينما تشكل الخبرة المهنية لديهم حيزا متواضعا ذلك أن معظم التركيز في الممارسة المهنية على المسائل المحلية فقط. وتعيق البيروقراطية الحكومية علاوة على عامل اللغة والتكاليف المشاركة الفعالة على مستوى المحافل الدولية. ولا يمكن القول بأنه يوجد مميزات النظام المحاسبي أو البيئة المحاسبية المستقلة، ولا يوجد قواعد ثابتة بهذا الخصوص.

7) Middle Eastern: بقيادة جمهورية مصر ودول الخليج العربي من المتوقع أن يبرز عالم محاسبي جديد معتمدا على اقتصاديات المورد الواحد المتمثل في النفط والاستثمارات الموجه نحو الخارج. ولعل أبرز ما يمثل هذا الصنف من المحاسبة ارتباطه بالعقيدة الاسلامية وما يتبعه من ضوابط محاسبية لتسجيل التعاملات والتقارير عنها. فالمحاسبة شأنها شأن القضايا الأخرى يتم طرحها الآن في دول الشرق الأوسط بحيط العقيدة الاسلامية. وبالرغم من صحة قيام المحاسبة بهذه الدول على النموذج -British

(Anglo) American إلا أنها تتمتع بمواصفات فريدة تميزها عن غيرها من الدول مثل تناول موضوع الفائدة. فعلى سبيل المثال، في ظل تحريم التعامل بالفائدة (الربا) في الدول الاسلامية. فإن موضوع القيمة الزمنية للنقود يستلزم نظرة واجراءات أخرى أكثر تعقدا وتتطلب اعترافا آخر من المحاسبة به. ومن خلال المؤتمرات والندوات والبرامج الأكاديمية والنشرات الموجهة علاوة على الرسائل العلمية والأوراق المنشورة، يوجد اعتقاد رصين بأنه وفي الوقت المناسب سيظهر على الساحة

المحاسبية نوع جديد يطلق عليه «المحاسبة الاسلامية».

8) South America: عانت دول أمريكا الجنوبية خلال العقود الثلاثة الماضية من الآثار السلبية للتضخم العالمي، الأمر الذي أثر بشكل مباشر على مهنة المحاسبة لدرجة أن مبدأ الاعتراف بتلك الآثار على القوائم المالية أصبح مألوفاً. فتعديل القوائم المالية في ضوء التغيرات في القوى الشرائية أمر منتشر في تلك المنطقة. إن خيارات المحاسبة الجارية أو المحاسبة المعدلة بالتكلفة السوقية لم تجد لها صدى في مجموعة هذه الفئة كما استخدمت وبشكل واسع في الدول الصناعية. لهذا فقد تميزت المحاسبة المالية بهذه الدول بصفات مميزة لا تشاركها بها دول أخرى حتى أن هذه الآثار الاقتصادية والمالية قد ساهمت بشكل أو آخر في النظام السياسي لهذه الدول.

## 2. تقييم الوضع الحالي

إن تجميع التجارب والأدبيات في مجال المحاسبة بالدول النامية هذا ليعد خبرة محدودة مقارنة بالأعمال والمؤلفات التي قام بها كتاب متخصصون مثل Prof. Briston & Prof. Enthoven and Scott حيث أن ما ترك تناوله من قبل الباحثين الآخرين محصور في ابداء الآراء والتجارب النظرية. أو بمعنى آخر، تركزت الأبحاث المنشورة بهذا الصدد على الجانب النظري دون الجانب التطبيقي العملي وخاصة في بيئة الدول النامية. ويمكن تلخيص الوضع الحالي لهذا الجانب من البحث المحاسبي بالآتي:

1) توحيد منهجية البحث لكافة الدول النامية: تعامل البحوث المحاسبية في الدول النامية هذه الدول بمنهجية ذات بعد واحد. وكان هذه الدول متشابهة في كل متغيراتها. فالبحوث الانسانية والاجتماعية بما فيها المحاسبة أثبتت أن اختلافات جوهرية وعلى نطاق واسع تسود دول العالم النامي (Hofstede, 1984). فمن الطبيعي أن توجد مثل هذه الفروقات حيث أنها موجودة وبشكل ملحوظ حتى في دول العالم المتقدم والصناعي. على أن استخلاص النتائج وطرح توصيات بناء على فرضية التجانس المطلق في

الظروف بين كل الدول النامية لهو أمر غير منطقي ويتعذر تبريره. لهذا فإن المواضيع المحاسبية المتعلقة بالدول النامية يجب أن يتم تناولها على أساس أن كل دولة حالة مستقلة بذاتها.

٢) مجموعة نماذج لعوامل البيئة: لقد تناولنا فيما تقدم المحاولات والدراسات السابقة في مجال التنظير لوضع نموذج لحاسبة قومية لدولة ما يناهز بأنها الأكثر ملاءمة من غيرها لقيامها على اعتبارات الظروف المحلية أو البيئة المحيطة بتلك الدولة. إلا أن هذا التوجه على إطلاقه يعاني من ثلاث نواحي قصور هي:

أ. على الرغم من إجماع معظم المحاسبين على وجود علاقة بين الظروف البيئية والنظام المحاسبي لدولة ما، إلا أن بيان هذه العلاقة وتحديد كامل لم يتم اختباره بموثوقية.

ب. وحتى في ظل صدق تنبؤات مثل هذه النماذج، فلا يمكن التعويل على قواعد قرارات للحكم على مدى ملاءمة النظام المحاسبي للدولة بشكل تام أو بشكل مرض على الأقل.

ج. كما تم بيانه مسبقاً ضمن الدراسات السابقة، فيبدو أن العوامل التي تؤثر على تطور المحاسبة في الدول الصناعية والمتقدمة هي نفسها التي تؤدي نفس التأثير على المحاسبة في الدول النامية. وهذا لا يعني بأي شكل من الأشكال نقل الأنظمة ومتغيرات التعليم بالدول الصناعية إلى النامية كما تنقل التقنية أو العلوم الحديثة.

٣) بحوث التعليم المحاسبي دولياً: تعاني مسألة التعليم المحاسبي والبحوث الأكاديمية بهذا المجال نفس معضلة نقل التقنية، فيوجد حالياً منهجيات متعددة للتدريس الأكاديمي للمحاسبة بالعالم. والتساؤل المطروح ما هو الأنسب من بين هذه المنهجيات لدول العالم النامي؟ فالمتعارف عليه الآن في الأدبيات المحاسبية أن المؤلفات والوسائل التعليمية والأدوات المختلفة المستخدمة في تدريس المحاسبة بالدول الصناعية لا تناسب الأوضاع في الدول النامية. وهذا يلقي ظللاً من الشك حول بعض حالات من التبادل الأكاديمي الجاري الآن بين دول العالم.

وإذا أردنا استعراض أوضاع تدريس المحاسبة في الوطن العربي، لنجد أنه يعاني من الصعوبات التالية:

أ. القصور في اتباع مناهج للمحاسبة مواكبة للتطورات الاقتصادية التي تشهدها العديد من الدول العربية خلال السنوات العشر الماضية. فالمراجع المعتمدة في التدريس في الغالب تكون مستقاة من كتب أجنبية لا تلائم في تطبيقاتها وأمتلتها البيئة العربية أو حتى متطلباتها الاقتصادية. كما أن المؤلفات العربية يكتنفها القدم وتكاد تكون بعيدة كل البعد عن الأحداث المالية والتغيرات التي تشهدها الساحة المحاسبية، كما هو الحال في كتب نظم المعلومات واستخدامات الحاسب في التدريس.

ب. عدم تدعيم المواد المحاسبية بالمادة العلمية للبحث وأساسيات التدريس سواء من خلال المناهج المتخصصة أو العامة.

ج. عدم التوازن بين الطاقات الاستيعابية وامكانيات التعليم ومدخلات الجامعة العربية مما يخل من العملية التعليمية وأهمية المشاركة الفاعلة من قبل الطلبة في الفصل الدراسي.

د. غياب الجانب المهني من المنهج الدراسي المحاسبي، فغالباً ما تركز المقررات التعليمية على المواد النظرية المكتتبية التي لا تخدم الجانب المهني بدرجة كبيرة. فمواضيع هامة مثل السلوك المهني وأدابه، وضع المعايير المحاسبية، أسس المراجعة الآلية وتطبيقاتها لم تخرج عن دفات الكتب بعد، علاوة على ضعف مساهمة مزاولي المهنة في العملية التعليمية بشكل أو بآخر.

و. ضعف التبادل المعرفي وتناقل الأفكار بين الأكاديميين من المحاسبين على مستوى الجامعات العربية.

ز. عدم التناسب بين أعداد الخريجين من أقسام المحاسبة والحاجة الفعلية لهم وبالذات في دول الخليج العربي. وبكل الأسى، يلجأ إلى سياسة تخريج دفعات لتلبية الاحتياجات على حساب معايير الكفاءة والجودة.

ي. اتباع منهج التلقين التقليدي في التدريس الذي يسبب في العقم العام للعملية التعليمية. الأمر الذي يستلزم إعادة النظر في

أساليب وتبني أساليب حديثة تساهم في تنمية روح الابداع والمساهمة لدى المنتسبين لهذا التخصص.

٤) الانحياز نحو المحاسبة المالية طبقاً لمنهج British-American: على الرغم من الجدول القائم حول مدى مناسبة المحاسبة المالية ومبادئ الإفصاح طبقاً للطريقة Brit-American للدول الأخرى وبالذات النامية (Nohes, 1987)، إلا أن الواقع أن الكثير من الممارسات والأنظمة المحاسبية قائمة على هذه الطريقة. فنجد انتشار هذه الظاهرة في أوروبا (من خلال توجهات دول EEC) وآسيا (اليابان، سنغافورة، كوريا)، علاوة على أنه يمكن القول بأن المنظمات الدولية مثل IAFIC & IASC قد تبنت هذه الطريقة عند إصدار معاييرها الدولية. فعلى سبيل المثال، الأطار المقترح من قبل IASC بشأن «اعداد وعرض القوائم المالية» لهو خير شاهد على ذلك. ولعل ما يناهز به البعض من أن انتشار هذه الطريقة على مستوى دول العالم يخلق جواً من التجانس في المحاسبة المالية، إلا أن تعميمها على معظم الدول النامية سؤال غاية في الأهمية. وما تقدم ذكره من أدبيات في هذا الصدد لتؤيد عدم فاعلية مثل هذه الطريقة في الدول النامية.

٥) عدم فاعلية نقل الأدوات المهنية: ان ما ذكر بشأن عدم جدوى نقل الخبرات والمعايير والممارسات المهنية من الدول المتقدمة إلى الدول النامية لينطبق أيضاً على الأدوات والوسائل المهنية. وتشمل هذه الوسائل والأدوات موثائق شرف المهنة، التنظيم المهني، المتطلبات المهنية لمزاولة المهنة، ضوابط الاختبارات المهنية والتأهيل لتكملة الدراسات العليا في المحاسبة وغيرها. فنظراً لارتباط هذه المتغيرات بالضوابط الاجتماعية والظروف المحيطة عامة فإن فاعليتها ستكون ضئيلة في حالة استيرادها مباشرة من تلك الدول. ومما يزيد من تفاقم المشكلة أن إدارة وتنظيم مثل هذه الأمور كالتدريب المهني والتأهيل لمزاولة المهنة تتم من قبل الدول النامية التي تسعى إلى توفير محاسبين وطنيين لتلبية الحاجة لهم في السوق المحلية. وكما يطلق عليهم البعض:

"These people are qualifying on someone"

else's terms and conditions! we earlier called this a form of accounting colonialism" (Mueller 1990, p 14)

٦) المبالغة من الخبراء من خارج الدولة: إن الأدبيات في مجال النمو الاقتصادي لتزخر بالتوصيات والمقترحات والوصايا والتخطيط الاستراتيجي وغيرها من قبل الخبراء الدوليين ممن يقومون بزيارات للدول النامية. ففي الغالب أن لهؤلاء الخبراء الخلفية السياسية وفي بعض الأحيان الخبرة العملية في العمل مع أحد الهيئات الدولية ذات الصبغة السياسية وبالتالي تؤثر على عملية نظراتهم لهذه الدول. فنجد معظم توصياتهم تأتي من واقع اقتصادي بحث مشتق من محاولة استيراد النظم الموجودة في الدول المتقدمة إلى الدول النامية. ولعل أدل الأمثلة على مثل هؤلاء الخبراء المكلفين من قبل البنك الدولي أو فرق العمل المنبثقة عن مثل هذه الهيئات الاقتصادية. فبدلاً من هؤلاء، يمكن أن تكون النتائج أفضل لو جاءت مثل هذه الوصايا من قبل محاسبين من نفس الخبرة ويفضل ممن لديهم الخبرة العملية في حقل المحاسبة بالدول النامية.

٧) التدخل الحكومي: من المسلمات المتعارف عليها في الدول النامية أن تطور المحاسبة بهذه الدول لن يكتب له النجاح والتطور بدون المساهمة من قبل الجهات الرسمية، بل والتدخل المباشر من قبلها في بعض الأحيان. والملاحظ أن هذه المسلمة على الرغم من شبه الاجماع عليها، إلا أنها لم تتبع بشكل واسع. فالموارد المتاحة لحكومات الدول النامية غالباً محدودة يتطلب معها حسن استغلالها وفق أولويات محددة. ولاشك أن المحاسبة وتقدمها لا يعتبر لدى الكثير من هذه الدول من الأولويات الملحة. الأمر الذي يستلزم معه العمل على اقناع مثل هذه الحكومات على أهمية الدور المناط بالمحاسبة عامة ومدى مساهمتها في التقدم والتنمية. وكان من الأجدر على منظمة الأمم المتحدة والأجهزة التابعة لها أن تقوم على تنظيم ورش العمل والدورات التدريبية التي تساعد على تنمية المحاسبة ومزاولة المهنة وفق المعايير المتعارف عليها وبالذات عبر برامج موجهة لمنحذي القرار بالدول النامية،

بدلاً من تنظيم فرق وحلقات نقاشية لاقتراح أنسب الطرق لإصدار التقارير المالية ووفق المعايير الدولية لصالح الشركات المتعددة الجنسية. وخلاصة القول إنه بدون الدعم والتشجيع - إن لم يكن الدعم المالي المباشر - من قبل الجهات الرسمية والأجهزة الحكومية بالدول النامية للمحاسبة وتقدمها فإن المحاسبة بهذه الدول لن تتقدم كثيراً.

#### ٤. دور ومسؤولية المهنيين بالمحاسبة بتقديمها بالدول النامية

١) يجب على الأكاديميين ومزاوولي المهنة - وبالذات في الدول المتقدمة - أن يتقبلوا مسؤولية تطوير المحاسبة بهذه الدول، ويجب ألا يقتصر هذا على الأمور البحثية وتقديم المقترحات. فالبعض يعتبر مثل هذه المسؤولية نوعاً من أنواع الأخلاق المهنية، آخرون يعدونها مساهمة إنسانية للبشرية عامة، بينما تبقى مجموعة تظن أن مبعث هذه المسؤولية اقتصادي بحث كتحسين مستويات المعيشة والمساهمة في القضاء على اختلال توازن الحياة الاقتصادية بين الدول، وأياً كان المدخل لهذه المسؤولية، فإن الشيء المؤكد أنه يجب التعجيل بالاعتراف بهذه المسؤولية والعمل على ترجمتها إلى واقع ممثل ببرامج عمل. أما ما يتعلق بالأكاديميين فيجب ترجمة هذه المسؤولية إلى مهام حيوية من جانبهم فيما يتعلق بما يلي:

أ- إجراء البحوث الميدانية في ظل الظروف المحيطة بدولة ما. فإيجاد المحاسبين المهرة في بيئة ما يجب أن يكون من قاعدة البيئة نفسها بما فيها من إيجابيات أو سلبيات. وهنا يجب التركيز على تناول المشاكل والمواضيع المحلية النابعة من بيئة الدولة نفسها لبحثها من قبل الباحثين أو طلبة الدراسات العليا أو ممن ينتمون إلى المهنة. ثم مساعدة أولئك الطلبة على اجتياز الصعوبات التي قد تواجههم في مثل هذه البحوث حتى نصل إلى مرحلة التطبيق العملي في واقع تلك البيئة. ونضرب مثالا هنا على الحالة العملية التي قدمت في المؤتمر الدولي

السادس بشأن التعليم المحاسبي المنعقد في طوكيو عام ١٩٨٧، حيث قدم Mehl & Weil تجربة التعليم المحاسبي في جنوب أفريقيا في ظل بيئة اجتماعية اقتصادية غير مشجعة.

ب- تبني حالات عملية لدولة ما من قبل الباحثين أو المبتعثين. فالدراسات النظرية المتوافرة حالياً تخدم الجانب الوصفي لما عليه الوضع في دولة ما حتى يأتي من يقوم بإجراء التحليل الميداني التفصيلي. ومتى ما توافرت هذه الدراسات الشاملة، يمكن إجراء الدراسات المقارنة بين هذه الدول مما يسهل من عملية التجانس في النظم المحاسبية والتعليم المحاسبي عامة في الدول النامية.

ج- إنشاء قاعدة بيانات عن المحاسبة في الدول النامية يتم تداولها بين المحاسبين والمهتمين في هذا الجانب. فالبحوث المتوافرة عن وضع التعليم والنظم المحاسبية بالدول النامية هو محصلة أعمال ميدانية لبحوث غالبها أكاديمي. على أن الحاجة تُنسع لتشمل أموراً أخرى، فالمحاسبون مزاولو المهنة لديهم الرغبة في تبادل المعلومات عن دولة ما والنظم والمتغيرات التي تحكم علم المحاسبة من دولة إلى أخرى.

د- تشجيع التبادل والتعاون الثقافي بين دول العالم النامي والدول المتقدمة في كافة المجالات كالتكاليف المشترك، الندوات المتخصصة والحلقات النقاشية ذات الاهتمامات المشتركة. علاوة على هذا، يمكن اتباع هذه الخطوة بالتعاون المهني على أساس الانتماء إلى الجمعيات والمعاهد والمؤسسات المهنية بين الدول الصناعية والنامية والسماح بتبادل الخبرات بينهما على غرار اتفاق The Affiliate Organization Program of the American Accounting Association ويمكن التوسع بهذا المجال على المستوى الأكاديمي بتشجيع الطلبة والأساتذة من كلا الجانبين بالانتقال وتبادل الخبرات والأنشطة. وبمعنى آخر دعم الروابط بين المنتمين للمحاسبة في الدول النامية مع الدول المتقدمة على كافة المستويات الأكاديمية والمهنية.

# تنمية التجارة البينية في منتجات الطاقة كمدخل للتعاون العربي المشترك



إعداد د. ونيس فرج عبدالعال  
قسم الاقتصاد - جامعة الكويت

والمرونة الخارجية، وكذلك المرونة الإجمالية وإمكانية تطوير هذه التجارة، وتختتم الورقة بالخلاصة وأهم الاستنتاجات.

تعتمد الدراسة على فرضية أساسية مفادها أن تنمية التجارة البينية في مجال الطاقة يعتبر مدخلا هاما للتكامل العربي وذات أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية في مختلف الدول العربية. ولاختبار صحة هذه الفرضية، فإن الورقة تتعرض بالتفصيل إلى سبل تنمية التجارة البينية في منتجات الطاقة والجهود المبذولة في هذا المجال سواء في مجال المنتجات النفطية أو الغاز الطبيعي أو مشروعات الربط الكهربائي.

## ١. السمات العامة للتجارة البينية في مجال الطاقة

(١) نظرة عامة:

نظرا لأهمية الطاقة في عملية التنمية من ناحية وإلى وجود دول عربية مصدرة

تواجه الاقتصاديات العربية في الوقت الحاضر عددا من التحديات الاقتصادية، ذات آثار هامة بالنسبة لمستقبل التنمية الاقتصادية بها. ومن بين هذه التحديات إقامة وتعزيز التكتلات الاقتصادية الإقليمية الكبيرة، وتزايد أهمية الشركات عابرة القارات، وبروز ظاهرة ما يسمى «بعولة» التجارة وتحريرها، والتطورات المتسارعة في تطبيق التقنيات الحديثة، والكتل التجارية الإقليمية التي تسيطر عليها الدول الكبرى. وكان من نتيجة ذلك توجه العديد من الدول العربية نحو الإسراع بمعدلات التنمية بها، وذلك من خلال إصلاح الهياكل الاقتصادية والإنتاجية وانتهاج سياسات وبرامج للتحرير الاقتصادي وتعظيم دور القطاع الخاص.

وبالنظر إلى الهيكل السلعي للتجارة العربية البينية نجد أن الصادرات النفطية (معبرا عنها بصادرات الوقود المعدني ضمن التقسيمات السلعية في إحصاءات اتجاهات التجارة الخارجية الصادرة عن صندوق النقد الدولي) تمثل جزءا كبيرا من الصادرات العربية البينية، بلغ حوالي ٦٠٪ من الصادرات البينية للدول العربية خلال الفترة ١٩٩٤-٩٠.

وتهدف هذه الورقة إلى تحليل تطورات التجارة البينية العربية في منتجات الطاقة وآفاق تطورها في المستقبل، ويقدم الجزء الأول السمات العامة للتجارة البينية في منتجات الطاقة وذلك من خلال تحليل التجارة البينية للنفط الخام والمنتجات البترولية، التجارة البينية في مجال الغاز الطبيعي، التجارة البينية في مجال الطاقة الكهرومائية.

أما الجزء الثاني فيقدم الآفاق المستقبلية للتجارة العربية البينية في مجال الطاقة، كما يدرس هذا الجزء العوامل المؤثرة على تدفقات التجارة العربية البينية في منتجات الطاقة، وذلك من خلال بناء نموذج رياضي يقيس المرونة الداخلية للتجارة العربية

وأمام هذه التحديات كان على الدول العربية أن تعيد النظر في صياغة استراتيجيات وآليات العمل العربي المشترك والتعاون بعضها مع البعض الآخر، وخلق بيئة اقتصادية شاملة وقوية تكون قادرة على مواجهة البيئة الاقتصادية العالمية.

وقد اعتبرت عملية تنمية وتطوير التجارة العربية البينية مدخلا من أهم مداخل التكامل والتعاون الاقتصادي العربي، وذات أهمية كبيرة في دفع عجلة التنمية في مختلف الدول العربية. وقد بذلت جهود كبيرة في العقود الماضية لتطوير عمليات التبادل التجاري البيني سواء كان من خلال وضع الأطر التنظيمية والقانونية أو إيجاد الآليات المناسبة لتمويل وضمان التجارة العربية البينية (١). إلا أن التجارة العربية البينية لم تنمو بالشكل المطلوب، وظلت محدودة إلى حد كبير، فتشير البيانات المتاحة إلى أن نسبة إجمالي التجارة البينية لم تتجاوز ١٠٪ من إجمالي التجارة الخارجية للدول العربية خلال الفترة ٨٥-١٩٩٥، مما يعكس إمكانية تنمية هذه التجارة في المستقبل بما يسهم في دعم وتطوير التكامل الاقتصادي العربي.

صادرات الدول العربية من النفط الخام خلال الفترة ١٩٩٦-٧٠، ومنه يتضح أن هذه الصادرات قد شهدت زيادة ملموسة خلال فترة السبعينات، فقد زادت من ١٢ مليون برميل مكافئ نطف يومياً في عام ١٩٧٠ إلى أكثر من ١٨ مليون برميل مكافئ نطف يومياً عام ١٩٩٦، إلا أن صادرات الدول العربية انخفضت بشكل

وتحتل الصادرات البترولية مكانة هامة بين صادرات الدول العربية، فهي تسهم بنحو ٨٠٪ في المتوسط من إجمالي الصادرات العربية وحوالي ٢٥٪ من إجمالي الصادرات العالمية من البترول. ويمثل مصدر الدخل الوحيد في بعض البلدان، وهو يتأثر بشكل كبير بالتغيرات التي تحدث في الأسواق الدولية. لذلك

البترولية يعود إلى أسباب عدة، أهمها أن استهلاك الدول العربية غير المنتجة للنفط لا يزال متواضعا بالنسبة لمتسويات الصادرات النفطية العربية. كما أن اعتماد الدول العربية المستوردة للنفط على الدول العربية المصدرة له يختلف بين دولة وأخرى وذلك تبعا للموقع الجغرافي والعلاقات التجارية والاقتصادية

### جدول رقم (٢)

#### أهمية الصادرات البترولية العربية (١٩٩٥-٧٠)

| البيان                                    | ١٩٧٠  | ١٩٧٥  | ١٩٨٠   | ١٩٨٥   | ١٩٩٠   | ١٩٩٥   |
|---|-------|-------|--------|--------|--------|--------|
| الصادرات العربية الإجمالية (مليون دولار)  | ١٣٢٦٤ | ٨١٠٢٧ | ٢٥٤٩٥٢ | ١١٨٦٩٢ | ١٥٢٩٩٢ | ١٦٩٠٨٥ |
| الصادرات العربية النفطية (مليون دولار)    | ٨٦٠٠  | ٦٧١٠٠ | ٢١٢٧٠٠ | ٨٣٠٠٠  | ٩٧٤٠٠  | ١١٢٩٠٠ |
| الصادرات البترولية / الصادرات العربية (%) | ٦٥    | ٨٣    | ٨٤     | ٧٠     | ٦٤     | ٦٧     |

المصدر: البنك الدولي، المؤشرات الاقتصادية، ١٩٩٦.

ملحوظ مع منتصف الثمانينات لتصل إلى سبعة ملايين برميل مكافئ نطف يومياً، ثم عاودت تحسنها النسبي إلى أن وصلت إلى حوالي ١٢ برميلاً من النفط المكافئ في عام ١٩٩٥.

وتخفي هذه التطورات في صادرات الدول العربية من النفط الخام تباينات شديدة في مستواها بين دولة وأخرى، فبينما تضاعفت صادرات كل من الإمارات والسعودية خلال الفترة ١٩٩٥-٧٠، نجد أن صادرات بقية الدول قد انخفضت بشكل ملحوظ.

وفضلاً عن ذلك زادت صادرات الدول العربية من الغاز الطبيعي بمعدل ٢٧٪ سنوياً خلال العشرة أعوام الماضية مقابل ٧٪ في السبعينات، ١/٢ فقط خلال عقد الثمانينات، وقد جاءت معظم زيادات صادرات الغاز الطبيعي في كل من الجزائر والإمارات وليبيا.

شهدت هذه الصادرات تقلبات حادة خلال الثلاثة عقود الماضية، فقد وصلت إلى أقصاها في فترة السبعينات (٦٥٪/٨٤٪) ثم انخفضت بعد ذلك إلى أن وصلت إلى ٦٧٪ من إجمالي الصادرات العربية في عام ١٩٩٥، (انظر جدول رقم ٣).

#### (ب) التجارة العربية البينية في النفط والمنتجات البترولية:

لا تشكل التجارة العربية البينية في مجال النفط ومنتجاته إلا نسبة ضئيلة من حجم التجارة النفطية العربية مع العالم، حيث لا تتجاوز ٧٠ ألف برميل يومياً، أو ما يعادل أقل من نصف في المائة من إجمالي الصادرات النفطية العربية إلى الأسواق العالمية (٣).

إلا أن تدني حجم التجارة العربية البينية في مجال النفط الخام والمنتجات

والسياسية بين الدول العربية. ففي حين تعتمد دولة مثل الأردن على النفط العراقي بشكل شبه كامل لسد احتياجاتها من الطاقة، فإن دولاً أخرى تعتمد على الاستيراد من الأسواق الخارجية، وبشكل عام فإن البيانات المتوفرة تشير إلى أن مساهمة النفط العربي في سد احتياجات الدول العربية المستوردة للنفط وصلت إلى نحو ٢٠٪ في عام ١٩٩٥.

ورغماً عن ذلك، فإن التوقعات تشير إلى إمكانية زيادة حجم هذه المبادلات بشكل يمكن من تحقيق المصالح المشتركة لكل من الدول المصدرة والدول المستوردة، حيث إن الدول المصدرة سوف تجد في الدول المستوردة سوقاً استهلاكياً يساعدها على تصريف جزء من إنتاجها النفطي على شكل خام أو منتجات في وقت تزداد فيه المنافسة بين الدول المنتجة ليجاد أسواق استهلاكية جديدة وزيادة

العربي (٤)، أما المرحلة الثانية فتمثل الربط الكهربائي الشامل للدول العربية مع إمكانية ربط هذه الشبكة العربية بالشبكة الأوروبية عن طريق ربط العراق أو سوريا بتركيا وربط تونس بإيطاليا أو ربط المغرب بإسبانيا، بالإضافة إلى ربط الشبكة الأفريقية من خلال الربط بين مصر وزائير.

وتدل الدراسات المتخصصة على أن مثل هذا الربط سيوفر الفرص الكافية لزيادة التبادل التجاري في مجال الطاقة الكهربائية بين الدول العربية بهدف تأمين الإمدادات من ناحية والاستثمارات اللازمة للتوسع في إنتاج الطاقة الكهربائية من ناحية أخرى.

وأخيرا، يختتم هذا الجزء بدراسة تطبيقية للعوامل المؤثرة على تدفقات التجارة العربية البينية في منتجات الطاقة، مقارنة بالتجارة العربية الإجمالية.

وبتعبير آخر سوف تدرس الورقة مدى تأثير التجارة البينية في الطاقة بالتغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي للدول العربية.

شهدت فترة السبعينات ارتفاعا في معدلات نمو كل من الصادرات العربية البينية النفطية (٣٪) والصادرات الإجمالية النفطية (٤,١٪) ونصيب الفرد من إجمالي الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي (٨٪) ونصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي النفطي (٤٪). (٥)

إلا أنه نتيجة انخفاض أسعار النفط خلال الثمانينات تراجعت حصة الصادرات النفطية، كما انخفض النشاط الاقتصادي في الدول العربية نتيجة للانكماش الذي شهده الاقتصاد الدولي في أوائل الثمانينات، وفي منتصف الثمانينات تحسنت معدلات نمو نصيب الفرد في إجمالي الناتج المحلي الحقيقي، إلا أن الصادرات العربية البينية في منتجات الطاقة لم تنم بالشكل الذي كانت عليه في عقد السبعينات.

يتوقع أن يسهم في زيادة تصدير الغاز الطبيعي بشكل ملحوظ في السنوات القادمة.

ومن ناحية أخرى، فإن تكثيف استخدام الغاز الطبيعي في عمليات توليد الكهرباء بالدول العربية يعد خطوة ضرورية لتحقيق مشاريع الربط الكهربائي بين هذه الدول. ويمكن تحقيق الربط الكهربائي في إطار الدول العربية المتقاربة جغرافيا مثل دول مجلس التعاون الخليجي، ودول المشرق العربي التي تشمل العراق والأردن ولبنان وسورية ومصر، ودول المغرب العربي التي تشمل تونس وليبيا والجزائر والمغرب وموريتانيا. ويعمل ذلك على تحقيق الاستفادة من الغاز الطبيعي وبالتالي توفير كميات أكبر من النفط يمكن توجيهها إلى الأسواق الخارجية.

#### (د) التجارة العربية البينية في مجال الطاقة الكهربائية:

يتسم التبادل التجاري في الطاقة الكهربائية بين الدول العربية بأنه محدود جدا، وذلك لعدم وجود شبكات متطورة لنقل التيار الكهربائي بين الدول العربية المتجاورة، حيث يتم التبادل حاليا وبشكل متواضع بين كل من تونس والجزائر والمغرب على مستوى دول المغرب العربي، وبين كل من الأردن وسوريا ولبنان على مستوى دول المشرق العربي.

ونظرا لما يوقره الربط الكهربائي من منافع استراتيجية وفنية واقتصادية هامة، فإن عددا من الدول العربية يعكف حاليا على ربط شبكاته الكهربائية، وسيتم تنفيذ هذا الربط في المرحلة الأولى على ثلاثة مستويات: حيث يشمل المستوى الأول الربط فيما بين دول مجلس التعاون الخليجي، ويشمل المستوى الثاني الربط بين دول المشرق العربي الخمس، أما المستوى الثالث فيشمل ربط دول المغرب

حصصها في الأسواق العالمية للنفط، كما أنه سيوفر للدول المستوردة إمدادات من مصادر قريبة وآمنة وبتكلفة أقل لسد احتياجاتها من الطاقة.

#### (ج) التجارة العربية البينية في مجال الغاز الطبيعي:

تتضاءل التجارة الخارجية في مجال الغاز الطبيعي رغم ازدياد اعتماد الدول المستهلكة للطاقة على الغاز كبديل للنفط. وبصفة خاصة تتأثر التجارة الخارجية في مجال الغاز الطبيعي بالعديد من العوامل الاقتصادية والتكنولوجية والجغرافية، وما يحتاج إليه من استثمارات ضخمة لازمة لمعالجة ونقل الغاز الطبيعي من مواقع الإنتاج إلى أسواق الاستهلاك، لذلك فإنه غالبا ما يتم استهلاكه في مواقع الإنتاج. وتقتصر صادرات الغاز الطبيعي من الدول العربية حاليا على الجزائر والإمارات وليبيا، فقد زاد إجمالي صادرات الغاز الطبيعي من ملياري متر مكعب في عام ١٩٧٠ إلى حوالي ٢٦ مليارا في عام ١٩٨٥، ثم إلى ٣٧ مليارا في منتصف التسعينات، كما أن تجارة الغاز الطبيعي البينية العربية تتسم بالمحدودية نظرا لعدم وجود الشبكات المتطورة اللازمة لنقل الغاز داخل حدود الدول المنتجة من جهة وبين الدول المجاورة لها من جهة أخرى.

إلا أنه تبدو في الأفق في السنوات الأخيرة بوادر إمكانية تصدير الغاز الطبيعي على مستوى الدول العربية بعد نجاح بعضها في إقامة أجزاء كبيرة من شبكات داخلية لنقل وتوزيع الغاز الطبيعي من أماكن الإنتاج إلى أسواق الاستهلاك (أمثلة ذلك السعودية والكويت والعراق وقطر مصر وسوريا والبحرين والجزائر وليبيا)، وكذلك بين الدول العربية والأوروبية على أثر انجاز أنبوب الغاز الجزائري الأوروبي عبر المغرب والذي



هناك انتقالات هيكلية Structural Shifts تم استخدام متغيرات صورية Dummy Variables في دول التجارة البينية، الخارجية والإجمالية، فالمتغير الصوري D يختبر الانتقالات في القاطع The Inter-cept، أما المتغير الصوري DY فيختبر التغير في الميل The Slope، حيث:  $D=0$  في السنوات ١٩٧٠-١٩٧٤

الدخل على التجارة البينية العربية في منتجات الطاقة، وذلك من خلال تقدير ما يسمى بالمرونة الداخلية، أي التغير النسبي في التجارة البينية، في الطاقة للدول العربية بالنسبة للتغير النسبي في متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي وقياس النموذج (٢) المرونة الخارجية، وذلك من خلال قياس

وتختبر الورقة في هذا الجزء مدى حساسية حجم التجارة العربية البينية في الطاقة لمستوى النشاط الاقتصادي في الدول العربية. وسيتم ذلك من خلال دراسة العلاقة بين التجارة العربية البينية في الطاقة من ناحية ومجموعة المتغيرات التي تعكس النشاط الاقتصادي، والسكان من ناحية أخرى.

#### جدول رقم (٤)

#### مرونات التجارة العربية البينية والخارجية الإجمالية

| F     | R-2   | DY               | D                | قيمة المرونة     | النموذج                |
|-------|-------|------------------|------------------|------------------|------------------------|
| ١٨,٢٧ | ٠,٥٢١ | ٠,٣٠١<br>(٠,٧١٣) | ٠,١٢١<br>(٠,٧٥١) | ٠,٠٢٥<br>(١,٥٤٦) | نموذج (١)<br>١٩٧٣-١٩٨١ |
| ٢٠,٨١ | ٠,٦٠  | ٠,٥٢١<br>(٠,٦١٦) | ٠,٣٧٩<br>(١,٥٩١) | ٠,٠٠٢<br>(١,١٣٥) | ١٩٨٢-١٩٩٥              |
| ٤٢,٣٠ | ٠,٧٧٨ | ٠,١٢٧<br>(٠,٧٥٥) | ٠,٠٦٣<br>(٣,١١٣) | ٠,٧١١<br>(٣,٧٣١) | نموذج (٢)<br>١٩٧٣-١٩٨١ |
| ٦١,٣١ | ٠,٨١٥ | ٠,٠٢١<br>(٠,٨٥٣) | ٠,٣٣٥<br>(١,٩٢١) | ١,١٢<br>(٣,٧٤٩)  | ١٩٨٢-١٩٩٥              |
| ٦٠,٧  | ٠,٨٢٣ | ٠,٠٧١<br>(٠,٣٢٢) | ٠,٠٢١<br>(٠,٥٠٣) | ٠,٧٥٥<br>(٣,١٥٠) | نموذج (٣)<br>١٩٧٣-١٩٨١ |
| ٦٥,٥  | ٠,٨٥١ | ٠,٠٨٣<br>(١,٣٧٤) | ٠,٠٦١<br>(١,٥٧١) | ١,٢٣<br>(٠,٩٥١)  | ١٩٨٢-١٩٩٥              |

قيمة t. الإحصائية بين قوسين.

السنوات ١٩٨٩-١٩٩٦.

$D=1$  في السنوات ١٩٧٤-١٩٨٩ (وهي السنوات التي شهدت طفرة النفط وبالتالي تأثر الناتج المحلي الإجمالي ارتفاعاً وانخفاضاً). شهدت هذه السنوات عقد العديد من الاتفاقات التجارية الجماعية والاقليمية، وبالتالي كان لها أثرها في نمط واتجاه التجارة البينية العربية. وقد بدأت

التغير النسبي في التجارة الخارجية (غير البينية) للدول العربية بالنسبة للتغير النسبي في متوسط نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي. أما النموذج (٢) فيقيس أثر التغير النسبي في التجارة الإجمالية بالنسبة للتغير في نصيب الفرد من الناتج، وهو ما يعرف بالمرونة الإجمالية. ولتحديد ما إذا كان

لقياس أثر النشاط الاقتصادي في الدول العربية على حجم التجارة البينية العربية في الطاقة من ناحية، وعلى حجم التجارة الخارجية (غير البينية) في الطاقة والتجارة العربية الإجمالية النفطية من ناحية أخرى، سنستخدم متوسط نصيب الفرد في إجمالي الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي كمؤشر لمستوى النشاط الاقتصادي، وبالتالي فإنه يأخذ في الاعتبار أثر عامل النمو السكاني في الدول العربية على التجارة البينية والخارجية. وعلى ذلك فإنه سيتم تقدير النماذج الثلاثة الآتية:

$$\ln Lx_t = a_0 + \ln a_1 Y_t + a_2 D + a_3 DY + U_1, \dots \quad (1)$$

$$\ln Fx_t = b_0 + \ln b_1 Y_t + b_2 D + b_3 DY + U_2, \dots \quad (2)$$

$$\ln Tx_t = c_0 + \ln c_1 Y_t + K_2 D + c_3 DY + U_3, \dots \quad (3)$$

حيث إن:

$LX$  = حجم التجارة العربية البينية في منتجات الطاقة

$Y$  = متوسط نصيب الفرد في إجمالي الناتج المحلي الحقيقي.

$FX$  = حجم التجارة العربية الخارجية (غير البينية) في

منتجات الطاقة.

$TX$  = حجم التجارة العربية الإجمالية النفطية.

$U_i$  = خطأ الانحدار.

$a_0, b_0, c_0$  = ثوابت.

$a_1, b_1, c_1$  = المرونة الداخلية، الخارجية، الإجمالية، على

التوالي.

$a_2, b_2, c_2$  = التغير في القاطع (أي قيمة التجارة

الثقافية).

$a_3, b_3, c_3$  = التغير في الميل بين الفترتين.

يقيس النموذج (١) أثر التغير في

سنوات الحفرة النفطية (١٩٧٤) بارتفاعات حادة في أسعار النفط، أما نهايتها فقد شهدت انخفاضات حادة في أسعار النفط بدأت في أواخر عام ١٩٨٣. واختبار هذه الانتقالات الهيكلية في دالة التجارة البينية استخدمت المتغيرات الصورية DIt.

ويفترض أنه إذا كانت المعاملات  $a_2, a_3, b_2, b_3, c_2, c_3$  معنوية دل ذلك على تغير في التقاطع (أي قيمة التجارة التلقائية) بين الفترتين. وإذا كانت المعاملات  $a_3, b_3, c_3$  معنوية دل على تغير في الميل Slope بين الفترتين.

يسجل الجدول رقم (٤) نتائج انحدار النماذج ١-٣. من هذه النتائج يتضح أن المرونة الداخلية للتجارة العربية البينية كانت ضعيفة، بلغت ٠.٠٢٥، وهذا معناه أن نمو مقداره واحدا في المائة في نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي الحقيقي يصاحبه نمو في التجارة العربية البينية قدره ٠.٢٥ في المائة خلال الفترة ٨١-١٩٧٣، كما يلاحظ أن هذه المرونة انخفضت كثيرا في الفترة الثانية كما لم تكن معنوية عند مستوى أكبر من ١٪. ويوضح الجدول أن المرونة الداخلية للتجارة البينية في منتجات الطاقة كانت أقل بكثير من كل من المرونة الخارجية والمرونة الإجمالية خلال الفترتين.

توضح هذه النتائج كذلك، أن التجارة العربية البينية في منتجات الطاقة لم تتأثر بالتغيرات في مستوى النشاط الاقتصادي بالدول العربية، ولم تكن حساسة لنمو نصيب الفرد من الناتج المحلي الحقيقي في الدول العربية.

يتضح من الناتج، كذلك، عدم حدوث انتقالات هيكلية في كل من التجارة العربية البينية التلقائية والميل الحدي للتجارة البينية في الفترة الأولى، بينما نقص الجزء التلقائي في الفترة الثانية. وإن كانت المعلمة القدرة معنوية عند مستوى منخفض جدا من المعنوية. وقد شهدت

التجارة العربية الخارجية انتقالات هيكلية في الجزء التلقائي من التجارة الخارجية (غير البينية) في الفترتين، وزادت التجارة التلقائية والميل الحدي للتجارة العربية الإجمالية في الفترة الثانية ١٩٩٥-١٩٨٢.

ويدل ذلك على أن الاقتصاديات العربية لم تتعود على نمط معين في التجارة البينية، وأن هذا النمط من الواضح أنه يتأثر ليس بمستوى نصيب الفرد من الناتج المحلي الإجمالي في الدول العربية بل بعوامل أخرى مثل الاعتبارات السياسية والعوامل الاجتماعية والعلاقات الثنائية.

## ٢. الأفق المستقبلية للتجارة البينية العربية في مجال الطاقة

تتميز الدول العربية - كمجموعة - بوفرة مصادر الطاقة وإمكانات إنتاج هائلة وهامة تجعلها من أهم الدول ذات الفائض في مجال الطاقة، وبما يؤهلها لتحقيق تعاون مشترك في ضوء بعض التطورات الجديدة الكبرى في الأسواق الداخلية والخارجية، بما في ذلك من ازدياد الانفتاح على الخارج باعتباره جزءا من استراتيجية متكاملة لعملية التنمية، والفرص الجديدة للتجارة التي يخلقها تحرير التجارة الدولية والتطورات المتوقعة بخصوص إدراج تجارة النفط ضمن مفاوضات واتفاقية الجات.

ولما كانت معظم الدول العربية تتشابه من حيث توفر المصادر الطبيعية فيها، وعليه من حيث تحقيق ميزات مقارنة في منتجات متشابهة، فإنه يجب على هذه الدول في المستقبل - وحتى تتمكن من توسيع التجارة البينية - أن تعمل على تنمية ما يعرف بالتجارة في مجال الطاقة متاحة طالما أن هناك دول ذات فائض نفطي وأخرى ذات عجز، وأن الأخيرة ستلجأ إلى استيراد احتياجاتها من الطاقة من دول

الفائض.

وفي الواقع، تكتسب تنمية التجارة العربية البينية في مجال الطاقة أهمية خاصة ليس فقط من حيث حجم وقيمة هذه التجارة، ولكن أيضا من حيث ما تحسّله من دور هام في دعم التكامل الاقتصادي العربي وتحقيق الأمن في إمدادات الطاقة من مصادر قريبة وآمنة، وسوف تنعكس زيادة التجارة في مجال النفط والغاز والكهرباء، وخاصة إذا نفذت عبر شبكات من الأنابيب وأسلاك للربط الكهربائي، سوف ينعكس ذلك في خفض للتكاليف وتنمية العديد من المناطق العربية في الدول العربية وتيسير مشروعات البنية الأساسية والتنمية الاقتصادية.

وقد كان الاهتمام بمشروعات البنية الأساسية النفطية وما تملكه الدول العربية من إمكانات هائلة في مجال الهيدروكربونات، ما يسهم في تهيئة الظروف المطلوبة لتنمية التعاون فيما بينها، والاستفادة منها في مشروعات التعاون وتوسعة الهياكل والمؤسسات القائمة وإقامة مشروعات مشتركة جديدة. لقد شهد التعاون العربي في مجال صناعة وتجارة النفط والطاقة تطورات ملحوظة، تمثل بعضها في إقامة عدد من الشركات والتي تعتبر جزءا مكملًا لنشاطات الصناعة البترولية في الدول العربية.

وفي الواقع، ورغم التقلبات في العلاقات العربية، فقد ساهمت الشركات النفطية المشتركة كثيرا في نمو التجارة البينية وتمويل الإسهام في رؤوس أموال الصناعات البترولية في الدول العربية (٦). وبالإضافة إلى ذلك، يعتبر التعاون العربي الاقليمي مثالا بارزا في مجال التعاون النفطي، ففي مجلس التعاون الخليجي والاتحاد المغربي وضعت سياسات نفطية موحدة مشتركة تسهم في عملية التخطيط وترشيد الطاقة والتسعير والاستكشاف والانتاج

والتكثير.

ولعل من أبرز ملامح تطور التعاون العربي في مجال الطاقة شبكات تصدير النفط والغاز، من أمثلة هذه الخطوط، خط سوميد يربط بين ميناء العين السخنة في خليج السويس وميناء سيدي كزير غرب الإسكندرية. من الأمثلة كذلك خط التابلاين والذي يمتد بين السعودية والأردن وسورية، ثم ميناء الزهراني بלבنا، وقد توقف هذا الخط أثناء أزمة الخليج.

فضلا عن ذلك، توجد أمثلة عديدة للتجارة البينية للنفط والغاز في الدول العربية، من بينها الاتفاقية الثنائية لتكثير النفط السعودي في البحرين، والتي ارتفعت من ١٢٧ ألف برميل يوميا في عام ١٩٨٥ إلى ما يقرب من ٢٢٥ ألف برميل في منتصف التسعينات، وصادرات الغاز الجزائري إلى تونس، فقد بلغت كمية الغاز الجزائري التي تأخذها تونس من خلال أنابيب الغاز الجزائري العابرة لأراضيها حوالي ٥٪ من الغاز المنقول عبر تونس، زادت إلى ٨٪ من الغاز الجزائري العابرة إلى إيطاليا في عام ١٩٩٥.

وبالإضافة إلى ما سبق، من آفاق التعاون العربي المشترك في مجال التجارة البينية في مجال الطاقة الاتفاقيات الثنائية

التي عقدتها الدول العربية في السنوات القليلة الماضية في إطار تعزيز التعاون البترولي والغاز بين مصر وسورية وليبيا والأردن.

#### أ- التعاون بين مصر والأردن:

ترتكز التجارة البينية بين مصر والأردن في مجال الطاقة على تصدير الغاز الطبيعي المصري إلى الأردن، وذلك من خلال مد خط أنابيب بطول ٢٧٠ كم من منطقة عيون موسى عبر شبه جزيرة سيناء إلى منطقة العقبة بالأردن بمعدل ٢٠٠ مليون قدم مكعب بحلول عام ٢٠٠١/٢٠٠٢، يتزايد تدريجيا ليصل إلى ٤٠٠ مليون قدم مكعب يوميا، كذلك تشمل التجارة البينية في مجال الخدمات المرتبطة بمجال تخطيط الطاقة والبحث والاستكشاف والتدريب.

#### ب- التعاون بين مصر وليبيا:

اشتمل هذا التعاون على إنشاء خط أنابيب الخام طبرق/ الإسكندرية لنقل الخام الليبي من طبرق ١٠٠-١٥٠ ألف برميل يوميا، ويتم تكريره في المصافي المصرية، أو إنشاء مصفاة نفط مشتركة

بالإسكندرية، يبلغ طول خط الأنابيب حوالي ٦٢٢ كم منها ١٢٧ كم داخل الأراضي الليبية، ٤٩٥ كم داخل الأراضي المصرية.

وتسهم عمليات التجارة البينية بين مصر وليبيا في نمو حركة تجارة مصر الخارجية، فإنشاء خط لنقل الغاز الطبيعي يربط الشبكة القومية المصرية للغازات الطبيعية بالشبكة الليبية لنقل الغاز في الربط مع الشبكة الدولية لنقل الغاز المقامة في المنطقة.

وفي مجال التجارة البينية في الخدمات بين مصر وليبيا تم تأسيس شركتين لإقامة محطات تموين وخدمة السيارات على الطريق الساحلي الذي يربط بين مصر وليبيا.

ففي أغسطس ١٩٩٥ تم توقيع بروتوكول التعاون الفني في مجالات التدريب والتأهيل للكوادر البترولية وتبادل الخبرة والخبراء في مجال البترول. كذلك استفادة سورية من الخبرة المصرية في مجالات استخدام الغاز الطبيعي كوقود في وسائل النقل المختلفة، كذلك الاستفادة من مجالات إنتاج وتسويق البنزين الخالي من الرصاص (أصبح حاليا يغطي حوالي ٨٥٪ من احتياجات الاستهلاك المحلي من البنزين في مصر).

## الهوامش ومراجع الدراسة:

1. استاذ مساعد بقسم اقتصاديات التجارة الخارجية، جامعة حلوان بالقاهرة - معار حالي إلى منظمة الاقطار العربية المصدرة للبترول (الاوابك)، الكويت.
2. صندوق النقد العربي، الصندوق الاجتماعي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، ندوة سياسات التجارة الخارجية والبيئية للبلاد العربية، أبو ظبي، ٢٧-٢٩ يناير ١٩٩٢.
3. صندوق النقد العربي، قاعدة البيانات للتقرير الاقتصادي العربي الموحد (أبو ظبي).
4. منظمة الاقطار العربية المصدرة للبترول، قاعدة البيانات.
5. الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، التقرير العربي الموحد، أعداد مختلفة.
6. الصندوق العربي للإنماء الاقتصادي والاجتماعي، المرجع السابق.
7. من أمثلة هذه الشركات العربية للاستثمارات البترولية - (أبيكوروب) وهي إحدى الشركات المنبثقة عن الأمانة العامة لمنظمة الاقطار العربية المصدرة للبترول (أوابك). وقد ساهمت ضمن مجموعة من عدة بنوك في ترتيب قروض لعدد من الشركات الصناعية في السعودية والكويت وقطر. كذلك الشركة العربية لبناء وإصلاح السفن والشركة العربية البحرية لنقل البترول والشركة العربية للخدمات البترولية.

التساؤلات التي تُثار هنا تدور حول:  
- ما هي دوافع ومسببات الحاجة إلى

التطوير؟

- إلى أين تتجه التغييرات المعاصرة في

البرامج التعليمية المحاسبية؟

- هل تسير التوجهات لتعديل وتغيير

التعليم المحاسبي في الطريق الذي يضمن

تحقيق الغايات والأهداف المنشودة من

التطوير؟

الحاجة إلى تطوير التعليم المحاسبي

يكمن السبب الرئيسي في حاجة

التعليم المحاسبي إلى التغيير إلى أن

البرامج التعليمية المحاسبية لم تواكب

التغييرات الديناميكية المستمرة والمتسارعة

في المهنة (Accounting Education

Change Commission, 1990).

إذ كان توجه التعليم المحاسبي، وما زال

أحياناً أو إلى عهد قريب، إلى التركيز على

تعلم المعارف الفنية اللازمة للخريج لكي

ينخرط في مزاولة مهنة المحاسبة. وقد

تركزت محتويات البرامج المحاسبية التي

تقدمها المؤسسات التعليمية، على التأكيد

على الدراية بالقواعد الواجبة التطبيق

محاسبياً في المواقف المختلفة التي تعرض

للمارس، وأدى ذلك - كما ذهب بعض

الكتاب - إلى أن أصبحت نظرة طالب

المحاسبة إلى العديد من محتويات المقررات

المحاسبية إلى أنها مجرد معارف واجبة

«الحفظ عن ظهر قلب» (Wenzler &

Wickert, (1989), Pryor and Adams

(1994).

وقد وصف أحد الكتاب هذا الوضع منذ

عدة سنوات بقوله إن طالب المحاسبة لا

يتلقى تعليماً بقدر ما يتلقى تدريباً.

(accounting students have been

trained rather than educated (Zeff,

1989).

وقد احتلت الحاجة إلى تلافي جوانب

القصور تلك في التعليم المحاسبي الاهتمام

## اتجاهات تطوير التعليم المحاسبي إلى أين؟



د. مارك مسعود

أستاذ المحاسبة - جامعة كلارمونت -

الولايات المتحدة الأمريكية



د. محمد أحمد العظمة

أستاذ المحاسبة - كلية العلوم الإدارية -

جامعة الكويت

التطوير المعاصرة. كما أن هناك العديد من

الجهود التي تبذلها الجامعات العربية،

مواكبة لتلك التوجهات، ومن أبرزها جهود

اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة في

جامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج

العربية في مجال تنسيق متطلبات التخرج

في أقسام المحاسبة بجامعات الدول

الأعضاء (١).

وإذا كان الواقع يقر بالحاجة إلى

التطوير في التعليم المحاسبي، فإن

ليس هناك خلاف في الرأي في

السنوات الأخيرة حول حاجة التعليم

المحاسبي في المؤسسات التعليمية

الجامعية إلى التغيير والتطوير بشكل

يجعله مسايراً للتغييرات والتحديات

الملموسة في عالم الأعمال وجوانب التطبيق

المهني المحاسبي. وقد عكفت العديد من

المؤسسات العلمية الأميركية والأوروبية

على مراجعة المناهج المحاسبية بقصد

تحديثها وجعلها متفقة مع متطلبات

والمبتكرة للأدوات المالية والاتفاقات المالية والائتمان في مجالات الأعمال محليا وعالميا.

ازدياد أهمية القطاع الخدمي في الاقتصاد القومي.

اتجاه الهياكل التنظيمية للشركات والأنشطة التمويلية والاستثمارية إلى التعقيد، والارتكاز على الخبرات المتخصصة في تولي أمور التخطيط والتنفيذ والمتابعة.

التطور التقني في مجالات تشغيل البيانات والاتصالات، مما ييسر القدرة على تحقيق غايات النمو والتخصص في النشاط.

النمو المتسارع للجوانب القانونية والجوانب المنظمة لأنشطة الوحدات الاقتصادية، والتي يتوقع أن تثير الاهتمام بجوانب الرقابة والمتابعة لإدارة أعمال الوحدات الاقتصادية.

## (ب) الملامح المتوقعة لبيئة المزاولة المهنية للمحاسبة

١ - تزايد درجة تركيز العمل المحاسبي في مكاتب المحاسبة كبيرة الحجم نسبيا، مع اتجاه حجم تلك المكاتب إلى التوسع وزيادة حجم النشاط وعدد العاملين، بالإضافة إلى توسعها في تقديم العديد من الخدمات مثل:

- تشغيل البيانات المحاسبية، وحفظ السجلات، وإعداد التقارير المالية الخارجية والتقارير الداخلية للاستخدامات الإدارية.

- تقديم الخدمات في مجالات شؤون العاملين.

- التوسع في مجال خدمات التدقيق الداخلي.

- الخدمات الضريبية.

- الخدمات في مجالات الأنشطة التمويلية والاستثمارية.

٢ - يتوقع العاملون في مكاتب وشركات المحاسبة ما يلي:

المحاسبية ما بين ١٧-٢٧٪ من مجموع ساعات التخرج.

## متطلبات الممارسة المهنية المحاسبية

إذا كانت مرتكزات التغيير في التعليم المحاسبي تتجه إلى التأكيد على ضرورة اتساع دائرة الجوانب المعرفية غير التخصصية، وتنمية المهارات التحليلية والاتصالية لخريج البرنامج التعليمي المحاسبي، (والتي تتم عادة على حساب التركيز على المعارف التخصصية المحاسبية)، فإن التساؤل الذي يمكن إثارته هنا هو مدى اتفاق تلك التوجهات مع اعتبارات الممارسة المهنية للمحاسب عند تخرجه وانخراطه في العمل المحاسبي. ويمكننا في هذا الصدد محاولة حصر الملامح والخصائص الرئيسية التي يتوقع أن تسود مجالات الأعمال عموما، والمجالات المحاسبية على وجه الخصوص في السنوات القادمة، وعلى الصعيد العالمي. إذ يمثل ذلك تصورا لبيئة المزاولة المهنية للمحاسب، وطبيعة القدرات والمهارات المتوقعة منه لغرض التواءم مع احتياجات المزاولة المهنية. ويمكن تقسيم تلك الملامح البيئية إلى المجموعتين التاليين:

## (أ) الملامح المتوقعة الميزة لمجالات الأعمال:

يمكننا تحديد ملامح بيئة الأعمال التي تمثل الدائرة الكبرى لمجال عمل خريج البرنامج المحاسبي والمتوقع أن تسود مستقبلا في الجوانب التالية:

- سيطرة الشركات الدولية متعددة الجنسية، مع وجود عدد كبير من الشركات محلية متوسطة وصغيرة الحجم.

- اتجاه عدد كبير من الشركات إلى التخصص بدرجة أكبر في مجال النشاط.

- ظهور العديد من الأساليب المستجدة

من جانب العديد من المنظمات المحاسبية المهنية في العديد من البلدان خاصة في الولايات المتحدة الأميركية وبريطانيا وكندا وأستراليا ونيوزيلندا. وقد أخذت تلك المنظمات بالمناذاة بضرورة تغيير مسار التعليم المحاسبي، من التركيز على تجميع المعارف الفنية التفصيلية، والتي معظمها عادة ما يخضع للتبديل والتطوير بعد سنوات قليلة من التخرج، إلى ضرورة تنمية القدرة على التعلم، والتفكير المستقبلي الخلاق بالإضافة إلى الحاجة إلى إلمام الخريج وسعة أفقه بالعديد من المجالات المعرفية غير المحاسبية، وتنمية مهاراته الاتصالية والتحليلية. ويتسق ذلك مع توصيف خريج البرنامج المحاسبي الأكاديمي بأنه «ذلك الفرد الذي يتوافر له المهارات الذهنية والقدرة على الحكم والتصرف، وسلاحه في ذلك ليست المعارف في حد ذاتها، وإنما القدرة على التعلم» (The New Zealand Society of Accountants, 1984).

وقد أدى ذلك بالكثير من تلك المنظمات المهنية إلى تغيير - أو التوجه إلى تغيير - متطلبات المزاولة المهنية بالتوجه إلى اشتراط ضرورة حصول المتقدم في مرحلة تعليمه الجامعي على جرعة كافية ومتوازنة من المعارف العامة والمعارف غير المحاسبية في مجالات الأعمال بالإضافة إلى المعارف التخصصية المحاسبية، يُضاف إلى ذلك ضرورة تنمية المهارات التحليلية والاتصالية<sup>(٢)</sup>. ويتفق ذلك التوجه مع اتجاهات جمعية الكليات الأميركية لإدارة الأعمال (AACSB) إلى ضرورة توسيع نطاق المعارف العامة في مجالات الأعمال، لأغراض الاعتراف الأكاديمي بالبرامج المحاسبية التي تقدمها الجامعات الأميركية، إذ خصصت للمعارف العامة نسبة تتراوح بين ٤٠-٥٣٪ من مجموع الساعات اللازمة للتخرج، وللمعارف في مجالات الأعمال نسبة تتراوح بين ٢٢-٣٣٪، بينما تحتل المعارف

شكل رقم (١)

التفاوت في هيكل ومحتويات البرنامج التعليمي المحاسبي في جامعات دول مجلس التعاون

| المدى  | هيكل البرنامج:  |  |
|--|---|--|
| ساعة معتمدة 136.120                              | مجموع الساعات اللازمة للتخرج  |  |
| 36. /11  | النسبة المئوية للمعارف العامة   |  |
| 45. /31  | النسبة المئوية للمعارف المشتركة بين تخصصات الكلية   |  |
| 40. /18  | النسبة المئوية للمعارف التخصصية المحاسبية (لا يدخل ضمنها المقررات المحاسبية المقدمة ضمن المعارف المشتركة) |  |
| # النسبة المئوية من مجموع الساعات اللازمة للتخرج |   |  |

| تحليل الساعات المخصصة للمقررات المحاسبية عموماً: |   |
|--|---|
| ساعة 51.42                                       | مجموع ساعات المقررات المحاسبية            |
| 16.3   | ضمن متطلبات الكلية                        |
| 47.6   | ضمن متطلبات التخصص                        |
| 24.9   | مجموع الساعات الاختيارية لمقررات المحاسبة |

| تحليل الساعات الإلزامية المخصصة للمعارف المحاسبية: |  |
|--|--|
| ساعات 10.6   | عدد الساعات المخصصة لإدراك المحاسبة  |
| ساعة 12.5  | عدد الساعات المخصصة للمحاسبة المالية (المتوسطة والمتقدمة)                    |
| ساعات 7.3  | عدد الساعات المخصصة لمحاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية                      |
| ساعات 6.3  | عدد الساعات المخصصة للمراجعة   |
| ساعات 5.2  | عدد الساعات المخصصة لنظم المعلومات المحاسبية                                 |
| ساعات 5.0  | عدد الساعات المخصصة لقاعة البحث أو مشروع البحث في المحاسبة أو التدريب العملي |

-تزايد درجة تخصصهم في نوع الأعمال المحاسبية، ودرجة تخصصهم في قطاع أو أكثر من قطاعات النشاط المختلفة. -تزايد درجة الفصل في تخصصات المزاويلين للمهنة في أحد المجالين الرئيسيين التاليين:

× الأعمال المحاسبية الفنية، والتي يتولى النهوض بها المحاسب المتخصص في مجالات تشغيل البيانات في ظل الأنظمة الآلية، وإعداد التقارير المالية، والتقارير الضريبية. × خدمات الأعمال الاستشارية، ويتولاهما من يقوم بالتخصص في أحد مجالات تقديم المشورة والخبرة في المحاسبة الإدارية، أو الضريبية أو اندماج الأعمال على سبيل المثال.

اتجاهات التغيير في برامج التعليم المحاسبي

يتصارع تحديد هيكل البرنامج المحاسبي في التعليم الجامعي اتجاهان متعارضان:

الأول: وهو اتجاه كم المعارف في المحاسبة ومجالات الأعمال عموماً إلى التزايد، والحاجة إلى المعارف المتخصصة للنهوض بالوظائف المحاسبية ووظائف المراجعة، مما يشكل توجهاً نحو زيادة المقررات المحاسبية في التعليم الجامعي.

الثاني: الحاجة إلى تدعيم إلمام محاسب المستقبل بالكثير من الأوجه المعرفية غير المحاسبية سواء في مجالات الثقافة العامة أو مجالات الأعمال.

ومن مظاهر التصارع بين هذين الاتجاهين في تصميم هيكل برنامج المحاسبة في الجامعات ما يلي:

١- يمثل عنصر الوقت القيد الأساسي لإمكانية تدعيم الجوانب المعرفية لطالب المحاسبة. لذا فإن هناك اتجاهًا قويا نحو زيادة الحد الأدنى لمتطلبات التخرج إلى أكثر من ١٢٠ ساعة. ويتمثل ذلك على وجه

مهنة هو ما يتوافر لدى ممارسيها من معارف تخصصية، إذ يتبغى أن نتوقع ممن يرغبون في الانخراط في مزاوله المهنة درايتهم بتلك المعارف التخصصية، وقدرتهم على تطبيقها عمليا. ومهنة المحاسبة ليست استثناء من ذلك، مثلها مثل باقي المهن الأخرى كالتطب والهندسة، يضاف إلى ذلك أن التغييرات في مجالات الأعمال واتجاهها نحو زيادة درجة التخصص تجعل من المتوقع للممارس المهني أن يتوافر له مستوى عال من الدراية والمعارف التخصصية تمكنه من التكيف مع تلك المتغيرات.

ويبقى التساؤل المطروح بهذا الشأن عما إذا كان هذا الاتجاه إلى التغيير في التعليم المحاسبي يعتبر متوافقا على مصالح المهنة في الأجل الطويل. ورغبة في الإبقاء على هدف توسيع نطاق المعارف

وتقنياتها، وإدارة الموارد البشرية والتسويقية والتمويل والاقتصاد والقانون، على سبيل المثال) أهمية لا تقل، إن لم تكن على الأهمية المعطاة لمقررات التخصص في المحاسبة.

والتساؤل الذي يمكن إثارته هنا هو إلى أي مدى يحقق ذلك التوجه في تغيير وتطوير التعليم المحاسبي. والذي يبدو أنه يلقي القبول من غالبية الأطراف عالميا. مطالب المهنة وتطلعات خريجي البرامج المحاسبية في الأجل الطويل؟ ويمكن تقديم محاولة للإجابة عن ذلك التساؤل على الوجه التالي:

## ١- هل يخدم اتجاه التطوير مصالح المهنة وتطلعاتها

عموما يمكن القول إن أهم ما يميز أية

الخصوص في التوصية بزيادة الساعات المطلوبة للتقدم لامتحانات زمالة معهد المحاسبين الأميركي (CPA) إلى ١٥٠ ساعة، وتوجه العديد من جهود الأكاديميين لتطوير برامج المحاسبة على ضوء تلك التوصيات.

٢- تزايد عدد المقررات الإلزامية في برنامج المحاسبة على حساب عدد المقررات الاختيارية.

٣- اتجاه محتوى المقررات المحاسبية إلى الاتساع والتعقيد حتى يمكن تغطية الكم الكبير من المعارف المحاسبية المتزايد في أقل عدد من الساعات المعتمدة، وحتى يمكن أن يفسح المجال في نفس الوقت لدراسة القدر المطلوب من المعارف غير المحاسبية سواء من متطلبات الكلية أو متطلبات الثقافة العامة.

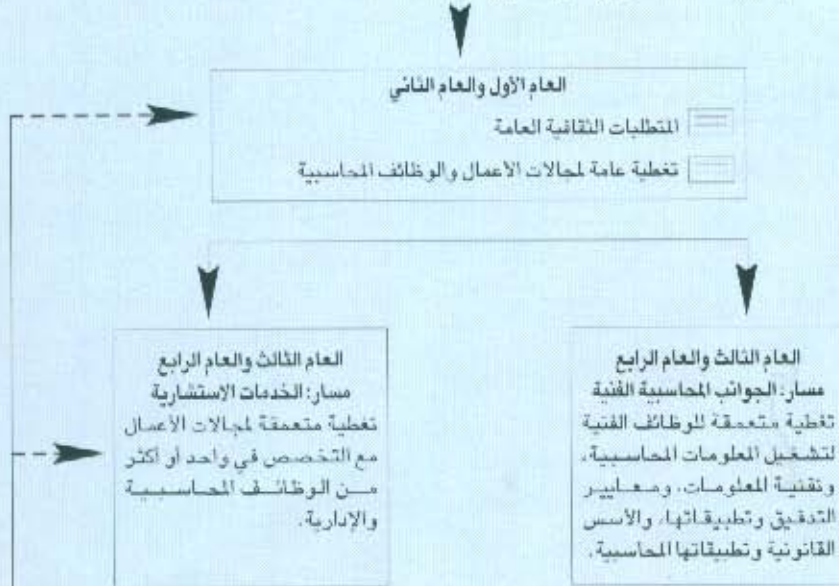
وقد أوضحت الدراسة المقدمة إلى اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة في جامعات دول مجلس التعاون لدول الخليج العربي بناء على مراجعة للبرامج الأكاديمية التي تقدمها أقسام المحاسبة في تلك الجامعات، اتساع فجوة الاختلافات في تصميم البرنامج التعليمي المحاسبي ومحتوياته من جامعة لأخرى (٣)، وذلك كما يبدو في الشكل رقم (١). ويمكن تفسير مسببات ذلك التفاوت، في ضوء الصراع بين الاتجاهين المتعارضين في تصميم البرنامج والمشار إليهما، وكما سبق أن اتضح من توجهات المنظمات المهنية إلى التوصية بالاتجاه الثاني، وهو تغليب الاهتمام بالمعارف العامة وغير التخصصية، وتنمية المهارات الاتصالية، بينما يحتل الاهتمام بالتوسع في المهارات المحاسبية التخصصية المرتبة الثانية من الأهمية.

وقد انعكس ذلك في البرامج المحاسبية التي أخضعها العديد من الجامعات العالمية للتطوير، في إعطاء المعارف العامة والمعارف في مجال الأعمال (وتضم نظريات الإدارة والتنظيم ونظم المعلومات

### شكل رقم (٢)

#### مقترح لهيكل الدراسة الجامعية لدرجة البكالوريوس في المحاسبة

يشترط لالتحاق الدارس ببرنامج المحاسبة أن يتوافر له الحد الأدنى اللازم من المعارف العامة والمهارات الاتصالية (الاجتماعية).



خلال سنوات الدراسة يهيا البرنامج الدراسي لاكتساب مهارات التفكير المستقل الخلاق، والقدرة على التعلم الذاتي، وتطوير المهارات الاتصالية. وأساليب حل المشكلات من خلال دراسة الحالات العملية والدراسات الميدانية التي تتيح له الدراية بكيفية تطبيق المفاهيم في واقع الممارسة العملية.

العامّة والمعارف المتعلقة بمجالات دون التضحية بمتطلبات المزاولة المهنية من معارف تخصصية محاسبية، فإنه يمكن أن يقترح لهذا الغرض أن تسعى برامج التعليم المحاسبي إلى ضمان القدر الكافي والمرغوب من تلك المعارف التخصصية. مع الإبقاء على مجموع الساعات اللازمة للتخرج. وذلك من خلال تطوير أساليب التدريس على النحو الذي ترد مناقشته فيما بعد.

## ٢. هل يتوافق التوجه نحو التطوير مع تطلعات خريجي تخصص المحاسبة

بوجه عام فإنه يتوقع من خريج التخصص في المحاسبة، مثله في ذلك مثل التخصصات المهنية الأخرى مثل الطب والهندسة، قدرته على الانخراط في مزاولة المهنة بناء على المعارف التي تحصل عليها والقدرات والمهارات التي خبرها من خلال تعليمه الجامعي. وكما سبق القول إن زيادة درجة التخصص في مزاولة مهنة المحاسبة يتوقع أن يكون النمط السائد في مجال الممارسة مستقبلاً. لذا يمكن أن يقترح بهذا الصدد أن يتيح التعليم المحاسبي مجالين تخصصيين رئيسيين للدارسين طبقاً لتفضيلاتهم لمجالات التطبيق المهني وهما:

أ- المتخصصون في الجوانب الفنية المحاسبية: ويتوقع أن يتلقى الطلاب ذلك الفرع من التخصص معارف ومهارات تخصصية متعمقة في وظائف العمل المحاسبي المختلفة، والتي تشتمل على تشغيل البيانات المحاسبية وإعداد التقارير المالية الداخلية والمنشورة، بالإضافة إلى الدراية التفصيلية المتعمقة بمفاهيم وإجراءات التدقيق وإعداد التقارير الضريبية. ويحتاج المتخصصون في ذلك الفرع إلى خلفية معرفية عريضة لمجالات الأعمال، مشتملة على الجوانب القانونية والمؤسسية.

ب- المتخصصون في مجالات الاستشارات الإدارية: إذ من المتوقع أن يتعاظم طلب مكاتب المحاسبة وغيرها على هؤلاء الخريجين من تخصص المحاسبة والذين تتوافق قدراتهم ومهاراتهم على النهوض بأعمال الخدمات الاستشارية التي تقدمها تلك المؤسسات لعملائها. ويتوقع من الخريج الملائم لهذه الوظائف الإلمام بخلفية شمولية عريضة من المعارف والمهارات الخاصة بجوانب العمل المحاسبي، ولكن يُضاف إليها الإلمام المتعمق بأحد المجالات التخصصية للخدمات الاستشارية مثل الخدمات الضريبية أو التنظيمية أو وظائف الاستثمار والتمويل وغيرها.

ويمكن بناء على ما تقدم توصيف عام لهيكل البرنامج التعليمي الجامعي للتخرج بدرجة البكالوريوس في المحاسبة بحيث يقدم تركيزاً في السنتين الأخيرتين من البرنامج لكل من المتخصصين المشار إليهما، ولكن يضمهما قاعدة معرفية شمولية عامة لكل من التخصصين في السنتين الأولى والثانية من البرنامج، وذلك على النحو الذي يعرضه شكل رقم (٢). ويراعى أن هذا النموذج لا يقترح بالضرورة تأهيل الطالب للمزاولة المهنية مباشرة بمجرد التخرج. إذ أن الانضمام عادة ما يتطلب اكتساب بعض سنوات الخبرة بعد التخرج، واللازمة لصقل الخريج وإكسابه المهارات التطبيقية اللازمة لتكوين قدرته على ممارسة الحكم والتقدير المهني السليم في الأمور التي تعني له في الممارسة العملية.

## أساليب التدريس الملائم لصقل المهارات اللازمة لخريج التعليم المحاسبي

يقترح النموذج المقدم أعلاه تدعيماً لمضمون القدرات والمهارات الفنية المتخصصة لدى خريج البرنامج التعليمي

المحاسبي، تلبية لاحتياجات الممارسة المهنية، وتحقيقاً لتطلعات خريجي البرنامج. ولكن ذلك لا يعني بالضرورة التضحية بتطوير الخصائص المرغوبة في تكوين الخريج من حيث الإلمام بالمعارف العامّة والمعارف في دوائر الأعمال، وتنمية المهارات الاتصالية والقدرة والرغبة على اكتساب الذاتي للمعرفة في حقل التخصص.

ونظراً لمحدودية ساعات الدراسة الكلية للطالب الجامعي، فإنه يقترح لهذا الغرض محاولة تطوير أساليب التدريس، ودراسة إمكانية تطبيق بعض الطرائق المبتكرة التي تسعى لإكساب الدارس المهارات المرغوبة والجوانب المعرفية العامّة ولكن بتخصيص قدر أقل من الساعات الدراسية. ويمكن أن يتأتى ذلك عن طريق تكثيف استخدام الحالات العملية والميدانية، والتكليفات المختلفة بالنهوض بأنشطة حل المشكلات الإدارية من خلال المشروعات البحثية الجماعية، والمناظرات، والمباريات الإدارية وغيرها. ويتعين أن تسعى تلك الأساليب إلى تنمية المهارات الاتصالية والقدرة على التعلم الذاتي من جانب الدارس.

ولا شك أن التطوير باتباع هذا المنهج المقترح سوف يتطلب تخصيص قدر أكبر من الموارد والقدرات، وخاصة بالنسبة لأعضاء الهيئة التدريسية القادرين على توفير المصادر التعليمية الملائمة، والوقت الكافي للإشراف الأكاديمي المتزايد في ظل اتباع تلك الأساليب. ويلاحظ أيضاً أن الاستفادة القصوى من الأساليب المستحدثة لتقنية المعلومات في العملية التدريسية كفيلة بتحقيق العديد من المزايا التي تدعم إمكانات تطبيق هذا النموذج المقترح. فعلى سبيل المثال، سوف يتوافر للدارس القدرة على الاسترجاع الفوري للمعلومات من قواعد البيانات المختلفة المتوافرة على الشبكات الإلكترونية للمعلومات، بما يمكنه من التعرف على تطبيقات المفاهيم الأكاديمية



bridge Island, WA: AECC.  
 - Pryor, L.J., & Adams, S.L. (1994). Attraction and Retention of High-Aptitude Students in Accounting: An Exploratory Longitudinal Study. *Issue in Accounting Education*, 9 (1), 45-58.  
 - Inman, B.C., Wenzler, A., & Wickert, P.D. (1989). Square Pegs in Round Holes: Are Accounting Students Well-Suited to Today's Accounting Profession? *Issues in Accounting Education*, 4(1), 29 - 47.  
 - New Zealand Society of Accountants. (1984). *Horizon 2000 - and Beyond*. Wellington: Nzsa.  
 2 Sundem, G.L., Williams, D.Z., & Chironna, J.F. (1990). The Revolution in Accounting Education. *Management Accounting*, December, 49-53.  
 - Zeff, S.A., (Spring 1989) Does Accounting Belong in the University Curriculum? *Issues in Accounting Education*, (1), 203 - 210.

### الهوامش

١. مأخوذ عن بحث للمؤلفين ألقى أمام:  
 The Annual International Conference, International Association of Management, Monterial, Canada, August 6-9, 1997.
- (١) انظر في هذا الصدد: محمد العظمة: تنسيق متطلبات التخرج في أقسام المحاسبة بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة لمجلس التعاون ١٩٩٤.
٢. المرجع السابق ص ١٤-١٥
٢. المرجع السابق ص ٢٠-٢٢

في السنوات النهائية بدراسة الجوانب المتعمقة المتعلقة بكل تخصص.

٣. يضمن النموذج المقدم لهيكل البرنامج التعليمي المحاسبي عدم التضحية بمتطلبات الممارسة المهنية من جانب الخريج في أحد مجالي التخصص المشار إليهما، مع مراعاة تحقيق هدف توفير الخلفية العريضة من المعارف العامة غير المحاسبية والمهارات الاتصالية اللازمة، ولكن ليس عن طريق تخفيض القدر اللازم من المهارات والجوانب المعرفية المتعلقة بالتخصص.

٤. يتطلب الأمر تطويراً في أساليب التدريس واتباع الأساليب الابتكارية في طريق التعليم المحاسبي بما يضمن تغطية الجوانب المعرفية وتنمية القدرات المطلوبة من الخريج في قدر أقل من الساعات التدريسية. وقد يترتب على ذلك الحاجة إلى توفير قدر أكبر من الموارد المادية والبشرية اللازمة للتعليم المحاسبي، وبالتالي ارتفاع تكلفة الخدمة التعليمية.

٥. مما يساعد على توفير إمكانيات تطبيق النموذج المقترح أن يتم الاستفادة القصوى من التطورات المستحدثة في تقنية المعلومات، إذ يضمن ذلك تدريب الدارس على مهارات التعلم الذاتي، والتركيز على مهارات البحث عن المعلومات واستخداماتها. ويتعين أن تستكمل تلك المهارات، بتدعيم قدرات الدارس ومهاراته الاتصالية ومقدرته على العمل الجماعي بمنهج الفريق الواحد.

### المراجع

محمد العظمة: تنسيق متطلبات التخرج في أقسام المحاسبة بجامعة دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية - الأمانة العامة لمجلس التعاون، ١٩٩٤.  
 Accounting Education Change - Commission. (1990, September). Position Statement No.1 Objective of Education for Accountants. Bain-

في الممارسة العملية في ميادين الأعمال. وسوف يوفر ذلك أساساً لاكتساب مهارات التعلم الذاتي بالإضافة إلى التأكيد على أن الدراية بكيفية الحصول على المعلومات وبكيفية استخدامها تفوق في الأهمية بكثير السعي إلى تنمية القدرات الذهنية المتعلقة بمجرد تخزين المعلومات واسترجاعها. ولكن من ناحية أخرى، فإن الأمر يتطلب استكمال تلك المهارات وتدعيمها بقدرات الاتصال الجماعي والمهارات السلوكية المتعلقة بها من خلال البرنامج الدراسي.

### الخلاصة:

خلافاً للرأي السائد بضرورة توجه جهود تطوير التعليم الجامعي المحاسبي نحو تخصيص قدر أكبر من الساعات الدراسية للمعارف العامة والمعارف في مجالات الأعمال، وتقليل التركيز على التعمق في الجوانب المعرفية المتصلة بالتخصص، فإنه يقترح بديلاً عن ذلك ما يلي: تأسيساً على احتياجات المزاولة المهنية وتطلعات أعضائها في الأمد الطويل، وأخذاً في الحسبان طبيعة التغيرات المحتملة عالمياً في بيئة الأعمال وبيئة المزاولة المهنية للوظائف المحاسبية في السنوات القادمة:

١. أن يتجه البرنامج المحاسبي إلى توفير تخصصين رئيسيين يختار الدارس أحدهما: تخصص في الجوانب الفنية المحاسبية لتشغيل نظم المعلومات وإعداد التقارير، وإجراءات وطرق التدقيق وغيرها، وتخصص الخبرة في الخدمات الاستشارية التي تقدمها مكاتب المحاسبة المهنية لعملائها.

٢. أن يوفر البرنامج المحاسبي خلفية عريضة مشتركة من المعارف العامة والإلمام بخلفية غير متعمقة للوظائف المحاسبية لكل من التخصصين، ثم يسمح

## نمو الاحتياطي النفطي الخليجي الى ٤٦٦ مليار برميل

قال فايز السادة المدير العام لشركة نفط البحرين الوطنية أن دول الخليج العربية أضافت أكثر من ١٦٠ مليار برميل الى احتياطيها من النفط في الفترة من ١٩٨٦ الى ١٩٩٦ ليصل الاجمالي الى ٤٦٦ مليار برميل في العام الماضي.

وتابع «أن مجلس التعاون الخليجي طبق بنجاح تكنولوجيا لإضافة أكثر من ١٦٠ مليون برميل من الاحتياطيات الجديدة خلال السنوات العشر الماضية». وقال السادة في المؤتمر الفني للاتحاد الأوروبي ومجلس التعاون الخليجي الذي استمر يومين في البحرين أن احتياطي الغاز في دول المجلس وهي السعودية وعمان والامارات وقطر والكويت والبحرين بلغ ٧٤٠ تريليون قدم مكعب. وقال عبدالله بن صالح الخليفي مساعد أمين عام المجلس للشؤون الاقتصادية إن «مجلس التعاون الخليجي باحتياطي الهائل من الغاز والنفط يفيل مسؤولية ضمان أمن امدادات الطاقة العالمية». وأضاف «الروابط الاستراتيجية التجارية الوثيقة التي نمت بين مجلس التعاون الخليجي والاتحاد الأوروبي تحظى بأهمية خاصة في مسعانا لتحقيق الرفاهية الاقتصادية والسياسية لشعوبنا».



## ٤٠٢ مشروع خليجي مشترك قيمتها ١٩,٨ مليار دولار

٤٤٥.٧ مليون دولار. ووفق تصنيف دول المجلس من حيث عدد المشاريع فقد احتلت سلطنة عمان المركز الثالث بعدد ٥٩ مشروعا بلغت استثماراتها حوالي ٨٠ مليون دولار. وجاءت في المركز الرابع دولة قطر ونصيبها ٥٤ مشروعا وإجمالي رؤوس أموالها ٢٢.٤ مليون دولار تلتها دولة البحرين بعدد ٥٢ مشروعا واستثمارات ٨.٩٢ مليار دولار وإن كانت تحتل المركز الثاني بعد الكويت من حيث قيمة الاستثمارات. ولاحظت الأمانة العامة أن القطاع التجاري استأثر بنصيب الأسد من إجمالي المشاريع وبلغ عددها ١٦٧ مشروعا واستثماراتها ١.٥ مليار دولار. وفي قطاع المقارنات بلغ عدد المشاريع المشتركة ٧٥ مشروعا واستثماراتها ٦١.٣ مليون دولار. وجاءت السعودية في المرتبة الأولى بين دول المجلس من حيث عدد المشاريع وقيمة الاستثمارات حيث بلغت ٣٦ مشروعا واستثماراتها ٤١.٤ مليون دولار. وفي قطاع مشاريع الخدمات بلغ عددها ٤٠ مشروعا وجملة استثماراتها ٢.٥١ مليار دولار وتصدرت السعودية قائمة الدول من حيث عدد المشاريع والبالغ ١٤ مشروعا واستثماراتها ٧.٣ مليون دولار. فيما تصدرت الكويت قائمة الدول من حيث حجم استثمارات مشاريعها المشتركة هذا القطاع وبلغت ٢.٢٧ مليار دولار وعددها مشروعا فقط.

وفي قطاع المشاريع المالية المشتركة فقد بلغ عددها ٣٠ مشروعا واستثماراتها ١٤.٨٤ مليار دولار وجاءت في مقدمة الدول من حيث عدد المشاريع وقيمة استثماراتها دولة البحرين ولديها ٢٢ مشروعا باستثمارات ٧.٥٢ مليار دولار.

بلغ عدد المشاريع الخليجية المشتركة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية ٤٠٢ مشروعا بإجمالي استثمارات تقدر بـ ١٩,٨ مليار دولار.

وطبقا لبيان صدر عن أمانة المجلس فإن دولة الامارات العربية المتحدة احتلت المركز الأول بين هذه الدول من حيث عدد المشروعات وبلغت ٢٤ مشروعا إجمالي رؤوس أموالها ١٠.٥ مليار دولار. فيما جاءت دولة الكويت في المركز الأول من حيث قيمة رؤوس أموال المشاريع التي بلغت ٨.٩٢ مليار دولار رغم أن عددها ٤ مشاريع فقط وهو أدنى عدد من المشاريع المشتركة في دولة عضو بالمجلس. وتوزعت هذه المشاريع بواقع ٨١ مشروعا في الامارات واستثماراتها ٦٧.٢ مليون دولار و٣٥ مشروعا في سلطنة عمان واستثماراتها ٦٤.٧ مليون دولار. وبلغ نصيب قطر ٢٦ مشروعا واستثماراتها ٤.٩ مليون دولار و١٧ مشروعا في السعودية واستثماراتها ٤.٨ مليون دولار وأخيرا البحرين ولديها ٣ مشاريع واستثماراتها ٦٠٠ ألف دولار ولوحظ أن الكويت خلت من المشاريع التجارية. وفيما يتعلق بالمشاريع الصناعية فقد بلغ عددها الإجمالي ٨٨ مشروعا باستثمارات إجمالية ٩.٥٥ مليار دولار وجاءت في مقدمة الدول من حيث عدد المشاريع السعودية واستثماراتها ٣٢٩ مليون دولار.

وجاءت دولة الامارات العربية المتحدة في المرتبة الأولى من حيث قيمة الاستثمارات وبلغت حصتها ١٠٨ مشاريع باستثمارات إجمالية قدرها ٤٤٥.٧ مليون دولار. وجاءت السعودية في المركز الثاني من حيث عدد المشاريع وبلغت حصتها ١٠٨ مشاريع باستثمارات إجمالية



## البنى التحتية للقطاع النفطي في الشرق الأوسط متهالكة

باتت الدول المصدرة للنفط في الشرق الأوسط مضطرة إلى إشراك القطاع الخاص في هذا القطاع الاستراتيجي أمام زيادة الطلب والحاجة إلى تحديث وسائل الإنتاج في ظل مشكلات مالية متفاقمة.

هذا ما يؤكد خبراء شاركوا في مؤتمر حول سوق النفط ومشتقاته استضافته العاصمة القبرصية نيقوسيا أخيرا. ويقول انطوني سكانلان، مستشار المعهد البريطاني لاقتصاديات الطاقة في لندن إن «الاستهلاك العالمي للطاقة سيرتفع بمعدل خمسين بالمائة خلال ٢٥ عاما». ويلاحظ بيار شماس، منظم المؤتمر من جانبه، أن البنى التحتية في الشرق الأوسط، الذي يوجد فيه ثلث الاحتياطي العالمي من الغاز وثلاثة من النفط، هي بنى «متهالكة، ومتخلفة بجيل على الأقل» عن مثيلاتها في الدول الصناعية الكبرى.

### دوامه ديون

إلا أن دول المنطقة، ولاسيما دول الخليج، التي رفضت دائما إشراك القطاع الخاص في هذا الحقل الاستراتيجي، لم يعد لديها الإمكانيات المادية للاستثمار فيه بصورة كثيفة. ويقول عبدالله المعجل، المدير السابق للدائرة الصناعية في مجلس التعاون الخليجي أن دول الخليج سقطت منذ حرب الخليج ١٩٩١ في دوامة الديون بعد أن كانت ميزانياتها تحقق فائضا كبيرا ولسنوات طويلة. ويضيف أنه دون إشراك

القطاع الخاص بنسبة كبيرة في هذا القطاع «لن يكون الشرق الأوسط قادرا على تحقيق الاستقلالية الاقتصادية التي يطمح إليها».

ويضيف رياض حسين قايد بيه، المسؤول في «فيدرال بنك أوف ليبانون» أن «هناك حاجة حقيقية لجذب الرساميل الخاصة لتحديث البنى التحتية».

وهناك دول بدأت فعلا في الاتجاه إلى القطاع الخاص. ويقول إبراهيم إسماعيل، المسؤول السابق في منظمة الدول المصدرة للنفط (أوبك) إن «السنوات الأخيرة شهدت انفتاحا ملحوظا على الاستثمارات الأجنبية في قطاعي الغاز والنفط». ويؤكد معهد النفط الفرنسي أن شركة «صوناتراك» الجزائرية فسحت مجالا كبيرا أمام الشركات الأجنبية على الرغم من المشكلات السياسية.

ويقول شماس إن «شركات شل في عمان، وتوتال في اليمن، واموكو في مصر، بدأت مشاريع ضخمة بملايين الدولارات بدءا من استغلال النفط إلى بناء محطات التصدير والمصافي ومصانع تسيليل الغاز». وبدأت شركات محلية في الاستثمار في هذا المجال الذي كان حتى الآن حكرا على الدولة.

## الاستثمارات العربية في الخارج ٢٥٠ بليون دولار

السعودية ٣١٢,٣ مليونا والامارات العربية المتحدة ٢٦٤,٨ مليونا ثم المغرب وتونس ولبنان حيث تقدر الاستثمارات بها ١,٣٧,٩٠,٤٠ مليون دولار على الترتيب وهي مبالغ لا تتناسب مع الامكانيات البشرية والاقتصادية لهذه الدول.

أن حجم الاستثمارات في الدول العربية خلال السنوات الخمس الماضية بلغ ٢,٧١٩ بليون دولار كلها من نصيب دول مجلس الوحدة الاقتصادية. وأضاف أن مصر تأتي في مقدمة البلدان العربية الجاذبة للاستثمارات حيث يقدر حجمها بـ ١,٢٩٧ بليون دولار ثم

قال د. حسن ابراهيم الأمين العام لمجلس الوحدة الاقتصادية التابع لجامعة الدول العربية أن حجم الأموال العربية المستثمرة خارج الوطن العربي تزيد عن ٣٥٠ بليون دولار في حين أن حجم الأموال المتداولة في السوق العربية لا يتجاوز ٨٠ بليون دولار. وأشار ابراهيم



## ٢,٥ بليون دولار قيمة واردات دول الخليج من الأثاث

افتتح في دبي أكبر معرض في الشرق الأوسط اندكس آراب شوب ٩٧ الذي يعنى بالأثاث ومستلزمات التصميم الداخلي وتجهيزات المباني بمشاركة ٩٠٠ عارض من الشرق الأوسط والعالم. وقد منظم المعرض قيمة واردات دول مجلس التعاون الخليجي فيما يتعلق بالمفروشات والمستلزمات المنزلية بنحو ٣,٥ في المائة من المجموع العام للواردات أي ما يعادل نحو ٢,٥ بليون دولار أميركي (٩,١ بلايين درهم).

وأظهرت إحصاءات وزعت على هامش المعرض ارتفاع واردات الكويت من الأثاث وأدوات الإضاءة والسيراميك والسجاد من ٤٢٠ مليون دولار عام ٩٥ إلى ٤٤٤ مليون دولار العام الماضي وسط توقعات بارتفاع قيمة واردات الكويت من تلك السلع إلى ٥٠٠ مليون دولار في العام الحالي. وجاء في الإحصائية أن الكويت استوردت في العام الماضي أثاثا متنوعا بقيمة ١٢٩ مليون دولار كما استوردت سجادا وموكيتا بقيمة ٢٦٤ مليون دولار وأدوات إضاءة بقيمة ٢٥ مليون دولار وسيراميك بقيمة ٢٦ مليون دولار.



## عبيد ينفي وجود خطة لخصخصة قناة السويس

نفي الدكتور عاطف عبيد وزير قطاع الأعمال بصورة قاطعة وجود أي خطة لبيع مرفق قناة السويس أو خصخصة هذا المرفق الحيوي جزئيا مؤكدا أن القناة ليست مجرد مورد للنفط الاجنبي لمصر وإنما هي رصيد استراتيجي لها. ونقلت عنه صحيفة «الاتحاد» الصادرة في أبو ظبي أن مصر رفضت مرارا إدراج هذا الموضوع على جدول أعمال المحادثات مع البنك الدولي واعتبرتها فكرة غير قابلة للنقاش.

وذكرت الصحيفة أن حصيلة رسوم المرور بقناة السويس قد بلغت مليارا و٨٤٨ مليون و٩٠٠ ألف دولار خلال العام المالي ١٩٩٦/١٩٩٧ وهي ثالث مورد للنقد الاجنبي للخزانة المصرية بعد البترول وتحويلات المصريين العاملين بالخارج. وأكد الدكتور عاطف عبيد أن برنامج الخصخصة الطموح المطبق في مصر يستبعد كذلك مؤسسات اقتصادية ذات طبيعة قومية منها مؤسسة مصر للطيران ومجمع الحديد الصلب بطوان ومجمع الألمنيوم بنجع حمادي ومصانع الغزل والنسيج الضخمة بالمحلة الكبرى.

## المعونات الانمائية العربية ١٠١ بليون دولار

الانفاق بسبب الهبوط الحاد في إيرادات الدول المانحة حيث بلغ إجمالي المقدم منها ١٥,٣ بليون دولار، وواصل العون انخفاضه خلال السنوات التالية بسبب انخفاض عائدات النفط الى الدول المانحة وتراجع الاحتياطات المالية بعد حرب الخليج الثانية.

وتشير التقديرات الى أن إجمالي المعونات المقدمة بلغت ١,٤ بليون دولار فقط خلال عام ٩٤، دفعت السعودية منها ٦٢٧ مليون دولار والكويت ٥٤٤ مليون دولار.

وأكد التقرير أن شروط هذه المعونات لم تتغير رغم تراجع معدلاتها حيث تبلغ نسبة المنح غير المستردة ٦٠٪ على الأقل، تأتي السعودية في مقدمة الدول المانحة التي لا تشترط رد المنح.

أكد تقرير اقتصادي أعدته جامعة الدول العربية أن إجمالي المساعدات الانمائية المقدمة خلال الفترة من عام ٧٠ الى ٩٥ بحوالي ١٠٦ بليون دولار قدمت دول مجلس التعاون الخليجي منها ٩٤ بليون في حين بلغ ما قدمته الدول العربية الأخرى ٧ بلايين دولار فقط. وقال التقرير إن الفترة من عام ٧٠ الى عام ٧٩ شهدت تزايدا في حجم تدفقات العون حيث بلغ إجمالي المساعدات المقدمة من الدول العربية ٢٩,٩ بليون دولار في حين شهدت الفترة من ٧٩ الى عام ٨٤ استقرارا في حجم التدفقات نتيجة لاتجاه عائدات الدول الى الانخفاض حيث بلغ إجمالي التدفقات ٣٢,٧ بليون دولار، كما شهدت الفترة من ٨٤-٨٩ تراجعا في حجم

## وزير التخطيط الياباني:

# اقتصادنا متعثر وفي مرحلة توقف



حذر وزير التخطيط الاقتصادي الياباني كوجي أومي من أن بلاده قد تجد صعوبة في تحقيق معدل النمو المستهدف البالغ ١,٩ في المائة في السنة المالية ١٩٩٧-١٩٩٨ التي تنتهي في مارس المقبل... وإن كانت تأمل في الاقتراب منه. وجاء كلام الوزير الياباني قبل الموعد الذي حددته الحكومة لإعلان مجموعة إجراءات اتخذتها لتحفيز النشاط الاقتصادي، وتوضيحا لموجة التفاؤل الخجولة التي بثتها أجهزة حكومية الأسابيع الماضية قال أومي «رُعمت وكالة التخطيط الاقتصادي أن الاقتصاد يمر الآن بمرحلة انتعاش متوسطة، لكنني أرى أنه في مرحلة توقف».

وقال وزير التجارة ميتسو هوريوشي إن اقتصاد اليابان راكد نتيجة استمرار تأثير زيادة ضريبة الاستهلاك في أبريل الماضي، فيما أوضح وزير التخطيط أومي أن من الضروري

أن تخفض اليابان ضريبة الشركات إلى مستويات تتماشى مع الضرائب في غيرها من الدول الصناعية الكبرى. وتتجه اليابان حالياً نحو خفض ضريبة الشركات وتوسيع قاعدة الدخل الخاضع للضريبة، وعن ذلك يقول أومي «سنخفض الضرائب لتشجيع النشاط الاقتصادي»، وزدا على سؤال عن الركود الحالي في بورصة طوكيو للأوراق المالية قال أومي إن السوق تحذر من تفاقم الوضع الاقتصادي، وأن اليابان تحتاج إلى معالجة مشاكلها الهيكلية وضعف الثقة في الاقتصاد من خلال برنامج يتم استكماله قبل نهاية العام على أقصى تقدير.

### أكبر انخفاض

وسجل النمو الاقتصادي الياباني خلال الأشهر الأخيرة أكبر انخفاض منذ ٢٣ سنة

وحقق الناتج المحلي انكماشاً بنسبة ٢,٩٪ في الفترة من أبريل إلى يونيو وهو أقل مستوى يصل إليه منذ عام ١٩٧٤ إذ انكمش إجمالي الناتج المحلي في الربع الأول من عام ٧٤ بنسبة ٣,٤٪. وأكد رئيس وزراء اليابان ريوتارو هاشيموتو أنه سيصعب تحقيق مستويات النمو التي تستهدفها الحكومة وهي ١,٩٪ وذلك للعام المالي الحالي في حين كان معدل النمو الاقتصادي في اليابان خلال العام الماضي قد بلغ ٢,٥٪ وقدرت توقعات صندوق النقد الدولي أن يبلغ معدل النمو الياباني هذا العام ١,١٪ فقط لتصبح بذلك اليابان أبداً دول مجموعة الدول الصناعية السبع الكبرى من حيث النمو.

## وزراء تجارة «التعاون» أقرروا النظام الموحد للشركات

اختتم الاجتماع الرابع والعشرون للجنة التعاون التجاري لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وممثل الكويت في الاجتماع وزير التجارة والصناعة جاسم المصنف كما شارك في الاجتماع الأمين العام لمجلس التعاون لدول الخليج جميل حجيلان.

وقد أعقب اجتماع لجنة التعاون التجاري الاجتماع العشرون لمجلس إدارة هيئة المواصفات والمقاييس لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. وناقش الاجتماع الرابع والعشرون للجنة التعاون التجاري عدداً من الموضوعات الاقتصادية المهمة التي تهدف إلى دعم التبادل التجاري بين دول المجلس وكيفية إيجاد الحلول للمعوقات التي تعترض هذا التبادل. كما ناقش الاجتماع موضوع المواطنة الاقتصادية فيما يتعلق بمجال تملك الأسهم وتجارة التجزئة والجملة والوكالات التجارية إضافة إلى إقرار النظام الموحد للشركات في دول المجلس ومناقشة نتائج أعمال اللجنة الفنية المكلفة بتقييم دور الغرف الأجنبية المشتركة.

## الربط الثنائي بين بورصتي البحرين والكويت يبدأ فعليا في يناير ٩٨



وقعت بورصتا البحرين والكويت في سبتمبر الماضي اتفاق الربط الثنائي بين البورصتين لفتح المجال لتبادل الأدراج والتداول في خطوة اعتبرها المراقبون أنها تمهيد للربط الرباعي إذ ترتبط بورصة الكويت باتفاقيات ربط ثلاثي بينها وبين سوق لبنان ومصر. ووقع الاتفاقية في مقر سوق البحرين للأوراق المالية الشيخ أحمد بن محمد آل خليفة ممثلاً عن سوق البحرين وهشام العتيبي ممثلاً عن السوق الكويتية للأوراق المالية في حضور أمين عام اتحاد البورصات العربية صعفق الركيني.

وتصبح بنود الاتفاق سارية المفعول مع بداية العام ٩٨ أي بعد ثلاثة أشهر من توقيع الاتفاق. وقد تشكلت لجنة ممثلة عن السوقين لتنظيم عملية الربط ونظام المقاصة وكذلك لتنظيم أعمال السمسرة. وسوف يتم السماح

بتداول أسهم الشركات في كل سوق وفق تشريعات وأنظمة كل منهما بالإضافة إلى أنظمة الشركات الأساسية.

ويذكر أن التكوين الرأسمالي لبورصتي الكويت والبحرين معا يبلغ ٣٢ مليار دولار أمريكي (٢٥ مليار دولار لسوق الكويت و٧ مليارات دولار لسوق البحرين) وهذا يعادل ٤٤٪ من حجم التكوين الرأسمالي للأسواق المالية العربية الأعضاء في اتحاد البورصات العربية.

كذلك يشار إلى أن حجم التداول اليومي في بورصة البحرين يصل إلى نحو ٤ ملايين دولار بينما يصل في بورصة الكويت إلى معدل ١٥٠ مليون دولار يوميا.

## برنامج عالمي لمكافحة التصحر

توصل مندوبون من ١٢٢ دولة الى حل لخلافاتهم بشأن كيفية وضع اتفاق للأمم المتحدة بشأن مكافحة التصحر موضع التنفيذ. ففي اليوم الختامي للمؤتمر الدولي لمكافحة التصحر في روما وضع ٧٠٠ وزير وخبير في شؤون البيئة تفاصيل تمويل مشروعات لوقف تجريف الارض وهو الموضوع الرئيسي الذي احتدمت المناقشات بشأنه خلال أعمال المؤتمر التي استمرت ١١ يوما.

وجمع المؤتمر ولأول مرة توقعيات من أجل معاهدة مكافحة التصحر التي وضعت في أعقاب قمة الأرض في ريو دي جانيرو عام ١٩٩٢، وطبقت في ديسمبر الماضي. وتلزم المعاهدة الدول الموقعة عليها بمكافحة التصحر الذي يشمل أيضا ليس مجرد انتشار الصحراء ولكن أيضا أضعاف وتجريف الأراضي المنتجة. وينجم التصحر اما عن التغيرات المناخية أو الإهمال وهو ما يؤثر على ٧٠ بالمائة من الأراضي الجافة الصالحة للزراعة في شتى أرجاء العالم، وهو من بين العوامل الرئيسية في انتشار الفقر. ويقول خبراء إن التصحر الناجم عن الرعي الجائر وإزالة الغابات وسوء الري يؤثر على ملايين البشر سنويا. ويقول مسؤولون بالأمم المتحدة إن تكلفة التصحر تصل الى ٤٣ بليون دولار في العام.



شمال شرق آسيا. وأضافت الصحيفة أن روسيا قررت عقد ندوة استثمارية في بداية العام المقبل لجذب رؤوس الأموال الدولية مما يساعدها على اتخاذ قرار بشأن فتح المنطقة التجارية على طول أو عبر نهر تومين مع كوريا الشمالية والصين مشيرة الى أن الجانب الصيني نظم ندوة مماثلة في عام ١٩٩٥ أسفرت عن توقيع عقود مع مستثمرين من دول مثل كوريا الجنوبية وسنغافورة بلغت قيمتها تسعمائة وخمسين مليون دولار كما خصصت الصين مائتي مليون دولار للمنطقة. ويؤكد المطلون والاقتصاديون أن دلتا نهر تومين يمكن أن تصبح قوة دفع جديدة أخرى للنمو في منطقة آسيا والمحيط الهادي بوجود خمسة وثلاثين مليون مستهلك محتمل يقيمون داخل منطقة خننشون مركز النمو في الدلتا، التي تبلغ مساحتها خمسمائة كيلومتر مربع. كما أن الأسواق اليابانية والكورية الجنوبية والأمريكية تقع قرب أطراف المنطقة وهناك السوق الأوروبية التي يمكن الوصول إليها عبر خط سلك حديد جنوب سيبييريا الأسرع والأرخص للشخص من شرق آسيا.

ينتظر أن تشهد السنحتان المقبلتان ظهور أكبر منطقة تجارة حرة في شمال شرق آسيا، تضم الصين وروسيا وكوريا الشمالية، وتقوم على مساحة ثلاثمائة كيلومتر مربع.

وكانت الدول الثلاث قد بدأت تنفيذ منطقة التنمية الاقتصادية بنهر تومين في عام ١٩٩٢ بتمويل من برنامج الأمم المتحدة للتنمية، غير أنها واجهت بعض العقبات المتعلقة بحرية تدفق السلع والأفراد بسبب مخاوف روسيا من الهجرة عبر الحدود وسهولة الوصول الى قاعدتها العسكرية في مدينة فلاديفوستوك (أقصى شرق روسيا).

وذكرت صحيفة بيزنس ويكلي التي تصدرها صحيفة تشينغداي الصينية أن الدول الثلاث كانت قد اقترحت إقامة منطقة للتجارة الحرة عبر نهر تومين مساحتها ثلاثمائة كيلو متر مربع وخصصت كوريا الشمالية ٧٤٦ كيلومترا مربعا للتجارة الحرة في منطقة مثلث راجين «سبونونغ». وذكرت الصحيفة أن الصين ستقيم قريبا منطقة للتجارة الحرة حول خونتشون (أقليم جيلين) ليبقى الدور على روسيا التي قد تقيم منطقتها للتجارة الحرة مع البلدين الأخيرين كوريا الشمالية والصين لتصبح تلك هي أكبر منطقة للتجارة الحرة في

## منطقة تجارة حرة بين الصين وكوريا الشمالية وروسيا



## مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية

في مارس من عام ١٩٥٤ تم الإعلان عن تأسيس شركة الخطوط الجوية الوطنية الكويتية برأسمال قدره مليوناً روبية (١٥٠ ألف دينار كويتي). واستخدمت طائرات DC-3 لتسيير رحلات إلى بيروت والقدس ودمشق وعبادان. وبحلول عام ١٩٩٥ كانت شركة الطيران الجديدة تواجه مصاعب مالية، مما دفع الحكومة إلى تقديم المساعدة عن طريق تملك ٥٠٪ من أسهم الشركة ونتيجة ذلك تضاعف رأس مال الشركة وتم تغيير اسمها إلى مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية.

وفي عام ١٩٦٠، تأسست شركة طيران ثانية تحت اسم شركة الطيران عبر العالم العربي، وتحولت إلى منافس قوي لمؤسسة الخطوط الجوية الكويتية في سوق محدودة جداً في حجمها آنذاك. وفي ظل هذه الظروف قام المساهمون في مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية، في مايو ١٩٦٢، ببيع أسهمهم للحكومة. وظلت شركة الطيران الأخرى تعمل حتى إبريل ١٩٦٤ عندما اشترتها الحكومة وأضافت طائراتها الأربع إلى أسطول الكويتية.

ودخلت مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية عصر الطيران النفاث في عام ١٩٦٢ عندما استأجرت طائرة كوميت ٤-

C أول طائرة ركاب بمحركات نفاثة في العالم. وبحلول عام ١٩٦٤ كانت المؤسسة قد اشترت طائرة كوميت خاصة بها. وتوسعت شبكة مؤسسة الخطوط الجوية الكويتية بسرعة، وبدأت رحلات منتظمة إلى لندن ثلاث مرات في الأسبوع. إلا أن طائرات الكوميت لم يكن بمقدورها تلبية الطلب المتزايد على السفر جواً، وبات واضحاً أن هناك حاجة لطائرات نفاثة أكبر حجماً.

وتم تدريبياً إخراج طائرات كوميت وترايدنت من الخدمة واستعملت المؤسسة ثلاث طائرات بوينغ ٧٠٧ في نوفمبر ١٩٦٨، ومع بداية عام ١٩٧٨ كان لمؤسسة الخطوط الجوية الكويتية أسطول من الطائرات جميعها بوينغ ٧٠٧. وفي شهر أغسطس ١٩٧٨ دخلت الخطوط الجوية الكويتية عصر الطائرات العريضة الهيكل باستلامها لأول طائرتين بوينغ B747-200، وأضيفت طائرة ثالثة في عام ١٩٧٩، وأتاحت هذه الطائرات إمكان توسيع شبكة خطوطها إلى نيويورك غرباً ومانيتا شرقاً. واستمرت عملية تحديث الأسطول وتم استلام أربع طائرات B747-200 في ١٩٨٠/١٩٨١.

ولم يعد استعمال طائرات ٧٠٧، بحلول تلك المرحلة، مجدياً اقتصادياً بسبب الارتفاع الهائل في أسعار الوقود وتم

استبدالها بجيل جديد من الطائرات ذات المحركين، التي كانت أقل ضجيجاً وأكثر اقتصادية في استهلاك الوقود، واستلمت المؤسسة ثماني طائرات من إيرباص A310 A300-600 خلال عامي ١٩٨٢، ١٩٨٤ وفي عام ١٩٨٦ انضمت ثلاث طائرات بوينغ ٧٦٧-٢٠٠ إلى أسطول المؤسسة.

وحتى ٢ أغسطس ١٩٩٠، كانت مؤسسة الخطوط الكويتية تستخدم أسطولاً من ٢١ طائرة، تقوم برحلات إلى ٤٢ محطة من ٢٥ بلداً في آسيا، أفريقيا أوروبا وأمريكا الشمالية. وكانت هذه الطائرات تنقل ١.٥ مليون مسافر و ٥٠٠٠٠ طن من الحمولات سنوياً كما كانت خدمات المؤسسة في العالم مدعومة ببنية أساسية متكاملة تضم مرافق شاملة للهندسة والتدريب، والحجز والتموين.

وفي أغسطس ١٩٩٠ أقدم العراق على غزو الكويت، وقام الغزاة بنهب وتدمير منشآت مؤسسة الخطوط الكويتية و ١٥ من طائراتها ولكن تم إعادة بناء المؤسسة بعد تحرير الكويت، ووضعت خطة أساسية لتوسيع عملياتها في أرجاء العالم. وفي تجديد وتحديث الأسطول قامت الكويتية بتسلم خمس عشرة طائرة جديدة من الطرازات المختلفة للإيرباص. ويشمل أسطول المؤسسة حالياً الطائرات التالية: ثلاث طائرات A-200s ٣٢٠، وثلاث طائرات A300-٣٢٠، وخمس طائرات A310-٦05R's، وأربع طائرات A340-300s و 605R's، وستوف تنضم وطائرتين B747-200s. وسوف تنضم كذلك طائرتان من طراز بوينغ Boeing B-777s خلال عامي ١٩٩٨ ليصل عدد الطائرات في أسطول الكويتية إلى ١٨ طائرة مجهزة بأحدث وسائل التسلية والترفيه.

وبحمد الله أعادت الكويتية بناء أسطولها وهيكلاها التنظيمي وشبكة خطوطها لتغطي أكثر من ست وأربعين مدينة منتشرة حول العالم، وقد حققت كل ذلك وهي تعزز التزامها بتقديم الخدمات وتوفير أكبر قسط ممكن من الرعاية لزيائنها، وما زالت السلامة تمثل المرتبة الأولى بين أولوياتها.

## الباب الأول

## تعريفات

## مادة (١)

يراد بالألفاظ والتعابير التالية في حكم هذا القانون المعنى المبين إزاء كل منها:-  
المهنة: تدقيق ومراجعة الحسابات.  
الوزارة: وزارة التجارة والصناعة.  
الوزير: وزير التجارة والصناعة أو من ينوب عنه.

وكيل الوزارة: وكيل وزارة التجارة والصناعة أو من ينوب عنه.  
الجمعية: جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية المنشأة طبقاً لأحكام القانون رقم ٦٢/٢٤.

اللجنة: لجنة القيد المنصوص عليها في المادة (٨) من هذا القانون.

المراقب: مراقب الحسابات المقيد في سجل مراقبي الحسابات.  
المراقب الممارس: مراقب الحسابات الذي يزاول المهنة.

المراقب غير الممارس: الذي لا يزاول المهنة وحاصل على الترخيص.

زميل جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية:

الذي يجتاز امتحان الزمالة التي تنظم قواعده ونظمه جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

## الباب الثاني

## سجل مراقبي الحسابات

## وشروط القيد فيه

## مادة (٢)

لا يجوز لأحد أن يزاول مهنة مراقبة الحسابات إلا إذا كان اسمه مقيداً في سجل مراقبي الحسابات بالوزارة.

## مادة (٣)

تنشأ الوزارة جدولين لقيد الأشخاص الطبيعيين من مراقبي الحسابات في السجل الخاص بهم كالاتي:  
١- جدول المراقبين الممارسين.

## مشروع مرسوم بقانون

## في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات

- بعد الاطلاع على الأمر الأميري الصادر بتاريخ ٢٧ من شوال سنة ١٤٠٦ هجرية، الموافق ٢ من يوليو سنة ١٩٨٦ ميلادية.

- وعلى المادة (١٦) من الدستور.

- وعلى القانون رقم (٣٠) لسنة ١٩٦٤ بإنشاء ديوان المحاسبة المعدل.

- وعلى المرسوم بالقانون رقم ٥ لسنة ١٩٨١ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

- وعلى المرسوم بالقانون رقم (٢٠) لسنة ١٩٨١ بإنشاء دائرة بالمحكمة الكلية لنظر المنازعات الإدارية.

- وبناء على عرض وزير التجارة والصناعة.

- وبعد موافقة مجلس الوزراء.

- وبعد موافقة مجلس الأمة.

أصدرنا القانون الآتي نصه:



ب. جدول المراقبين غير الممارسين.

#### مادة (٤)

يتم تصنيف مراقبي الحسابات إلى فئتين كالآتي:

أ. فئة (١) لمن أمضى سنتين في سجل مراقبي الحسابات الممارسين ويقوم بمراقبة حسابات الشركة المساهمة والبنوك وشركات التأمين والمؤسسات العامة.

ب. فئة (ب) تقوم بمراقبة حسابات الأشكال القانونية الأخرى التي لا تندرج ضمن فئة (١).

ج. يجوز للمصنفين على فئة (١) القيام بما هو مخصص للفئة (ب) ولا يجوز العكس.

د. على الوزارة أن تقوم بمنح المرخص المقيد شهادة تصنيف عند الانتقال من فئة إلى أخرى، ولا يمكن تصنيف المستجد في مجال المهنة على فئة (١) حتى ولو توفرت لديه مؤهلات علمية وعملية تفوق المطلوب لهذه الفئة ما لم يمارس بعد الترخيص ضمن فئة (ب) لمدة لا تقل عن سنتين.

#### مادة (٥)

يشترط فيمن يقيد في سجل مراقبي الحسابات ما يلي:

أ. أن يكون شخصا طبيعيا.  
ب. أن يكون كويتي الجنسية.  
ج. أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية الكاملة.

د. أن يكون حسن السمعة غير محكوم عليه بعقوبة جنائية أو في جريمة مخلة بالشرف والأمانة أو محكوماً عليه تأديبياً في جرم يخل بشرف المهنة ما لم يكن قد رد إليه اعتباره أو مضت ثلاث سنوات من تاريخ الحكم عليه نهائياً في الجرم التأديبي.

هـ. أن يكون حاصلاً على شهادة البكالوريوس في المحاسبة - جامعة الكويت أو من إحدى الجامعات أو المعاهد الأكاديمية العليا التي يصدر بها قرار من وزير التعليم العالي.  
و. أن يكون عضواً عاملاً في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

ز. أن يكون متفرغاً لمهنة تدقيق الحسابات مع إعطاء مهلة أربع سنوات لمراقب الحسابات لاتخاذ قرار التفرغ، لا

يجوز له في حالة قرار العودة إلى الوظيفة طلب القيد في سجل مراقبي الحسابات مرة أخرى إلا بعد مضي أربع سنوات على انقضاء المهلة الأولى، ومع ذلك يجوز لمراقب الحسابات مزاوله الأعمال التجارية على ألا تتعارض مع ميثاق شرف المهنة.

ح. أن يجتاز امتحان مزاوله مهنة مراقب الحسابات (الزمالة) الذي تنظم مواد قواعد وإجراءات وميعاد انعقاده بقرار من جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية وذلك بعد خبرة لا تقل عن خمس سنوات في مجال المحاسبة حسب ما هو منصوص في مادة (٦) ويستثنى من شرط اجتياز الامتحان (الزمالة) من يستوفي ما هو منصوص في (ط).

ط. أن يكون لديه خبرة لا تقل عن (١٢) سنة في مجال المحاسبة حسب ما هو منصوص في المادة (٦) مع حضور دورة مكثفة في مجال المحاسبة والمراجعة تنظمها جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية ويستثنى من هذا الشرط من استوفي المنصوص عليه في (ح).

ي. يستثنى من شرط الامتحان الحاصلين على شهادة الزمالة الأميركية (C.P.A) أو البريطانية (C.A) كشهادات مهنية وذلك بعد خبرة خمس سنوات في مجال المحاسبة وأن يجتاز امتحان في القانون التجاري الكويتي. كذلك يستثنى من شرط (هـ).

ن. يستثنى الأفراد المرخص لهم بممارسة المهنة عند صدور هذا القانون على أن تكون تراخيصهم سارية المفعول وكذلك الذين اجتازوا الامتحان قبل صدور هذا القانون. من الشروط السابق ذكرها في المادة (٥).

#### مادة (٦)

يشترط أن تقضي مدة الخبرة العملية في أحد الأعمال التالية:

أ. مراجعة الحسابات في مكتب من مكاتب مراقبي الحسابات الممارسين.

ب. ممارسة الأعمال الرئيسية في المحاسبة أو أعمال مراجعة الحسابات في إحدى الوزارات أو المؤسسات أو الهيئات العامة أو الخاصة أو الشركات المعترف بخدماتها.

#### مادة (٧)

يجوز للحاصلين على تراخيص سارية المفعول من الممارسين بمزاولة مهنة مراجعة الحسابات تكوين شركات مهنية طبقاً للقوانين التي تصدر بذلك على أن يمارس كل شريك نشاطه ضمن الشركة في حدود الفئة التي تنطبق عليه، ولا يجوز لأحد الشركاء ممارسة المهنة إلا كشريك في الشركة باسمها ولحسابها فقط، ويتم توثيق عقد الشركة لدى الجهات الرسمية المختصة.

#### مادة (٨)

تشكل لجنة للقيد برئاسة الوكيل أو من ينوب عنه وعضوية اثنين من الممارسين في مهنة مراقبة الحسابات ترشحهما الجمعية من أعضائها ويصدر بتعيينهما قراراً من الوزير لمدة سنتين قابلة للتجديد مرة واحدة فقط.

## الباب الثالث

### إجراءات القيد

#### مادة (٩)

تقدم طلبات القيد في سجل مراقبي الحسابات إلى الوزارة ويجب أن يتضمن الطلب ما يلي:

أ. اسم طالب القيد ولقبه وجنسيته وسنه وعنوان إقامته وتاريخ إيداع الطلب.

ب. بيان بمؤهلاته العلمية وتاريخ الحصول عليها والجهة التي حصل عليها منها وصورة من هذه المؤهلات.

ج. شهادة عضويته بجمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

د. شهادة اجتياز امتحان مزاوله مهنة مراقبة الحسابات (زمالة جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية).

هـ. شهادة الخبرة الفعلية المطلوبة ومدتها مع مراعاة ما جاء في مادة (٦).

و. شهادة خلو من السوابق الجنائية من السلطات المختصة في دولة الكويت.

وتقيد هذه البيانات في سجل خاص وللجنة القيد أن تطلب من مقدم الطلب أية مستندات أخرى.

مادة (١٠)

تفصل اللجنة المشار إليها في المادة السابقة طلب القيد خلال تسعين يوماً من تاريخ تقديم الطلب. فإذا طلب من مقدم الطلب استيفاء بيانات أو تقديم مستندات أخرى فإن مدة التسعين يوماً تبدأ من تاريخ استيفاء البيانات أو تقديم المستندات المطلوبة كاملة.

مادة (١١)

على اللجنة أن تقوم بإخطار طالب القيد بقرار القبول أو الرفض خلال ثلاثين يوماً من تاريخ صدور القرار بخطاب مسجل موصى بعلم الوصول مع توضيح أسباب الرفض.

مادة (١٢)

يحق لطالب القيد في حالة رفض اللجنة لطلبه التظلم من قرارها أمام الوزير خلال ثلاثين يوماً من تاريخ إبلاغه بذلك.

مادة (١٣)

يحلف مراقب الحسابات الذي تقرر قبول قيد اسمه في السجل أمام الوكيل أو من ينوب عنه قبل مباشرته أعماله يمينا بأن يؤدي أعماله بكل أمانة وصدق، وأن يحافظ على أسرار المهنة ولا يفشي أسرار عملائه أو أية معلومات أؤمن عليها بحكم عمله، وأن يحترم ميثاق سلوك وآداب المهنة، وأن يتقيد بمعايير المحاسبة والمراجعة المتعارف عليها والمعمول بها ويحضر بذلك محضراً يوقعه الحالف ويودع لدى الوزارة.

مادة (١٤)

إذا قبل طلب القيد فتسجل الجهة المختصة بالوزارة في السجل المخصص لذلك البيانات التالية:  
أ. الرقم المسلسل وتاريخ القيد.  
ب. اسم مراقب الحسابات ولقبه وجنسيته وسنه ومحل إقامته.  
ج. المؤهلات التي يحملها وتاريخ الحصول عليها.  
د. الهيئات أو جمعيات المحاسبين القانونيين التي يتمتع بعضويتها.

هـ. الخبرة السابقة ومدتها.

و. تاريخ أداء اليمين.

ز. عنوان المكتب الرئيسي وأية فروع.

ويتم منح طالب القيد شهادة ترخيص معتمدة من الوزارة متضمنة الاسم ورقم وتاريخ القيد في السجل والفئة المصنف عليها وصورة شمسية.

الباب الرابع

واجبات ومسئوليات مراقب الحسابات

مادة (١٥)

خدمات المهنة تغطي كلا من الآتي:  
أ. الخدمات المحاسبية وخدمات الاطلاع على القوائم المالية.

ب. خدمات مراقبة الحسابات.

ج. خدمات الاستشارات المحاسبية والمالية.

د. خدمات الضرائب.

هـ. خدمة تطوير المهنة.

مادة (١٦)

يجب على من يقيد في سجل مراقبي الحسابات في جدول الممارسين التقيد بمعايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد وآداب وسلوك المهنة والمعايير والقواعد الفنية المتعارف عليها، والتعليمات المحلية الصادرة في تنظيم أعمال المهنة، وأن يلتزم بقواعد ميثاق شرف المهنة حسب القرارات الوزارية الصادرة بهذا الشأن.

مادة (١٧)

يلتزم كل من حصل على شهادة الترخيص للممارسين أن يزاول المهنة من خلال مكتبه أو من خلال أحد المكاتب المرخصة الممارسة خلال ستة أشهر من تاريخ قيده بالسجل، ويمكن تجديد هذه الفترة إذا لزم الأمر بشرط الحصول على موافقة الوزارة على ذلك، كما يلتزم بإخطار الوزارة بأي تغيير يطرأ على عنوانه خلال ثلاثين يوماً من تاريخ حدوث هذا التغيير.

مادة (١٨)

لا يجوز لمراجع الحسابات القيام بأي

عمل يتعارض مع المهنة ويخل بكرامتها وعلى وجه الخصوص ما يلي:

أ. الترويج لتأسيس الشركات.

ب. الخبرة والأعمال الاستشارية التي ليس لها علاقة بالمجالات المحاسبية والمالية.

ج. القيام بأعمال الدعاية لمكتبه أو أن يسعى للحصول على أي عمل عن طريق مخل بكرامة وشرف المهنة.

د. العمل في غير الفئة المصنف عليها.

هـ. القيام بأية أعمال أخرى تتعارض والمعايير وميثاق شرف المهنة المعمول بها في الكويت.

و. الجمع بين خدمات المحاسبة لمنشأة معينة وخدمات مراقبة الحسابات لنفس المنشأة.

مادة (١٩)

لا يجوز أن يكون مراقب الحسابات:  
أ. شريكا أو مؤسساً في الشركة التي يراجع حساباتها أو عضواً في مجلس إدارتها أو قائماً بأي عمل إداري بها.

ب. شريكا أو موظفاً لدى أحد ممن ذكروا في الفقرة السابقة من هذه المادة.

ج. قريباً حتى الدرجة الرابعة لمن يشرف على إدارة الشركة أو حساباتها.

د. امتلاك اسم الشركات التي يراجع حساباتها أو بيعها خلال فترة مراجعتها لها.

مادة (٢٠)

يجب على مراقب الحسابات أن يقرن اسمه برقم قيده في السجل وعضويته في الجمعية في جميع مطبوعاته ومراسلاته والشهادات والميزانيات والتقارير التي يوقعها، كما يلتزم بوضع شهادة الترخيص الممنوحة له في مكان بارز في مكتبه، واستخدام اسمه الشخصي كعنوان لمكتبه.

مادة (٢١)

يجب على كل مراقب حسابات التوقيع على تقارير المراجعة الصادرة من مكتبه بنفسه إذا كان فرداً أو بصفتها أحد الشركاء المرخصين إذا كان العمل يمارس من خلال شركة.

## مادة (٢٢)

يكون مراجع الحسابات مسئولاً مستقلاً مسؤلاً قانونياً أمام العميل أو الغير عن الأخطاء المهنية التي يرتكبها ويلتزم بتعويض العميل أو الغير عن الضرر الذي يصيبهما، وتكون مسؤولية الشركاء مسؤولية تضامنية بينهم.

## مادة (٢٣)

على مراجع الحسابات وإن ترك مهنته الاحتفاظ بالسجلات والملفات والبيانات المخصصة لعملائه لفترة لا تقل عن خمس سنوات من آخر تقرير مالي.

## مادة (٢٤)

عند الاقتضاء وبما يخدم المصلحة العامة يلتزم مراجع الحسابات بتقديم أية معلومات للجهات الرسمية عن الشركات التي يقوم أو قام بمراجعة حساباتها بموجب طلب من وكيل الوزارة أو حكم المحكمة.

## مادة (٢٥)

يشكل الوزير لجاناً متخصصة ترشح الجمعية نصف أعضائها من المراقبين غير الممارسين أو المحاسبين من أعضاء الجمعية للقيام بالتفتيش على مكاتب مراقبي الحسابات للتأكد من مقابلتها لالتزاماتها طبقاً للقواعد والمعايير المتعارف عليها في هذا الشأن.

## مادة (٢٦)

على كل مراقب حسابات يعين بهذه الصفة في إحدى الشركات أن يخطر بتعيينه الوزارة بخطاب موصى عليه بعلم الوصول خلال ثمانية أيام من تاريخ تعيينه.

## مادة (٢٧)

على مراقب الحسابات أن يخصص ملفاً لكل شركة يراقب حساباتها يحفظ فيه كل ما يتسلمه منها من مستندات وصور ما يحوره إليها من مكاتبات طوال مدة مباشرته أعمال الرقابة.

وعليه أن يقيد في سجل لديه جميع ما يقوم به من أعمال خاصة بكل شركة وتاريخ قيامه بكل عمل وبيان المدة التي استغرقها، وأسماء معاونيه أو الخبراء الذين استعان بهم مع بيان ما قام به كل منهم.

## الباب الخامس

### العقوبات

#### مادة (٢٨)

لوكيل الوزارة أن يحيل مراقب الحسابات إلى لجنة تأديب إذا نسبت إليه مخالفة أحكام هذا القانون أو أصول المهنة أو ارتكاب إهمال جسيم أو فعل مخل بالشرف والأمانة أو تبين فقد له شرط من الشروط المنصوص عليها في هذا القانون.

وإذا تبين لوكيل الوزارة أن الواقعة المنسوبة إلى مراقب الحسابات تكون جريمة جزائية أحال الأوراق إلى النيابة العامة.

#### مادة (٢٩)

ترفع الدعوى التأديبية بقرار من وكيل الوزارة إلى اللجنة المنصوص عليها في المادة (٨) على أن تعقد برئاسة وكيل الوزارة المساعد الذي يصدر بتعيينه قراراً من الوزير. وتفصل اللجنة في الدعوى التأديبية بعد إعلان مراقب الحسابات المدعى عليه بالحضور أمامها قبل الموعد المحدد لانعقاد الجلسة بخمسة عشر يوماً على الأقل وذلك بكتاب موصى عليه بعلم الوصول مبيناً به ملخص التهمة إليه وتاريخ انعقاد الجلسة ومكانها.

ويجوز للمدعي عليه أن يبدي دفاعه شفويًا أو كتابةً.

وللجنة أن تأمر بحضور المدعي عليه بنفسه ولها أن تحقق في التهم المنسوبة إليه أو تندب لذلك أحد أعضائها، ويكون للجنة أن من تندبه للتحقيق من تلقاء نفسها أو بناء على طلب المدعي عليه، أن تكلف الشهود بالحضور لسماع أقوالهم.

وإذا لم يحضر المدعي عليه رغم إعلانه جاز الحكم في غيبته.

#### مادة (٣٠)

العقوبات التأديبية الجائز الحكم بها على

مراقب الحسابات هي:

١- الإنذار.

٢- الوقف عن مزاوله المهنة مدة لا تزيد على ثلاث سنوات.

٣- شطب الاسم من سجل مراقبي الحسابات.

## مادة (٢١)

على رئيس لجنة التأديب إذا حكم على مراقب الحسابات يعقوبة الوقف عن مزاوله المهنة إخطار الشركات التي يباشر عمله لديها. وإذا لم يكن لدى الشركة مراقب حسابات آخر ولم يكن قد حل ميعاد اجتماع الجمعية العامة فللشركة أن تستصدر أمراً من رئيس المحكمة الكلية بتعيين مراقب حسابات من السجل بدلاً من المراقب الموقوف.

ولا يجوز للمراقب الموقوف أن يباشر أعمال الشركة بعد انتهاء فترة الوقف إلا بعد أن تقر الجمعية العامة حسابات الشركة، ما لم تكن الشركة قد استغنت عن خدماته.

## مادة (٣٢)

على رئيس لجنة التأديب إخطار الجمعية والإدارة المختصة بالوزارة بما تصدره اللجنة من قرارات تأديبية وعلى كلا الجهتين المذكورتين قيد هذه القرارات في سجل خاص.

## مادة (٣٣)

لا يجوز لمراقب الحسابات طلب إعادة قيده في السجل قبل مضي خمس سنوات من تاريخ شطبه تأديبياً وعلى مراقب الحسابات متى أوقف أو شطب اسمه أن يرد إلى الشركة كافة المستندات الخاصة بها.

## مادة (٣٤)

يجوز لمراقب الحسابات أن يتظلم من قرار التأديب خلال شهر من تاريخ صدور القرار إذا كان صادراً في حضوره أو من تاريخ إخطاره به بكتاب موصى بعلم الوصول إن كان صادراً في غيبته.

ويكون التظلم بطلب يقدم إلى الوزير بكتاب موصى عليه بعلم الوصول.

فإذا قدم التظلم في الميعاد أوقف تنفيذ

## الباب السابع

### أحكام عامة وانتقالية مادة (٤٥)

في سبيل الارتقاء بمستوى المهنة على مراجعي الحسابات المرخص لهم حضور دورة تدريبية لا تقل عن (١٠) ساعات تعقد في جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية سنويا لتطوير المهنة من خلال متابعة ما يستجد من معارف في مجالها. وتدريب الموظفين العاملين لديهم والمساهمة في تطوير التشريعات والمشاركة في كافة النشاطات المتصلة بها وبما يحقق المصلحة العامة.

### مادة (٤٦)

لا تسري أحكام هذا القانون على مراقبي الحسابات من موظفي الحكومة والمؤسسات والهيئات العامة.

### مادة (٤٧)

يصدر الوزير القرارات اللازمة لتنفيذ هذا القانون.

### مادة (٤٨)

يلغى القانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ في شأن مزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

### مادة (٤٩)

على الوزراء كل فيما يخصه تنفيذ هذا القانون ويعمل به من تاريخ نشره في الجريدة الرسمية.

أمير الكويت  
جابر الأحمد الصباح

رئيس مجلس الوزراء  
سعد العبد الله الصباح

وزير التجارة والصناعة  
جاسم عبدالله المصنف

سجل مراقبي الحسابات بإعطاء بيانات غير صحيحة أو بتقديم شهادات غير مطابقة للواقع.

وتحكم المحكمة في جميع الأحوال بشطب الاسم من السجل وإغلاق المكتب كما تأمر بنشر الحكم ثلاث مرات في الجريدة الرسمية على نفقة المحكوم عليه. وتضاعف العقوبة في حالة العود خلال خمس سنوات من تاريخ الحكم السابق.

### مادة (٤٠)

كل شخص كلف بإداء الشهادة أمام لجنة التأديب وامتنع بغير عذر مقبول عن الحضور يعاقب بغرامة لا تتجاوز مائة دينار.

### مادة (٤١)

يجوز لوكيل الوزارة أن يصدر قرارا بوقف مراقب الحسابات مؤقتا عن مزاولة المهنة متى أقيمت عليه دعوى جزائية تتعلق بأعمال مراقبة الحسابات أو شروط مزاولتها وذلك إلى أن يفصل.

### مادة (٤٢)

تشكل لجنة فنية دائمة لوضع القواعد المحاسبية برئاسة وكيل الوزارة أو من ينوب عنه وعضوية ستة أشخاص ترشح الجمعية ثلاثة منهم.

## الباب السادس

### رسم القيد وتجديده

### مادة (٤٣)

يدفع الطالب القيد في سجل مراقبي الحسابات عند تقديم الطلب رسما قدره مائة دينار كويتي ولا يرد هذا الرسم بأية حال.

### مادة (٤٤)

يعتبر الترخيص ساري المفعول لمدة خمس سنوات يجدد لمدة مماثلة بناء على طلب يقدمه صاحب الترخيص قبل ثلاثة أشهر من تاريخ انتهائه.

القرار حتى يفصل فيه نهائيا من لجنة التأديب الاستئنافية.

### مادة (٢٥)

تشكل لجنة التأديب الاستئنافية بقرار من الوزير على النحو التالي:  
١- مستشار من محكمة الاستئناف العليا ينتدبه وزير العدل.  
٢- عضوان يختارهما الوزير ترشح الجمعية أحدهما على ألا يكون منهما أحد أعضاء لجنة التأديب التي أصدرت القرار المرفوع عنه التظلم.

### مادة (٢٦)

لجنة التأديب الاستئنافية أن تؤيد أو تخفف العقوبة أو تلغيها.

### مادة (٢٧)

ينشر القرار النهائي للجنة التأديب في الجريدة الرسمية.

### مادة (٢٨)

لا يجوز معاقبة مراقب الحسابات تأديبيا عن أية مخالفة مضى على وقوعها خمس سنوات.

### مادة (٢٩)

مع عدم الإخلال بأية عقوبة أشد ينص عليها قانون آخر يعاقب بالحبس مدة لا تزيد على سنة وبغرامة لا تزيد على ألف دينار أو بإحدى هاتين العقوبتين.

أ. كل من زاول مهنة مراقبة الحسابات من غير أن يكون اسمه مقيدا في سجل مراقبي الحسابات.

ب. كل من زاول مهنة مراقبة الحسابات بعد وقفه عن مزاولة المهنة أو بعد شطب اسمه من السجل.

ج. كل شخص غير مقيد في السجل أو شطب قيده، استعمل نشرات من شأنها إيهام الجمهور بأن له حق مزاولة مهنة مراقبة الحسابات.

د. كل من توصل إلى قيد اسمه في