



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة الكترونية شهرية - ترسل إلى الأعضاء

لتزيد من المعلومات يرجى الاتصال مع الجمعية على: هاتف ٩٦٢٦٠٥٦٢٦٥٢٢ / فاكس ٩٦٢٦٠٥٦٢٦٥٢٢ / بريد الكتروني info@ascasociety.org موقع الكتروني www.ascasociety.org

For more information contact the society at: TEL (962-6) 5576522/5698262 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

طلبة جدد

تم قبول مجموعة جديدة من الطلبة للجلوس لإمتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين للحصول على شهادة محاسب عربي مهني معتمد (ACPA) وهم:

- فادي أحمد الطيش
- فادي يوسف صالح
- ناجي عبد الله عميران
- فارس محمد صناديد
- عبد الله حيدر الحيدر
- حسام حسين مصلح
- عزيز عزمي إبراهيم

أعضاء جدد

حصل ٦٠ محاسباً عربياً من دول عربية على شهادة (محاسب عربي مهني معتمد ACPA) وهم:

١. محمود سليمان خليل شاهين
٢. ميرفت عبد الرحمن عبوده القدسي
٣. أحمد خليل إسماعيل أبو كحيل
٤. إخلاص الياس فرح غريب
٥. محمد عبد الرحيم بكر الحاج عيسى
٦. علي بن سالم بن غيث الدرمني
٧. مدحت فوزي عليان وادي
٨. راشد بن محمد بن خميس الحسين
٩. رامي نعيم إسحق يغمور
١٠. أمجد محمد توفيق منصور
١١. توني ميشيل حنا مسعد
١٢. قاسم حسين محمود قاسم
١٣. إيليا عيسى نبيه قيسية
١٤. سهيل محمد إسماعيل أبو شوايش
١٥. خالد عبدالله بن صالح الصبحي
١٦. عصام يوسف رمضان بكير
١٧. باسم رياض صالح الشوا
١٨. سعيد رامز سعيد الرئيس
١٩. عبد العزيز مصطفى محمد ريان
٢٠. عبد العفو عوض سلهب
٢١. ممدوح محمد عدنان أبو حصيرة
٢٢. سعيد سيد مدبولي سيد
٢٣. صافيناز عثمان أمين العوري
٢٤. اياد عيسى عبد الفتاح ريان
٢٥. خالد حسن شحادة الصبيحات
٢٦. أشرف رسمي عبد القادر ابراهيم
٢٧. محمد زكريا محمد الشافي
٢٨. عزات إسماعيل محمد العملة
٢٩. محمد حسن عبدالهادي حميد
٣٠. عبد اللطيف أحمد عبد المطلب الحاج
٣١. ياسين محمد يوسف نصر
٣٢. ماهر سالم عبد ربه أبو هذاف
٣٣. محمد عبد الله نصار النباهين
٣٤. فراس مصطفى ابراهيم لافي
٣٥. زهير عدنان محمود أبو وطفة
٣٦. راشد بن محمد بن علي المكتومي
٣٧. ماجد تحسين عطا رجب
٣٨. عثمان ياسين جميل عقل

■ أخبار المجمع (ASCA)

- طلبية وأعضاء جدد.
- أسماء وصور الناجحين في إمتحانات المجمع لدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣.

■ أخبار الإتحاد الدولي للمحاسبين IFAC

- تعيين رئيس جديد.
- إصدار معيار جديد.

■ أخبار متفرقة

- افتتاح دورات تدريبية لمدقي الحسابات في بيروت.
- رئيس المجمع يحاضر في بيروت حول حسن الأداء المؤسسي.
- هيئة تبادل الأوراق المالية تمنع إيرنست اند يونغ من قبول عملاء جدد.

■ أبحاث

- دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية - الجزء الأول.
- الأستاذ / محمد ياسين غادر.

■ مثال عملي

- مثال عملي على الإستثمارات عندما تكون نسبة الإستثمار أكثر من ٥٠% وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٧)

■ مكاتب الإتصال

٣٩. حامد خالد موسى خير الدين
 ٤٠. علاء منير عبد اللطيف سويلم
 ٤١. صلاح مجدي صلاح عدس
 ٤٢. ماجد حلیم موسى رزق
 ٤٣. عبد السلام أحمد جراد
 ٤٤. عاصم مصطفى اسماعيل الصيفي
 ٤٥. لؤي صالح محمد خليل
 ٤٦. أمجد خليل يوسف شهوان
 ٤٧. إبراهيم بن محمد بن سرحان العامري
 ٤٨. إیاد مخلص الصیادي
 ٤٩. حمود سيف سليمان الراشدي
 ٥٠. محمد أيوب محمد العدار
 ٥١. حسام شفيق حسن عليان
 ٥٢. أحمد بن سليمان بن ناصر المعولي
 ٥٣. عماد محمد ياسين أبو صفية
 ٥٤. أحمد محمود إبراهيم سمارة
 ٥٥. لؤي فوزي ياسر نصر
 ٥٦. غادة يحيى محمد حرز الله
 ٥٧. جورج اميل جورج اسطيفان
 ٥٨. محمد عبد المجيد الاسطل
 ٥٩. مجدي شفيق الياس الشمولي
 ٦٠. أمير محمد صلاح الدين شرار

الناجحون في إمتحانات المجمع لدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣

فيما يلي أسماء الطلبة الناجحين من جميع الدول العربية الذين اجتازوا إمتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣ وفي طريقهم للحصول على عضوية المجمع ومؤهل محاسب عربي مهني معتمد ACPA:

١. السيد عابدين محمود الشرقاوي
 ٢. خالد عبد الرحيم علي البشير
 ٣. اشرف احمد احمد شرابي
 ٤. محمد إبراهيم محمد المغربي
 ٥. هاشم وداعة الله احمد النيل
 ٦. بجاد شباب نافع الشميلان
 ٧. هاشم عبد الهادي الأعرج
 ٨. احمد رضا جميل إبراهيم
 ٩. محمد احمد نصر
 ١٠. عبد الفتاح محمد عبد الفتاح صباح
 ١١. مؤيد عبد الكريم سالم عبيدات
 ١٢. عيسى اكرم سلامة الشوارب
 ١٣. فادي سامي مصطفى عموري
 ١٤. محمد خليل احمد الأزرق
 ١٥. يوسف محمد سيد محمد
 ١٦. محمد عبد الحفيظ عبد الغني حامد
 ١٧. عاصم صالح جاد مصلح سرور
 ١٨. سعيد محمد فتح الله شكر
 ١٩. محمد يزيد طلال العوضي
 ٢٠. خالد محمد ضيف الله المقابلة
 ٢١. محمد يوسف محمد موسى
 ٢٢. نبال سامي حسن أبوغزالة
 ٢٣. طارق عبد الإله محمد الشلبي
 ٢٤. محمد بن سعيد بن سعد الشعيلي
 ٢٥. محمد بن حميد بن سند اليحيائي
 ٢٦. سعيد بن علي بن محمد بن علي الفزاري
 ٢٧. اسماعيل بن عبد الله بن خميس بن سعيد العلوي
 ٢٨. خليفة بن علي بن خليفة الضوياني
 ٢٩. احمد بن حمد بن سنيدي الشعيلي
 ٣٠. خليل بن إبراهيم بن احمد البلوشي
 ٣١. صلاح بن خليفة بن عبد الله الحميدي
 ٣٢. رائد عائد أحمد شحادة
 ٣٣. هيا تيسير نمر المصري
 ٣٤. وليد أحمد صالح خباص
 ٣٥. صباح أسامة علي شراب
 ٣٦. محمد كمال شعبان كحيل
 ٣٧. عمر إبراهيم محمود الأشقر
 ٣٨. علاء محمد علي الميناوي
 ٣٩. رانية محمد عمر
 ٤٠. عبير محمد فتحي العفيفي
 ٤١. فيفي رشيد عبد الحميد ديب
 ٤٢. عدلي محمد سلامة شبلاق
 ٤٣. صالح خضر محمد صالح عدس
 ٤٤. نور الدين نبيل محمود أبو شعبان
 ٤٥. سماح ديب شكري الصفي
 ٤٦. أمجد خليل حسين الشنطي
 ٤٧. أمير إبراهيم عبد الرحمن المسحال
 ٤٨. عطاق سليمان محمود شحاده
 ٤٩. عبد الفتاح محمد سعيد حسن العفيفي
 ٥٠. ريم خليل محمد أبو نعمة
 ٥١. طارق سلامة محمد ثابت
 ٥٢. وائل شعبان احمد عودة
 ٥٣. نبيل حسن عبد العزيز أبو خضير
 ٥٤. أسامة موسى عيسى عودة
 ٥٥. محمود عبد الفتاح أحمد ريان التعمارة
 ٥٦. نبيل هزاع محمد سعيد
 ٥٧. نضال محمود الأعرج
 ٥٨. حمزة طارق
 ٥٩. علي وحيد علي شماسنة
 ٦٠. وائل شحادة عثمان عطوي
 ٦١. بركات محمود أحمد ميادمة
 ٦٢. عايدة غالب عبد الله علي
 ٦٣. ماجد حسن أحمد عدوي
 ٦٤. سميح محمد يوسف يوسف صبيح
 ٦٥. علي حسن علي إبراهيم علي
 ٦٦. مازن يوسف عثمان العجرمي
 ٦٧. فريد منصور حمدان أبو سليمة

صور الناجحين في امتحانات المجمع لدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣

					
فادي عموري	عيسى شوارب	مؤيد عبيدات	خالد المقابلة	محمد يزيد العوضي	نبال أبو غزاله
					
يوسف محمد	أحمد جميل	طارق الشلبي	هاشم الأعرج	محمد نصر	محمد موسى
					
علي حسن علي	محمد حامد	نبيل هزاع سعيد	ماجد عدوي	نور الدين أبو شعبان	فيفي ديب
					
صالح عدس	سماح الصفدي	هاشم النيل	طارق ثابت	رانية اشتيوي	سميح صبيح

					
محمد المغربي	ريم أبو نعمة	محمد الأزرق	وائل عودة	أمجد الشنطي	عدلي شبلاق
					
أمير المسحال	عبد الفتاح العيفي	محمد الشعيلي	بركات ميادمة	اشرف شرابي	سعيد الفزاري
					
وائل عطوي	فريد أبو سليمة	حمزة طارق	علي شماسنة	عاصم سرور	سعيد شكر
					
أحمد الشعيلي	خليفة الضوياتي	إسماعيل العوي	محمد اليحياي	رائد شحادة	عبير العيفي

					
نضال الأعرج	صلاح الحميدي	خليل البلوشي	مازن العجرمي	عايدة علي	نبيل أبو خضير
					
السيد الشراوي	محمود التعمارة	محمد كحيل	صباح شراب	عمر الأشقر	عبد الفتاح صباح
					
خالد البشير	بجاد الشميلان	وليد خباص	هيا المصري	علاء الميناوي	أسامة عودة
					
عطاف شحادة					

رئيس جديد للإتحاد الدولي للمحاسبين

أعلن مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين عن تعيين جراهام ورد كناناب لرئيس الإتحاد الدولي للمحاسبين على أن يستلم رئاسة الإتحاد في شهر تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٤ حيث ستنتهي فترة الرئيس الحالي رينيه ريكول.

معياري جديد

أعلن الإتحاد الدولي في نشرته الصحفية بتاريخ ٢٠٠٤/٥/٧ عن صدور معيار دولي جديد يدعو فيه جميع المحاسبين لتطوير كفاءتهم من خلال التعليم المستمر. وقد أطلق على هذا المعيار الذي يحمل الرقم IES٧ التطوير المهني المستمر (Continuing Professional Development) وهو برنامج مستمر للتعليم للتأكيد على التزام مهنة المحاسبة في خدمة المصلحة العامة. وهذا المعيار ليس مقتصرًا على فئة معينة من المحاسبين وإنما لجميع المحاسبين الذين يعملون في مختلف القطاعات سواء القطاع العام أو التجاري أو الصناعي.

❖ أخبار متفرقة

خلال إفتتاح دورات تدريبية لمدققي الحسابات في بيروت رئيس المجمع ينوه بالجهد الذي بذله المجمع بإصدار الترجمة العربية المعتمدة لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير المراجعة والسلوك الأخلاقي



في كلمته الافتتاحية لسلسلة الدورات التدريبية والتي تستمر حتى نهاية أيلول المقبل والتي كانت برعاية وزير التنمية الإدارية اللبناني الأستاذ كريم بقرادوني وبحضور القاضي أديب سلامة ممثلاً رئيس ديوان المحاسبة القاضي رشيد حطيط نوه الأستاذ طلال أبو غزالة رئيس مجلس إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين بالجهد الذي بذله المجمع بإصدار الترجمة العربية المعتمدة لمعايير المحاسبة الدولية والصادرة عن الإتحاد الدولي للمحاسبين - نيويورك كما أشاد بدور المجمع في إصداره لمعايير المراجعة والسلوك الأخلاقي باللغة العربية بموجب إتفاق إمتياز مع اللجنة الدولية لمبادئ المحاسبة-لندن.

وقال أبو غزالة بأن كلا من معايير المحاسبة الدولية في القطاع الخاص ومعايير المراجعة والسلوك الأخلاقي سوف يتم تناولها في هذه الدورات ويتم إطلاع الأساتذة والخبراء في ديوان المحاسبة عليها .

وهذه هي المرحلة الثانية من برنامج التدريب المتمثلة في تنفيذ البرنامج التدريبي والتي ستستمر ستة أشهر ونصف، وكانت المرحلة الأولى قد انتهت في نيسان ٢٠٠٤ وتضمنت إطلاع خبراء الشركة على القوانين والأنظمة التي ترعى أعمال ديوان المحاسبة ، لا سيما لجهة الرقابة على الحسابات.

برعاية معالي وزير المالية "فؤاد السنيورة" أبوغزاله يحاضر في بيروت حول حسن الأداء المؤسسي ويؤكد بأنه الطريق الوحيد للقضاء على الفساد والتفرد



برعاية معالي وزير المالية اللبناني الأستاذ فؤاد السنيورة، استضافت ندوة الدراسات الإنمائية الأستاذ طلال أبوغزاله رئيس الشبكة العربية التابعة لفريق الأمم المتحدة لتقنية المعلومات والاتصالات، رئيس مجلس إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، رئيس مجموعة طلال أبوغزاله في محاضرة حول حسن الأداء المؤسسي.

وقد أقيمت المحاضرة في قاعة قصر الأونيسكو في بيروت يوم ١٩ نيسان ٢٠٠٤ بحضور حشد كبير من المسؤولين في مؤسسات الدولة والقطاع الخاص.

وقد تناول الأستاذ طلال أبوغزاله وبشرح تفصيلي ودقيق تعريف حسن الأداء والمبادرات الدولية والعربية بهذا الخصوص، وتطرق إلى معايير حسن الأداء وإلى دور البنوك المركزية والشركات الكبرى، وتحدث عن أثر قانون ساربينز أوكسلي على مهنة المحاسبة والتدقيق وحسن الأداء والتنمية.

وفي معرض حديثه عن فوائد معايير حسن الأداء أوضح أبوغزاله بأن حسن الأداء يعني التنظيم الجيد وتحسين إجراءات الرقابة والضبط الداخلي وعمليات تدقيق حسابات داخلية وخارجية أكثر فاعلية وسلوكاً أخلاقياً ربيعاً وإنها أنجح علاج لمواطن الضعف وإنعدام الإلتزام في الرقابة الداخلية.

وقال، نظراً لتزايد أهمية التنمية والتطور لشعوبنا العربية ولشعوب الدول النامية الأخرى، بعيداً عن الآفات الإدارية والفساد والإتكالية والتفرد التي تنخر في اقتصاديات بعض الدول وتعيق جهود التنمية والتطور فيها، يغدو حسن الأداء المؤسسي ضرورة حياتية ومطلباً أساسياً وحيوياً كنظرية وممارسة على حد سواء.

وأطلق الأستاذ أبوغزاله في المحاضرة عدة دعوات لتحقيق ذلك ومنها دعوته إلى قيام "منتدى شركات المحاسبة العربية" لصياغة نظام حسن الأداء المؤسسي في هذه الشركات وكذلك الدعوة إلى "منتدى حسن الأداء المؤسسي" في كل بلد عربي بمشاركة كل الجهات ذات العلاقة والمصلحة لصياغة نظام حسن الأداء في كل القطاعات، كما دعا إلى صياغة تشريع لحسن الأداء المؤسسي له صفة الإلتزام.

وتعزيزاً لنشر هذه المفاهيم دعا وسائل الإعلام والهيئات الثقافية والتربوية إلى العمل على ترسيخ ثقافة حسن الأداء المؤسسي لبناء جيل عربي يؤمن بحسن الأداء ويمارسه.

وعلى صعيد دولي أهاب أبوغزاله بالإتحاد الدولي للمحاسبين ضرورة إعادة النظر ووضع معيار تدقيق دولي حول المسؤولية المهنية لمدققي الحسابات.

كما أهاب بالإتحاد الدولي لاستعادة دوره في صياغة المعايير المحاسبية ومعايير التدقيق ومعايير السلوك المهني بعد أن سلبه ذلك الدور مجلس الرقابة PCAOB المشكل بموجب قانون ساربينز أوكسلي.

وأخيراً دعا أبوغزاله الجهات المسؤولة إلى دراسة آثار قانون ساربينز أوكسلي بإعتباره يشكل ظاهرة جديدة من حيث إمتداده إلى خارج الحدود الأمريكية.

وفي ختام محاضراته أكد على أن ضرورة الإلتزام بتطبيق معايير حسن الأداء يعزز مسيرة النمو الاقتصادي والتلاحم الإجتماعي ومحاربة الفقر ويساعد على الإستغلال الجيد للموارد الوطنية ويعزز الثقة بالحكومات والمؤسسات العامة.

هيئة تبادل الأوراق المالية تمنع إيرنست اند يونغ من قبول عملاء جدد

نقلت وكالة الأنباء (رويترز) بتاريخ ٢٦ ابريل ٢٠٠٤ أن احد القضاة أوقف إيرنست اند يونغ (المساهمة المحدودة) وهي إحدى أكبر ٤ شركات محاسبة يوم الجمعة من قبول عملاء تدقيق جدد من الشركات المسجلة لدى هيئة الأوراق المالية لمدة ستة أشهر بسبب قضية متورطة فيها شركة بيبول سوفت إنك وهي مجموعة متخصصة في مجال برامج الحاسوب.

كما أمر رئيس هيئة الأوراق المالية القاضي في القانون الإداري بريندا موريه شركة إيرنست اند يونغ بأن تدفع مبلغ ١,٧ مليون دولار كغرامة لردعها عن ارتكاب مخالفات مستقبلية ولتغطية تكاليف استخدام مستشار خارجي لمراجعة سياساتها، وهذا المبلغ (١,٧ مليون دولار) الذي يتوجب على إيرنست اند يونغ ان تدفعه يساوي تقريباً مبلغ اتعاب مراجعة الحسابات التي تحملها لشركة بيبول سوفت عن كل سنة مالية خلال الفترة من ١٩٩٤-١٩٩٩ حسب ما قالت القاضية موريه.

وكانت الهيئة قد اتهمت إيرنست اند يونغ في منتصف عام ٢٠٠٠ بأنها (وهي رقم ٣ من شركات المحاسبة الوطنية) تنتهك قواعد استقلالية المدقق بعملها شديد الارتباط مع شركة بيبول سوفت إنك التي هي عميل تدقيق لمشاريع برامج الحاسوب لدى إيرنست أند يونغ.

وقد صدر الحكم بالمنطوق التالي: أن إيرنست اند يونغ متورطة في سلوك مهني غير صحيح لأنها انتهكت المعايير المهنية المتبعة لدى مدققي الحسابات بسلوكها الذي يوصف بأنه متهور وغير مسؤول. كما وجدت القاضية موريه أن إتفاقية الترخيص الموقعة بين إيرنست اند يونغ وبيبول سوفت تتعلق بمشروع يؤدي الى وجود علاقة عمل مباشرة وأن من المنطقي القول أن إيرنست اند يونغ لن تكون موضوعية في عمليات مراجعتها لحسابات بيبول سوفت.

❖ أبحاث

دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية

(الجزء الأول)

محمد ياسين غادر

محاسب قانوني

مدقق حسابات في ديوان المحاسبة

أستاذ محاضر في الجامعة اللبنانية – كلية العلوم الاقتصادية وإدارة الأعمال- الفرع الأول

باحث في علوم المحاسبة والمال والمراجعة

المقدمة

لدى تأمل تاريخ الفكر المحاسبي ، نجد أن المحاسبة كمهنة تطورت عبر الزمن كسائر المهن الأخرى ومرت بمراحل متنوعة ومختلفة ، كما تطور علم المحاسبة بالتوازن معها ، واستجاب لكافة متطلباتها ولقد انصب المحاسبون في البداية على إعداد القواعد المنظمة لها ، وتقديم المعلومات المالية الصادرة عنها مستجيبين لكافة احتياجات المستفيدين المهتمين بالمعلومات المحاسبية ، وقد حاول أدباؤها وكتابها من باحثين أكاديميين أو مهنيين مدتها بالنظريات والأفكار العلمية ، بهدف تكوين نظرية محاسبية شاملة ، وتحديد الفروض والمفاهيم والأسس الملائمة لها فكفر يخدم كافة أفراد المجتمع ، لكن رغم الجهود الكبيرة المبذولة في شتى مجالاتها ، لا يزال الفكر المحاسبي بحاجة إلى المزيد من توحيد النظريات الناشئة مع ظروف تطورها ، توصلنا إلى إعداد نظرية واحدة وشاملة ، ومع هذا الواقع تعامل المحاسبون وكتاب المحاسبة محاولين التغلب على كافة المشاكل المحاسبية ، وقد بدا التفكير بإعداد معايير ومبادئ محاسبية مقبولة قبولاً عاماً ، وبذلت جهوداً كبيرة وطويلة الأمد لتحقيق هذه الغاية ، حتى تم إعداد معايير محاسبة دولية.

ورغم مساهمة الفكر الأكاديمي فيما سبق من تزويد المكتبة المحاسبية بالكتب والأبحاث العلمية ساعدت على تطوير المحاسبة وتدريبها وتقدمها ، وتخريج الملايين من المحاسبين إلى الأسواق لتقديم أفضل ما تنتجه المهنة، ما زال أمام هذا الفكر المزيد من الصعوبات والتحديات

ينتظر منه التغلب عليها، وانطلاقا من الواقع ، حاول البحث معالجة هذا الدور الجديد المنتظر من الهيئات الأكاديمية بشكل عام، ومن الأكاديميين من أدباء المهنة وكتابها بشكل خاص، وهو اعتماد المعايير الجديدة ، وتقديم المزيد من البحوث والدراسات العلمية بشأنها ، والأشخاص المؤهلين على مستوى عال والمزودين بالعلم والمعرفة، وبناء على ما ذكر تم إعداد هذا البحث لتحقيق الأهداف التالية:

- بيان ماهية معايير المحاسبة الدولية وأهميتها وأهدافها.
- بيان ماهية الهيئات المؤثرة على علوم المحاسبة وتطورها.
- بيان ما هو دور هذه الهيئات في اعتماد هذه المعايير.

وفي سبيل تحقيقها ، تم تقسيمه إلى ستة مباحث رئيسية وزعت على الشكل الآتي:

- ◆ **المبحث الأول :** لمحة تاريخية عن تطور الفكر المحاسبي.
- ◆ **المبحث الثاني :** تعريف الهيئات المؤثرة على علوم المحاسبة.
- ◆ **المبحث الثالث :** معايير المحاسبة الدولية حاليا بين الواقع المهني والأكاديمي.
- ◆ **المبحث الرابع :** الأسباب الداعية لاعتماد معايير محاسبة دولية.
- ◆ **المبحث الخامس :** دور الهيئات الأكاديمية في اعتماد معايير المحاسبة الدولية.
- ◆ **المبحث السادس :** التوصيات والإقتراحات.

وأخيرا، أدعو الله عز وجل أن يكون قد ساعدني ووفقني في إعداده على نحو مفيد ومرض.... إنه نعم المولى ونعم النصير.

◆ **المبحث الأول** **لمحة تاريخية عن تطور الفكر المحاسبي**

لقد تطورت مهنة المحاسبة على مدار الزمن ، كما تطور علم المحاسبة بشكل متوازن معها، ليقدم إطارا كبيرا من الأساليب والطرق النظرية المفيدة في مجالات عديدة.

وتقدم المحاسبة المعلومات المالية التي تفيد في اتخاذ القرارات الإدارية والإقتصادية، وإتمام الإختيارات الرشيدة من بين النماذج العملية والعلمية المفيدة. وتتنوع مجالات مساهمتها حيث نجدها في التقارير المالية والضرائب والمراجعة الداخلية والخارجية، وأنظمة تشغيل البيانات والمعلومات والمحاسبة الإدارية ومحاسبة التكاليف ومحاسبة الدخل القومي والمحاسبة الإجتماعية ذات الأبعاد البيئية والإستشارات الإدارية ونجد منها خدمات تخدم كافة أفراد المجتمع.

ومع أن إطار المحاسبة يستوعب العديد من الأساليب والأدوات المفيدة لكل هذه المجالات، إلا أنه تم ممارسة النشاط المحاسبي من خلال إطار نظري غير واضح.

ويتكون هذا الإطار من المبادئ والأسس التي اكتسبت القبول الأكاديمي والمهني قبولا عاما، نظرا لما اكتسبته من فائدة وما تنطوي عليه من منطق. والممكن تعريفها بأنها "المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما" والتي تكون بمثابة المرشد للباحث الأكاديمي لهذا العلم، ولممارسي هذه المهنة لإختيار الأساليب المحاسبية المناسبة، وإعداد البيانات المالية اللازمة، بالطريقة التي تمكن اعتبارها أساسا محاسبيا سليما.

ونظرا للتغيرات في البيئة والقيم واحتياجات المستفيدين من خدماتها للمعلومات فإن المبادئ المحاسبية المقبولة قبولا عاما تتعرض باستمرار لإعادة الدراسة والفحص والتحليل الإنتقادي وهي تمثل نتيجة لعملية تطور بدأت في الماضي، واستمرت في الحاضر ويتوقع أن تستمر في المستقبل وذلك حتى تستجيب لكافة التغيرات في الظروف الإقتصادية والإجتماعية والمعرفية والتقنية المستجدة ومتطلبات مستخدمي هذه المعلومات المناسبة لهم وفقا لإشباع رغباتهم واحتياجاتهم منها، وبناء على هذا الواقع نستطيع القول أن الفكر المحاسبي تطور عبر التاريخ خلال أربع مراحل أساسية على الشكل الآتي.

١. المرحلة الأولى

امتدت من العام ١٤٩٤ م. حتى العام ١٩٣٠ م.

.... تعتبر هذه المرحلة مرحلة الجيل الأول للفكر المحاسبي الحديث حيث بدأت تظهر فكرة إمسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج في سجلات التجار في بعض المدن الإيطالية في النصف الأول من القرن الرابع عشر الميلادي. كما أن أول ما نشر من أعمال مكتوبة عن إمسك الدفاتر على أساس نظرية القيد المزدوج كان عام ١٤٩٤ م. حيث قام لوكا باكيولي Luca Pacioli بنشر كتاب يحتوي في قسم منه على وصف إمسك الدفاتر على أساس القيد المزدوج، وهي لم تكن من مبتكراته، لكن نشر الطريقة أدى إلى إنتشارها بسرعة في القارة الأوروبية. ثم بدأ كتاب المحاسبة بإصدار الأبحاث والكتابات التي توصف هذه الطريقة ، وكان من أهمها ما نشر خلال القرن السادس عشر في كل من ألمانيا وإنجلترا وفرنسا على نمط توصيف باكيولي مما ساعد على هذا الإنتشار على مدى القرنين السادس والسابع عشر.

ولعل من أهم الظروف التي أتاحت الفرصة للتفكير في القيد المزدوج وبدء العمل به في ذلك الوقت، هي قيام شركات الأشخاص في شكل شركات المحاصة، وشركات التضامن حيث ظهرت الحاجة إلى فكرة الوحدة المحاسبية وعملية حساب الأرباح على العمليات التجارية حتى يتحدد لكل شريك نصيبه منها. وقد حدد هندركسون أربع خصائص مميزة لإمسالك الدفاتر على أساس القيد المزدوج في هذه الفترة (١) وقد ظهر خلال هذه الحقبة من تاريخ الفكر المحاسبي الحديث أساس حقوق الملكية، وفرض نظرية الوحدة المحاسبية، وظهور أنظمة محاسبة التكاليف، وقد إنصب الإهتمام للقياس والاتصال في نهاية تلك الفترة على عناصر المركز المالي تقريبا مع قلة الإهتمام بالعوامل التي تؤدي إلى تغيرات في هذه العناصر وذلك حتى بداية العام ١٩٣٠م.

٢. المرحلة الثانية

امتدت من بداية عام ١٩٣٠ وحتى بداية عام ١٩٧٣

هذه المرحلة هي بمثابة الجيل الثاني للفكر المحاسبي الحديث حيث بدأت نتائج الثورة الصناعية التي حدثت خلال القرن التاسع عشر تؤثر بشكل كبير وسريع على الأحداث الاقتصادية، ومن أبرزها الحاجة الملحة إلى الإستثمارات المالية الضخمة التي تفوق إمكانية الشركات الصغيرة والمؤسسات الفردية، وبالتالي ظهرت الحاجة إلى تكوين نوع جديد من الشركات برؤوس أموال كبيرة يساهم فيها أكبر عدد من الأفراد، وظهرت الشركات المساهمة لتلبي الحاجة إلى الطلب المتزايد على الإستثمارات الكبيرة التي تحتاج إلى رؤوس أموال كبيرة، وبالتالي ظهرت فكرة إنفصال الملكية عن الإدارة ومحدودية المسؤولية إتجاه المساهمين، ومن ثم البدء بنظرية الوكالة واتساعها، وظهور بورصة الأوراق المالية في نيويورك والتي بدأت في طلب التقارير المالية عن تلك الشركات.

إن هذه التطورات زادت الحاجة إلى خدمات المحاسبة حيث أصبحت وسيلة لقياس مدى كفاية الإدارة، وبالتالي وسيلة لخدمة المجتمع بصفة عامة، وترتبت على ذلك ظهور فروع متعددة ومختلفة من المحاسبة بقصد مد الإدارة بالبيانات التفصيلية والتحليلية اللازمة وظهرت أفكار جديدة، منها اعتماد الموازنات التقديرية، تحليل الإنحرافات، ظهور التحليل المالي وفكرة المحاسبة الإدارية والمراجعة وظهور محاسبة الضرائب وفصل محاسبة التكاليف عن المحاسبة العامة واستخدام فكرة إستهلاك الأصول الثابتة والبدء بظهور مدارس أكاديمية ومهنية تهتم بتعليم المهنة، وتقديم البحوث اللازمة لتطويرها، وظهر ما يعرف بالمبادئ والأسس المحاسبية المتعارف عليها.

وقد بدأ الإتجاه في تطوير أهداف المحاسبة بحيث تنتج بيانات صالحة لخدمة المستثمرين وعدم التركيز على خدمة الدائنين والإدارة فقط، وهذا الإتجاه نتيجة لضغوط بورصات الأوراق المالية والقطاعات المالية المختلفة على المحاسبين، والذي أنتج آثار ظهرت خلال عام ١٩٣٦ حينما نشرت جمعية المحاسبين الأمريكية A.A.A. مذكرة بعنوان "فحص القوائم المالية بمعرفة المراجعين"، ثم عدلت هذه المذكرة عام ١٩٤١ وعام ١٩٤٨ حيث إستبدلت لفظة مبادئ Principals بلفظتي أسس ومفاهيم Concepts ومعايير Standards، ثم توالى التعديلات من عام ١٩٥٥-١٩٥٧ وصولا حتى عام ١٩٦٦ حيث أصدرت الجمعية تقريرها المشهور عن النظرية المحاسبية، علما أن هذه الجمعية منظمة تضم الأكاديميين المحاسبين، ويمكن أن ينضم إليها الأفراد المهتمين بتنمية معارفهم المحاسبية نظريا أو عمليا.

كما قدم عالم المحاسبة الألماني شمالنباخ E.Schmalenbach (١٨٧٣-١٩٥٥) كتاب جديد وضع من خلاله نظاما عشريا لدليل حسابات متكامل للمشروع يتضمن في آن واحد كلا من المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف وذلك خلال العام ١٩٢٧ وطبع خمس مرات حتى العام ١٩٣٧، وكان له الأثر الكبير على الفكر المحاسبي في القارة الأوروبية، حيث كان من أهم أهدافه محاولة توحيد المعالجة المحاسبية بين مختلف الوحدات الاقتصادية لغرض جعل البيانات المالية والإفصاح المحاسبي قابلا للمقارنة من الناحية الشكلية والمادية، مما يسمح بتقييم أداء المنشآت وزيادة كفاءتها وإنتاجيتها.

ومن ثم ظهرت أفكار عديدة تنادي بوضع مبادئ ومعايير محاسبية مقبولة قبولا عاما، وبدأ العمل فعلا على إعداد مبادئ ومعايير محلية تتلاءم مع إقتصاديات الدول محليا، وسن القوانين والتشريعات اللازمة لها.

كما ظهرت أفكار تنادي بتوحيد القواعد والمبادئ والمعايير المحاسبية المحلية على مستوى إقليمي، وصولا لتاريخ ٢٩ حزيران ١٩٧٣ حيث تأسست اللجنة الدولية لتوحيد المحاسبة.

٣. المرحلة الثالثة

إبتداء من بداية عام ١٩٧٣ ولغاية عام ١٩٩٠

هذه المرحلة تعتبر من أهم المراحل التي مر بها الفكر المحاسبي وهي مرحلة الجيل الثالث حيث أصبح علم المحاسبة علم من العلوم الإجتماعية الذي يرتكز على تطبيق مجموعة من المفاهيم والمبادئ المترابطة والتي بموجبها يتم ترجمة الأحداث الاقتصادية في الوحدات إلى قيم مالية تمهيدا لإبصارها للمستخدمين وأصحاب المصلحة لإتخاذ القرارات المناسبة، ونتيجة للتطورات الاقتصادية والإجتماعية وزيادة حجم المشروعات واتساعها وامتدادها إلى المستوى الدولي، أصبح الإقتصاد العالمي معقدا ومتشابكا، كل ذلك أدى إلى ظهور نوعية جديدة من المشاكل المحاسبية ذات الطبيعة الدولية، وخاصة تلك المشاكل التي إرتبطت بظهور الشركات المتعددة الجنسيات وإنتشار فروعها، والشركات المسيطرة على الشركات الأخرى التابعة لها، بالإضافة إلى نمو أسواق المال العالمية، وظهور سياسات الخصخصة التي تنادي

بتخفيض حجم القطاع العام وتوسيع القطاع الخاص، وظهور فكرة تحرير التجارة والحاجة الملحة لأسواق المال الكبرى العالمية، وإصطدامها بالإجراءات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية.

لذا ظهرت الحاجة إلى بذل الجهود اللازمة لبناء اتجاه دولي للمحاسبة وتعزيز هذه المهنة على النطاق الدولي ، بحيث يصبح مترابط دوليا ذات أصول محددة ومعروفة مسبقا، فتوجت هذه الجهود بتأسيس لجنة المعايير المحاسبية الدولية بتاريخ ٢٩ حزيران ١٩٧٣ والتي أصدرت حتى الآن ما يقارب أربعين معيارا دوليا.

٤. المرحلة الرابعة إبتداء من عام ١٩٩٠ ولغاية تاريخه

وهذه المرحلة تعتبر مرحلة الجيل الرابع وهي مرحلة إنتقالية من المرحلة السابقة، ومتممة لها، حيث فيها يبدأ العمل فعلا على تطبيق المعايير المحاسبية الدولية على المستوى الدولي، وتعتبر هذه المرحلة مرحلة إختبار حقيقية لصحة و لضرورة تطبيق هذه المعايير من خلال إكتشاف فوائدها أو سلبياتها أثناء التطبيق العملي والآثار الناتجة من إعتادها.

◆ المبحث الثاني تعريف الهيئات المؤثرة على علوم المحاسبة

يمكن القول بصفة عامة أن استنباط النظرية المحاسبية وتطويرها، كانت توليفة لمحاولات عديدة ساهم بها أفراد وهيئات أكاديمية ، وحكومات وهيئات حكومية ، ومحاسبين وهيئات مهنية جميعها ساعدت على إرساء المفاهيم والمبادئ المحاسبية ، وسوف نتناول باختصار المنظمات التي انخرطت في هذه العملية.

أولا: الجمعية الأمريكية للمحاسبة AAA^(١)

تعتبر هذه الجمعية منظمة تضم الأكاديميين المحاسبين، كما ينضم إليها أي من الأفراد المهتمين بتنمية معارفهم المحاسبية نظريا أو عمليا ، وتصدر الجمعية مجلتها العلمية المعروفة *The Accounting Review* ، والتي تصدر كل ربع سنة، وتخصص المجلة لتبادل الآراء بين الباحثين في المحاسبة، ويعبر فيها الأكاديميون عن آرائهم في المجالات المحاسبية المختلفة ، غما بصفة دورية أو لجان يناط بها إعداد دراسات معينة، ولقد حاولت الجمعية الأمريكية للمحاسبة من خلال مثل هذه اللجان الخاصة أن تقدم إطارا للقوائم المالية وحققت النجاح بدرجات متفاوتة.

ثانيا: مجلس معايير المحاسبة المالية FASB^(٢)

حل هذا المجلس محل مجلس المبادئ المحاسبية APB^(٣) عام ١٩٧٣، ومنذ ذلك الحين يعتبر بمثابة الجهاز المسؤول عن إنشاء المعايير المحاسبية، ويفترض أن يكون أعضائه ممثلين لمعظم الجهات المهتمة بالمحاسبة.

ثالثا : لجنة تداول الأوراق المالية SEC^(٤)

أنشئت هذه اللجنة بقرار الكونجرس في الولايات المتحدة الأمريكية عام ١٩٣٤ ، وتعتبر مسؤولة بصفة أولية عن القوانين المختلفة لتنظيم الأوراق المالية والتأكد من التقرير والإفصاح الصحيحين للمنشآت الأمريكية، ولقد أعطاه القانون الحق في تحديد المعايير المحاسبية غير أنه يمكن اعتبارها في مستوى أعلى من مستوى مجلس مبادئ المحاسبة، وقد باشرت نشاطها في وضع قيود معينة كما أنها تصدر منشوراتها التي تتضمن القرارات والتقارير ، والتقرير السنوي ، وما يقدمه الأعضاء من مقالات.

رابعا: المجمع الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA^(٥)

لهذا المجمع لجانان فنيان هما:
■ اللجنة التنفيذية للمعايير المحاسبية
■ لجنة معايير المراجعة

(١) American Accounting Association

(٢) Financial Accounting Standards

(٣) Accounting Principals Board

(٤) Securities and Exchange Commission

(٥) American Institute of Certified Accountants

وتمثل اللجان المعهد في مجالات المحاسبة المالية ومحاسبة التكاليف والمراجعة وتصدر هذه اللجان توصيات يجب إتباعها ما لم تتعارض مع ما ينشره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ويصدر المجمع مجلة المحاسبة The Journal Accountancy التي تحقق الإتصال بين أعضائه حول المشاكل المحاسبية وحلولها، ولقد أصدر الكثير من النشرات والدراسات وهو يضم جميع المحاسبين القانونيين العموميين الذين يمارسون المهنة في الولايات المتحدة الأمريكية أو حتى على الصعيد العالمي.

خامسا : منشآت المحاسبة الخمس الكبرى

تعتبر هذه المنشآت مسؤولة من خلال مراجعتها عن التأكيد المستقل بأن القوائم المالية للمنشآت المراجع حساباتها تعبر بصورة دقيقة وغير متحيزة عن نتائج النشاط، وهي معروفة باسم المنشآت الثماني الكبار لكن نتيجة للإندماج الحاصل فيما بين البعض منهم أصبح العدد الحالي خمس منشآت وهي:

- آرثر أندرسون Arther Anderson
- ديلويت وتوتش Deloitte and Touche
- آرنست ويونغ Ernest and Young
- برايس كو Price Co
- كي بي إم جي KPMG

وتلعب هذه المنشآت دورا كبيرا في حياة مجمع المحاسبين الأميركيين، ويتوقع أن يكون المراجعون المستقلون في حالة حقيقية من الإستقلال عن مصالح عملاء شركاتهم، ويتكون عمل منشآت المحاسبة العامة هذه بصفة أساسية في أداء المراجعة والمحاسبة والضرائب وخدمات الإستشارات الإدارية.

سادسا : المنظمات الأخرى وهي:

إذا كانت المنظمات السابقة قد انخرطت في نشاط تطوير النظرية المحاسبية، إلا أنه هنالك منظمات أخرى أظهرت مساهمات لا بأس بها على صعيد تطوير المحاسبة ونذكر منها على سبيل المثال لا الحصر:

- مجلس معايير محاسبة التكاليف الأمريكي.
- الجمعية القومية للمحاسبين الأمريكيين.
- تجمع المديرين الماليين الأمريكيين.
- تجمع المحاسبين القانونيين في إنجلترا وويلز.
- المجمع الكندي للمحاسبين القانونيين.
- جمعية المحاسبين الإداريين في كندا.
- جمعية المحاسبين القانونيين العموميين لكندا.
- مجمع المحاسبين القانونيين في أستراليا.
- الجمعية الأسترالية للمحاسبين.
- لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- إتحاد المحاسبين في آسيا والباسيفيك.
- المجلس الوطني لمفوضي المراجعة في فرنسا CNCC.
- لجنة عمليات البورصة في فرنسا COB.
- لجنة خبراء المحاسبة والمحاسبين المعتمدين في فرنسا OECCA.
- المؤسسة الفرنسية لخبراء المحاسبة IFEC.
- المجموعة الاقتصادية الأوروبية CEE.
- الإتحاد الأوروبي للخبراء المحاسبين والإقتصاديين والماليين UEC.
- الإتحاد الدولي للمحاسبين.
- الجامعات ومعاهد التعليم العالي وخاصة كليات الإقتصاد وإدارة الأعمال والمحاسبة والتمويل.
- الأعداد الكبيرة من أدباء وكتاب وباحثين في علوم المحاسبة والمراجعة.

وتهتم كل من هذه المنظمات والأفراد بإرساء المبادئ المحاسبية في الدولة التي تنتمي إليها ويتطلع الباحث إلى أن تتضمن قائمة المنظمات المهتمة بالمحاسبة مستقبلا عددا من المنظمات المحاسبية في البلاد العربية التي يكون لها فكرها المنشور الذي يجب أن يتم إيصاله إلى مختلف بلاد العالم ، وما يبشر حاليا هو الإهتمام الجدي من الهيئات الأكاديمية والمهنية المحلية والإقليمية العربية، كما لا بد للإشارة إلى ظهور المجمع العربي للمحاسبين القانونيين خلال العام ١٩٨٥، والذي ساهم في نهاية العام ٢٠٠١ بإعداد حوالي ١٦ مجلدا بحثيا علميا، مستندا على المنهج الدولي الذي أقره مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية (الأونكتاد Unctad) تعتبر مرجعا من المراجع العربية في علوم المحاسبة والمراجعة والإقتصاد ومنهج يعتمد لإعداد المحاسب القانوني العربي وعلى مستوى دولي.

◆ المبحث الثالث

معايير المحاسبة الدولية حاليا بين الواقع المهني والواقع الأكاديمي:

أولا: تعريف المعيار الدولي^(١)

المعيار هو عبارة عن "بيان إداري مكتوب تصدره الهيئة المحاسبية المعنية ، وهي لجنة معايير المحاسبة الدولية، ويتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الإقتصادية ونتائج أعمالها، وبموجبه يتم تحديد الوسيلة المناسبة للقياس والعرض أو كيفية التصرف والمعالجة في هذا العنصر لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي لتلك الوحدة " ويلقى قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي.

ثانيا: الجهة والهيئة المسؤولة عن إعداد المعيار الدولي

شكلت لجنة معايير المحاسبة الدولية في ٢٩ حزيران ١٩٧٣ نتيجة إتفاق بين المنظمات المحاسبية الرئيسية في أستراليا وكندا وفرنسا وجمهورية ألمانيا الاتحادية واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وجمهورية إيرلندا والولايات المتحدة الأمريكية وفي عام ١٩٨٣ ضمت اللجنة عضوية كافة الهيئات المحاسبية المهنية التي هي أعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين، وفي كانون الثاني عام ٢٠٠٠ أصبح هناك ١٤٣ عضوا من ١٠٤ بلدان يمثلون أكثر من مليوني محاسب. وقد جاء في دستور اللجنة أن أهدافها ما يلي:

- إعداد ونشر ، لأجل الصالح العام، معايير محاسبية دولية تراعي عند عرض البيانات المالية، وتعزيز القبول بها ، والعمل بموجبها على مستوى العالم.
- العمل بشكل عام على تطوير وتوافق الأنظمة ، والمعايير المحاسبية، والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية، ووفقا للميثاق التأسيسي نفسه ، اتفق الأعضاء المؤسسون والأعضاء المشاركون على تقديم دعمهم لهذه الأهداف انطلاقا من الموجبات التالية:

١ . تقديم دعمهم للأصول المنشورة من قبل اللجنة.

٢ . القيام بكل ما لديهم من سلطة في سبيل:

- التأكد من أن الحسابات المنشورة تراعي أحكام هذه الأصول أو التحديد بأي قدر جرت مخالفتها ، وإقناع الحكومات والسلطات التي تراقب أسواق القيم المنقولة وعالم الأعمال والصناعة، وأن تفرض بأن تكون الحسابات المنشورة مطابقة لهذه الأصول.
- السهر على أن يتأكد مراجع الحسابات الخارجي من أن الحسابات تراعي هذه الأصول، وعليه الإشارة في تقريره إلى مطابقة هذه الأحكام والأصول أم لا.
- السهر على إتخاذ الإجراءات المناسبة، وبأسرع ما يمكن بحق مراجعي الحسابات الذين لا تكون تقاريرهم مطابقة لما ذكر في الفقرة السابقة.
- السهر على أن تكون هذه الأصول مقبولة ومعمول بها على الصعيد الدولي.

وقد تحقق عمل لجنة معايير المحاسبة الدولية وأعدت لغاية تاريخه ٤٠ معيارا دوليا وذلك بفضل الدعم المالي من الهيئات المهنية المحاسبية والمنظمات الممثلة في مجلسها، ومن الإتحاد الدولي للمحاسبين، ومن تبرعات الشركات، والمؤسسات المالية، وشركات المحاسبة، ومنظمات أخرى، ومن إيرادات مبيعات منشوراتها.

وقد تم الإتفاق بين الأعضاء على أن النص الموافق عليه لأي معيار هو ذلك النص المنشور من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية باللغة الإنجليزية ، ويحق للأعضاء تحت سلطة مجلس لجنة المعايير إعداد ترجمات تلك المعايير باللغات الخاصة في بلدانهم على أن يشار إلى اسم الهيئة المحاسبية التي أعدت الترجمة.

كما لا بد من الإشارة أن لجنة معايير المحاسبة الدولية بصفة منفردة لا تملك سلطة فرض إتفاقية دولية أو إلزام الإستجابة لمعايير المحاسبة الدولية، ويعتمد نجاح جهود لجنة معايير المحاسبة الدولية على مدى الإعتراف والدعم الذي تلقاه من جماعات مختلفة مهتمة تعمد ضمن حدود صلاحياتها، وفي معظم أقطار العالم.

ويعتقد أعضاء اللجنة أن تبنيهم لمعايير المحاسبة الدولية في بلدانهم والإفصاح عن هذا التبني سيكون له على مدى السنين أثر هام، وسوف تتحسن نوعية البيانات المالية وتصبح قابليتها للمقارنة اكبر ، وسوف تزداد مصداقية هذه البيانات وبالتالي ستعزز فائدتها في كافة أنحاء العالم.

ثالثاً: معايير المحاسبة الدولية الحالية

المعيار المحاسبي الدولي الأول عرض البيانات المالية والإفصاح عن السياسات المحاسبية:

صمم لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، والتعامل مع طلبات المستخدمين الخاصة بمعلومات أكثر شمولاً لأصول الأداء ، والضمان أن البيانات المالية المعروضة من قبل الشركات تتسجم مع المعايير الدولية، وأن المخالفات تقتصر على حالات نادرة، بالإضافة إلى توفير إرشادات تتعلق بهيكل البيانات المالية والحد الأدنى من متطلبات الإفصاح والمتعلقة بالسياسات المحاسبية والإيضاحات والملاحق، وعدل هذا المعيار في عام ١٩٩٧ وحل محل معايير المحاسبة الدولية السابقة رقم (١)،(٥) و(١٣) وبيدأ نفاذه في الفترات التي تبدأ في الأول من يوليو حزيران عام ١٩٩٨ أو ما بعد هذا التاريخ.

المعيار المحاسبي الدولي الثاني (المخزون)

يقوم هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية ويطبق على كافة القوائم المالية المعدة ما عدا:

- العمل تحت التنفيذ الناشئ عن عقود الإنشاء.
- الأدوات المالية.
- مخزونات المنتجين من المواشي والمزروعات ومنتجات الغابات وخامات المعادن .

وتم تعديل هذا المعيار عام ١٩٩٣، وحل محل المعيار الدولي الثاني المصادق عليه عام ١٩٧٥ وبيدأ العمل به ابتداء من أول كانون الثاني يناير عام ١٩٩٥، أو بعد ذلك التاريخ.

المعيار المحاسبي الدولي الثالث حل محله المعيارين رقم ٢٧ و ٢٨.

المعيار المحاسبي الدولي الرابع (محاسبة الإستهلاك)

يشمل هذا المعيار كافة الأصول الثابتة القابلة للإستهلاك ما عدا الممتلكات والمصانع والمعدات لوجود معيار محاسبي خاص بها، وكذلك الموارد الطبيعية، وتكاليف إستكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز وما شابهها، ونفقات البحث والتطوير. وأعيد صياغة هذا المعيار في العام ١٩٩٤ وحل محل المعيار المصادق عليه في تشرين الثاني نوفمبر عام ١٩٧٤ وبيدأ العمل على تطبيقه في ١ كانون الثاني يناير عام ١٩٩١ أو ما بعد ذلك التاريخ.

تم إلغاؤه وحل محله المعيار رقم (١) عرض البيانات المالية.

المعيار المحاسبي الدولي السادس (ملغى)

حل محله المعيار الدولي رقم (١٥).

المعيار الدولي السابع (بيان التدفق النقدي)

هدف هذا المعيار إلزام الشركات بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها في المنشأة بواسطة جدول بيانات التدفق النقدي المكمل للبيانات المالية الأخرى، ويجب أن تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة المالية إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية الإستثمارية التمويلية، وعدل هذا المعيار في العام ١٩٩٢، واعتمد من جديد من اللجنة في تشرين الأول (أكتوبر) عام ١٩٩٧ وبدأ العمل به ابتداء من الأول من كانون الثاني (يناير) ١٩٩٤ أو بعد ذلك.

المعيار المحاسبي الدولي الثامن (النتيجة الصافية للدورة المالية للفترة، الأخطاء الأساسية، والتغيرات في السياسات المحاسبية)

الهدف من هذا المعيار الدولي هو وصف عمليات التصنيف والإفصاح والمعالجات المحاسبية لبنود محددة في قائمة الدخل بهدف إعداد وعرض البيانات الواردة في قائمة الدخل على أساس ثابت، وعدل هذا المعيار عام ١٩٩٣، وحل محل المعيار الدولي الثامن السابق المصادق عليه عام ١٩٧٧ وطبق على القوائم المالية التي تبدأ من ١ كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.

المعيار المحاسبي الدولي التاسع (تكاليف البحث والتطوير)

هدف هذا المعيار وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف البحث والتطوير ، ومسألة الإعتراف بهذه التكاليف كأصل أو كمصروف ، كما يوفر إرشادات عملية بخصوص التطبيقات المتعلقة بهذه المعالجات.

ولا يشمل تطبيق هذا المعيار تكاليف الإستكشاف والتطوير للبتترول والغاز والثروات الطبيعية.

وتم تعديل هذا المعيار في العام ١٩٩٣ حل محل المعيار الدولي التاسع السابق المصادق عليه عام ١٩٧٨ وبدأ العمل فيه ابتداء من ١ كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.

المعيار المحاسبي الدولي العاشر (الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية)

يطبق هذا المعيار في المحاسبة والإفصاح عن الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ إعداد الميزانية العمومية لكنه لا يشمل ما يلي:

- لا يشمل إلتزامات شركات التأمين عن بوالص تأمين الحياة.
- لا يشمل الإلتزامات الناتجة عن برامج منافع التقاعد.
- لا يشمل التعهدات الناتجة عن عقود الإيجار الطويلة الأجل.
- لا يشمل إلتزامات ضرائب الدخل.

وقد أعيد صياغته عام ١٩٩٤ وحل محل المعيار الدولي العاشر المصادق عليه عام ١٩٧٨ وقد بدأ تطبيقه ابتداء من ١ كانون الثاني (يناير) ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ.

مثال عملي على الإستثمارات عندما تكون نسبة الإستثمار أكثر من ٥٠% وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٧)

من نشرات الرقابة الفنية – شركة طلال أبو غزالة وشركاه
إختيار الأستاذ/مروان الصايغ
مدير الشؤون المهنية في المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

سنقوم بعرض بعض الأمثلة العملية لطريقة التعامل مع الإستثمارات ما بين الشركة الأم والشركة التابعة عند إعداد القوائم المالية الموحدة لها والمحاسبة عن الإستثمارات في الشركات التابعة.

فيما يلي أمثلة عن عرض القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الإستثمارات في المنشآت التابعة عندما تكون نسبة الإستثمار أكثر من ٥٠% وفي حال وجود أسهم وخزينة وامتلاك أكثر من شركة تابعة. وللعلم فقد تم نشر المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٧) في نشرة شهر أيلول / ٢٠٠٣.

مقدمة

ينشأ هذا النوع من الإستثمارات عندما تقوم شركة ما بشراء جزء مادي من رأس مال شركة أخرى بحيث يكون للشركة المستثمرة القدرة على التحكم والسيطرة على قرارات وأنشطة الشركة المستثمر بها ويطلق على الشركة المستثمرة الشركة الأم والشركة المستثمر بها الشركة التابعة وعادة يكون شراء حصص رأس المال بشكل أسهم متداولة في البورصة وتسجل الإستثمارات وقت حدوث السيطرة ويتم عمل ميزانية لكل من الشركة الأم والشركة التابعة كلا على حدة وذلك لأن الكيان القانوني لكلا الشركتين ما زال قائماً بالرغم من السيطرة ويتم كذلك عمل ميزانية موحدة لكل من الشركة الأم والشركة التابعة وعملية التوحيد تختلف عن عملية التجميع فتحت هذه الطريقة يتم جمع أصول وخصوم الشركتين مع بعضها البعض ولكن حقوق الملكية تظهر حقوق ملكية الشركة الأم بالإضافة إلى حقوق الأقلية في الشركة التابعة .

متى لا يتم إعداد بيانات موحدة على الرغم من تجاوز نسبة الإستثمار ٥٠% ؟

لدى مواجهة حالة عملية فإنه ينبغي الرجوع إلى المراجع المعتمدة في البلد موضوع القوائم المالية- معايير المحاسبة الدولية، أو المعايير المحلية (في حال وجودها) إلا أنه توجد بعض المفاهيم العامة لتلك الحالات وهي:

- عدم ملائمة نشاط الشركات التابعة لنشاط الشركة الأم مثل دمج نشاط التأمين مع النشاط التجاري أو النشاط الزراعي مع النشاط البحري.
- عندما تكون السيطرة على الشركة (الشركات) التابعة ضعيفة ولا تستطيع الشركة الأم ممارسة السيطرة على الشركة (الشركات) التابعة بموجب إتفاقيات مسبقة مثلاً.
- اهتمام الدائنين بالإطلاع على ميزانية الشركة المدينة لهم فقط بغض النظر عن الميزانية الموحدة وعادة يكون حجم الدائنين في هذه الحالة كبير نسبياً (إلا إذا كانت مطالبات الدائنين مضمونة من قبل الشركة الأم).

توحيد القوائم المالية بتاريخ السيطرة

توحيد قائمة المركز المالي

المنشآت تعد عموماً نوعين من القوائم المالية ، قائمة المركز المالي وقوائم التدفق (الأرباح المحتجزة، قائمة الدخل، قائمة التدفق النقدي) وبتاريخ السيطرة يتم توحيد قائمتي المركز المالي بحيث توضح قائمة المركز المالي الموحد أصول وخصوم وحقوق ملكية كل من الشركة الأم والشركة التابعة وفي هذه الحالة يتم استبعاد المعاملات التي تمت بين الشركتين وذلك لتجنب الإزدواج وسيتم إيضاح المعالجة في الظروف التالية:

- تكلفة شراء الأسهم مساوية للقيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المستثمر بها.
- تكلفة شراء الأسهم أكبر من القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المستثمر بها.
- تكلفة شراء الأسهم أقل من القيمة الدفترية لصافي أصول الشركة المستثمر بها.

قائمة المركز المالي للشركة (x) ، الشركة (y) كما في ٢٠٠٣/١/١

	شركة (x)	شركة (y)
	دولار	دولار
نقد	١٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
معدات بالصافي	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
أراضي	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مجموع الأصول	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠
الخصوم	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
أسهم عادية	٢٠٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠
إحتياطي رأسمالي	٤٠,٠٠٠	١٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	١٠٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠
مجموع الخصوم وحقوق المساهمين	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠

أ- ويفرض أن الشركة (x) قامت بشراء كامل أسهم الشركة (y) (٥٠٠٠ سهم) بمبلغ ٨٠,٠٠٠ دولار فيتم إعداد كشف لإظهار ميزان الشركة الأم وميزان الشركة التابعة وخانة لقيود الإستبعاد (Eliminating Entries) وخانة أخيرة للأرصدة الموحدة (Consolidated Balances) وذلك كالتالي:

**قائمة المركز المالي الموحدة للشركة (x) والشركة (y)
كما في ٢٠٠٣/١/١ م**

(الإستبعادات)

	شركة (x)	شركة (y)	منه	له	الأرصدة الموحدة
	دولار	دولار	دولار	دولار	دولار
نقد	٢٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠			٤٠,٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠			١٩٠,٠٠٠
معدات بالصافي	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠			١٦٠,٠٠٠
أراضي	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠			٦٠,٠٠٠
إستثمار في شركة (y)	٨٠,٠٠٠			(١) ٨٠,٠٠٠	
مجموع الأصول	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠			٤٥٠,٠٠٠
الخصوم	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠			١١٠,٠٠٠
شركة (x)	٢٠٠,٠٠٠				٢٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٥٠,٠٠٠	(١) ٥٠,٠٠٠		
إحتياطي رأسمالي					
شركة (x)	٤٠,٠٠٠				٤٠,٠٠٠
شركة (y)		١٠,٠٠٠	(١) ١٠,٠٠٠		
أرباح محتجزة					
شركة (x)	١٠٠,٠٠٠				١٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٢٠,٠٠٠	(١) ٢٠,٠٠٠		
مجموع الخصوم وحقوق المساهمين	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٨٠,٠٠٠	٤٥٠,٠٠٠

(١) لإستبعاد الإستثمار في شركة (y)

وهذه القيود لا تدخل دفاتر الشركة الأم أو الشركة التابعة إنما تظهر في ورقة الكشف أعلاه فقط.

ب- لنفترض أن الشركة (x) قامت بشراء ٩٠% من أسهم الشركة (y) (٥,٠٠٠ سهم) بمبلغ ٧٢,٠٠٠ دولار عليه تضاف في الكشف المذكور خانة لحقوق الأقلية (Minority Interest) .

**قائمة المركز المالي الموحد للشركة (x) والشركة (y)
كما في ١/١/٢٠٠٣م**

(إستبعادات)

	شركة (x)	شركة (y)	منه	له	حقوق الأقلية	الأرصدة الموحدة
	دولار	دولار	دولار	دولار	دولار	دولار
نقد	٢٨,٠٠٠	٢٠,٠٠٠				٤٨,٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠				١٩٠,٠٠٠
معدات بالصافي	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠				١٦٠,٠٠٠
أراضي	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠				٦٠,٠٠٠
إستثمار في شركة (y)	٧٢,٠٠٠			(١)٧٢,٠٠٠		
مجموع الأصول	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠				٤٥٨,٠٠٠
الخصوم	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠				١١٠,٠٠٠
<u>رأس المال</u>						
شركة (x)	٢٠٠,٠٠٠					٢٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٥٠,٠٠٠	(١)٤٥,٠٠٠		٥,٠٠٠	
<u>احتياطي رأسمالي</u>						
شركة (x)	٤٠,٠٠٠					٤٠,٠٠٠
شركة (y)		١٠,٠٠٠	(١)٩,٠٠٠		١,٠٠٠	
<u>أرباح محتجزة</u>						
شركة (x)	١٠٠,٠٠٠					١٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٢٠,٠٠٠	(١)١٨,٠٠٠		٢,٠٠٠	
حقوق أقلية					٨,٠٠٠	٨,٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠	٧٢,٠٠٠	٧٢,٠٠٠		٤٥٨,٠٠٠

(١) لإستبعاد الإستثمار في شركة (y)

لاحظ أن مجموع الأصول في الموحدة في (ب) أكثر من مجموع الأصول في (أ) ب ٨,٠٠٠ دولار.

ج- قامت الشركة (x) بشراء ٨٠% من أسهم الشركة (y) (٥,٠٠٠ سهم) بمبلغ ٧٤,٠٠٠ دولار ويتم معالجتها كالتالي:

**قائمة المركز المالي الموحد للشركة (x) والشركة (y)
كما في ١/١/٢٠٠٣م**

(إستبعادات)

	شركة (x)	شركة (y)	منه	له	حقوق الأقلية	الأرصدة الموحدة
	دولار	دولار	دولار	دولار	دولار	دولار
نقد	٢٦,٠٠٠	٢٠,٠٠٠				٤٦,٠٠٠
أصول متداولة أخرى	١٤٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠				١٩٠,٠٠٠
معدات بالصافي	١٢٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠				١٦٠,٠٠٠
أراضي	٤٠,٠٠٠	٢٠,٠٠٠				٦٠,٠٠٠
استثمارات شركة (y)	٧٤,٠٠٠			(١)٧٤,٠٠٠		
شهرة			* ١٠,٠٠٠			١٠,٠٠٠
مجموع الأصول	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠				٤٦٦,٠٠٠
الخصوم	٦٠,٠٠٠	٥٠,٠٠٠				١١٠,٠٠٠
رأس المال						
شركة (x)	٢٠٠,٠٠٠					٢٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٥٠,٠٠٠	(١)٤٠,٠٠٠		١٠,٠٠٠	
احتياطي رأسمالي						
شركة (x)	٤٠,٠٠٠					٤٠,٠٠٠
شركة (y)		١٠,٠٠٠	(١)٨,٠٠٠		٢,٠٠٠	
أرباح محتجزة						
شركة (x)	١٠٠,٠٠٠					١٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٢٠,٠٠٠	(١)١٦,٠٠٠		٤,٠٠٠	
حقوق الأقلية					١٦,٠٠٠	١٦,٠٠٠
مجموع الخصوم المتداولة	٤٠٠,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠	٧٤,٠٠٠	٧٤,٠٠٠		٤٦٦,٠٠٠

(١) لاستبعاد الاستثمار في شركة (y)

* $٨٠,٠٠٠ \times ٨٠\% = ٦٤,٠٠٠$ دولار.

$٦٤,٠٠٠ - ٧٤,٠٠٠ = ١٠,٠٠٠$ دولار شهرة (فرق تكلفة الشراء أكبر من القيمة الدفترية).

أسهم الخزينة

يتم طرح قيمة أسهم الخزينة الخاصة بالشركة التابعة وقت السيطرة من القيمة الدفترية لأصول الشركة التابعة ولنفترض المثال التالي:

دولار	
أسهم عادية ١٠ دولار للسهم (٢٥,٠٠٠ سهم)	٢٥٠,٠٠٠
إحتياطي رأسمال	٥٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	١٢٥,٠٠٠
	٤٢٥,٠٠٠
يطرح (أسهم الخزينة بالتكلفة (١٠٠٠ سهم))	٢٠,٠٠٠
صافي حقوق المساهمين	٤٠٥,٠٠٠

قامت الشركة (x) بشراء ١٨,٠٠٠ سهم (*) من أسهم الشركة بمبلغ ٣٢٠,٠٠٠ دولار فيتم إحتساب الإستثمار كالتالي:

$$٧٥\% (١٨,٠٠٠) \times ٤٠٥,٠٠٠ = ٣٠٣,٧٥٠ \text{ دولار}$$

(**) ٢٤,٠٠٠

يطرح المبلغ المدفوع (٣٢٠,٠٠٠)

الصافي ١٦,٢٥٠

إمتلاك أكثر من شركة تابعة

لن تختلف طريقة معالجة السيطرة على عدة شركات تابعة حيث يتم إضافتها إلى عمود من الكشف الذي سبق ذكره ولنفرض أن الشركة (x) قامت بالسيطرة على الشركة (y) والشركة (z) بنسبة ٩٠% ، ٨٠% على التوالي وكانت لنا المعلومات التالية:

١- بتاريخ السيطرة أرسلت الشركة (x) مبلغ ٢٠,٠٠٠ دولار للشركة (z) ولم تتسلم الشركة (z) بعد المبلغ وبالتالي لم تسجله بدفاتها.

٢- بتاريخ السيطرة قامت الشركة (x) بسداد ٦,٠٠٠ دولار للشركة (y) وذلك قيمة مشتريات منها، وكذلك قامت الشركة (y) بسداد ٥,٠٠٠ دولار للشركة (z) وذلك قيمة مشتريات منها وجميع هذه المشتريات بيعت من قبل الشركة المشتريّة بتاريخ سابق لتاريخ السيطرة وبالتالي يجب إعداد قيد تسوية للنقدية بالطريقة من قبل الشركة (x) بمبلغ ٢٠,٠٠٠ دولار وبعد ذلك يتم إعداد قيود الإستبعاد ويظهر الكشف الجديد بالشكل التالي:

$$(*) \text{ أي } ٧٥\% \text{ من الأسهم } = \frac{١٨.٠٠٠}{٢٤.٠٠٠} \times ٧٥\%$$

$$(**) ٢٥.٠٠٠ \text{ سهم عادية} - ١.٠٠٠ \text{ سهم خزينة} = ٢٤.٠٠٠ \text{ سهم}$$

قائمة المركز المالي الموحد للشركة (z) و (y) و (x)
كما في ٢٠٠٣/١/١ م

(الإستيعادات)

	شركة (z)	شركة (y)	شركة (x)	مدین	دائن	حقوق الأقلية	الأرصدة الموحدة
نقد	٨٢,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٤,٠٠٠	(١)٢٠,٠٠٠			١٤٢,٠٠٠
مدینون	٦٨,٠٠٠	٥٩,٠٠٠	١٠,٠٠٠		(٢)١١,٠٠٠		١٢٦,٠٠٠
مخزون	٧٦,٠٠٠	٦٤,٠٠٠	١٥,٠٠٠				١٥٥,٠٠٠
دفعات للشركة (x)	٢٠,٠٠٠				(١)٢٠,٠٠٠		
استثمارات في (y)	٢٥٠,٠٠٠				(٣)٢٥٠,٠٠٠		
استثمارات في (x)	١١٥,٠٠٠				(٤)١١٥,٠٠٠		
معدات	٢٠٠,٠٠٠	٢٤١,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠				٥٧١,٠٠٠
شهرة				(٣)٧,٠٠٠			١٠,٠٠٠
				(٤)٣,٠٠٠			
أراضي	٢٤,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦,٠٠٠				٤٠,٠٠٠
مجموع الأصول	٨٣٥,٠٠٠	٤١٠,٠٠٠	١٦٥,٠٠٠				١,٠٤٤,٠٠٠
دائنون	٨٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠	(٢)١١,٠٠٠			١٣٩,٠٠٠
أوراق الدفع		١٠٠,٠٠٠					١٠٠,٠٠٠
رأس المال							
شركة (z)	٥٠٠,٠٠٠					٢٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
شركة (y)		٢٠٠,٠٠٠		(٣)١٨٠,٠٠٠		٢٠,٠٠٠	
شركة (x)			١٠٠,٠٠٠	(٤)٨٠,٠٠٠			
أرباح محتجزة							
شركة (z)	٢٥٠,٠٠٠					٧,٠٠٠	٢٥٠,٠٠٠
شركة (y)		٧٠,٠٠٠		(٣)٦٣,٠٠٠		٨,٠٠٠	
شركة (x)			٤٠,٠٠٠	(٤)٣٢,٠٠٠			
مجموع حقوق الملكية	٨٣٥,٠٠٠	٤١٠,٠٠٠	١٦٥,٠٠٠		(١)٢٠,٠٠٠		
دفعات من شركة (z)				(١)٢٠,٠٠٠		٥٥,٠٠٠	
حقوق الأقلية					٤١٦,٠٠٠		٥٥,٠٠٠
المجموع				٤١٦,٠٠٠			١,٠٤٤,٠٠٠

- (أ) لتسوية الدفعات بالطريقة من شركة (z) للشركة (x).
(١) لتسوية المعاملات المتداخلة للدفعات.
(٢) لتسوية الذمم المدينة والدائنة.
(٣) لتسوية الإستثمار في (y).
(٤) لتسوية الإستثمار في (x).

كما أن ميزانيات الشركات الثلاث قبل السيطرة كانت كما يلي:

٢٠٠٣/١/١

	شركة (x) دولار	شركة (y) دولار	شركة (z) دولار
نقد	٨٢,٠٠٠	٣٦,٠٠٠	٤,٠٠٠
مدينون بالصافي	٦٨,٠٠٠	٥٩,٠٠٠	١٠,٠٠٠
مخزون	٧٦,٠٠٠	٦٤,٠٠٠	١٥,٠٠٠
دفعات للشركة (z)	٢٠,٠٠٠		
إستثمار في الشركة (y)	٢٥٠,٠٠٠		
إستثمار في شركة (z)	١١٥,٠٠٠		
معدات بالصافي	٢٠٠,٠٠٠	٢٤١,٠٠٠	١٣٠,٠٠٠
أراضي	٢٤,٠٠٠	١٠,٠٠٠	٦,٠٠٠
مجموع الأصول	٨٣٥,٠٠٠	٤١٠,٠٠٠	١٦٥,٠٠٠
داننون	٨٥,٠٠٠	٤٠,٠٠٠	٢٥,٠٠٠
أوراق دفع	-	-	-
رأس المال (١٠ دولار للسهم)	٥٠٠,٠٠٠	٢٠٠,٠٠٠	١٠٠,٠٠٠
أرباح محتجزة	٢٥٠,٠٠٠	٧٠,٠٠٠	٤٠,٠٠٠
مجموع الخصوم وحقوق المساهمين	٨٣٥,٠٠٠	٤١٠,٠٠٠	١٦٥,٠٠٠

بعد ذلك يتم تلخيص القائمة السابقة وتلخيصها بشكل قائمة مركز مالي موحد كما يلي :

قائمة المركز المالي للشركة (x) وتابعها كما في ٢٠٠٣/١/١م

الأصول	دولار
الأصول المتداولة	
نقد	١٤٢,٠٠٠
مدينون بالصافي	١٢٦,٠٠٠
مخزون	١٥٥,٠٠٠
مجموع الأصول المتداولة	٤٢٣,٠٠٠
معدات بالصافي	٥٧١,٠٠٠
أراضي	٤٠,٠٠٠
شهرة	١٠,٠٠٠
مجموع الأصول	١,٠٤٤,٠٠٠

الإلتزامات وحقوق المساهمين

الإلتزامات المتداولة		
دائنون		١٣٩,٠٠٠
أوراق دفع		١٠٠,٠٠٠
		<hr/>
مجموع الإلتزامات		٢٣٩,٠٠٠
حقوق الأقلية في صافي الأصول الموحدة		
حقوق المساهمين		٥٥,٠٠٠
رأس المال	٥٠٠,٠٠٠	
أرباح محتجزة	٢٥٠,٠٠٠	٧٥٠,٠٠٠
	<hr/>	<hr/>
مجموع الإلتزامات وحقوق المساهمين		١,٠٤٤,٠٠٠
		=====

مكاتب الاتصال

المملكة العربية السعودية	المملكة الأردنية الهاشمية
الرياض	عمان
الأستاذ بسام أبو غزالة	الأستاذ محمد مصطفى قاسم
بناية الخالدية - الطابق الثاني	المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
المدخل الجنوبي - شارع العليا العام	ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان ١١١٩٢
ص.ب ٩٧٦٧ الرياض ١١٤٢٣	هاتف ٥٦٩٨٢٨٢/٥٦٧٦٥٢٢ (٩٦٢-٦)
هاتف ٤٦٤٢٩٣٦ (٩٦٦-١)	فاكس ٥٦٧٦٥٢٣ (٩٦٢-٦)
فاكس ٤٦٥٢٧١٣ (٩٦٦-١)	موقع إنترنت www.ascasociety.org
بريد إلكتروني tagco.riyadh@tagi.com	بريد إلكتروني info@ascasociety.org
المملكة العربية السعودية	جمهورية مصر العربية
جدة	القاهرة
الأستاذ خالد أبو عصبه	الأستاذ محمد عبد الحفيظ
شارع الملك فهد - عمارة علي التركي	٥١ شارع الحجاز - الطابق التاسع - المهندسين - الجيزة
ص.ب ٢٠١٣٥ جدة ٢١٤٥٥	ص.ب ٩٦ إمبابية ١٢٤١١
هاتف ٦٧٢٤٩٣٣/٦٧١٦٩١٥ (٩٦٦-٢)	هاتف ٣٤٧٩٩٥٢/٣٤٦٢٩٥١ (٢٠٢)
فاكس ٦٧١١١٩٠ (٩٦٦-٢)	فاكس ٣٤٤٥٧٢٩ (٢٠٢)
بريد إلكتروني tagco.jeddah@tagi.com	بريد إلكتروني tagco.cairo@tagi.com
المملكة العربية السعودية	جمهورية مصر العربية
الخبر	الإسكندرية
الأستاذ إبراهيم الأفغاني	الأستاذ إبراهيم عبد الرازق
عمارة فلور العربية (برج الجفالي) - الطابق الثالث	٦ شارع إبراهيم شريف / مصطفى كامل
طريق الخبر الدمام السريع	٢٥ شارع طلعت حرب
ص.ب ٣١٨٧ الخبر ٣١٩٥٢	هاتف ٥٤٦٩٥٩٦/٥٤٦٢٨٢٩
هاتف ٨٨٢١٢٩١/٨٨٢٠٩٤٠ - فاكس ٨٨٢١٠٣٢ (٩٦٦-٣)	فاكس ٥٤٥٣٨٦٢
بريد إلكتروني tagco.khobar@tagi.com	الإسكندرية - جمهورية مصر العربية
سلطنة عُمان	مملكة البحرين
مسقط	المنامة
الأستاذ عوض جميل عوض	الأستاذ منيب حمودة
بيت حطاط - شارع النهضة	يونيتاك هاوس - الدور الأول
وادي عدي - مكتب رقم ٢١٧-٢١٩	شارع الحكومة
ص.ب ٢٣٦٦ روي ١١٢	ص.ب ٩٩٠ المنامة
هاتف ٥٦٠١٥٣/٥٦٠٧٤٠ (٩٦٨)	هاتف ٢٢٤٦٥٤ (٩٧٣)
فاكس ٥٦٧٧٩٤ (٩٦٨)	فاكس ٢١٢٨٩٠ (٩٧٣)
بريد إلكتروني tagco.oman@tagi.com	بريد إلكتروني tagco.bahrain@tagi.com

دولة قطر	دولة الكويت
الدوحة	الكويت
الأستاذ حازم فرح	الأستاذ فوزي شاهين
بناية مركز عبر الشرق	شارع فهد السالم – بناية السوق الكبير
الدور الثالث - طريق المطار	الطابق التاسع – الجناح الشرقي
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة	ص.ب ٤٧٢٩ الصفاه ١٣٠٤٨
هاتف ٤٤٤٠٩١١/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٢٤٠٢٤ (٩٧٤)	هاتف ٢٤٣٣٠٠٤ (٩٦٥) (٧) خطوط
فاكس ٤٣٥٥١٧٥ (٩٧٤)	فاكس ٢٤٤٠١١١ (٩٦٥)
بريد الكتروني tagco.qatar@taqi.com	بريد الكتروني tagco.kuwait@taqi.com
فلسطين	دولة الإمارات العربية المتحدة
غزة	أبو ظبي
الأستاذ زهير الناظر	الأستاذ مروان أبو صهيون
شارع الشهداء - الرمال	بناية المصرف العربي للإستثمار والتجارة الخارجية
برج فلسطين - الطابق الثالث	الطابق الثامن – شارع الشيخ حمدان
ص.ب ٥٠٥ غزة	ص.ب ٤٢٩٥ أبو ظبي
هاتف ٢٨٢٤١٦٦/٢٨٢٦٩١٧ (٩٧٠-٨)	هاتف ٦٧٢٤٤٢٦/٦٧٢٤٤٢٥ (٩٧١-٢)
فاكس ٢٨٤٠٣٨٧ (٩٧٠-٨)	فاكس ٦٧٢٣٥٢٦ (٩٧١-٢)
بريد الكتروني tagco.gaza@taqi.com	بريد الكتروني tagco.abudhabi@taqi.com
فلسطين	دولة الإمارات العربية المتحدة
رام الله	دبي
الأستاذ جمال ملحم	الأستاذ زياد عيده
عمارة البرج الأخضر – الطابق الخامس	بناية محمد عبد الرحمن البحر
شارع النزهة – بجانب مكتبة رام الله	شارع صلاح الدين الأيوبي
ص.ب ٣٨٠٠ البيرة	ص.ب ١٩٩١ ديرة – دبي
هاتف ٢٩٨٨٢٢١ - فاكس ٢٩٨٨٢١٩ (٩٧٠-٢)	هاتف ٢٦٦٣٣٦٨/٢٦٦٣٣٦٩ (٩٧١-٤)
بريد الكتروني tagco.ramallah@taqi.com	فاكس ٢٦٦٥١٣٢ (٩٧١-٤)
	بريد الكتروني tagco.dubai@taqi.com
فلسطين	دولة الإمارات العربية المتحدة
نابلس	رأس الخيمة
الدكتور ساند الكوني	الأستاذ طلعت الزين
عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية	بناية السير رقم ١ – الدور السابع
جامعة النجاح الوطنية	شارع عُمان – النخيل
ص.ب (٧) و (٧٧)	ص.ب ٤٠٣ رأس الخيمة
هاتف ٣٨١١١٤/١٥/١٦/١٧ (٩٧٠-٩)	هاتف ٢٢٨٨٤٢٧/٢٢٨١٨٦٢ (٩٧١-٧)
فاكس ٢٣٨٧٩٨٢ (٩٧٠-٩)	فاكس ٢٢٨٥٩٢٩ (٩٧١-٧)
بريد الكتروني president@najah.edu	بريد الكتروني tagco.rak@taqi.com

فلسطين	دولة الإمارات العربية المتحدة
بيت لحم	الشارقة
ا.م إحسان مصطفى	الأستاذ علي الشلبي
مدير مركز التعليم المستمر وخدمة المجتمع	برج الهلال - الطابق ١٢
جامعة القدس المفتوحة	كورنيش البحيرة
فاكس ٢٩٨٤٤٩٢ - ٠٢	ص.ب ٩٥٢ الشارقة
هاتف ٢٩٥٢٥٠٨ - ٠٢	هاتف ٥٥٦٣٤٨٤ (٩٧١-٦)
بريد إلكتروني Qouprd@planet.edu	فاكس ٥٥٦٢٩٤٧ (٩٧١-٦)
	بريد إلكتروني tagco.sharjah@taqi.com
الجمهورية اليمنية	الجمهورية اللبنانية
صنعاء	بيروت
الأستاذ فتحي أبو نعمة	الأستاذ حبيب أنطون
شارع الزبيري - عمارة عبدالله إسحاق	الصنائح- شارع علم الدين
الطابق الرابع	بناية الحلبي - الطابق الاول
ص.ب ٢٠٥٥ صنعاء	ص.ب ٧٣٨١ - ١١
هاتف ٢٤٠٨٩٩/٢٤٠٨٨٥ (٩٦٧-١)	هاتف ٧٤٦٩٤٧ (٩٦١-١)
فاكس ٢٦٣٠٥٣ (٩٦٧-١)	فاكس ٣٥٣٨٥٨ (٩٦١-١)
بريد إلكتروني tagco.yemen@taqi.com	بريد إلكتروني tagco.beirut@taqi.com
UNITED KINGDOM	الجمهورية التونسية
LONDON	تونس
Mr. Antoine Mattar	الأستاذ حازم أبو غزالة
Consolidated Contractors	شقه ٢، ٣، ٧ نهج (٨٠٠٢)، مونبليزير تونس (١٠٠٢)
International ٦٢ Brompton Road	ص.ب (٤٤) (١٠١٣) المنزه (٩)
London SW٣ ١BW	هاتف ٨٤٨-٤٩٩ - ٨٤١-٠٢٤ (٢١٦ ١)
Tel: ٤٤٢٠٧٢٢٥١٤٢٤ - Mob. : ٤٤٧٨٦٠٤٦١٥٤١	فاكس ٨٤٩-٦٦٥ (٢١٦ ١)
Fax: ٤٤٢٠٧٥٨٩٨١٦٧	بريد إلكتروني aqip.tunisia@taqi.com
mattar@blueyonder.co.uk	
الجمهورية السودانية	الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى
الخرطوم	طرابلس
الأستاذ محمد الحاج يونس	الأستاذ عبد السلام كشادة
شارع ٤٧ - بناية رقم ١٩ الطابق الثاني	(٤) شارع دمشق / الدور الثاني
مكتب رقم ٢ - عمارة الفاروق - الخرطوم (٢)	ص.ب (٤٧٦٩) طرابلس
ص.ب ٧٠٢٤ وزارة التجارة	هاتف ٣٣٣٤٢٨٩/٣٣٣٠٩٤١ (٢١٨-٢١)
هاتف ٤٦٨٤٧٠ - فاكس ٤٧٢٥٥٧ (١١-٢٤٩)	فاكس ٤٤٤٦٨٨٨ (٢١٨-٢١)
بريد إلكتروني aqip.sudan@taqi.com	بريد إلكتروني akashadah@ltnet.net

الجمهورية العربية السورية	الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
دمشق	الجزائر
الأستاذ محمد عمار العظمة	الأستاذ نبيل أبو عطية
جسر الثورة - شارع الاتحاد - عمارة البدين	(١٧٥) شارع كريم بلقاسم
الطابق السابع - مكتب ٧٠٣/٧٠٢	الجزائر - العاصمة
ص.ب ٣١٠٠٠ دمشق	ص.ب (١٤٨) الجزائر (١٦٠٠٤)
هاتف ٢٣١٦٠٥٢/٢٣١٤٤٠٣ (٩٦٣-١١)	هاتف ٧٤٨٩٨٩-٧٤٥١٣٩-٧٤٩٧٩٧
فاكس ٢٣١٢٨٧٠/٢٣١٤٤٠٣ (٩٦٣-١١)	فاكس ٧٤٦١٦١ (٢١٣-٢١)
بريد إلكتروني tagco.syria@tagi.com	بريد إلكتروني tagco.algeria@tagi.com
المملكة المغربية	الجمهورية التونسية
الدار البيضاء	تونس
الأستاذ خالد بطاش	الأستاذ صالح بن صادق بن الحاج صالح الذهبي
ساحة النصر	٩٢ نهج ٨٦٠٠ الشرقية ١ - ٢٠٣٥ تونس
شارع خريبكة - عمارة رقم (٨)	هاتف ٢١٦١٧٧٠٧٤٥ - ٢١٦١٧٧٠١٢٣
ص.ب (١٠٨١٧) الدار البيضاء - بندونك	فاكس ٢١٦١٧٧١٢٦٦
هاتف ٢٤٥١٩٤٦/٢٤٤١٦٩٣/٢٤٤١٦٦٩٨ (٢١٢-٢)	بريد إلكتروني Salah.dhibi@planet.tn
فاكس ٢٤٥١٩٤٧ (٢١٢-٢)	
الجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى	فلسطين
بنغازي	طولكرم
الأستاذ محمد علي حسن فكرون	الأستاذ محمود مصطفى أبو طعمة
هاتف / منزل : ٥١٦٧٣٨٩	مكتب الهدف للخدمات المالية والإدارية
نقال : ٠٧٩/٩٧٢١٥٣	ص.ب ٢٥٨ طولكرم
بريد إلكتروني: mafrrn@joinnet.com.io	تليفاكس ٢٦٨٢٥٨٦ جوال ٣٣٨٦٢٠-٠٥٩
	بريد إلكتروني hadaf-utmeh2003@yahoo.com
فلسطين	فلسطين
جنين	الخليل
الجامعة العربية الأمريكية	جامعة الخليل
الأستاذ زكريا الحاج حمد	الدكتور يوسف حسان
مركز التعليم المستمر وخدمة المجتمع	رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبية
هاتف ٤٢٥١٠٩٧٠/٤	هاتف ٢٢٢٠٩٩٥
فاكس ٤٢٥١٠٩٧٠	فاكس ٢٢٢٩٣٠٣
بريد إلكتروني zhamad@aauj.edu	بريد إلكتروني yousefh@hebron.edu