



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة الكترونية شهرية

للمزيد من المعلومات يرجى الاتصال مع الجمعية على: هاتف ٥٦٩٨٤٨٢ / ٥٦٧٦٥٢٢ / ٩٦٢ ٦٥٧٦٥٢٢ فاكس ٩٦٢ ٦٥٧٦٥٢٢ بريد الكتروني info@ascasociety.org موقع الكتروني www.ascasociety.org

For more information contact the society at: TEL (962-6) 5676522/5698282 FAX (962-6) 5676523 EMAIL info@ascasociety.org WEBSITE www.ascasociety.org

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والإمتحانات والتأهيل المعترف بها دولياً.

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

A regional professional society dedicated to the promotion of the highest accounting, auditing and ethical standards and to capacity building through the institution of globally recognized educational and examination qualification programs.

أخبار المجمع

١٠٢١ طالبا يتقدمون لإمتحانات المجمع

يتقدم رئيس وأعضاء مجلس إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين والعاملين فيه بأعطر وأطيب التمنيات القلبية إلى أعضاء المجمع وأعضاء جمعية المجمع العربي وإلى الطلبة والخريجين بمناسبة حلول عيد الفطر السعيد مقرونة بالدعاء إلى العلي القدير أن يعيده على الجميع بالخير والبركات وكل عام وأنتم بخير .

" مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام عمل الآخرين في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية "

للحصول على شهادة محاسب عربي مهني معتمد ACPA

١٠٢١ طالبا يتقدمون لامتحانات

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين هذا الشهر

نتائج مفاوضات النفاذ إلى الأسواق من كتاب دليل دوائر الأعمال إلى

يستعد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين لعقد إمتحانات دورة تشرين الثاني " نوفمبر " ٢٠٠٣ في ٢٢ مركز امتحان موزعة في البلاد العربية وذلك في الفترة من ١١/٢٩ - ٢٠٠٣/١٢/٢ . وقد فرغ المجلس الأعلى للإمتحانات وبالتعاون والتنسيق مع إدارة المجمع من وضع الترتيبات الضرورية اللازمة لإنجاح هذا الحدث المهني الذي يقام كل عام في نفس الساعة والتاريخ في جميع المراكز ويبلغ عدد الطلبة الذين سيتقدمون للإمتحان في هذه الدورة ١٠٢١ طالبا من مختلف الدول العربية وفق ما أعلنته إدارة المجمع .

النظام التجاري العالمي

أخبار الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

ومما يجدر ذكره بأن الإمتحانات تجري على ثماني مواد تم إعدادها وفقاً للمنهاج الدولي المعتمد من مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية "أونكتاد".

معيار المحاسبة الدولي ٢٨

ويمنح الطلبة الذين يجتازون الإمتحان بنجاح شهادة محاسب عربي مهني معتمد "ACPA".

مكاتب الإتصال

وتتوزع مراكز الإمتحان على المدن العربية التالية :

الرياض، جدة، الخبر، عمان، القاهرة، الكويت، أبوظبي، مسقط، نابلس، غزة، بيروت، بيت لحم، طرابلس، عدن، دمشق، الجزائر، جنين، رام الله، الخليل، طولكرم، خان يونس، تونس.

تهنئة

حصل زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (ACPA) الأستاذ علي هاشم علي هاشم على الدكتوراه من جامعة ليك هيرست في الولايات المتحدة الأمريكية في فلسفة التسويق وكانت الرسالة بعنوان (إدراك المستهلك لمخاطر التلوث البيئي وأثره على قبوله للسلع المصرية في المملكة العربية السعودية) ، وإدارة المجمع تهنيء الدكتور علي هاشم على هذا الإنجاز وإلى المزيد.

إدارة المجمع

"مدى مسؤولية مراجع الحسابات الخارجي المستقل من استخدام عمل الآخرين في عملية المراجعة وفقاً لمعايير المراجعة الدولية"



إعداد

الدكتور يوسف محمود جربوع

أستاذ مراجعة الحسابات

كلية التجارة – قسم المحاسبة- الجامعة الإسلامية- غزة
و عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين "ASCA"

- وأدى تعميق الوعي لدى مهنة مراجعة الحسابات حول مسؤولية الأعضاء إلى إصدار معايير للاحتكام إليها ولحماية الأطراف التي قد يلحقها ضرر من جراء ارتكاب مراجعي الحسابات الإهمال والتقصير في أداء واجباتهم المهنية ومخالفتهم لقواعد السلوك المهني .
- فمراجع الحسابات هو شخص ينتمي إلى مهنة لها معاييرها ولها آداب سلوك مهنية ويطلب منه بذل العناية المهنية الكافية والملائمة^(١) عند أداء عمله ، وعليه أن يؤدي عمله باستقلال وحياد تام حتى لا يتأثر رأيه بمواقف الآخرين ويكون مستنداً على حكمه المهني ، ويتوقع منه أن يؤدي عمله بجودة تضاهي أعمال الآخرين ، وإذا كان الضرر مصحوباً بسوء نية كان يخالف القوانين المعمول بها فقد يحكم عليه بالغرامة أو السجن أو كليهما .
- أما المسؤولية القانونية تجاه العميل^(٢) الذي يراجع حساباته فينجم عن العقد الموقع بين المراجع وعميله وفي هذا العقد يتم تحديد نطاق عملية المراجعة ويكون المراجع مسئولاً عن أية أضرار تلحق بهذا العميل ويطلب بالتعويض إذا قصر في أداء واجباته المهنية (مسؤولية عقدية) .

(١) ملخص البحث :- "Research Summary"

- عند قيام مراجع الحسابات الخارجي المستقل الرئيسي الاستعانة بعمل مراجع آخر عليه أن يحدد كيفية تأثير عمل المراجع الآخر على عملية المراجعة عن طريق دراسة الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية والتي سيقوم المراجع الرئيسي بمراجعتها .
- كما يجب على المراجع الرئيسي مراعاة عمل قسم المراجعة الداخلية وأن يراجع التقارير التي يعدونها ويفحص بنفسه بعض العمليات التي قام بها هذا القسم ، فإذا اقتنع بأن هذا القسم يقوم بعمله على أكمل وجه وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، أمكنه الاعتماد عليه لتحديد طبيعة وتوقيت وتقييم الاختبارات المنوي القيام بها .
- وفي حالة وجود بعض العمليات مثل البترول ، الغاز ، الذهب ، الخ ، فعلى المراجع الرئيسي الاستعانة برأي خبير ، وعليه أن يحصل على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بحيث تكون كافية لأغراض عملية المراجعة .

مقدمة :- "Introduction"

- يقوم مراجع الحسابات الخارجي المستقل بأداء خدمات مهنية لمجتمع الأعمال ومع تطور المهنة ازدادت خدمات مراجع الحسابات بدرجة كبيرة وأصبح يقدم خدمات منها مراجعة القوائم المالية ، وتصميم أنظمة المعلومات ، وتقديم خدمات ضريبية ، وعمل دراسات الجدوى الاقتصادية ، ومع زيادة الوعي المالي والاستشاري ونمو حجم العمليات التي يحصل عليها المراجعون تعرض مراجعو الحسابات لأنواع عدة من المساءلات القانونية وحكم عليها بالتعويض .

() Defiles, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "Due professional Care", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. P. 56-57.

() William C. Boynton and Walter G. Kell, "Auditor's Legal Liability Towards Clients", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P. 110.

للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة عموماً ،
أمكنه الاعتماد عليه لتحديد طبيعة ونطاق وتوقيت القيام
بإجراءات المراجعة^(٧) .

• وفي حالة وجود بعض العمليات التي لها طبيعة
معقدة وأهمية نسبية عالية بالنسبة لقيمتها في القوائم
المالية مع عدم توافر أدلة إثبات كافية لدى المراجع فإن
العُرف المهني قد أجاز له الاستعانة برأي خبير^(٨) في
بعض الأمور المعقدة مثل (البتروك ، الغاز ، مناجم
الفحم ، الذهب ، الخ) .

(٢) فرضيات البحث :- “Research Assumptions”

• يفترض هذا البحث بأن على مراجع الحسابات
الرئيسي أن يتحمل مسؤولية إبداء الرأي في تقريره
على الجزء من البيانات المالية التي راجعها زميل آخر
وهذا يوجب عليه مراجعة عمل هذا الزميل خاصة
الحسابات التي لم يتولى مراجعتها وهي :-
(أ) السياسات المحاسبية^(٩) .

(ب) توفر المعلومات .

(ج) نطاق عمل المراجع الآخر .

(د) الأهمية النسبية لقيمة البند محل الفحص .

• وفي حالة عدم رغبة المراجع الرئيسي تحمل
مسؤولية الجزء من البيانات المالية التي راجعها زميل
آخر ، فعليه الإشارة إلى ذلك صراحة في تقريره حتى
لا يتحمل المسؤولية عنها .

• كما يفترض هذا البحث بأن على مراجع الحسابات
مراعاة عمل قسم المراجعة الداخلية لكي يساعده على
تحديد نطاق ومدى الفحص والاختبارات في عملية
المراجعة بالنسبة للبنود التي يكون فيها نظام الرقابة
الداخلية قوي وفعال ويمكن الاعتماد عليه ، كما
يستفسر عن تأهيل العاملين في هذا القسم وأساليب
اختيارهم وتدريبهم والإشراف عليهم ودرجة
استقلالهم.

• وفي حالة وجود بعض العمليات المعقدة وتمثل
أهمية نسبية عالية بالنسبة لقيمتها بالمركز المالي وعدم
وجود أدلة إثبات كافية وملائمة ومتوفرة لدى المراجع
فعليه الاستعانة برأي خبير في هذا المجال .

• كما أن مراجع الحسابات يعتبر مسئولاً تجاه
الطرف الثالث من مستخدمي^(١٠) القوائم المالية بالرغم
من عدم وجود مثل هذا العقد ، فإذا لم يفصح المراجع
عن الحقائق المالية في تقريره وسبب ضرر للطرف
الثالث ، فعليه دفع التعويض لهم (مسؤولية تقصيرية) .
• وتنقذ المسؤولية القانونية العقدية والتقصيرية ضد
مراجع الحسابات إذا توافرت ثلاثة أركان وهي كما
يلي:-

(١) إهمال وتقصير من مراجع الحسابات في أداء
واجباته المهنية .

(٢) ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير
المراجع في أداء واجباته المهنية .

(٣) رابطة سببية بين إهمال وتقصير المراجع
والضرر الذي لحق بالغير .

• كما أن مراجع الحسابات يتعرض للمسؤولية المهنية
^(١٤) إذا خالف قواعد السلوك المهني الذي يتوجب على
جميع الأعضاء الالتزام بها ، والتي تتراوح بين التنبيه
والإنذار أو تجميد العضوية أو حرمانه من ممارسة
المهنة .

• إضافة إلى ذلك فقد يتعرض مراجع الحسابات
للمسؤولية الجنائية إذا تعدى الضرر للشخص أو
للأشخاص المحددين إلى الإضرار بالمجتمع ككل ،
ويعاقب بالسجن أو بدفع غرامة أو بالعقوبتين معاً .

• وفي حالة قيام مراجع الحسابات الرئيسي بالاستعانة
بعمل مراجع آخر ، فعليه أن يحدد كيفية تأثير عمل
المراجع الآخر على عملية المراجعة عن طريق دراسة
الأهمية النسبية^(٥) لجزء البيانات المالية والتي سيقوم
المراجع الرئيسي بمراجعتها أو الإشارة في تقريره
صراحة بأن الجزء من البيانات المالية قد تم مراجعته
بواسطة زميل آخر .

• كما يجب على المراجع الرئيسي مراعاة عمل قسم
المراجعة الداخلية^(٦) وأن يطلع على التقارير التي
يعودونها ويفحص بنفسه بعض العمليات التي قام بها هذا
القسم فإذا اقتنع بأنه يقوم بعمله على أكمل وجه وفقاً

() Donald H. Taylor and G. William Glezen,
“Auditor’s Legal Liability Towards the Users of
Financial Statements”, “Auditing Integrated
Concepts & Procedures”, 1994, Sixth Edition, P.
P. 145-151

() American Institute of Certified Public
Accountants, “Commission on Auditor’s
professional Responsibility”, The Journal of
Accountancy, April 1978, P.P. 92-162.

() International Accounting Standards, (IAS-1)
Paragraph No. (7-C) “Accounting Policies –
Prudence – Materiality”, 1999, P. P. 70-71.

() American Institute of Certified Public
Accountants, “Functions of Internal Auditing
Section”, 1975, Recommendation No. (9).

() American Institute of Certified Public
Accountants, “Committee on Auditing
Procedures”, (GAAS), New York, 1954.

() DeFliese, Jaenicke, O’Reilly and Hirsch,
“Using The Work of A Specialist”, Montgomery’s
Auditing”, 1990, Eleventh Edition, P.P. 202-203.

() International Accounting Standards, (IAS-1) ,
Disclosures of Accounting Policies”, 1999, P. 69.

(٣) أهداف البحث :-

“Research Objectives”

- إظهار مدى مسؤولية مراجع الحسابات الرئيسي عن الجزء من البيانات المالية التي راجعها زميل آخر ، ومدى مسؤوليته عند إبداء الرأي في تقريره عليها .
- إظهار مدى مسؤولية مراجع الحسابات عند استخدام عمل قسم المراجعة الداخلية لتحديد نطاق وفحص الاختبارات المرغوب القيام بها في عملية المراجعة .
- إظهار مدى مسؤولية مراجع الحسابات للحصول على أدلة الإثبات^(١٠) الكافية والملائمة عند قيامه بالاستعانة برأي خبير^(١١) في الأمور المعقدة مثل البترول والغاز ومناجم الفحم والتأمين والقانون.....الخ .

(٤) أهمية البحث :-

“Research Importance”

- تهتم كثير من الجهات باستخدام مراجع الحسابات الرئيسي لعمل الآخرين عند مراجعته للقوائم المالية وإبداء الرأي الفني عليها^(١٢) ومن هذه الجهات ما يلي:-
(أ) إدارة الشركة .
(ب) الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .
(ج) الهيئات والجمعيات المهنية .
(د) الدوائر الحكومية المعنية (مثل دائرة ضريبة الدخل ودائرة الجمارك) .
(هـ) كل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة .

(٥) مشكلة البحث :-

- تكمن مشكلة هذا البحث في عدم دراسة الأهمية النسبية لجزء البيانات المالية الذي قام بها مراجع آخر ، وكذلك عدم التخطيط السليم لفهم السياسات المحاسبية والمعلومات ونطاق عمل هذا المراجع . وقبول المراجع الرئيسي عمل قسم المراجعة الداخلية لتحديد نطاق ومدى الفحص والاختبارات في عملية المراجعة بدون الرجوع إلى معرفة تأهيل وأسلوب اختيارهم وتدريبهم والإشراف عليهم ودرجة استقلالهم . وكذلك مخاطر استخدام تقرير الخبير في بعض العمليات

() Donald H. Taylor and William G. Glezen ,
The Philosophy of Evedence Gathering “ Auditing
Integrated concepts and Procedures”, 1994, Sixth
Edition, P. 524.

() Yousef M. Jarbou, “using The Work of A
Specialist, “Arab Certified Accountant
Magazine,” No. 110, Sept., 1999, P. 42.

() R. L. Grinaker, “The Auditor’s
Responsibility In Expressing An Opinion,” The
Journal of Accountancy, 1980, P.P. 63-69.

المُعقدة مثل البترول والغاز والذهب ، وموقف المراجع الرئيسي منها .

(٦) منهجية البحث :-

“Research Methodology”

- سوف ينهج هذا البحث النهج الوصفي التحليلي استناداً إلى طبيعة البحث والدراسات والمراجع العلمية والدوريات ، وتتكون هذه المنهجية من الآتي :-

المبحث الأول :-

(مسؤوليات مراجع الحسابات)

- (أ) المسؤولية القانونية تجاه العملاء .
- (ب) المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية .
- (ج) المسؤولية المهنية .
- (د) المسؤولية الجنائية .

المبحث الثاني :-

(الاستعانة بعمل مراجع آخر)

- (أ) مقدمة .
- (ب) فحص السياسات المحاسبية .
- (ج) توفر المعلومات .
- (د) نطاق عمل المراجع الآخر .
- (هـ) الأهمية النسبية للقيم محل الفحص .

المبحث الثالث :-

(الاستعانة بعمل قسم المراجعة الداخلية)

- (أ) مقدمة .
- (ب) العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع الخارجي .
- (ج) نطاق وأهداف المراجعة الداخلية .
- (د) تقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية .

المبحث الرابع :-

(الاستعانة برأي خبير)

- (أ) مقدمة .
- (ب) تحديد الحاجة للاستفادة من عمل الخبير .
- (ج) الشروط الواجب توافرها في الخبير لقبول تقريره .
- (د) نطاق عمل الخبير .
- (هـ) مدى قبول تقرير الخبير .

المبحث الأول :-

((مسؤوليات مراجع الحسابات))

(أ) المسؤولية القانونية تجاه العملاء :-

- إن مراجع الحسابات الخارجي المستقل يعتبر مسؤولاً من الناحية القانونية^(١٣) تجاه المنشأة التي يراجع حساباتها ، ويحكم العلاقة بين المراجع وعمله العقد المبرم بينهما ويتحمل المراجع مسؤولية الإخلال بأحكام هذا العقد وخاصة فيما يتعلق بالإهمال والتقصير

() Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen
and Philip Wallage, “Auditor’s Legal Liability
Towards clients,” “Principles of Auditing”, 2000,
First Edition, P. P. 85-86.

- كما أن القواعد الأخلاقية للمهنة^(١٧) تساعد على زيادة ثقة الرأي العام فيها ، وتشجع الغير على الاعتماد على ما يتحملة المراجع من مسؤولية ، ولا شك أن المراجع الذي يلتزم بتلك القواعد ويطبقها ينجح عن أي مراجع آخر يتجاهل تلك القواعد .

(د) المسؤولية الجنائية :-

- لقد أوضحنا أن مسؤولية المراجع تجاه عميله وتجاه الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية تمثل المسؤولية المدنية والتي تعطي للطرف المتضرر من تصرفات المراجع الحق في الحصول على تعويض يتناسب مع قدر ما أصابه من ضرر أما المسؤولية الجنائية^(١٨) فيتعدى فيها نطاق الطرف الذي اعتمد على المعلومات المحاسبية التي تم مراجعتها إلي المجتمع ككل . ويتعين في هذه الحالة ضرورة تحديد مجالات المساءلة الجنائية لمراجع الحسابات والتي تنص عليها التشريعات المنظمة للمهنة وقوانين الشركات وقانون العقوبات . ولا شك أن النص على المسؤولية الجنائية للمراجع ضرورة هامة للمحافظة على كرامة المهنة والحفاظ على ثقة جمهور المستفيدين من خدمات المراجعة ومزاولة المهنة في الآراء التي يبديها مزاولي المهنة عن مدى صدق وسلامة مخرجات النظام المحاسبي (القوائم المالية) وأي خدمات إدارية واستشارية أخرى مثل الخدمات الضريبية والتكاليفية والجدوى الاقتصادية . ويلاحظ أن المسؤولية الجنائية مسؤولية شخصية بخلاف المسؤولية المدنية فكل من يرتكب أحد الأفعال التي يعاقب عليها القانون يتحمل هو شخصياً العقوبة حتى ولو كان من بين موظفي مكتب المراجعة أو أحد مساعدي المراجع .

المبحث الثاني :-

((الاستعانة بعمل مراجع آخر))

(أ) مقدمة :-

- طالما أن المراجع الرئيسي يتحمل بمفرده مسؤولية إبداء الرأي في تقريره^(١٩) عن حسابات فروع المنشأة فمن الأمور الرئيسية التي عليه أن يتولى فحصها قبل اعتماده على الحسابات التي لم يتولى مراجعتها .
- (ب) فحص السياسات المحاسبية :-
- يجب على مراجع الحسابات الرئيسي أن يبحث مع مجلس إدارة المنشأة الرئيسية أو الموظفين المسؤولين

في تنفيذ شروطه ويعمل ذلك على توضيح طبيعة العملية ويحدد له الحدود التي سيعمل بها .

(ب) المسؤولية القانونية تجاه الطرف الثالث :-

- يعتبر مراجع الحسابات مسئولاً في حالة وقوع أضرار ناتجة عن إهمال وتقصير منه تجاه الطرف الثالث^(٢٠) من مستخدمي القوائم المالية بالرغم من عدم وجود عقد بينه وبينهم ، وفي معظم الحالات التي يتعرض فيها المراجعون للمحاكمة نتيجة عدم اكتشاف التلاعب أو الاختلاس في عملية المراجعة وكانت الأسباب الرئيسية هي فشل المراجع في بذل العناية المهنية الملائمة للقيام بالعملية الموكولة إليه .
- ولكن لكي تنعقد المسؤولية القانونية^(٢١) بنوعيتها العقيدية أو التقصيرية ضد مراجع الحسابات يجب توافر ثلاث أركان هي :-
- (١) حصول إهمال وتقصير من جانب مراجع الحسابات في أداء واجباته المهنية .
- (٢) وقوع ضرر أصاب الغير نتيجة إهمال وتقصير مراجع الحسابات .
- (٣) رابطة سببية بين الضرر الذي لحق بالغير وبين إهمال وتقصير المراجع .
- (ج) المسؤولية المهنية :-

- يتوقف تقييم وتقدير كافة الجهات التي تستخدم التقارير المنشورة لمراجع الحسابات على قدرته على تحمل مسؤوليته^(٢٢) وكلما كان المراجع قادراً على تحمل مسؤوليته كلما زاد احترام هذه الجهات له . إن مراجع الحسابات يعرض على الشركات والمؤسسات والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية خدماته وخبرته وما يتمتع به من كفاءة وقدرة على تحمل المسؤولية بالإضافة إلى استقلاله وحياده في ممارسة مهنته ، وتعتبر القدرة على تحمل المسؤولية عنصراً هاماً بالنسبة لمراجع الحسابات نظراً لأن قيامه بمسؤولياته يساعد على خدمة جهات عديدة تعتمد على نتائج أعماله .

() Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallage, "Auditor's Legal Liability Towards clients," "Principles of Auditing", 2000, First Edition, P. P. 66-67.

() N. S. Slavin, "The Elimination of Scantier In Determining The Auditor's Statutory Liability," Accounting Review, April 1977, P. P. 360-368.

() American Institute of Certified Public Accountants, "Commission On Auditor's Responsibility" Journal of Accountancy, April , 1978, P. P. 92-162.

() J. L. Carey, "Ethical Responsibility" A paper In Independent Auditing Standards", J. C. Ray ed., Halt Rineheart Winston, New York, 1964.

() Jordanian Companies Law No. (22) for the year 1997, Article No. (278), "The Auditor's Criminal Responsibility, P. P. 2180-2181.

() R. L. Grinaker, "The Auditor's Responsibility In Expressing An Opinion", The Journal of Accountancy, 1980, P. P. 63-69.

الأخرين السياسات المحاسبية والترتيبات الأخرى السارية في المجموعة وذلك بقصد التأكد فيما إذا كانت في رأيهم مناسبة ومتسقة للإعداد الصحيح لحسابات المجموعة . ذلك ما يساعد المراجع الرئيسي على الحكم ما إذا كانت الحسابات تظهر بصورة صادقة للمجموعة جميعها كوحدة .

(ج) توفر المعلومات :-

● تقع على عاتق المراجع الرئيسي مسؤولية التحقق من أعضاء مجلس الإدارة للمنشأة قد اتخذوا الخطوات الضرورية لتوفير المعلومات الكافية من فروعها لإقناع أنفسهم بأن حسابات المجموعة تظهر صورة صادقة وعادلة كما تفصح عن جميع المعلومات المطلوبة بحكم القانون واللوائح الأخرى .

(د) نطاق عمل المراجع الآخر :-

- قبل أن يقوم المراجع الرئيسي بإبداء رأيه حول حسابات المجموعة ، عليه أن يحدد ما إذا كانت هذه الحسابات في رأيه مقبولة لأن تضم في حسابات المجموعة ، وفي الوصول إلى هذا الرأي يحتاج المراجع الرئيسي إلى مراعاة الأمور التالية :-
 - (١) ما هي معرفة المراجع الرئيسي بمعايير العمل التي يتبعها المراجع الآخر .
 - (٢) ما هي معايير المراجع التي تحكم عمل المراجع الآخر .
 - (٣) ما هي شروط ومتطلبات المراجعة في القطر الذي يتواجد فيه المراجع الآخر .
 - (٤) هل توجد قيود على عمل المراجع الآخر ، أم أنه حرّ في تحديد نطاق ومستوى اختياراته .
 - (٥) هل أن المراجع الآخر مستقل ومحايد من جميع الجوانب .
 - (٦) هل أن طبيعة ومدى الفحص الذي قام به المراجع الآخر مناسب ومعقول حسب تقدير المراجع الرئيسي وذلك إلى المدى الذي يوفر للأخير أساساً معقولاً لتكوين رأيه .

(هـ) الأهمية النسبية :-

● في تقرير مدى استفساراته وكذلك نوع إجراءات المراجعة^(٢٠) المطلوبة ، يحتاج المراجع الرئيسي إلى تقدير الأهمية النسبية للقيم محل الدراسة وذلك من ناحية أهميتها لمساهمي الشركة الرئيسية ، فكل بند ذو أهمية من ناحية القيمة يجب أن يظهر مستقلاً في القوائم المالية .

المبحث الثالث :-

((الاستعانة بعمل قسم المراجعة الداخلية))

(أ) مقدمة :-

● يجب على مراجع الحسابات أن يراعي أن وجود قسم للمراجعة الداخلية يساعد على تحديد نطاق ومدى الفحص والاختبارات في عملية المراجعة ، وعلى ذلك فإن المراجع يفحص أعمال هذا القسم كجزء من فحصه وتقويمه لأنظمة الرقابة الداخلية ، وقد ورد في التوصية رقم (٩) التي أصدرها المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام (١٩٧٥م) أن على مراجع الحسابات أن يتفهم الوظائف التي يؤديها قسم المراجعة الداخلية ويستفسر عن تأهيل العاملين به وأسلوب اختيارهم وتدريبهم والإشراف عليهم ودرجة استقلالهم^(٢١) . كما يطلع على التقارير التي يعدها ويفحص بنفسه بعض العمليات التي قاموا بها ، فإذا اقتنع بأن هذا القسم يقوم بعمله على أكمل وجه وفقاً للمبادئ والقواعد المحاسبية المتعارف عليها ، أمكنه الاعتماد عليه لتحديد مدى ونطاق وحجم وتوقيت اختبارات المراجعة .

● كما يجب على المراجع الخارجي إبلاغ إدارة المنشأة بنواحي الضعف أو القصور في نظام الرقابة الداخلية من خلال تقرير أو خطاب يُرسل إليها ، وهو خدمة إضافية يؤديها المراجع لعمله . وقد أيد ذلك المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين في التوصية رقم (٢٠) التي أصدرها عام (١٩٧٧) .

(ب) العلاقة بين المراجعة الداخلية والمراجع

الخارجي :-

● تنشأ وظيفة المراجع الداخلي مع الأعمال التي يقوم بها المراجع الخارجي ، ويمكن القول أن هناك فوائد متبادلة بين الطرفين ، حيث أن المراجع الخارجي أثناء قيامه بعمليات المراجعة بصفة مستقلة قادر على إبداء رأيه في مدى سلامة وصحة نظام الرقابة الداخلية ، ومدى سلامة السياسات والإجراءات المتبعة والتي يكون المراجع الداخلي قد أغفل عنها أو لم يستطيع إبداء رأيه فيها بصراحة ووضوح بالإضافة إلى أن المراجع الداخلي يستفيد من خبرة المراجع الخارجي وبالتالي يرفع كفاءته وخبرته .

● أما الخدمات التي يقدمها المراجع الداخلي للمراجع الخارجي فيمكن بيانها فيما يلي :-

- (١) التقارير التي يرفعها المراجع الداخلي لإدارة المشروع سواء أكانت هذه التقارير مالية أو انتقادية أو موصحة للإجراءات المتبعة تقيد المراجع الخارجي في تكوين فكرة سليمة عن مدى قوة نظام الرقابة الداخلية ومدى فعالية قسم المراجعة الداخلية في تحسين وأحكام تلك النظم .
- (٢) يمكن لإدارة المراجعة الداخلية بما لها من خبرة ودراية بعمليات المشروع وأساليب العمل

() Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen and Philip Wallace, "Independence Requirements", principles of Auditing", 2000, First Edition, P. 79-81.

() Defliese, Jaenicke, O'Reilly and Hirsch, "performing Auditing Procedures", Montgomery's Auditing", 1990, Eleventh Edition, P. 170.

- وفيما إذا كان التقييم الأولي للمراجعة الداخلية لا زال مناسباً هذا التقييم قد يتضمن دراسة فيما إذا كان :-
- (١) العمل قد تم إنجازه من قبل أشخاص لديهم التدريب الفني المناسب والتأهيل المهني كمراجعين داخليين ، وأن عمل المساعدين قد تم الإشراف عليه وفحصه وتوثيقه بشكل مناسب .
 - (٢) قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لتكون أساساً معقولاً للنتائج التي تم التوصل إليها .
 - (٣) أن النتائج التي تم التوصل إليها كانت مناسبة في ضوء الظروف المحيطة ، وأن التقارير المعدة كانت متطابقة مع نتائج العمل المنجز .
 - (٤) أن الإستثناءات أو الأوامر غير الاعتيادية التي اكتشفت بواسطة المراجعة الداخلية ، قد تم معالجتها بشكل مناسب .

المبحث الرابع :-

((الاستعانة برأي خبير))

(أ) مقدمة :-

- مراجع الحسابات الخارجي ليس عالمياً بكل العلوم والفنون وإنما هو متخصص في النواحي المحاسبية ومراجعة الحسابات ، ولكن توجد بعض حقوق المعرفة والعلم لا يستطيع المراجع الحصول على أدلة الإثبات الكافية والملائمة بنفسه في الأمور المعقدة والأهمية النسبية لقيم مبالغها في المركز المالي مثل : البترول ، الغاز ، الذهب.....الخ .
- (ب) تحديد الحاجة للاستفادة من عمل خبير :-

 - قد يحتاج المراجع خلال عملية المراجعة أن يحصل على أدلة إثبات من خبير ، ومن أمثلة ذلك ما يلي :-

 - (١) تقييمات لأنواع معينة من الأصول ، كالأراضي والمباني ، والمصانع والآلات ، والأعمال الفنية ، والبترول والغاز والأحجار الكريمة .
 - (٢) تحديد الكميات مثل المعادن المخزنة على شكل أكوام من المعادن الدفينة .
 - (٣) تحديد المبالغ باستخدام تقنية أو طرق متخصصة مثل التقييم الاكتواري في التأمين .
 - (٤) قياس العمل المنجز ، والعمل الذي سيتم إنجازه في المقاولات تحت الإنجاز .
 - (٥) الآراء القانونية المتعلقة بتفسير الاتفاقيات والقوانين والأنظمة .

 - عند تحديد الحاجة إلى الاستفادة من عمل الخبير ، على المراجع مراعاة ما يلي :-

 - (١) الأهمية النسبية للبند الذي يتم فحصه بالنسبة للبيانات المالية .
 - (٢) مخاطر وجود معلومات خاطئة استناداً إلى طبيعة وتعقيد البند المنوي فحصه .
 - (٣) كمية ونوعية أدلة الإثبات الأخرى المتوفرة .

(ج) الشروط الواجب توافرها في الخبير لقبول تقريره :-

- لقد أجاز العُرف المهني لمراجع الحسابات الاستعانة برأي خبير في النواحي المذكورة أعلاه ، فمثلاً

والإجراءات المتبعة في تنفيذ الأعمال ، تقديم الإيضاحات الكاملة للمراجع الخارجي أثناء قيامه بعملية المراجعة .

- (٣) أن وجود مراجع داخلي أو إدارة مستقلة للمراجعة الداخلية للمشروع وما لها من تأثير على تحسين طرق العمل وتدعيم نظام الرقابة الداخلية يؤدي إلي اطمئنان مراجع الحسابات الخارجي وبالتالي تخفيض نطاق اختباره اعتماداً على أعمال المراجع الخارجي .
- (٤) في عمليات الجرد خصوصاً في المنشآت ذات الفروع ، قد لا يستطيع المراجع الخارجي زيارة جميع هذه الفروع ، أو إجراء عمليات الجرد فيها في وقت واحد ، ولهذا فهو يعتمد في ذلك على دقة أعمال إدارة المراجعة الداخلية التي تقوم بهذه المهمة مع إعطاء إقرار للمراجع الخارجي بقيامها بعمليات الجرد وأن تلك العمليات كانت صحيحة من حيث الإجراءات والنتائج .

(ج) نطاق وأهداف المراجعة الداخلية :-

- يتباين نطاق وأهداف المراجعة الداخلية (٢٢) بشكل واسع ، ويعتمد على حجم وهيكلية المنشأة ومتطلبات إدارتها . وتتضمن فعاليات المراجعة الداخلية واحداً أو أكثر مما يلي :-

- (١) إعادة النظر بالنظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية ، أن وضع نظام محاسبي ونظام رقابة داخلية ملائمين هو من مسؤوليات الإدارة ، وعادة ما تكلف المراجعة الداخلية بمسئوليات خاصة من قبل الإدارة لغرض إعادة النظر بهذين النظامين ومراقبة تطبيقاتها وتقديم الاقتراحات اللازمة لتطويرهما .
- (٢) اختبار المعلومات المالية والتشغيلية وهذا يتضمن إعادة النظر بالوسائل المستعملة لقياس وتصنيف وإعداد التقارير عن تلك المعلومات ، والاستفسار عن بنود محددة ، بما في ذلك الاختبارات التفصيلية للمعاملات والأرصدة والإجراءات .
- (٣) فحص الجدوى الاقتصادية للعمليات وكفاءتها وفعاليتها ومن ضمنها الضوابط غير المالية للمنشأة .
- (٤) فحص الالتزامات بالقوانين والأنظمة والمتطلبات الخارجية الأخرى ، وكذلك الالتزامات بالسياسات والأوامر الإدارية والمتطلبات الداخلية الأخرى .

(د) تقييم واختبار عمل المراجعة الداخلية :-

- عندما يتولى مراجع الحسابات الرئيسي الاستفادة من عمل معين للمراجعة الداخلية فإنه يجب عليه تقييم واختبار هذا العمل للتأكد من كفايته لأغراض عملية المراجعة .
- إن تقييم العمل المعين للمراجعة الداخلية يتضمن دراسة ملائمة نطاق العمل والبرامج ذات العلاقة ،

() International Auditing Standards (IAS- 610), Paragraph. No. (5) "Considering The Work of Internal Control", 1998, P. 208.

في حالة رغبة المراجع الاستعانة برأي خبير للحصول على دليل إثبات عن كمية البترول الموجودة تحت الأرض لإحدى شركات البترول ، فيجب على المراجع في هذه الحالة أن يستعين برأي خبير^(٢٣) وفقاً للشروط التالية :-

(١) مؤهلات الخبير وسمعته في هذا المجال :-

• كأن يكون مهندس استشاري في مجال البترول منذ مدة طويلة ولديه خبرة كافية كما يجب أن يكون من ذوي السمعة الطيبة ولديه خبرة علمية وعملية ممتازة .

(٢) استقلال وحياد الخبير :-

• يجب أن يكون الخبير مستقلاً ومحايداً عن شركة البترول ، ويعني الاستقلال عدم وجود أي مصلحة مالية ، مثل أن يكون له أسهم بكميات كبيرة في شركة البترول أو لزوجته أو لأولاده أو أن يكون قد حصل على قرض .

(٣) مدى قبول المراجع بما يحتويه تقرير الخبير من بيانات مالية .

(٤) تكلفة الحصول على الدليل .

(٥) مدة الحصول على الدليل .

(د) نطاق عمل الخبير :-

• يجب على مراجع الحسابات أن يحصل على أدلة إثبات كافية وملائمة ، تفيد بأن نطاق عمل الخبير كافي لأغراض عملية المراجعة ، وقد يتم الحصول على أدلة إثبات من خلال الإطلاع على صلاحيات الخبير والتي غالباً ما تدرج في التعليمات التحريرية المرسلة من المنشأة إلى الخبير ، وقد تغطي هذه التعليمات أموراً عديدة منها :-

(١) أهداف ونطاق عمل الخبير .

(٢) موجز عام بالأمور الخاصة التي يتوقع المراجع بأن تقرير الخبير سيغطيها .

(٣) الاستفادة المتوقعة للمراجع من عمل الخبير .

(٤) مدى تمكن الخبير من الإطلاع على السجلات والملفات المناسبة .

(٥) إيضاح علاقة الخبير مع المنشأة إن وجدت .

(٦) سرية معلومات المنشأة .

(٧) معلومات حول الفرضيات والطرق المنوي استخدامها من قبل الخبير ، ومدى انسجامها مع تلك المستخدمة في الفترات السابقة .

• وفي حالة كون هذه الأمور لم تدرج بشكل واضح في التعليمات التحريرية المرسلة إلى الخبير ، فإن على المراجع الاتصال المباشر مع الخبير لغرض الحصول على أدلة إثبات بهذا الصدد .

(هـ) مدى قبول تقرير الخبير :-

• إذا قرر مراجع الحسابات أن النتائج التي تم التوصل إليها في تقرير الخبير تؤيد البيانات المالية

المتعلقة بها والواردة بالقوائم المالية فإن على المراجع أن يفترض بأنه قد حصل على أدلة إثبات كافية وملائمة . أما إذا كان هناك فرق جوهري بين النتائج التي تم التوصل إليها في تقرير الخبير والبيانات الواردة في القوائم المالية في هذه الحالة يجب على المراجع الاستعانة برأي خبير آخر ، فإذا كان الموضوع لم يُحسم بعد ، فإن ذلك يدعو المراجع عادة إلى التحفظ في رأيه أو الامتناع عن إبداء الرأي^(٢٤) ، وذلك لأن عدم قدرة المراجع الحصول على أدلة إثبات كافية ومقنعة على بند جوهري وارد بالقوائم المالية يعتبر قيداً على نطاق الفحص .

• وقد يتوصل المراجع بعد القيام بإجراءات مراجعة إضافية بما في ذلك احتمال الاستعانة برأي خبير آخر إلى أن البيانات المالية الواردة بالقوائم المالية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وفي هذه الحالة يجب على المراجع أن يتحفظ في تقريره أو أن يصدر رأياً سلبياً معاكساً^(٢٥) .

وفي حالة إصدار المراجع تقريراً خالياً من التحفظات (رأي نظيف) يجب عليه عدم الإشارة إلى عمل الخبير أو النتائج التي تم التوصل إليها ، فالإشارة إلى ذلك في تقرير خالٍ من التحفظات قد يساء فهمها على أنها نوع من التحفظ في رأي المراجع أو على أنها نوع من تقسيم المسؤولية بين المراجع والخبير وكلاهما غير مقصود .

(٧) النتائج والتوصيات :- "Results & Recommendations"

(أ)

• عند قيام مراجع الحسابات الرئيسي الاستعانة بعمل مراجع آخر ، عليه أن يحدد كيفية تأثير عمل هذا المراجع على عملية المراجعة .

• ويتم ذلك عن طريق دراسة الأهمية النسبية لجزء من البيانات المالية والتي سيقوم المراجع الرئيسي بمراجعتها ، ثم مناقشة مجلس إدارة المنشأة حول السياسات المحاسبية المستخدمة ، وتوفير المعلومات الضرورية ، ثم دراسة نطاق عمل المراجع الآخر .

(ب)

• عند قيام مراجع الحسابات الاستعانة بعمل قسم المراجعة الداخلية ، عليه أن يحدد نطاق ومدى الفحص والاختبارات على عملية المراجعة .

• وهذا يوجب عليه أن يتفهم الوظائف التي يؤديها قسم المراجعة الداخلية والاستفسار عن تأهيل العاملين

() Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen & Philip Wallage, "Disclaimers Opinion", Principles of Auditing", 2000, First Edition, P. 378.

() Rick Hayes, Arnold Schilder, Roger Dassen & Philip Wallage, "Disclaimers Opinion", Principles of Auditing", 2000, First Edition, P.P. 378-379 .

() Yousef M. Jarbou "Using The Work of A Specialist", "Advance Auditing", 2002, First Edition, P. P. 452-453.

به ، وأسلوب اختيارهم وتدريبهم والإشراف عليهم ، ودرجة استقلالهم ، كما يطلع على التقارير التي يعدونها ويفحص بنفسه بعض العمليات التي قاموا بها ، فإذا اقتنع المراجع بأن هذا القسم يقوم بعمله على أكمل وجه أمكنه الاعتماد عليه لتحديد مدى ونطاق وحجم وتوقيت اختبارات المراجعة .

(جـ)

• عند قيام مراجع الحسابات الاستعانة برأي خبير ، عليه أن يراعي طبيعة ودرجة تعقيد والأهمية النسبية وأدلة الإثبات المتوفرة لديه .

• وفي هذا المجال يجب على المراجع الخارجي الاستعانة برأي خبير تتوافر فيه شروط معينة منها المؤهلات العلمية والعملية المناسبة ، والسمة الطيبة ، الاستقلال والحياد ، ومدى قبول المراجع ما يحتويه تقرير الخبير من بيانات مالية ، ثم تكلفة ومدة الحصول على الدليل .

نتائج مفاوضات النفاذ إلى الأسواق

من كتاب دليل دوائر الأعمال إلى النظام التجاري العالمي الصادر عن مركز التجارة العالمية التابعة للأمم المتحدة ومنظمة التجارة العالمية وعن أمانة الكومنولث. وقد أعدت الطبعة العربية بالتعاون مع طلال أبو غزالة وشركاه الدولية.

موجز

□ وافقت البلدان في الإتفاق الخاص بالمنسوجات والملابس على التخلص من القيود القائمة بمقتضى ترتيب المنسوجات متعدد الألياف على مراحل وخلال مدة ١٠ سنوات أي بتاريخ ٢٠٠٥/١/١ .

□ أوجد الإتفاق الخاص بالزراعة إطارا عاما لإدخال تجارة الحاصلات الزراعية في نظام الجات تدريجيا ولتحرير المتاجرة في هذا القطاع.

□ قامت البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول التي شاركت بفعالية في المفاوضات بتخفيض تعريفاتها على المنتجات الصناعية والزراعية.

□ تم ربط التعريفات الجمركية في معظم البلدان المتقدمة. أما بالنسبة للبلدان النامية وبلدان مرحلة التحول فقد ازدادت نسبة التعريفات الجمركية المربوطة بزيادة كبيرة.

وقد مضت عملية التحرير قدما بعد انتهاء جولة أوروغواي وذلك أثناء التفاوض على إبرام إتفاق تكنولوجيا المعلومات الذي ينص على استبعاد التعريفات تدريجيا على نحو ٤٠٠ من منتجات تكنولوجيا المعلومات.

شهدت الأعوام الخمسون التي انقضت منذ نشأة نظام الجات ومنظمة التجارة العالمية تحسنا تدريجيا في النفاذ إلى الأسواق المستوردة بفضل إزالة حواجز التجارة أو استبعادها لدى البلدان الأعضاء في ثماني جولات من المفاوضات التجارية المتعددة الأطراف. ويصف هذا الفصل التقدم الذي حدث في آخر هذه الجولات أي في جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية. ثم يقدم عرضا للمفاوضات التجارية التي دارت بعد انتهاء جولة أوروغواي والتي تناولت عددا معينا من قطاعات تجارة السلع. وينتهي ببيان الخطوات التي يجب أن تتخذها دوائر الأعمال استفادة أكبر فائدة من تدابير التحرير هذه.

بينت الفصول السابقة الملامح الرئيسية للنظام القانوني المعزز الذي أصبح ينطبق، بموجب جات ١٩٩٤ ، على تجارة السلع . ومن الأغراض الرئيسية لهذا النظام مساعدة البلدان على تنشيط التنمية الاقتصادية بفضل زيادة التجارة بإزالة الحواجز التعريفية وغير التعريفية أمام التجارة وذلك أثناء المفاوضات بين البلدان الأعضاء.

وفضلا عن ذلك ، فإن الجولات السبعة من مفاوضات جات وخاصة جولة طوكيو كانت قد خفضت التعريفات الجمركية التي تفرضها البلدان المتقدمة على الواردات الصناعية ولكنها لم تتقدم إلا تقدما طفيفا في مجال إزالة القيود الكمية والإجراءات الأخرى غير التعريفية عن الواردات. ففي القطاع الصناعي على سبيل المثال، استمر تطبيق القيود الكمية التمييزية من جانب البلدان المتقدمة على واردات المنسوجات والملابس في ظل الحماية التي يوفرها الترتيب المتعدد الألياف (MFA). كما أخفقت الجولات السابقة في تعديل السياسات الزراعية القائمة على مستوى عال من الحماية تفرضه بعض الدول المتقدمة التي أغلقت أسواقها أمام الواردات المنافسة . وفضلا عن ذلك ، لم تحدث أية تغييرات في سياستها المتعلقة بدعم الصادرات والتي كان من شأنها تشويه الظروف التنافسية في التجارة الدولية.

وقد حسنت مفاوضات النفاذ إلى الأسواق التي جرت في جولة أوروغواي هذا الوضع تحسنا كبيرا.

ويمكن تلخيص الملامح الأساسية لنتائج الجولة على النحو التالي:

□ إن التخفيضات في التعريفات التي تعهدت البلدان بإجرائها على المنتجات الصناعية أكثر بكثير مما كانت عليه في جولة طوكيو.

جولة أوروغواي للمفاوضات التجارية المنتجات الصناعية

تخفيض التعريفات الجمركية

نتيجة لجولات المفاوضات التي سبقت جولة أوروغواي انخفض مستوى تعريفات البلدان المتقدمة من نحو ٤٠ في المائة إلى نحو ١٠ في المائة. ثم انخفض هذا المستوى المتوسط في جولة أوروغواي بنسبة ٤٠ في المائة بصفة عامة. كما أن البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول خفضت أيضا من تعريفاتها برقم أقل يصل إلى ٣٠ في المائة. ولم يكن مطلوباً من أقل البلدان نمواً إدخال تخفيضات على تعريفاتها بنسبة مئوية بل تشجيعها على تقديم تنازلات رمزية بتخفيض التعريفات على منتجات مختارة. وكان المفروض تنفيذ جميع هذه التخفيضات التعريفية، باستثناءات قليلة، على خمس مراحل متساوية بحيث تصل إلى المعدلات النهائية المتفق عليها التي تطبق على البنود الجمركية في ١/١/١٩٩٩.

كما وافقت البلدان المتقدمة وبعض البلدان النامية في مفاوضات جولة أوروغواي على إلغاء جميع التعريفات الجمركية في بعض القطاعات التي تسمى قطاعات صفر مقابل صفر. وتشمل هذه القطاعات المستحضرات الصيدلانية والمعدات الزراعية ومعدات البناء والأجهزة الطبية والأثاث والورق والفولاذ والألعاب. ونتيجة لهذا وللتنازلات الأخرى ستزيد نسبة المنتجات الصناعية الداخلة لأسواق البلدان المتقدمة على أساس الإعفاء من الرسوم بشرط الدولة الأكثر رعاية زيادة تجاوز الضعف أي من ٢٢% إلى ٤٤%. ومن المتوقع أن ينخفض المتوسط المرجح للتعريفات الجمركية على المصنوعات إلى النسب التالية عندما تنتهي مراحل التخفيض المتفق عليها في جولة أوروغواي:

- من ٦,٣% إلى ٣,٨% في البلدان المتقدمة
- من ١٥,٣% إلى ١٢,٣% في البلدان النامية
- من ٨,٦% إلى ٦% في بلدان مرحلة التحول

ربط التعريفات

من أهم النتائج الأخرى التي خلصت إليها مفاوضات جولة أوروغواي التقدم في ربط التعريفات الجمركية. وتبعاً لذلك، ستدخل جميع الواردات تقريباً إلى البلدان المتقدمة منذ الآن فصاعداً على أساس الفئات المربوطة. وستكون النسبة في البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول ٧٣% و ٩٨% على التوالي. ومن أهم الفوائد التي يمكن جنيهاً من الربط أن النفاذ إلى الأسواق الأجنبية أصبح مأموناً بدون مفاجآت. وتستطيع المؤسسات التخطيط لتطوير تجارتها دون أن تخشى الرسوم المتزايدة أو القيود الكمية.

إزالة القيود الكمية

هناك أيضاً أحكام تقضي بإزالة القيود الكمية تدريجياً عن المنتجات الصناعية وهي مهمة كذلك في تحسين فرص

التجارة. فينص إتفاق المنسوجات والملابس، كما جاء في الفصل ١٤، على الإزالة التدريجية للقيود المفروضة على المنسوجات والملابس بموجب برنامج مدته أربع سنوات حتى ١/١/٢٠٠٥. كما ينص إتفاق الوقاية على إزالة القيود الطوعية على الصادرات وأية تدابير أخرى ضمن المنطقة الرمادية في ١/١/٢٠٠٠.

الحاصلات الزراعية

تحقق تقدم كبير في القطاع الزراعي، سبق وصفه في الفصل ١٥، وذلك بفضل ضمان تحرير التجارة بالطرق التالية:

- استبعاد التدابير غير التعريفية وذلك بطريقة معادلة التعريفات.
- ربط التعريفات ومعادل التعريفات من أي زيادات جديدة.
- تخفيض التعريفات المربوطة بنسبة ٣٦ في المائة في البلدان المتقدمة و ٢٤ في المائة في البلدان النامية.
- تقديم تعهدات بفتح باب النفاذ وهي تعهدات جارية وتعددت دنياً في بعض المجالات.
- تعهدات بتخفيض إعانات التصدير بنسب مئوية متفق عليها سواء من حيث القيمة أو الحجم.
- تعهد بتخفيض الدعم الداخلي بنسب مئوية متفق عليها على أساس مقياس الدعم الكلي.

المفاوضات بعد جولة أوروغواي

جرت مفاوضات في قطاعين من تجارة السلع بعد إنتهاء جولة أوروغواي .

فبموجب الإعلان الوزاري بشأن تجارة منتجات تكنولوجيا المعلومات (المعروف باسم إتفاق تكنولوجيا المعلومات) الذي اعتمده المؤتمر الوزاري في سنغافورة عام ١٩٩٦ اتفق عدد من البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية على تخفيض التعريفات إلى صفر على منتجات مثل الحواسيب ومعدات الإتصال وأشباه الموصلات ومعدات صناعة أشباه الموصلات والبرمجيات والأدوات العلمية. وحتى نيسان /أبريل ١٩٩٩ بلغ عدد المشاركين في هذا الإتفاق ٣١ (يمثلون ٤٦ عضواً ودولاً أو أقاليم جمركية في سبيلها إلى الإنضمام إلى منظمة التجارة العالمية). وتنتظر البلدان الأعضاء في الوقت الحاضر في إمكان توسيع الإتفاق إلى منتجات أخرى من منتجات تكنولوجيا المعلومات.

وأما بالنسبة للمستحضرات الصيدلانية فإن البلدان المهتمة بتجارتها وافقت أيضاً على إضافة ٤٥٠ منتجاً إلى قائمة المنتجات التي كانت هذه البلدان قد قررت في جولة أوروغواي إزالة التعريفات عليها على أساس صفر مقابل صفر.

ويلاحظ أنه رغم أن مفاوضات إزالة التعريفات على منتجات تكنولوجيا المعلومات وعلى المستحضرات الصيدلانية دارت بين عدد محدود من البلدان فإن التنازلات ستطبق على جميع البلدان على قاعدة الدولة الأكثر رعاية.

تقييم مكاسب التحرير من جولة أوروغواي

ينبغي أن تكون دوائر الأعمال التي تقرر استراتيجيات التسويق واعية بالمكاسب التي يمكن أن تنشأ في الدخل والتجارة بسبب تدابير التحرير التي جاءت في جولة أوروغواي.

وقد أجرت منظمة التجارة العالمية وغيرها من المنظمات الدولية ومعاهد البحوث دراسات إقتصادية كلية لتقييم أثر تنفيذ تعهدات جولة أوروغواي على التجارة العالمية والدخل العالي.

المكاسب في التجارة والدخل : التقديرات والحقائق

التقديرات

كانت تقديرات هذه الدراسات ترى بصفة عامة أن تدابير التحرير التي وافقت عليها الحكومات ، متى طبقت بالكامل سترفع الدخل العالمي بنسبة ١ في المائة سنويا أو بمبلغ يتفاوت من ٢٠٠ مليار إلى ٥٠٠ مليار دولار سنويا . وكان المفروض أن يرتفع حجم التجارة العالمية بما بين ٦ في المائة و ٢٠ في المائة سنويا بحسب الإفتراضات المستخدمة في الدراسات. وكان المفروض أن تكون معدلات النمو هذه إضافية إلى معدل الزيادة بنسبة ٤ في المائة في التجارة العالمية الذي كان متوقعا حتى دون تطبيق نتائج جولة أوروغواي.

وكان المتوقع أن يأتي أكثر من ثلث هذه المنافع من استبعاد القيود على واردات المنسوجات والملابس ، وثلث آخر من تحرير النظم المطبقة على بقية المنتجات الصناعية. وكان المتوقع أن تكون مساهمة الزراعة ما بين ١٠ في المائة و ٣٠ في المائة.

ولم يكن المتوقع أن تتوزع هذه المكاسب بصفة متساوية بين جميع البلدان. فكان المتوقع أن يكون المستفيدون الرئيسيون هم البلدان المتقدمة والبلدان النامية التي وصلت إلى مراحل عليا من النمو والتي كانت صادراتها من المنسوجات تخضع لقيود. وأما بلدان أفريقيا وأقل البلدان نموا فكان المتوقع أن تستفيد هامشيا، إن استفادت على الإطلاق من تدابير التحرير.

الحقائق

يعتقد معظم المحللين الآن أن المكاسب الفعلية في الدخل والتجارة ستكون أقل مما كان متوقعا بكثير. ومن أسباب ذلك المشاكل التي تثيرها منهجية القياس والعوامل العديدة التي لا يمكن تقييمها في العمل، ولكن هناك سببا آخر لا يقل في الأهمية هو عدم تحقق افتراضين أساسيين.

فأولا افترض المحللون عند وضع التقديرات أن البلدان ستطبق تعهداتها بالكامل أي نصا وروحا. ولم يتحقق هذا الإفتراض عملا وحدث تجاوز كبير في تنفيذ التعهدات في قطاعين هما المنسوجات والزراعة وكان يتوقع منهما مكاسب كبيرة بعد التحرير.

ففيما يتعلق بالمنسوجات ، كما لوحظ في الفصل ١٤ ، استطاعت البلدان المتقدمة التي تحتفظ بالقيود أن تطبق المرحلتين الأوليتين دون خفض ملموس في القيود على

الواردات، وقد فعلت ذلك بالإستفادة من المرونة التي توفرها نصوص إتفاق المنسوجات والملابس. والنتيجة الواضحة الآن هي أن مجمل القيود لن يسحب إلا في المرحلة الأخيرة أو في يوم إنقضاء الإتفاق (٢٠٠٥/١/١). وعلى ذلك فإن الزيادة الهائلة التي كانت متوقعة في تجارة المنسوجات ستظل سرابا خلال معظم الفترة الانتقالية البالغة عشر سنوات.

وفي الزراعة كان عدد كبير من الحاصلات الاستوائية ذات الأهمية التصديرية للبلدان النامية ، وخصوصا أقلها نموا يدخل أسواق البلدان المتقدمة برسوم ضئيلة إما على أساس معاملة الدولة الأكثر رعاية أو على أساس تعريفات تفضيلية حتى قبل بدء جولة أوروغواي. والنتيجة هي أن أي تخفيضات جديدة ربما لن يكون لها أثر ظاهر على تجارة هذه الحاصلات. وأما عن حاصلات المناطق المعتدلة مثل اللحوم والحبوب، فيبدو الآن أن حساب معادل التعريفات كان يبالغ في تقدير أثر التدابير غير التعريفية (أو ما يشار إليه بالمعادلة غير النظيفة). والنتيجة هي أن مستوى حماية عدد من الحاصلات بسبب معدلات التعريفات الجديدة حتى بعد إدخال التخفيضات عليها ربما يكون أكبر بكثير مما كان موجودا من قبل.

وكان الإفتراض الثاني من جانب المحللين هو أن الإقتصاد العالمي سيواصل النمو بخطى متوازنة دون أن يحدث انخفاض في النمو والتجارة . ولكن هذه التوقعات لم تتحقق بسبب الأزمة المالية الآسيوية التي بدأت في منتصف عام ١٩٩٧ وبسبب ضعف الأداء الإقتصادي في اليابان وبسبب فشل الإقتصاد الروسي في الإنتعاش عام ١٩٩٨. والواضح الآن أن انخفاض النمو الإقتصادي الذي ينتج عن ذلك سيسبب تباطؤا عاما في قيمة التجارة العالمية لمدة سنة واحدة على الأقل وربما أكثر نتيجة لضعف الطلب في الأسواق الآسيوية وللإنخفاض العام في أسعار النفط وغيره من السلع الأساسية.

الانعكاسات التجارية

تغير تأثر الصادرات من مختلف البلدان

وهكذا يتضح أن المكاسب في الدخل والتجارة قد تكون أقل بكثير مما قدرته الدراسات الإقتصادية الكلية. بل إن بعض المكاسب قد يصبح سلبيا بسبب الهبوط الجاري الآن في الإقتصاد العالمي. وبالإضافة إلى ذلك ، وعلى الأقل بالنسبة لبعض المنتجات ، قد يكون تطبيق التعهدات متفاوتا في إنعكاسه على تجارة التصدير في مختلف البلدان. فالبلدان النامية التي تتمتع بحق دخول تفضيلي إلى أسواق الاستيراد الرئيسية في البلدان المتقدمة ربما تجد أن الهامش التفضيلي على منتجاتها المصدرة قد انخفض نتيجة لتخفيض تعريفات الدولة الأكثر رعاية. ويتوقف هذا التأثير السلبى على مدى الأهمية التي كانت للدخول التفضيلي في تجارة هذه البلدان النامية مع مراعاة عوامل أخرى مثل نوعية المنتجات وسعرها. وفي حالة المنسوجات إذا كانت القيود تطبق على أساس تمييزي فإن أثر إزالة هذه القيود قد يختلف بالنسبة لمختلف البلدان الموردة. ويبين الإطار رقم ٣٧

انعكاسات إزالة قيود الترتيب متعدد الألياف على المنتجات النسيجية.

ولا بد من إجراء دراسات على المستوى الإقتصادي الجزئي (أي بحسب المنتج أو قطاع المنتجات) للتعرف على انعكاسات تعهدات جولة أوروغواي على مختلف المنتجات. ويجب استكمال هذه الدراسات ببحوث عن الطلب المحتمل في الأسواق التي تتحرر ، وتحليل هذا الطلب. وتستطيع الشركات ، استنادا إلى هذا التحليل ، صياغة استراتيجية للاستفادة من الفرص الجديدة وللتكيف ، عند الضرورة ، مع الوضع التنافسي كلما تغير تدريجيا مع التدرج في تطبيق تعهدات جولة أوروغواي.

وقد يكون إعداد هذه الدراسات فوق طاقة الشركات المنفردة سواء من الناحية المالية أو الفنية ، وخصوصا إذا كانت شركات من الحجم الصغير أو المتوسط . وفي هذه الحالات ربما يجب أن تأتي المبادرة في إعداد تلك الدراسات من معاهد بحوث التجارة الخارجية في البلد أو من اتحادات الصناعة وغرف التجارة. وقد تحتاج هذه المبادرة إلى مساعدة مالية من الحكومات . كما أن المنظمات الدولية تستطيع أن تجري دراسات عن منتجات مختارة أو أن تساعد المؤسسات والروابط المذكورة على إجرائها في مختلف البلدان.

تعميش البلدان النامية وأقلها نموا

سبق القول بأن الدراسات الإقتصادية الكلية توقعت ألا تحصل أغلبية البلدان النامية وأقلها نموا إلا على منافع ضئيلة أو لا شيء على الإطلاق ، من تدابير التحرير التي اتخذت أثناء جولة أوروغواي. وقد كان انخفاض أسعار السلع الأساسية والصعوبات التي ظهرت في تطبيق الاتفاقات سببا في مزيد من تعميش تلك البلدان في التجارة الدولية.

ولمنع مزيد من تدهور هذا الوضع عمد عدد من البلدان المتقدمة، اتباعا للقرارات التي اتخذت في الاجتماع رفيع المستوى بشأن المبادرات المتكاملة لتنمية تجارة أقل البلدان نموا ، إلى توسيع نظم الأفضليات المعممة لديها بما يسمح باستيراد جميع المنتجات ذات الأهمية التصديرية لتلك البلدان المهمشة بدون رسوم . كما قرر عدد من البلدان النامية إتباع نظم استيراد منتجات مختارة من تلك البلدان المهمشة على أساس تفضيلي ، وتنتظر بلدان أخرى في إدخال مثل هذه الأنظمة . وهذه الإجراءات تستكملها المساعدة التقنية المتكاملة التي تقدم لشركات تلك البلدان المهمشة من كل من منظمة التجارة العالمية والأونكتاد ومركز التجارة الدولية وغيرها من المنظمات الدولية والهدف النهائي هو بناء القدرات الوطنية على الإنتاج والتوريد.

فرص توسيع التجارة مع البلدان النامية

في هذا السياق ، من الضروري أن نعيد للأذهان إحدى الجوانب المهمة من جولة أوروغواي ، وهو أنها وفرت حوافز جديدة لعملية التحرير في كل من البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول. وقد كانت مبادرة جولة أوروغواي

متزامنة تقريبا مع التحول إلى سياسات تجارية تحررية مفتوحة حتى في البلدان النامية التي كانت حتى ذلك الوقت تتبع سياسات تجارية تقييدية. وفي الوقت ذاته تقريبا، بدأت بلدان مرحلة التحول باتخاذ خطوات مبدئية نحو الإصلاح

في السوق التجاري والتخصيصية وإعادة توجيه الإقتصاد والسياسات التجارية. وفي جولة أوروغواي ، عملت هاتان المجموعتان من البلدان على تأكيد تخفيض تعريفاتها من جانب واحد إما بربطها بمعدلات مخفضة أو بتحديد سقف ربط لها. ومن المتوقع أن تمر هذه التعريفات الجمركية بمزيد من التخفيض وحتى إلى مستوى يجاوز المنفق عليه في جولة أوروغواي في بعض الأحوال . ويعزى هذا إلى التدابير التحررية الإضافية التي اتخذتها أو تنوي اتخاذها بعض البلدان عند تنفيذها لسياسة النمو المتجه نحو التصدير.

كما أن التخفيضات في التعريفات الجمركية على أساس الدولة الأكثر رعاية قد تؤدي في حالات معينة إلى هبوط الهوامش التفضيلية على المنتجات المشمولة إما في ترتيبات تفضيلية إقليمية⁽¹⁾ أو ترتيبات أقاليمية في البلدان النامية⁽²⁾ . وستظل معدلات التعريفات الجمركية القائمة على أساس الدولة الأكثر رعاية في معظم البلدان النامية المشاركة في تلك الأنظمة التفضيلية مرتفعة نسبيا حتى بعد التخفيضات، مما قد يؤدي بالتالي إلى تحقيق مكاسب تجارية مهمة بالرغم من ضيق الهوامش التفضيلية.

إلا أن هناك ما هو أهم بكثير من تخفيض التعريفات وهو الخطوات التي تتخذها البلدان النامية لتحرير إجراءاتها غير التعريفية. وهذه الخطوات إما أنها تقلل أو تزيد قيود الحصص ومتطلبات الترخيص للواردات وتجعل من الممكن تحرير الصرف الأجنبي اللازم للإستيراد. وفي الماضي ، حالت هذه القيود غير التعريفية دون تطوير التجارة في المنتجات المشمولة بالتزامات تفضيلية متبادلة وفقا للترتيبات الإقليمية والأقليمية. ومن الممكن أن يؤدي تحرير الأنظمة الإستيرادية إلى إيجاد حافز جديد لتوسيع هذه التجارة على أساس شروط الدولة الأكثر رعاية والشروط التفضيلية.

وتقليديا ، ركزت العديد من المؤسسات التجارية (وعلى وجه الخصوص في بعض البلدان النامية) جل اهتمامها على الأسواق التجارية في البلدان المتقدمة. ويفترض في الفرص الجديدة التي تحققت في السوق من خلال التدابير التحررية في البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول (المتخذة من جانب واحد أو وفقا لبرامج الإصلاح الهيكلي المدعومة من صندوق النقد الدولي والبنك الدولي) أن تشجع المؤسسات

(1) PTA)

(ASEAN) (ECOWAS)

(ALADI)

(2) Global < GSTP >)

(System of Trade Preferences)

في هذه البلدان على أن تولي تطوير التجارة فيما بينها أهمية مساوية إن لم تكن أكبر.

الإطار رقم ٣٧

تأثير إزالة قيود ترتيب المنسوجات المتعدد الألياف على المنتجات النسيجية

تبقى معدلات التعريف السارية على الواردات من المنسوجات ، مقارنة بتلك السارية على بقية المصنوعات ، عالية حتى بعد التنفيذ الكامل للتخفيضات المتفق عليها في جولة أوروغواي . ومن المأمول أن تأتي المكاسب الرئيسية في التجارة من إزالة القيود في بعض البلدان المتقدمة.

ويؤدي فرض القيود على الواردات إلى رفع أسعار المنتجات المستوردة لأن الكميات المستوردة أقل مما يطلبه المستهلكون . وعليه، فإن القيود على الواردات تضر بالمستهلكين وتحملهم أسعارا عالية. وسواء انتفع المستورد أو المصدر من فرق السعر العالي أم لا ، فإن ذلك يعتمد على مكان تطبيق نظام الترخيص . فإذا كان ذلك المكان في البلد المستورد يستطيع المستورد أن يحصل على جزء من الفرق بين سعر الإستيراد العادي وسعر بيع الجملة في البلد المستورد . ولكن إذا كان البلد المصدر هو الذي يصدر التراخيص ، فيستطيع المصدرون الحصول على جزء من العلاوة ، وذلك بتقاضي أسعار تصدير أعلى.

وبمقتضى اتفاق المنسوجات والملابس تصدر التراخيص اللازمة لتطبيق القيود من البلدان المصدرة . وعند إزالة قيود الحصص لن يكون في مقدور المؤسسات المصدرة المطالبة بفرق السعر وينبغي عليها عندئذ أن تتقاضى أسعارا تصديرية أقل . وتبعا لذلك ، فإنه يمكن تعويض انخفاض قيمة وحدة الصادرات عن طريق الزيادة في الإيرادات الناتجة عن النمو في حجم الصادرات بعد إزالة هذه القيود . ولكن النمو في التجارة سيعتمد عمليا على مرونة الطلب . (هل سيزيد الطلب عند هبوط الأسعار أم لا) . ومن المفترض أن يكون الطلب على المنسوجات في معظم الأسواق التجارية المقيدة مرنا بصورة عامة ولكن على مستوى الشركة تكون المسألة في معظم الأسواق التجارية المقيدة مرنا بصورة عامة ولكن على مستوى الشركة تكون المسألة هي مرونة الطلب على فئة المنسوجات التي تصدرها الشركة والتي أزيلت عنها القيود ، مثل فئة القمصان وملابس الأطفال ، وإذا لم يكن الأمر كذلك ، فقد لا تنتفع المؤسسة من إزالة القيود بل قد تخسر ما لم تكن قادرة على تنويع منتجاتها وصادراتها إلى فئات أخرى يكون الطلب عليها مرنا.

من ناحية أخرى ، فإن إزالة القيود ستؤدي إلى منافسة متزايدة بين البلدان الموردة في السوق الاستيرادي المقيد . وبما أن القيود وفقا لاتفاق المنسوجات والملابس تطبق على أساس تمييزي فإن تأثير تلك المنافسة على البلدان الموردة المختلفة سيكون متباينا وعلى سبيل المثال ، قد تحتاج المؤسسات المصدرة في بلد (أ) التي تخضع صادراتها من القمصان وملابس الأطفال للتقييد إلى تطوير إستراتيجياتها بغية الإنتفاع من إزالة القيود ومن جهة أخرى ، يجب على الموردين في البلدان الأخرى الذين لا تخضع صادراتهم من منتجات المنسوجات للتقييد إعداد انفسهم لمواجهة المنافسة المتزايدة من الموردين في البلد (أ) . (انظر أيضا الفصل ١٤ بشأن اتفاق المنسوجات والملابس).

أخبار الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC



International Federation of Accountants

نيويورك- ٣٠ أيلول ٢٠٠٣ - نشر مجلس إدارة الإتحاد الدولي للمحاسبين مسودة عرض جديدة لمعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام يعالج تخفيض موجودات القطاع العام، وتشمل الأصول غير المملوكة لأغراض تحقيق إيرادات نقدية. وقد وضعت هذه المسودة من قبل لجنة القطاع العام في الإتحاد الدولي للمحاسبين مسودة العرض ٢٣ "تخفيض قيمة الأصول" لتكون مكملة لمعيار المحاسبة الدولية للقطاع العام ١٧: الممتلكات والآليات والمعدات، كما أنها تهدف إلى تقوية وتعزيز إرشادات إعداد التقارير المالية لهذه الأصول.

وتتترح مسودة العرض ٢٣ المتطلبات اللازمة لتحديد وقياس وعكس الإفصاح عن الخسارة الناجمة عن خفض قيمة الأصول في البيانات المالية العامة في منشآت القطاع العام. كما تقدم إرشادات المسودة معلومات مفيدة حول قيمة الأصول المستعملة والتغيرات في تلك القيمة كمعطيات لأغراض إدارة الأصول وتخصيص الموارد.

وتورد المسودة أيضا ملاحق تتضمن أمثلة على مؤشرات الانخفاض وأمثلة على قياس خسائر الانخفاض. وعلاوة على ذلك، تغطي المسودة الأسس التي اعتمدها لجنة القطاع العام للوصول إلى نتائج بخصوص المسائل الرئيسية ومقارنة المتطلبات المقترحة في هذه المسودة مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦، تخفيض قيمة الأصول، الذي ارتكزت عليه.

وصرح رئيس لجنة القطاع العام السيد إيان ماكنوتش بأنه قد تم وضع هذه المسودة بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة الحكومية في الولايات المتحدة الأميركية. وأضاف بأنه يعتقد بأن كل من لجنة القطاع العام ومجلس معايير المحاسبة الحكومية قد استفادا من هذه العملية مما يبين الفوائد التي يمكن أن تحققها لجنة القطاع العام وواضعي المعايير الوطنية من خلال العمل المشترك في المسائل ذات الاهتمام المتبادل.

يمكن تنزيل نسخ من المسودة من الموقع الإلكتروني التالي :

<http://www.ifac.org/Guidance/EXD-Outstanding.php>

وأخر موعد لاستلام الملاحظات على المسودة هو ٣١ كانون الثاني ٢٠٠٤. وترسل الملاحظات إلى الموقع الإلكتروني EDComments@ifac.org بواسطة البريد الإلكتروني بحلول هذا التاريخ، أو ترسل بالفاكس إلى عناية السيد / بول سوتكليف على الرقم ٩٥٧٠-٢٨٦-٢١٢-١+ أو بالبريد العادي إلى عنوان المجلس.

ومن الجدير بالذكر أن الإتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، وتتمثل مهمته بتطوير هذه المهنة وتعزيزها ليتمكنها من تقديم خدمات ذات جودة عالية خدمة للصالح العام. ويضم الإتحاد في عضويته حاليا ١٥٥ هيئة محاسبة مهنية موزعة على ١١٣ بلدا وتمثل أكثر من ٢,٤ مليون محاسب من القطاع العام والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة.

الاتحاد الدولي للمحاسبين ينشر المقالات الحائزة على جوائز في

المالية والمحاسبة الإدارية

نيويورك- ٢٣ سبتمبر ٢٠٠٣- أصدر الاتحاد الدولي للمحاسبين مجموعة عالمية من المقالات الحائزة على جوائز، تتناول بعض أهم المواضيع التي يواجهها المحاسبون المهنيون في قطاع الأعمال. وقد جُمعت تلك المقالات في كتاب بعنوان "مقالات الاستحقاق"، يضم مقالات تم اختيارها من قبل لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال التابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين وذلك ضمن نشاطات برنامج مقالات الاستحقاق السنوي عن المساهمة المتميزة في المحاسبة الإدارية. وكانت المقالة الفائزة بعنوان "وضع الاستراتيجية في سجل الأداء المتوازن" للسيد بول برووار من معهد المحاسبين الإداريين. وأبرزت المقالة، التي نشرت لأول مرة في مجلة المعهد التي تصدر باسم "المالية الاستراتيجية"، كيف تفشل الشركات في ربط استراتيجياتها مع قياس الأداء، وكيف أن الخطوة الأهم في وضع سجل الأداء المتوازن هي تحديد الاستراتيجية. وركزت مقالات أخرى حائزة على جوائز مما ورد في الكتيب على المواضيع التالية:

- إدارة العقود.
- تنفيذ استراتيجيات التجارة الإلكترونية.
- الرقابة على الشركات والمحاسبين الإداريين.
- إدارة التكاليف وإيجاد القيمة.
- المعالجة المحاسبية للقضايا المركبة في الأعمال.
- إدارة المحاسبة البيئية.

ويمكن تنزيل هذا الكتاب بدون مقابل من الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين

(www.ifac.org.store)

وقد صمم برنامج جائزة مقالات الاستحقاق لإظهار التقدير للمقالات التي تنشر وتقدم أو من المحتمل أن تقدم مساهمة قيمة ومتميزة تساعد في تحسين وتقديم المحاسبة الإدارية. وتم ترشيح المقالات التي اختيرت كمقالات استحقاق لعام ٢٠٠٣ من قبل محررين صحفيين من المنظمات الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين. وكانت هذه المقالات قد نشرت أصلاً في عام ٢٠٠٢. ونتيجة لبرنامج لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال، أصبحت تلك المقالات متاحة الآن لقطاع عريض من الجمهور العالمي.

يمكن للهيئات الأعضاء أن تستنسخ هذه المقالات بطريقة إلكترونية أو عن طريقة الطباعة طالما حافظت على الإشارة إلى المنشور الأصلي، وإلى لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين. ويمكن شراء الكتيب الذي يضم جميع المقالات مقابل ٢٥ دولاراً زائد أجور الشحن والمناولة، ويمكن طلبه من خلال الموقع الإلكتروني (www.ifac.org/store) ، أو الاتصال على الرقم ٩٣٤٤-٢٨٦-٢١٢-٢١٢+١. ويمكن تنزيل النسخة الإلكترونية مجاناً من مكتبة الموقع الإلكتروني المذكور.

ومن الجدير بالذكر أن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، وتتمثل مهمته بتطوير هذه المهنة وتعزيزها ليتمكنها من تقديم خدمات ذات جودة عالية خدمة للصالح العام. ويضم الاتحاد في عضويته حالياً ١٥٥ هيئة محاسبة مهنية موزعة على ١١٣ بلداً وتمثل أكثر من ٢,٤ مليون محاسب من القطاع العام والتعليم والخدمات الحكومية والصناعة والتجارة.

تهدف لجنة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال إلى تعزيز المهنة من خلال تشجيع وتسهيل التنمية العالمية والتبادل المعرفي وتبادل الممارسات الجيدة. كما أن اللجنة تعمل جاهدة من أجل نشر الوعي العام لقيمة المحاسبين المهنيين في قطاع الأعمال.

معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعاد صياغته عام ١٩٩٨)
من كتاب معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠١ الذي صدر عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، حيث تم ترجمة المعايير إلى اللغة العربية ، وهي الترجمة الوحيدة المعتمدة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة

تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي ٢٨ من قبل المجلس في شهر نوفمبر ١٩٨٨ .

في شهر نوفمبر ١٩٩٤ تم إعادة صياغة نصوص معيار المحاسبة الدولي ٢٨ ليتم عرضه وفقا للنموذج المعدل الذي تم تطبيقه لمعايير المحاسبة الدولية في عام ١٩٩١ معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعدل في عام ١٩٩٤) . لا توجد تغييرات جوهرية أجريت على النص الأصلي المعتمد للمعيار. تم إجراء تعديلات على المصطلحات المستخدمة لتتفق مع ممارسة لجنة معايير المحاسبة الدولية الحالية.

في شهر يوليو ١٩٩٨ تم تعديل الفقرات ٢٣، ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ (المعاد صياغته في عام ١٩٩٤) لتتفق مع معيار المحاسبة الدولي ٣٦ انخفاض قيمة الموجودات .

في شهر ديسمبر عام ١٩٩٨ أُجري تعديل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأدوات المالية : الاعتراف والقياس على الفقرات ٧ و ١٢ و ١٤ من المعيار ٢٨، وقد حلت التعديلات مكان المرجعيات إلى معيار المحاسبة الدولي ٢٥ محاسبة الاستثمار بحيث تكون المرجعيات إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ .

في عام ١٩٩٩ تم تعديل الفقرة ٢٦ لتغيير المرجعيات لمعيار المحاسبة الدولي ١٠: الأمور المحتملة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية بإدخال المرجعيات لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل في ١٩٩٩) الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية ولمطابقة المصطلحات مع تلك التي في معيار المحاسبة الدولي ٣٧ المخصصات والالتزامات الطارئة والموجودات الطارئة والموجودات الطارئة .

في أكتوبر ٢٠٠٠، تم إعادة صياغة الفقرة (٨) لتتلاءم مع الفقرات المماثلة في معايير المحاسبة الأخرى ذات العلاقة، والفقرة (١٠) قد تم شطبها. التغييرات في الفقرة (٨) و(١٠) في معيار المحاسبة الدولي ٢٨ أصبحت سارية المفعول عندما طبق المشروع معيار المحاسبة الدولي ٣٩ للمرة الأولى .

()

أحد تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٨ :

التفسير - ٣، حذف الأرباح والخسائر غير المتحققة الناتجة عن معاملات مع المشاريع الزميلة.
التفسير - ٢٠، طريقة حقوق الملكية - الاعتراف بالخسائر .

المحتويات

معياري المحاسبة الدولي ٢٨ (المعاد صياغته عام ١٩٩٨)

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة

رقم الفقرة

| | |
|------------------------------------|---------|
| النطاق | ٢ - ١ |
| تعريف | ٧ - ٣ |
| التأثير الهام | ٥ - ٤ |
| طريقة حقوق الملكية | ٦ |
| طريقة التكلفة | ٧ |
| البيانات المالية الموحدة | ١١ - ٨ |
| البيانات المالية المنفصلة للمستثمر | ١٥ - ١٢ |
| تطبيق طريقة حقوق الملكية | ٢٤ - ١٦ |
| خسائر انخفاض القيمة | ٢٤ - ٢٣ |
| ضرائب الدخل | ٢٥ |
| الأمر الطارئة | ٢٦ |
| الإفصاح | ٢٨ - ٢٧ |
| تاريخ التطبيق | ٢٩ |

معياري المحاسبة الدولي ٢٨ (المعاد صياغته عام ١٩٩٨)

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة

يجب قراءة المعايير المطبوعة بالخط البارز المائل الداكن في سياق مادة الخلفية وإرشادات التطبيق في هذا المعيار وفي سياق مقدمة معايير المحاسبة الدولية. وليس القصد من معايير المحاسبة الدولية تطبيقها على البنود غير المادية (راجع الفقرة ١٢ من المقدمة).

النطاق

- ١- يجب أن يطبق هذا المعيار من قبل المستثمر في المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة .
- ٢- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣ البيانات المالية الموحدة بقدر ما يتعامل ذلك المعيار مع محاسبة الاستثمارات في المشاريع الزميلة .

تعريف

٣- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها :

المشروع الزميل هو مشروع يوجد للمستثمر تأثير هام عليه وهو ليس مشروع تابع أو مشروع مشترك للمستثمر .
التأثير الهام هي سلطة المشاركة في القرارات المتعلقة بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع المستثمر به وليس السيطرة على هذه السياسات .
السيطرة (لأغراض هذا المعيار) هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمنشأة لتحقيق منافع من نشاطاتها .

المشروع التابع هو مشروع مسيطر عليه من قبل مشروع آخر (يعرف بالمشروع الأم) .

طريقة حقوق الملكية هي طريقة محاسبية تسجل بموجبها الاستثمارات مبدئياً بالتكلفة ثم تعدل بعد ذلك بالتغير الحاصل بعد التملك في نصيب المستثمر في صافي أصول المشروع المستثمر به، كما يظهر بيان الدخل نصيب المستثمر في نتائج أعمال المشروع المستثمر به .

طريقة التكلفة هي طريقة محاسبية يسجل بموجبها الاستثمار بالتكلفة ويعكس بيان الدخل الربح من الاستثمار فقط بمقدار ما يستلمه المستثمر من توزيعات من صافي الأرباح المتراكمة للمشروع المستثمر به الناشئ بعد التملك .

التأثير الهام

٤- إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المشاريع التابعة على ٢٠% أو أكثر من قوة التصويت في المشروع المستثمر به، فإنه يفترض أن لديه تأثير هام ما لم يمكن إثبات أن هذا ليس هو الواقع، وبالمقابل إذا حاز المستثمر بطريقة مباشرة أو غير مباشرة من خلال المشاريع التابعة، على أقل من ٢٠% من قوة التصويت في المشروع المستثمر به، فإنه يفترض عدم قدرة المستثمر على التأثير الهام إلا إذا أمكن إثبات وجود مثل هذا التأثير وإذا توفر لمستثمرين آخرين ملكية أكثرية فإن ذلك لا يمنع من وجود تأثير هام للمستثمر .

- ٥- يمكن إثبات وجود التأثير الهام من قبل المستثمر بوحدة من الطرق التالية أو أكثر :
(أ) التمثيل في مجلس الإدارة أو هيئة أخرى معادلة تسيطر على المشروع المستثمر به،
(ب) المشاركة في عملية وضع السياسات ،
(ج) وجود عمليات هامة ما بين المستثمر والمشروع المستثمر به .
(د) تبادل الموظفين الإداريين بينهما، أو
(هـ) تقديم معلومات فنية ضرورية .

طريقة حقوق الملكية

٦- بموجب طريقة حقوق الملكية، يسجل الاستثمار مبدئياً بالتكلفة وتزداد القيمة المرحلة أو تخفض للاعتراف بنصيب المستثمر من أرباح أو خسائر المشروع المستثمر به بعد تاريخ التملك، أما التوزيعات المستلمة من المشروع المستثمر به فيتم تخفيضها من القيمة المرحلة للاستثمار، وقد يكون من الضروري إجراء تعديلات على القيمة المرحلة نتيجة التغيرات في حصة المستثمر النسبية في المشروع المستثمر به والتي قد تنجم عن تغيرات في حقوق ملكية المشروع المستثمر به غير المدرجة في بيان الدخل، تشمل هذه التغيرات تلك الناشئة عن إعادة التقييم للمصانع والممتلكات والمعدات والاستثمارات أو من فروق ترجمة العملات الأجنبية أو من تعديل الفروقات الناشئة عن ضم الأعمال .

طريقة التكلفة

٧- بموجب طريقة التكلفة، يسجل المستثمر استثماره في المشروع المستثمر به بالتكلفة، ويعترف المستثمر بالدخل فقط بمقدار ما يستلم من توزيعات من صافي أرباح المشروع المستثمر به المتراكمة الناشئة بعد تاريخ التملك، أما التوزيعات المستلمة التي تزيد عن هذه الأرباح فتعتبر استرداد للاستثمار وتسجل كتخفيض لتكلفة الاستثمار .

البيانات المالية الموحدة

٨- يجب المحاسبة عن الاستثمار في المشروع الزميل في البيانات المالية الموحدة بموجب طريقة حقوق الملكية إلا عندما :

(أ) إذا تم الحصول على الاستثمار حصريا بغية إستبعاده لاحقا في المستقبل القريب وفي هذه الحالة تتم المحاسبة عنه بطريقة التكلفة. أو
(ب) تعمل تحت قيود قاسية طويلة الأجل والتي بالتحديد تضعف مقدرتها على خلق عائد للمستثمر بها ، أو
(ج) هذا النوع من الاستثمارات في أي حالة يجب محاسبته وفق معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الاعتراف والقياس.

٩- قد لا يكون الاعتراف بالدخل على أساس التوزيعات المستلمة مقياسا ملائما للدخل المكتسب من الاستثمار في المنشأة الزميلة لان التوزيعات المستلمة قد تكون ذات علاقة ضئيلة بأداء المنشأة الزميلة، وحيث أن للمستثمر تأثير هام على المنشأة الزميلة فإنه يكون مسؤولا عن أدائها وبالتالي عن العائد على استثماره، ويحاسب المستثمر عن هذه المسؤوليات من خلال توسيع نطاق بياناته المالية الموحدة لتشمل نصيبه من نتائج هذه المنشآت الزميلة، وهو بهذا يوفر تحليلا للأرباح والاستثمار أكثر فائدة لاحتساب النسب المالية، ونتيجة لذلك فإن تطبيق طريقة حقوق الملكية تعطي تقارير ذات معلومات افضل عن صافي أصول وصافي دخل المستثمر.

١٠- (تم شطبها) تتم المحاسبة عن الاستثمار في المنشأة الزميلة باستخدام طريقة التكلفة عندما تعمل تحت قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشدة من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر، كما تتم المحاسبة عن الاستثمار في المنشآت الزميلة باستخدام طريقة التكلفة إذا كان امتلاك وحيارة الاستثمار حصريا بغرض استبعاده في المستقبل القريب.

١١- على المستثمر أن يتوقف عن استخدام طريقة حقوق الملكية من التاريخ الذي:

أ- يتوقف عن حيازة التأثير الهام على المنشأة الزميلة ولكن يحافظ كليا أو جزئيا على استثماره فيها، أو

ب- يصبح عنده استخدام طريقة حق الملكية غير ملائم بسبب علم المشروع الزميل تحت قيود صارمة طويلة الأجل تضعف بشدة من قدرتها على تحويل الأموال إلى المستثمر.

وتعتبر القيمة المرحلة للاستثمار في ذلك التاريخ بمثابة التكلفة بعد ذلك.

١٢- يجب معالجة الاستثمار في المشروع الزميل المدرج في البيانات المالية المنفصلة للمستثمر الذي يصدر بيانات مالية موحدة والتي لم يتم الاحتفاظ بها حصريا لغرض استبعادها في المستقبل القريب كما يلي:

أ- ترحل بالتكلفة.
ب- معالجتها بطريقة حقوق الملكية كما هو موضح في هذا المعيار. أو

ج- معالجتها محاسبيا كأصل متوفر للبيع كما هو في معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

١٣- إن إعداد البيانات المالية الموحدة بحد ذاته لا يعفي من الحاجة إلى بيانات مالية منفصلة للمستثمر.

١٤- يجب معالجة الاستثمار في المشروع الزميل المدرج في البيانات المالية للمستثمر الذي لا يصدر بيانات مالية موحدة بإحدى الطريقتين:
أ- ترحل بالتكلفة

ب- المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية كما هو موضح في هذا المعيار إذا كانت طريقة حقوق الملكية هي الأنسب للشركة التابعة إذا كان المستثمر قد اصدر بيانات مالية موحدة، أو

ج- معالجتها محاسبيا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأدوات المالية: الاعتراف والقياس كأصل متوفر للبيع أو كأصل مالي محتفظ به لأغراض المتاجرة بموجب التعريفات في معيار المحاسبة الدولي ٣٩.

١٥- قد لا يصدر المستثمر الذي يملك استثمارات في مشاريع زميلة بيانات مالية موحدة لأنه لا يملك مشاريع تابعة، إلا انه من المناسب لمثل هذا المستثمر أن يقدم نفس المعلومات عن استثماره في المشاريع الزميلة والتي تقدمها المشاريع التي تصدر بيانات مالية موحدة.

تطبيق طريقة حقوق الملكية:

١٦- إن العديد من الإجراءات المناسبة لتطبيق طريقة حقوق الملكية تشبه إجراءات التوحيد المبينة في معيار المحاسبة الدولي ٢٧، البيانات المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع التابعة، إضافة لذلك فإن المفاهيم العامة التي تبني عليها إجراءات التوحيد المستخدمة عند تملك المشروع

التابع تستخدم أيضا في حالة الاستثمار في المشروع الزميل^(١).

١٧- تتم المحاسبة عن الاستثمار في المشروع الزميل بموجب طريقة حقوق الملكية من تاريخ انطباق تعريف المشروع الزميل عليه، وتجري المحاسبة عن أي فرق (سواء موجب أو سالب) بتاريخ التملك بين تكلفة التملك ونصيب المستثمر في القيمة العادلة لصافي الأصول المحددة للمشروع الزميل بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢- ضمن الأعمال، كما يتم إجراء التعديلات المناسبة لنصيب المستثمر بعد التملك من أجل المحاسبة عن:

(أ)- إهلاك الأصول القابلة للاستهلاك بناء على قيمتها العادلة، أو

(ب)- إطفاء الفرق بين تكلفة الاستثمار ونصيب المستثمر في القيم العادلة لصافي الأصول المحددة.

١٨- يستخدم المستثمر في تطبيق طريقة حقوق الملكية احدث بيانات مالية متوفرة للمنشأة الزميلة، وعادة ما تكون هذه معدة في نفس تاريخ البيانات المالية للمستثمر، ولكن عندما تكون تواريخ تقارير المستثمر والمشروع الزميلة مختلفة، فإن المشروع الزميل غالبا ما يعد لاستخدام المستثمر بيانات مالية بنفس تاريخ البيانات المالية للمستثمر، وعندما يكون ذلك غير عملي فإنه يمكن استخدام قوائم مالية معدة في تاريخ مختلف، ويحكم مبدأ الثبات أن يكون طول فترات التقرير وأي اختلاف في تواريخ التقارير ثابت من فترة لأخرى.

١٩- عندما تستخدم بيانات مالية بتاريخ تقارير مختلفة فإنه يجب إجراء تعديلات لأثار أية أحداث هامة أو عمليات بين المستثمر والمشروع الزميل تحدث بين تاريخ البيانات المالية للمشروع الزميل وتاريخ البيانات المالية للمستثمر.

٢٠- تعد عادة البيانات المالية للمستثمر باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة والأحداث في ظروف متشابهة، إلا انه في كثير من الحالات، إذا استخدم المشروع الزميل سياسات محاسبية غير تلك المطبقة من قبل المستثمر لعمليات مماثلة وأحداثا في ظروف مشابهة، فإنه يتم إجراء تعديلات مناسبة على البيانات المالية للمشروع الزميل عندما تستخدم من قبل المستثمر لتطبيق طريقة حقوق الملكية، وعندما لا يكون من العملي احتساب هذه التعديلات فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة.

٢١- عندما يكون للمشروع الزميل اسهما ممتازة تراكمية مملوكة لجهة خارجية، فإن المستثمر يحسب نصيبه من الأرباح أو الخسائر بعد التعديل لتوزيعات أرباح الأسهم الممتازة، سواء تم الإعلان عن هذه التوزيعات أم لم يعلن.

٢٢- إذا تجاوز أو تساوى نصيب المستثمر من خسائر المشروع الزميل مع قيمة الاستثمار المرحل بموجب

طريقة حقوق الملكية، فإن المستثمر عادة يتوقف عن شمول نصيبه من الخسائر الإضافية، ويجري التقرير عن الاستثمار بقيمة (لاشيء)، وتتم المحاسبة عن الخسائر الإضافية في حدود المبالغ التي يكون المستثمر قد التزم بها أو قام بدفعها نيابة عن المشروع الزميل لسداد التزامات كفلها أو تعهد بها، وإذا اظهر المشروع الزميل أرباحا فيما بعد فيعود المستثمر إلى شمول نصيبه من هذه الأرباح بعد أن تعادل حصته من الأرباح حصته من صافي الخسائر التي لم يعترف بها بعد^(١).

٢٣- إذا توفر مؤشر على أن الاستثمار في المشروع الزميل من الممكن أن يكون قد تعرض لهبوط فإن المشروع يطبق معيار المحاسبة الدولي ٣٦ الانخفاض في قيمة الموجودات، ولأغراض تحديد قيمة الاستخدام للاستثمار، يجري المشروع التقديرات التالية:

(أ)- تقدير حصته من القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المستقبلية المتوقع توليدها من قبل المشروع المستثمر فيه ككل متضمنتا التدفقات النقدية من عمليات المشروع المستثمر فيه والمتحصلات من الاستبعاد النهائي للاستثمار، أو

(ب)- القيمة الحالية لتقديرات التدفقات النقدية المتوقع نشوءها لتوزيعات أرباح سوف يتم استلامها من الاستثمار ومن الاستبعاد النهائي.

في ظل الفرضيات المناسبة فإن كلا الطريقتين تعطي نفس النتيجة وان أية خسارة من هبوط القيمة للاستثمار يتم تحميلها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٣٦ وبالتالي يتم تحميلها أولا لأية شهرة متبقية (انظر الفقرة ١٧).

٢٤- إن المبلغ القابل للاسترداد من الاستثمار في المشروع الزميل يتم تقديره لكل مشروع زميل على انفراد، إلا إذا لم تولد إحدى المشاريع الزميلة تدفقات نقدية داخلية من استمرارية الاستخدام والتي ما يكون هذا النوع من المشاريع الزميلة في الغالب مستقلة عن تلك الأصول الخاصة بالمشروع مقدم التقرير.

ضرائب الدخل

٢٥- تتم المحاسبة عن ضرائب الدخل الناشئة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢، محاسبة ضرائب الدخل.

الأمر الطارئة

٢٦- بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٧، المخصصات والالتزامات الطارئة والموجودات الطارئة يفصح المستثمر عن:

(أ)- نصيبه من الالتزامات الطارئة والتعاقدات الرأسمالية للمشروع الزميل والتي تمثل أيضا التزامات طارئة للمستثمر.

(ب)- تلك الالتزامات الطارئة التي تنشأ بسبب كون المستثمر مسؤولاً منفرداً عن كافة التزامات المشروع الزميل.

الإفصاح

٢٧- يجب على المستثمر الإفصاح عما يلي:

(أ)- قائمة بالمشاريع الزميلة الهامة ووصف مناسب لها شاملاً نسبة حصة الملكية وإن كان مختلفاً، نسبة حقوق التصويت المحفوظ بها، و
(ب)- الطرق المستخدمة للمحاسبة عن هذه الاستثمارات.

٢٨- يجب تصنيف الاستثمارات في المشاريع الزميلة التي تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية كأصول طويلة الأجل والإفصاح عنها كبنود مستقل في الميزانية العمومية، ويجب إظهار نصيب المستثمر من صافي أرباح أو خسائر المشروع الزميل كبنود مستقل في قائمة الدخل، كما يجب إظهار نصيب المستثمر من البنود غير العادية أو بنود الفترات السابقة بشكل منفصل.

تاريخ التطبيق

٢٩- باستثناء الفقرات ٢٣ و ٢٤ يصبح معيار المحاسبة الدولي هذا ساري المفعول على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٠ أو بعد ذلك التاريخ.

٣٠- الفقرات ٢٣ و ٢٤ تصبح سارية المفعول عندما يصبح المعيار المحاسبي الدولي ٣٦ ساري المفعول أي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من ١ يوليو ١٩٩٩ أو بعد ذلك التاريخ إلا إذا سبق ذلك تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ على فترات أبكر.

٣١- الفقرات ٢٣ و ٢٤ من هذا المعيار قد تم اعتمادها في يوليو ١٩٩٨ لتحل محل الفقرات ٢٣ و ٢٤ من معيار المحاسبة الدولي ٢٨ المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة والذي أعيد صياغته عام ١٩٩٤.

مكاتب الاتصال

المملكة العربية السعودية

الرياض

الأستاذ بسام أبو غزالة
بناية الخالدية - الطابق الثاني
المدخل الجنوبي - شارع العليا العام
ص.ب ٩٧٦٧ الرياض ١١٤٢٣
هاتف ٤٦٤٢٩٣٦ (٩٦٦-١)
فاكس ٤٦٥٢٧١٣ (٩٦٦-١)

بريد الكتروني tagco.riyadh@tagi.com

المملكة الأردنية الهاشمية

عمان

الأستاذ محمد مصطفى قاسم
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان ١١١٩٢
هاتف ٥٦٩٨٢٨٢/٥٦٧٦٥٢٢ (٩٦٢-٦)
فاكس ٥٦٧٦٥٢٣ (٩٦٢-٦)

موقع إنترنت www.ascasociety.org
بريد الكتروني info@ascasociety.org

المملكة العربية السعودية

جدة

الأستاذ صالح ديابنة
شارع الملك فهد - عمارة علي التركي
ص.ب ٢٠١٣٥ جدة ٢١٤٥٥
هاتف ٦٧٢٤٩٣٣/٦٧١٦٩١٥ (٩٦٦-٢)
فاكس ٦٧١١١٩٠ (٩٦٦-٢)

بريد الكتروني tagco.jeddah@tagi.com

جمهورية مصر العربية

القاهرة

الأستاذ محمد عبد الحفيظ
٥١ شارع الحجاز - الطابق التاسع - المهندسين - الجيزة
ص.ب ٩٦ إمبابة ١٢٤١١
هاتف ٣٤٧٩٩٥٢/٣٤٦٢٩٥١ (٢٠٢)
فاكس ٣٤٤٥٧٢٩ (٢٠٢)

بريد الكتروني tagco.cairo@tagi.com

المملكة العربية السعودية

الخبر

الأستاذ إبراهيم الأفغاني

عمارة فلور العربية (برج الجفالي) - الطابق الثالث

طريق الخبر الدمام السريع
ص.ب ٣١٨٧ الخبر ٣١٩٥٢
هاتف ٨٨٢١٢٩١/٨٨٢٠٩٤٠ - فاكس ٨٨٢١٠٣٢ (٩٦٦-٣)

بريد الكتروني tagco.khobar@tagi.com

جمهورية مصر العربية

الإسكندرية

الأستاذ إبراهيم عبد الرازق

٦ شارع إبراهيم شريف / مصطفى كامل

٢٥ شارع طلعت حرب
هاتف ٥٤٦٩٥٩٦/٥٤٦٢٨٢٩
فاكس ٥٤٥٣٨٦٢
الإسكندرية - جمهورية مصر العربية

سلطنة عُمان

مسقط

الأستاذ عوض جميل عوض
بيت حطاط - شارع النهضة
وادي عدي - مكتب رقم ٢١٧-٢١٩
ص.ب ٢٣٦٦ روي ١١٢
هاتف ٥٦٠١٥٣/٥٦٠٧٤٠ (٩٦٨)
فاكس ٥٦٧٧٩٤ (٩٦٨)

بريد الكتروني tagco.oman@tagi.com

مملكة البحرين

المنامة

الأستاذ منيب حمودة
يونيتاك هاوس - الدور الأول
شارع الحكومة
ص.ب ٩٩٠ المنامة
هاتف ٢٢٤٦٥٤ (٩٧٣)
فاكس ٢١٢٨٩٠ (٩٧٣)

بريد الكتروني tagco.bahrain@tagi.com

دولة الكويت

الكويت

الأستاذ حسين شحادة
شارع فهد السالم – بناية السوق الكبير
الطابق التاسع – الجناح الشرقي
ص.ب ٤٧٢٩ الصفاة ١٣٠٤٨
هاتف ٢٤٣٣٠٠٤ (٩٦٥) (٧) خطوط
فاكس ٢٤٤٠١١١ (٩٦٥)

بريد الكتروني tagco.kuwait@tagi.com

دولة قطر

الدوحة

الأستاذ طلال عبد العزيز
بناية مركز عبر الشرق
الدور الثالث - طريق المطار
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة
هاتف ٤٤٤٠٩١١/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٢٤٠٢٤ (٩٧٤)
فاكس ٤٣٥٥١٧٥ (٩٧٤)

بريد الكتروني tagco.qatar@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

أبو ظبي

الأستاذ مروان أبوصهيون
بناية المصرف العربي للاستثمار والتجارة الخارجية
الطابق الثامن – شارع الشيخ حمدان
ص.ب ٤٢٩٥ أبو ظبي
هاتف ٦٧٢٤٤٢٦/٦٧٢٤٤٢٥ (٩٧١-٢)
فاكس ٦٧٢٣٥٢٦ (٩٧١-٢)

بريد الكتروني tagco.abudhabi@tagi.com

فلسطين

غزة

الأستاذ زهير الناظر
شارع الشهداء - الرمال
برج فلسطين - الطابق الثالث
ص.ب ٥٠٥ غزة
هاتف ٢٨٢٤١٦٦/٢٨٢٦٩١٧ (٩٧٠-٨)
فاكس ٢٨٤٠٣٨٧ (٩٧٠-٨)

بريد الكتروني tagco.gaza@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

دبي

الأستاذ زياد عييه
بناية محمد عبد الرحمن البحر
شارع صلاح الدين الأيوبي
ص.ب ١٩٩١ دبيرة – دبي
هاتف ٢٦٦٣٣٦٨/٢٦٦٣٣٦٩ (٩٧١-٤)
فاكس ٢٦٦٥١٣٢ (٩٧١-٤)

بريد الكتروني tagco.dubai@tagi.com

فلسطين

رام الله

الأستاذ جمال ملحم
عمارة البرج الأخضر – الطابق الخامس
شارع النزهة – بجانب مكتبة رام الله
ص.ب ٣٨٠٠ البيرة
هاتف ٢٩٨٨٢٢١ - فاكس ٢٩٨٨٢١٩ (٩٧٠-٢)

بريد الكتروني tagco.ramallah@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

رأس الخيمة

الأستاذ طلعت الزبن
بناية السير رقم ١ – الدور السابع
شارع عُمان – النخيل
ص.ب ٤٠٣ رأس الخيمة
هاتف ٢٢٨٨٤٢٧/٢٢٨١٨٦٢ (٩٧١-٧)
فاكس ٢٢٨٥٩٢٩ (٩٧١-٧)

بريد الكتروني tagco.rak@tagi.com

فلسطين

نابلس

الدكتور سائد الكوني
عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية
جامعة النجاح الوطنية
ص.ب (٧) و (٧٧)
هاتف ٣٨١١١٤/١٥/١٦/١٧ (٩٧٠-٩)
فاكس ٢٣٨٧٩٨٢ (٩٧٠-٩)

بريد الكتروني president@najah.edu

فلسطين
بيت لحم
ا.م إحسان مصطفى
مدير مركز التعليم المستمر وخدمة المجتمع
جامعة القدس المفتوحة
فاكس ٠٢-٢٩٨٤٤٩٢
هاتف ٠٢-٢٩٥٢٥٠٨
بريد الكتروني Qouprd@planet.edu

دولة الإمارات العربية المتحدة
الشارقة
الأستاذ علي الشلبي
برج الهلال - الطابق ١٢
كورنيش البحيرة
ص.ب ٩٥٢ الشارقة
هاتف ٥٥٦٣٤٨٤ (٩٧١-٦)
فاكس ٥٥٦٢٩٤٧ (٩٧١-٦)
بريد الكتروني tagco.sharjah@tagi.com

الجمهورية اليمنية
صنعاء
الأستاذ فتحي أبو نعمة
شارع الزبيرى - عمارة عبدالله إسحاق
الطابق الرابع
ص.ب ٢٠٥٥ صنعاء
هاتف ٢٤٠٨٩٩/٢٤٠٨٨٥ (٩٦٧-١)
فاكس ٢٦٣٠٥٣ (٩٦٧-١)
بريد الكتروني tagco.yemen@tagi.com

الجمهورية اللبنانية
بيروت
الأستاذ حبيب أنطون
الصنائع- شارع علم الدين
بناية الحلبي - الطابق الاول
ص.ب ٧٣٨١ - ١١
هاتف ٧٤٦٩٤٧ (٩٦١-١)
فاكس ٣٥٣٨٥٨ (٩٦١-١)
بريد الكتروني tagco.beirut@tagi.com

UNITED KINGDOM
LONDON
Mr. Antoine Mattar
Consolidated Contractors
International 62 Brompton Road
London SW3 1BW
Tel: 442072251424 – Mob. :
447860461541
Fax: 442075898167
mattar@blueyonder.co.uk

الجمهورية التونسية
تونس
الأستاذ حازم أبو غزالة
شقه 7 B.3.2 نهج (8002) ، مونبليزير تونس (1002)
ص.ب (44) (1013) المنزه (9)
هاتف 848-499 – 841-024 (216 1)
فاكس 849-665 (216 1)
بريد الكتروني agip.tunisia@tagi.com

الجمهورية السودانية
الخرطوم
الأستاذ محمد الحاج يونس
شارع ٤٧ - بناية رقم ١٩ الطابق الثاني
مكتب رقم ٢ - عمارة الفاروق - الخرطوم (٢)
ص.ب ٧٠٢٤ وزارة التجارة
هاتف ٤٦٨٤٧٠ - فاكس ٤٧٢٥٥٧ (١١-٢٤٩)
بريد الكتروني agip.sudan@tagi.com

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
طرابلس
الأستاذ عبد السلام كشادة
(4) شارع دمشق / الدور الثاني
ص.ب (4769) طرابلس
هاتف 3334289/3330941 (218-21)
فاكس 4446888 (218-21)
بريد الكتروني akashadah@ltnet.net

الجمهورية العربية السورية
دمشق
الأستاذ محمد عمار العظمة
جسر الثورة - شارع الاتحاد - عمارة البدين
الطابق السابع - مكتب ٧٠٣/٧٠٢
ص.ب ٣١٠٠٠ دمشق
هاتف ٢٣١٦٠٥٢/٢٣١٤٤٠٣ (٩٦٣-١١)
فاكس ٢٣١٢٨٧٠/٢٣١٤٤٠٣ (٩٦٣-١١)
بريد الكتروني tagco.syria@tagi.com

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
الجزائر
الأستاذ نبيل أبو عطية
(175) شارع كريم بلقاسم
الجزائر - العاصمة
ص.ب (148) الجزائر (16004)
هاتف 748989-745139-749797
فاكس (213-21) 746161
بريد الكتروني tagco.algeria@tagi.com

المملكة المغربية
الدار البيضاء
الأستاذ خالد بطاش
ساحة النصر
شارع خريكة - عمارة رقم (8)
ص.ب (10817) الدار البيضاء - بندونك
هاتف (212-2)2451946/2441693/24416698
فاكس (212-2) 2451947

الجمهورية التونسية
تونس
الأستاذ صالح بن صادق بن الحاج صالح الذهبي
92 نهج 8600 الشرقية 1 - 2035 تونس
هاتف 2161770745 - 2161770123
فاكس 2161771266
بريد إلكتروني Salah.dhibi@planet.tn

الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
بنغازي
الأستاذ محمد علي حسن فكرون
هاتف / منزل : ٥١٦٧٣٨٩
نقال : ٠٧٩/٩٧٢١٥٣
بريد الكتروني: mafrnn@joinnet.com.jo

فلسطين
طولكرم
الأستاذ محمود مصطفى أبو طعمة
مكتب الهدف للخدمات المالية والإدارية
ص.ب ٢٥٨ طولكرم
تليفاكس ٢٦٨٢٥٨٦ جوال ٣٣٨٦٢٠-٥٩
بريد إلكتروني hadaf-utmeh2003@yahoo.com

فلسطين
جنين
الجامعة العربية الأمريكية
الأستاذ زكريا الحاج حمد
مركز التعليم المستمر وخدمة المجتمع
هاتف / ٤ : ٤٢٥١٠٩٧٠
فاكس ٤٢٥١٠٩٧٠
بريد إلكتروني zhamad@aauj.edu

فلسطين
الخليل
جامعة الخليل
الدكتور يوسف حسان
رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبية
هاتف ٢٢٢٠٩٩٥
فاكس ٢٢٢٩٣٠٣
بريد إلكتروني yousefh@hebron.edu