# المحاسب القانوني

دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين
العدد (٢) - أكتوبر ٢٠٠٨م

## تكليف الجمعية بعقد الامتحانات للحصول على إجازة محاسب قانوني

## رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

ما تقوم به الجمعية من أنشطة وانجازات في الوقت الحالي يستحق منا كل الدعم ، وأتمنى أن تحقق الجمعية أهدافها التي ترمي إليها

## وزير الصناعة والتجارة

سنعمل على تقديم كل الدعم الممكن للجمعية بما يكفل لها النجاح والمساهمة الفاعلة في النهوض بمستوى مهنة المحاسبة والمراجعة

## معيار التدقيق الدولي (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية

## واجبات المحاسب القانوني

## حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية

# لأول مرة في اليمن
# بلمسة زر

سداد فواتير الهاتف المحمول
سداد فواتير الهاتف الثابت
سداد فواتير الكهرباء
سداد فواتير المياه
تنفيذ العديد من المعاملات المصرفية
العديد من الخدمات الأخرى.

## مجاناً

CAC BANK

www.cacbank.com.ye

للإستعلام عن الخدمات وكيفية الإشتراك:
الإتصال على الرقم المجاني 5000 أو 8009999

## اليمين القانونية

(أقسم بالله العظيم أن أقوم بواجبات مهنتي كمحاسب قانوني بصدق وشرف وأمانة وأن التزم دوماً جانب الحق وأن أتقيد بأحكام القانون والنظام والاصول المهنية وأراعي آدابها وقواعدها وأن أحافظ على أسرار عملائي وأية معلومات أؤتمن عليها بحكم عملي وفي حدوده وفقاً للقانون والله على ما أقول شهيد).

# الافتتاحيـة

كثير من الناس ليس لديهم الصورة الواضحة عن دور المحاسب القانوني، وما هي المسئوليات المناطة به، والتي نصت عليها القوانين والتشريعات النافذة والقواعد والآداب المهنية المبنية على معايير عالمية.

بل إن الغالبية من الذين تقدم لهم خدمات من قبل محاسبين قانونيين في بلادنا يتعاملون مع المحاسب القانوني على أساس أنه يعمل لديهم كأجير أو موظف تابع ويجب عليه تنفيذ ما يطلبونه منه فقط ، وهذا ما يوجب علينا أن نتعاون جميعا من أجل العمل على تغيير هذه النظرة.

لقد تولد ذلك وتبلور في أذهان الكثيرين حينما لم يجدوا أحداً، سواءً من المحاسبين القانونيين أو من غيرهم يوضح ويبين لهم ما هو الدور الحقيقي للمحاسب القانوني ، وما هي الأعمال التي يقوم بها لخدمة القطاعات المالية في المجتمع ، أضف إلى ذلك محدودية نشر القوانين ذات العلاقة وأهمها على الإطلاق القوانين المتعاقبة لتنظيم المهنة ، وهذا ما يتطلب معه بذل الكثير من الجهد من قبل الجمعية وكافة المحاسبين القانونيين لتغيير هذه الصورة.

لقد بين قانون المهنة الحالي في العديد من مواده ، إلى جانب ما ورد في القوانين الأخرى ذات العلاقة كالقانون التجاري وقانون الشركات وقوانين الضرائب طبيعة الدور والمهام التي تناط بالمحاسب القانوني ، وأهتم كما هو الحال في كافة التشريعات في بلدان العالم المختلفة بموضوع تحديد أعمال المحاسب القانوني وبيان مسئولياته وواجباته ، وبالقدر ذاته جاءت التأكيدات على موضوع ضمان استقلالية وحيادية المحاسب القانوني بما يكفل له الحرية الكاملة في إبداء رأيه حول البيانات المالية موضوع أعماله المهنية ومراجعته دون أية قيود أو اشتراطات تملى عليه من أي جهة كانت حتى ولو من تلك الجهة التي تكلفه لتأدية مهامه.

إن إستقلالية وحياد المحاسب القانوني هي المرتكز الأساسي في كل الأعمال والمهام التي يقوم بها ، إذ لا يمكن بأي حال من الأحوال أن يقوم المحاسب القانوني بأي دور في المجتمع سواءً في مجال مراجعة البيانات المالية أو تقديم المشورة والرأي والخبرة أو أي مجال آخر دون أن يكون هذا الوضع نصب عينيه ، بل إنه ملزم بترك أي تكليف بأي عمل إذا ما شعر أن استقلاليته وحياديته معرضتان للنيل منهما بصدد تنفيذ هذا التكليف.

والله الموفق والمعين،،،

رئيس الجمعية

دورية مهنية متخصصة تصدر عن جمعية
المحاسبين القانونيين اليمنيين
العدد (٢) أكتوبر ٢٠٠٨م

## هيئة التحـرير

مدير التحرير
أ/أمين محمد الشامي

هيئة التحرير
أ/ابراهيم يحيى الكبسي
أ/فيصل صالح البعداني
أ/محمد درهم زيد
د/علي محسن محمد
أ/يحيى علي زهرة
أ/عبد الدائم الشويطر

هيئة التحرير ترحب بمساهمات ومشاركات الاخوة أعضاء الجمعية والمهتمين بالمهنة ويمكنهم إرسال مساهماتهم مباشرة على إيميل الجمعية أو صندوق بريد رقم (١١٧٢٠) أو تسليمها لمقر الجمعية.

صنعاء - الجمهورية اليمنية
شارع حدة - عمارة القص
ص.ب: ١١٧٢٠ - تلفون: ٥١٣٨٨٢/٣
- فاكس: ٥١٣٨٨١
e-mail:YACPA@yemen.net.ye

تصميم وإخراج فني
اليمني للدعاية والإعلان
Mobile:712506193-777742918

# واجبات المحاسب القانوني

## كما ورد بقانون مزاولة المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م

### أولاً/ في مجال التأهيل والكفاءة المهنية:

– المادة (٤٥): يجب على المحاسب القانوني أن يعمل بإستمرار على تطوير وتنمية مهاراته وبما يتلائم مع التطورات الحديثة وأن يتابع البحوث والدراسات ذات الصلة بالمهنة وأن يهتم بالتدريب المهني المستمر للمستخدمين لديه.

– المادة (٤٦): يجب على المحاسب القانوني أن يعمل على تحديث وتطوير الخدمات المهنية وأساليب مزاولة المهنة وأن يسعى إلى تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

– المادة (٥٤): بما لايخل بإختصاصات الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة، لايجوز للمحاسب القانوني أن يقوم بمراجعة حسابات المؤسسات العامة والمختلطة والبنوك وشركات التأمين والشركات المساهمة مالم يكن قد مارس المهنة مدة لاتقل عن ثلاث سنوات بعد حصوله على الرخصة بمزاولة المهنة.

### ثانياً/ في مجال السلوك والأخلاق المهنية:

– المادة (٥٥): بما لايخل بأحكام المادة (٥٠) من هذا القانون لايجوز للمحاسب القانوني أن يفشي المعلومات والأسرار التي إطلع عليها من خلال عمله إلا في الحالات التي توجب القوانين النافذة خلاف ذلك.

– المادة (٥٦): لايجوز للمحاسب القانوني إبداء رأي يخالف حقيقة ما تضمنته الدفاتر والسجلات والبيانات المحاسبية ولا يجوز له التوقيع على تقارير عن حسابات لم تدقق من قبله أو من قبل العاملين تحت إشرافه كما لايجوز له أيضاً أن يشهد أو يوقع على صحة بيانات أو حسابات ختامية أو قوائم مالية لا تعكس بوضوح ما احتوته سجلات وحسابات الجهات التي تم تكليفه بتدقيق حساباتها.

– المادة (٦١): يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات المختصة وذات العلاقة كتابة إذا ما تبين له أثناء مزاولة المهنة أي من الآتي:

١– وجود خطر على صحة وسلامة المواطن.

٢– وجود مخاطر على الثروة القومية أكانت حيوانية أو سمكية أو زراعية أو معدنية أو غيرها.

٣– وجود مخاطر على البيئة.

### ثالثاً/ في مجال بذل العناية المهنية:

– المادة (٤٣): يجب على المحاسب القانوني عند القيام بمباشرة أعمال المراجعة وتدقيق الحسابات أن يلتزم بالأصول المهنية وأن يبذل العناية الكافية في تأدية مهامة وأن يبدي رأيه في القوائم المالية كوحدة واحدة وأن يشير ويوضح إلى مدى كفاية وملائمة الإفصاح فيها.

– المادة (٤٤): يجب على المحاسب القانوني أن يراعي الإلتزام بالقوانين النافذة وأن يتأكد من تطبيقها بصفة مستمرة من قبل عملائه.

– المادة (٥٧): المحاسب القانوني مسئول قبل الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها عن الضرر الذي يلحق بها بسبب الأخطاء التي تقع منه في تنفيذ عمله أو عند ممارسة مهنته كما يعتبر المحاسب القانوني مسئول عن الضرر الذي يصيب المالكين أو الغير بسبب تلك الأخطاء وفي كل الحالات إذا تعدد المحاسبون القانونيون المشتركون في الخطأ كانوا مسئولين بالتضامن قبل المالكين أو الغير.

– المادة (٥٨): المحاسب القانون مسؤول عن أي إهمال أو خطأ مهني جسيم ألحق الضرر بالطرف الثالث الذي استخدم القوائم المالية المرفقة من قبل المحاسب القانوني وأعتمد عليها في إتخاذ قرارات مالية في مجال الإستثمار أو الإقراض، وبشرط أن يكون الطرف الثالث حسن النية.

– المادة (٥٩): المحاسب القانوني مسئول عن الضرر الذي يلحق بالجهة أو المالك أو الغير نتيجة الأخطاء أو الإهمال من قبل المساعدين الذين يعملون تحت إشرافه.

– المادة (٦٠): المحاسب القانوني مسئول مسئولية كاملة عن تطبيق وتنفيذ كل ما تضمنته القوانين النافذة من حقوق وواجبات والتزامات ومسئوليات ومهام وأعمال تتعلق بالمحاسب القانوني وتتخذ في مواجهته كافة الإجراءات المقررة في تلك القوانين بما فيها العزل أو التعويض أو التقاضي.

وفي كل الأحوال يجوز للمتضرر اللجوء إلى القضاء.

### رابعاً/ في مجال تخطيط أعمال المراجعة والإشراف على المساعدين:

– المادة (٤٧): يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بالتخطيط الملائم لتنفيذ العمل وتقسيم العمل على المساعدين والإشراف المباشر عليهم كما يجب أن يوقع بنفسه على التقارير الصادرة منه ويجب إثبات أسماء وتوقيع المساعدين التابعين له على أوراق العمل وتبيين اللائحة كافة الإجراءات المتعلقة بهذا المجال.

### خامساً/ في مجال توثيق أعمال المراجعة:

– المادة (٤٨): يجب على المحاسب القانوني أن يمسك السجلات والمستندات المحاسبية الخاصة بأعمال مكتبه والتي تعطي صورة واضحة وكاملة عن نشاطه ونتيجة أعماله كما يجب عليه تنظيم المكتب الذي يمارس فيه عمله بما يؤمن حفظ أوراق العمل والبيانات والمستندات المؤيده لقيامه بمراقبة وتدقيق الحسابات وحفظها لمدة لاتقل عن عشر سنوات من تاريخ إصداره للتقرير مع حفظ نسخة من التقارير والقوائم المالية ويلزم حفظ الوثائق المشار إليها حتى وإن توقف عن مزاولة المهنة لأي سبب من الأسباب وتبين اللائحة كافة الجوانب المتعلقة بهذا الخصوص.

### سادساً/ في مجال الثبات في إستخدام المبادئ المحاسبية:

– المادة (٤٩): يجب على المحاسب القانوني عند إعداد تقارير المراجعة أن يشير إلى إستخدام القواعد المحاسبية المتفق عليها وأن يشير إلى الثبات في تطبيقها وإستخدامها.

### سابعاً/ في مجال الإفصاح في التقرير:

– المادة (٥٠): يجب على المحاسب القانوني أن يقوم بإبلاغ الجهات ذات العلاقة كتابياً بما تم إكتشافه من إختلاسات في أموال الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها وكذا بما تم إكتشافه من تزوير أو غش أو تحايل في الحسابات والسجلات والمستندات والوثائق وبصفة عامة يجب عليه إبلاغ الجهات المعنية كتابيا بكافة الأعمال غير المشروعة التي إكتشفها أثناء تأدية مهامة والإفصاح عنها في تقريره.

– المادة (٥١): يجب على المحاسب القانوني أن يفصح عما إذا كانت الدفاتر والسجلات والحسابات التي يقوم بتدقيقها ومراجعتها منتظمة طبقاً للأصول والنظم المحاسبية وأن يلفت النظر كتابيا إلى أي مخالفة تظهر له ويطلب معالجتها وتصويبها مالم فعليه الإفصاح عن ذلك في تقريره.

### ثامناً/ في مجال الإستقلال والحياد:

– المادة (٥٢): لضمان إستقلالية وحياد المحاسب القانوني المزاول يحظر عليه الآتي:

١– العمل في وظائف الدولة والقطاع العام أو المختلط أو الخاص سواء كان بأجر أو بدون أجر بإستثناء أساتذة الجامعات اليمنية مع عدم الإخلال بما ورد بالمادة (٧٤) من هذا القانون.

٢– إحتراف الأعمال التجارية أو الصناعية أو أية أعمال أخرى.

٣– إستخدام وسائل الإعلان في الدعاية لنفسه بطريقة مخلة بشرف المهنة.

٤– منافسة زملائه في المهنة والمضاربة فيها للحصول على تكاليف العمل بصورة تسيئ إلى المهنة.

٥– قبول التكليف بالعمل كمحاسب قانوني في أي جهة يكون شريكاً فيها أو عضواً في مجلس إدارتها أو قائماً في أي عمل إداري أو تجاري أو مالي فيها أو يكون قريباً لأحد أعضاء مجلس الإدارة أو المدير العام حتى الدرجة الرابعة ويكون باطلاً كل تكليف بذلك.

٦– أن يتعامل مع الجهة التي يقوم بمراجعة حساباتها بالشراء أو البيع أو المقايضة أو الإستئجار أو ما في حكم ذلك ولا يسري هذا الحظر على التعامل الذي يتم طبقاً لقواعد عامة تسري على الكافة.

٧– أن يدقق حسابات وحدة سبق لهاالعمل بها كموظف ما لم يمضي على تركه العمل فيها مدة ثلاث سنوات على الأقل.

# ملتقى الهياكل المهنية

## لمنطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا

في إطار المشاركات الخارجية للجمعية، شارك وفد من الجمعية مكون من الأخوين ابراهيم يحيى الكبسي – أمين عام الجمعية ويحيى علي زهرة – المسئول الثقافي بالجمعية في المائدة المستديرة لرئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين - الخاصة بالشرق الأوسط/شمال إفريقيا والتي عُقدت في العاصمة التونسية خلال الفترة من ٢٢-٢٣/٥/٢٠٠٨م حيث تم مناقشة مواضيع هامة منها:

– عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين وبرنامج التطابق.

– لجنة البلدان النامية والمبادئ التوجيهية

– الاتحاد الدولي للمحاسبين (رؤيتنا للمستقبل).

– دور المنظمات الإقليمية.

– المحاسبة والتعليم وإصدار الشهادات.

– قضايا التطابق لمعايير الاتحاد الدولي للمحاسبين في منطقة الشرق الأوسط وشمال إفريقيا.

– المعايير الدولية للمحاسبة في القطاع العام ، لماذا تُعتبر المعايير IPSAS مهمة بالنسبة للحكومات ودور المهنة.

وقد عُقدت في ختام المائدة حلقة نقاش وأسئلة وأجوبة من قبل المشاركين حيث تولى أعضاء مجلس إدارة الاتحاد الدولي للمحاسبين الرد على استفسارات ممثلي جمعيات المحاسبين في الشرق الأوسط وشمال إفريقيا وممثلي الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب حول شروط الحصول على عضوية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية ومعايير التدقيق الدولية.

جدير بالذكر أن وفد الجمعية التقى مع رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين القانونيين

### مع رئيس الاتحا د الدولي

وأعضاء مجلس إدارة الاتحاد الدولي الذين حضروا هذه الفعالية .

وعقد الوفد لقاءات مع رؤساء الجمعيات والهيئات العربية ومنها (الجمعية الكويتية – العراقية – الليبية – اللبنانية – التونسية – المغربية – الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين – ورئيس الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب) ، وتم في تلك اللقاءات بحث إمكانية وسُبل التعاون بين الجمعية وتلك الجمعيات والاتحادات في ما يتعلق بتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة.

كما عُقد على هامش المائدة المستديرة اجتماع لمجلس إدارة الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب برئاسة الزميل/عبدالكريم يحيى الزرعوني رئيس جمعية المحاسبين بدولة الإمارات العربية المتحدة، رئيس الاتحاد تم فيه مناقشة جدول الأعمال التالي:

– استعراض تقرير انضمام الاتحاد العربي للمحاسبين والمراجعين العرب إلى الاتحاد الدولي للمحاسبين

– مناقشة مشروع إنشاء الأكاديمية العربية للمحاسبة والتدقيق

– مناقشة تقارير لجان الاتحاد

– النظر في طلبات بعض الجمعيات المحاسبية العربية الانضمام إلى الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب

– مساهمات أعضاء الاتحاد لسد العجز المالي.

جدير بالإشارة إلى أن جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين عضو كامل بالاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب، وعضو مجلس إدارة الاتحاد وتشارك في جميع اجتماع الجمعية العمومية للاتحاد ومجلس إدارته، كما تشارك في معظم الفعاليات المهنية التي يقيمها الاتحاد، والجمعيات المهنية العربية الأعضاء بالاتحاد.

# تطور البحوث المحاسبية

**بالعودة إلى أدبيات البحث المحاسبية يظهر أن العقود الخمسة الأخيرة من القرن العشرين شهدت فيه البحوث المحاسبية تطوراً ملموساً في الجوانب التالية:**

الدكتور/منصور ياسين الأديمي
أستاذ المحاسبة المشارك-كلية التجارة والاقتصاد
جامعة صنعاء

الدكتور/ نبيل سعيد المعمري
أستاذ المحاسبة المساعد-كلية العلوم الإدارية
جامعة تعز


## المبحث الأول

### تطور البحوث المحاسبية

(١) التوسع في المفاهيم وبالتالي تطور النظرية المحاسبية على اعتبار أن النظرية عبارة عن مجموعة مترابطة من المفاهيم والفروض التي يمكن صياغتها في قالب نظري متكامل وموحد.

(٢) التوسع في نطاق مشكلة البحث المحاسبي وتعدد أسئلة البحث المحاسبي،من أسئلة كانت تركز على مفهوم القياس المحاسبي وفترة القياس والاعتراف بتحقق العمليات إلى أسئلة تتناول كيفية خدمة مستخدمي البيانات المالية ونوعية المعلومات الواجب تقديمها لترشيد عملية اتخاذ القرارات وأثر المعلومات المحاسبية على مستخدمي هذه المعلومات.

(٣) التوسع في طرق البحث المستخدمة في المحاسبة، حيث أصبحت مناهج البحث في العلوم الاجتماعية الأخرى قابلة للاستخدام في حل المشاكل المحاسبية، وكذلك تطور أدوات البحوث المحاسبية.

ونتناول في هذا المبحث هذا التطور من خلال ثلاث نقاط تتناول كل واحدة منها جانباً من الجوانب السابقة.

### أولاً: تطور المفاهيم المحاسبية:

تخدم المفاهيم وظيفة الاتصال، وتجسد المعنى الحسي للتجربة وتسهم في التعميم وبناء النظريات ، ولذلك يجب أن تكون واضحة Clear ودقيقة Precise ومتفق عليها Agreed Upon وعندما نجد مفاهيماً تتسم بالغموض وعدم الدقة وتعني معاني مختلفة لأناس مختلفين، فإن تلك المفاهيم لا تخدم العلم ولا الباحث.

لقد كان Sterling من أوائل الدعاة إلى مفاهيم نظرية محاسبية موحدة تمدنا بالأسس المنطقية والثابتة لمزاولات مهنية راسخة في مجموعة واضحة المعالم، وتكون على قدر من الانتظام. وقد أشار إلى ضرورة ذلك لأنه لا توجد نظرية محاسبية موحدة بل أن هناك مجموعة أجزاء متناثرة من المزاولات المهنية يختلف كل منها عن الأخر من حيث المبادئ والفروض والسياسات المحاسبية،ولا يجمعها أي رابطة، ومع ذلك فجميعها مقبولة قبولاً عاماً،وهذا الحال المجزأ لنظرية المحاسبة حال دون تطوير معايير مفهومه تمكن من تقييم المزاولات المهنية القائمة على وجه واضح المعالم.

واعتبر Caplan أن أدبيات البحث في المحاسبة قد أسهمت في تقديم عدد من التنظيرات المحاسبية ولكنها لم تقدم بناءً نظرياً متكاملاً وموحداً ،ومع ذلك فإن الجهود السابقة لم تذهب هباءً ، فقد أسهمت تلك التنظيرات في إيجاد رؤى جديدة ومهمة في طبيعة ودور المحاسبة، وقدمت حلولاً لعدد من المشاكل المحاسبية، ولكن هناك فرقاً كبيراً بين التنظير بالمعنى المحاسبي والبناء النظري بالمعنى العلمي، فالتنظير يعتبر ضرورياً لأنه يساعد في تحديد المشاكل والتعرف على الموضوعات ذات العلاقة، ولكنه ليس عنصراً كافياً لأن مرحلة تحديد المشاكل لا تمثل سوى الخطوة الأولى من المرحلة الأولى في البناء النظري.

وقد أجمعت الأدبيات إلى أن الحاجة سوف تظل قائمة لفلاسفة في المحاسبة ذوي قدرة على خوض غمار البحث في أماكن مختلفة، وتسليط الضوء على المشاكل القديمة، وتوسيع أفاق البحث المحاسبي لاكتشاف مشاكل جديدة ، والتحريض على تطوير أدوات البحث والقياس والتحليل ومع ذلك لا يجب أن ينحصر البحث في إيجاد نظرية محاسبية موحدة ، بل يجب أن يتسع البحث ليشمل عدداً من المشاكل تتولد عنها نظريات أخرى لتتدرج جميعها كنظريات جزئية تحت إطار مشاكل البحث المحاسبي.وقد كان من نتاج البحث الدعوب لتلك الدراسات الأتي:

(١) التطور في مجال البحث الأكاديمي ، وظهور باحثين متمرسين في الأساليب الإحصائية ، والأساليب الكمية، والعلوم السلوكية ، والاجتماعية، والبيئية ، بالإضافة إلى تطور أساليب البحث المحاسبي التقليدي.

(٢) أن البحث لم يعد ينصرف إلى محاولة تطوير نظرية محاسبية موحدة يتفق عليها في أوساط المزاولات المهنية، لأن تلك النظرية لم تعد سوى جزئية في منظومة الأبحاث المحاسبية. فإذا كانت هناك نظريات متعددة في علم الاقتصاد في حقول متعددة ولا يوجد بينها أي رابط مفهومي،فإنه وفي المقابل هناك نظريات في نفس الحقل وتحمل وجهات نظر متباينة في براهينها النظرية، فإن واقع الحال لن يختلف في المحاسبة.

(٣) أن المحاسبين لم يقتصروا على البحث في المحاسبة كعلم قائم بذاته، وإنما انصرفوا للبحث عن جذور نظرية المحاسبة في كل العلوم الاجتماعية ذات العلاقة.

(٤) تطور تعريف المحاسبة وظهور مفاهيم جديدة تبعاً لتطور أهداف المحاسبة، حيث كانت المحاسبة تهدف إلى تسجيل البيانات المالية وتلخيصها بغرض تحديد نتيجة النشاط وإظهار المركز المالي للوحدة الاقتصادية، لذلك كان تعريف المحاسبة يتضمن مفاهيم مثل التسجيل Recording والتقرير Reporting ولكن الهدف من المحاسبة تطور وبالتالي تطور معه تعريف المحاسبة والمفاهيم المستخدمة فظهرت مفاهيم جديدة مثل: القياس Measurement والاتصال Communicating .

وبذلك فإن التعريف الجديد من وجهة نظر البحث العلمي أفضى إلى تبني مفاهيم جديدة، وطرق قياس دقيقة كتلك المستخدمة في نظرية الاتصال Communication Theory،وظهور دراسات محاسبية تسير في هذا الاتجاه. بحيث تطور دور المحاسبة ليصبح من مهامها نقل وتوصيل المعلومات ذات العلاقة Relevant Information. كما نتج عن هذه التوجه تبني مفاهيم وطرق نظرية المعلومات Informa-tion Theory وتطبيقها على مشاكل البحوث المحاسبية. فبعد أن كانت القوائم المالية هي نهاية المطاف القائم على فرز المعلومات، فقد أمتد التحليل إلى ما بعد القوائم المالية وتحولت المعلومات المحاسبية إلى بيانات يتم تشغيلها مرة أخرى لتوليد معلومات جديدة وهنا ظهرت نظم المعلومات المحاسبية.

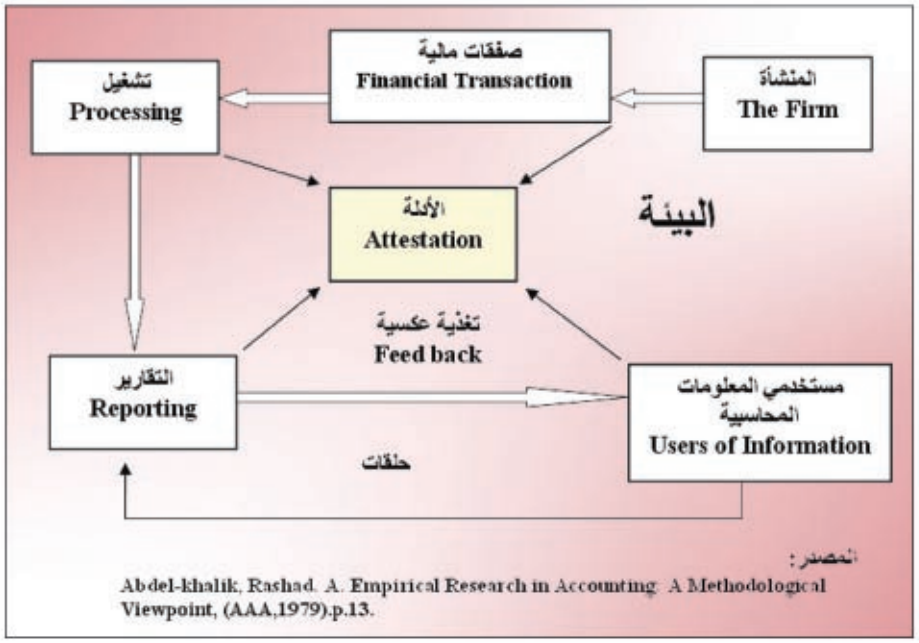
لقد كانت مهام المحاسبة تنحصر في تحليل القوائم المالية وتتوقف عند تلك النقطة ، ولكن

نطاق التحليل اتسع بسبب تطور المفاهيم المحاسبية وظهور مفاهيم ومصطلحات جديدة،حيث امتد التحليل إلى ما بعد القوائم المالية ليشمل أثر البيانات المالية على سوق الأوراق المالية والبحوث التسويقية والاقتصادية، وعلى قرارات الاستثمار والتمويل. وبذلك أصبحت المفاهيم الاقتصادية والمالية والإدارية والتمويلية وكل العلوم التي تخدمها المحاسبة ذات صلة وثيقة بالمحاسبة، وأصبحت أدوات التحليل المستخدمة في تلك العلوم من أهم الأدوات المستخدمة في البحوث المحاسبية.

وهكذا فإن تطور المفاهيم المحاسبية وتزاوجها مع المفاهيم المستخدمة في العلوم الأخرى ذات العلاقة أسهمت إسهاماً كبيراً في تطور طبيعة البحوث المحاسبية، ونقلت البحوث المحاسبية نقلة نوعية جديدة لم تشهدها حركة البحث العلمي في المحاسبة إلا في العقود الثلاثة الأخيرة من القرن العشرين.

## ثانياً/ اتساع نطاق مشكلة البحث المحاسبي:

يمكن أن نستعرض مراحل تطو مشكلة البحث المحاسبي ومستوياته من خلال استعراض دورة البيانات المحاسبية في الشكل (١).




المصدر:
Abdel-khalik, Rashad. A. Empirical Research in Accounting: A Methodological Viewpoint, (AAA,1979).p.13.

من استعراض الشكل السابق يمكن القول أن دورة المحاسبة تنقسم إلى مجموعة أجزاء مترابطة تبدأ بالصفقات المالية التي تتم داخل الوحدة المحاسبية، ويتم تشغيل هذه البيانات في مرحلة تالية هي مرحلة القياس وبين المرحلتين لا بد من توافر الأدلة الموضوعية سواءً للقيد المحاسبي أو القياس المحاسبي.وتأتي في مرحلة ثالثة عملية الاتصال التي تنطوي على رفع التقارير، وتنتهي الدورة بمستخدمي المعلومات المحاسبية الذين يستخدمون مخرجات النظام في العملية القرارية.

وبذلك فإن مستوى مشكلة البحث المحاسبي يمكن أن يتسع ليشمل كل أجزاء الدورة المحاسبية وعلى نطاق كلي، ويمكن أن يضيق ليتناول أحد الجزئيات التي تتألف منها الدورة المحاسبية وعلى نطاق جزئي microscopic. فعلى سبيل المثال يمكن أن يبدأ البحث بالمنشأة وينتهي بمستخدمي المعلومات المحاسبية، ويمكن أن يتناول التسجيل أو القياس أو التقرير كل على حدة.إلا أنه ينبغي أن نقرر أنه كلما كان نطاق البحث واسعاً كلما انعدمت أهميته العلمية وكانت هناك صعوبات في تحقيقه تجريبياً.وعلى العكس من ذلك فإنه كلما ضاق نطاق مشكلة البحث أمكن تحقيق فرضياته تجريبياً وزادت أهميته العلمية.

وهناك مجموعة من العوامل التي تحكم الباحث في اختيار مستوى مشكلة البحث أولها متعلق ببيئة الباحث، وخلفيته الثقافية، وما سبق أن تعلمه أو قام بتدريسه من مواد.وأما العامل الثاني فيتعلق بهدف الباحث وما إذا كان ينوي القيام بالبحث في الحدود المعرفية طويلة المدى أو أنه يتعامل مع مشكلة ظرفية تستوجب إيجاد حلول سريعة.وأما العامل الثالث والأخير فإنه يرتبط باهتمامات الباحث نفسه في وقت تحديد مشكلة البحث.

ولما كان تحديد المشكلة بدقة هو العنصر الأساس في عملية البحث فإن هناك مجموعة من الأسئلة العملية التي يجب على الباحث طرحها لتساعده في التحديد الدقيق لمشكلة البحث، وهذه الأسئلة هي:

(١) كيف يمكن تحديد مشكلة البحث بدقة؟

(٢) كيف يمكن للباحث أن يحدد المستوى الذي يجب أن تتناوله المشكلة وكيفية معالجة تلك المشكلة؟

(٣) ما أهمية تحديد المشكلة عند المستوى الذي حدده الباحث؟

(٤) ما إذا كانت المشكلة التي تم تحديدها قد تم تناولها من قبل باحثين آخرين في وقت مبكر، وما هو المتوقع من الباحث ؟.

(٥) ما إذا كان من الممكن تحقيق المشكلة تجريبياً.

ويمكن القول أن مشكلة البحث المحاسبي تطورت من خلال ثلاث مراحل هي:

### المرحلة الأولى/ مرحلة القياس:

وتتناول جزءً واحداً من أجزاء الدورة المحاسبية وهو القياس (التشغيل) حيث كان التركيز ينصب في هذه المرحلة على الطريقة المناسبة لتحميل التكاليف على الوحدات الإنتاجية أو الخدمية،وكذلك على فترة تحقق الربح المحاسبي والمقياس المستخدم في تحميل التكاليف أو تحقق الإيرادات. وفي هذه الدورة كان الاهتمام الأكبر ينصب على عملية تسجيل البيانات المحاسبية وتصنيف الصفقات الاقتصادية (العمليات) في مجموعات متجانسة.

كما أن الاهتمام في هذه المرحلة تركز على زمن القياس الذي يعنى بتحقق الإيرادات، والمقابلة بين الإيرادات والنفقات وتقسيم النفقات إلى نفقات فترة ونفقات إنتاج.وهكذا فإن أسئلة مشكلة البحث انحصرت في الآتي:

(١) عمليات القياس.
(٢) وحدات القياس.
(٣) المقاييس.
(٤) زمن القياس.

### المرحلة الثانية/ مرحلة التقرير:

وفي هذه المرحلة تحول الاهتمام إلى مستوى أخر من مستويات الدورة المحاسبية وهي المتعلقة بالتقارير. إذ من المعروف أن التقارير تستخدم عند مستويات مختلفة وفي أزمنة متعددة وكل منها يحقق أهدافاً مختلفة ومتعددة. وبذلك فإن الاهتمام في هذه المرحلة تحول إلى موضوعات أخرى من أهمها:

(١) محتويات وأشكال التقارير.
(٢) الجهات التي ترفع إليها التقارير.
(٣) إلى أي مستوى أو عند أي مستوى تعد هذه التقارير.
(٤) الفترات والأزمنة التي تعد فيها تلك التقارير.

### المرحلة الثالثة/ مستخدمي البيانات والمعلومات:

وهنا تم التحول من القياس والتقرير إلى التفاعل بين القوائم والتقارير المالية ومستخدمي هذه القوائم والتقارير وهي المكون الأخير في الدورة المحاسبية.وعند هذه المرحلة فإن كل ما يمكن أن يؤثر على المحاسبة أو تتأثر به المحاسبة يصبح مشكلة من مشاكل البحث المحاسبي.

ويرجع الفضل في هذا التحول إلى الدراسة الرائدة التي قام بها Ijiri والتي أشارت إلى أن خصائص أهداف البحث المحاسبي تتحدد على أساس العلاقة بين الأحداث الاقتصادية للمنشأة والمعلومات المسجلة والمعد عنها تقارير حول تلك الأحداث.

ويمكن القول بشكل عام أن هناك علاقة تبادلية بين الأحداث الاقتصادية والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث وعلى أساس هذه العلاقة التبادلية، فإنه يمكن توجيه البحوث المحاسبية نحو الأحداث الاقتصادية أو على العكس من ذلك، يمكن أن تتجه البحوث نحو المعلومات التي تؤثر على (أو التي تعد عن) تلك الأحداث.

وبتركز الأبحاث التجريبية حول العلاقة التبادلية بين الأحداث الاقتصادية والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث ، فإن البحوث المحاسبية تطرقت إلى قضايا متعددة.

وقد تحولت البحوث المحاسبية، بحسب رأي Dickhaut نحو المعارف التي لها تأثير على

المحاسبة ومنها:

(١) المعارف المتعلقة بالعمليات القرارية.

(٢) المعارف المتعلقة بالعلوم السلوكية.

(٣) العلوم البيئية والاجتماعية.

(٤) تكنولوجيا الكمبيوتر وتصميم النظم.

(٥) أساليب القياس ونظرية المعلومات.

لقد انصرف الاهتمام والتركيز في ظل هذه المرحلة إلى البحث في المحاسبة وليس البحث عن المحاسبة. حيث يمكن القول أن هذه التحولات أسفرت عن الآتي:

١- التعزيز بشكل أفضل في تحديد مضمون ومحتوى المحاسبة فالمحاسبة ليست مجرد مستندات ودفاتر محاسبية وقوائم مالية الهدف منها تحديد نتيجة النشاط وتصوير المركز المالي، بل أن أثرها يمتد إلى أبعد من ذلك.

٢- فتح الباب لمعرفة موقع المحاسبة وإسهاماتها في منظومة العلوم الاجتماعية،حيث ينصرف البحث إلى معرفة إلى أي مدى يمكن أن تتماشى مدخلات ومخرجات المحاسبة مع مدخلات ومخرجات العلوم الأخرى.

وتأسيساً على ما سبق نجد أن مشاكل البحث المحاسبي تركزت حول موضوعات جديدة وتناولت أفاقاً واسعة، ولهذا التوسع ما يبرره، وسوف نسوق بعضاً من هذه التبريرات:

- لما كانت المحاسبة تقدم معلومات للإدارة ومعلومات عن الأداء الإداري فإن علم الإدارة يصبح وثيق الصلة بالمحاسبة ،لذلك نجد أن هناك أبحاثاً محاسبية تؤكد على هذه الصلة وتظهر عناوينها كالتالي:

- الكفاءة التسويقية والسياسات المحاسبية.
- النسب المحاسبية والتنبؤ بفشل الأعمال.
- أثر التقارير المحاسبية الكلية على قرارات الإقراض.
- استخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات.

- ولما كانت عملية القياس المحاسبي يمكن أن تؤثر على سلوك المتلقين لنتائج القياس وكذلك على سلوك الأفراد الذين يتم قياسهم فإن العلوم السلوكية تعتبر وثيقة الصلة بالمحاسبة. وهنا نجد أن هناك أبحاثاً محاسبية تتناول:

- دراسة سلوكية حول نظام المعلومات.
- أثر التقارير المحاسبية على سوق الأوراق المالية.
- العلاقة بين التغيرات في المحاسبة على الأسعار في سوق الأوراق المالية.
- أسعار البورصة والمخاطر الناجمة من تغير السياسة المتبعة في تقييم المخزون.

- ولما كانت المحاسبة تقدم معلومات لها أثار على الاقتصاد فإن علم الاقتصاد يصبح وثيق الصلة بالمحاسبة وتظهر دراسات محاسبية تحمل العناوين التالية:

- التحليل الاقتصادي والأساليب المحاسبية.
- الآثار الاقتصادية المترتبة على القوائم المالية.

- ولما كان علم الإحصاء أحد الأدوات الهامة

> **"هل يعني الانتقال إلى مناقشة المشاكل الجديدة أن المشاكل القديمة قد تم حلها وأشبعت بحثاً؟"**

الواجب استخدامها في الأبحاث المحاسبية التجريبية فإن علم الإحصاء يعتبر وثيق الصلة بالمحاسبة وتظهر أبحاث مثل:

- النظم المعلوماتية البديلة والتعديلات الاحتمالية.
- محددات المخاطر في علاوات الأسهم.
- القدرة التنبئية لبدائل القوائم المالية الدورية.

وكذلك الأمر، لما كانت التكنولوجيا هي مكون أساس في قيام نظام الاتصالات فقد أصبحت التكنولوجيا وثيقة الصلة بالمحاسبة، بالإضافة إلى أن الكمبيوتر يعتبر أحد الأدوات الهامة في عملية البحث، فإن علم الحاسوب يعتبر وثيق الصلة بالمحاسبة.

والسؤال الذي يطرح نفسه الآن، هل يعني الانتقال إلى مناقشة المشاكل الجديدة أن المشاكل القديمة قد تم حلها وأشبعت بحثاً؟، وأنه قد تم الإجابة على الأسئلة التي طرحتها تلك المشاكل؟.

وللإجابة نقول: أن التحول من مرحلة إلى مرحلة أخرى لا يعني أن مشاكل كل مرحلة قد أشبعت بحثاً وتم التوصل إلى حلول نهائية لتلك المشاكل،بل أن كثيراً من المشاكل القديمة لا زالت وستظل مشاكل بحثية قائمة، ومرد ذلك إلى الأتي:

(١) أن هناك أدوات جديدة ومهارات بحثية حديثة يتم استخدامها لحل المشكلات القديمة، وذلك بسبب التطور التقني في أنظمة المعلومات (كالحاسوب) وتطور الأساليب الإحصائية.

(٢) أن هناك تغيراً دائماً في البيئة لذلك فإن المشاكل القديمة تأخذ أبعاداً جديدة تستدعي بحثها من جديد في ظل تلك المتغيرات.

(٣) أن هناك تطوراً في مناهج البحث في العلوم الأخرى بحيث يمكن الاسترشاد بها في بحث المشاكل المحاسبية.

(٤) التحول من النطاق الجزئي إلى النطاق الكلي سواءً في القياس أو التقرير أو مستخدمي المعلومات المحاسبية.

## ثالثاً/ التوسع في منهج البحث:

لقد تأثرت منهجية البحوث المحاسبية بالجدل الدائر في منتصف القرن العشرين بين مدخلين للبحوث هما:

- الطريقة العلمية.
- المدخل الطبيعي أو التفاعلي.

ويستحسن أن نعطي نبذة سريعة عن هذين المدخلين لنشاهد أثر كل منهما على منهج البحوث المحاسبية.

### الطريقة العلمية
### Scientific Method

يتطلب منهج البحث العلمي تحديد مشكلة البحث العلمي والعمل على البناء المفهومي النظري قبل القيام بالاختبار التجريبي.ولا بد من تحديد المتغيرات التابعة والمستقلة في ظل هذا المنهج وتحديد العلاقة بين تلك المتغيرات، سواء (على شكل سببية مفهومية أو معادلات رياضية). كما يقوم على تصميم الإجراءات الرقابية على المتغيرات المستقلة بغرض التحكم بها وتقوية العلاقة السببية بين المتغيرات المستقلة والمتغير التابع(الصدق الداخلي) وبذلك فإن المنهج العلمي يقضي بأن يكون البناء النظري سابقا للبحث بحيث يساعد على تفسير سلوك الظاهرة قيد الدراسة وتشتق منه الفرضيات ، ثم يأتي بعد ذلك التحقق من تلك الفرضيات عن طريق البحث التجريبي.ويمكن تلخيص خطوات البحث العلمي التجريبي في الخطوات الثمان التالية:

(١) تحديد مشكلة البحث.

(٢) تطوير البناء النظري المفهومي بما في ذلك العلاقات السببية.

(٣) تحديد العلاقات بين المتغيرات وبناء الفرضيات.

(٤) تصميم البحث.

(٥) تنفيذ التصميم بالمعاينة وجمع البيانات.

(٦) تحليل المشاهدات بغرض اختبار الفرضيات.

(٧) تعميم النتائج.

(٨) الأخذ بعين الاعتبار قيود ومحددات البحث.

ويمكن القول أن البحث الذي يتضمن الخطوات السابقة والذي تكون أجزائه الرئيسية العامة منطوية في هيكل واحد هو ما نطلق عليه التام في ذاته أو المتكامل Self Contained ولكن ينبغي القول أن هناك كثيراً من الأبحاث تكون معقدة بحيث يكون من الصعب أن يتم القيام بكامل خطواتها، بل يتم تناول أجزاء من تلك الخطوات ويترك استكمال باقي خطوات البحث لباحثين آخرين.

على سبيل المثال يمكن أن يقوم أحد الباحثين بتطوير نظرية عن التقارير المالية الكلية أو المجمعة Theory of Aggregate Finan-cial Reports ويكون بذلك قد قام بالخطوتين الأولى والثانية من مراحل البحث الكامل. ويمكن أن يأتي باحث آخر فيقوم بتنقيح النظرية ولكنه لا يختبرها تجريبياً، ويعقبه باحث ثالث ليحقق بالبحث التجريبي أجزاء من تلك النظرية.ويمكن أن يصبح البحث الأخير بداية لبناء نظري جديد وهكذا.

وبذلك فإن الطريقة العلمية تقوم على الأتي:

(أ) أن الإجراءات محددة بدقة ومنتظمة.

(ب) هناك رقابة على المتغيرات الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع.

(ج) يقوم على تطوير الفرضيات اللازم اختبارها مقدماً.

### المدخل الطبيعي (التفاعلي)
### Naturalistic(Interactive)Approach

ينتقد مؤيدي هذا المدخل المنهج العلمي من

أوجه عديدة يمكن تلخيصها في الآتي:

(٢) أن التصاميم الرقابية التي يتم بناءها في ظل الطريقة العلمية بغرض الرقابة على المتغيرات، وتقوية عناصر الصدق الداخلي، ما هي إلا تصميمات مصطنعة ولا تمثل الواقع.

(٣) أن هذا التصميم المصطنع لا يترك مجالاً لمشاهدة الواقع كما هو عليه، وكذلك مشاهدة التفاعل الواقعي في سلوك الظاهرة قيد الدراسة.

(٤) أنها تقيد حرية الباحث في التفكير واكتشاف الفرضيات والنظريات المتصلة بدراسته من الواقع.

وعلى هذا الأساس يقترح أصحاب المدخل الطبيعي، أو التفاعلي، أن يكون اكتشاف النظريات مبنياً على الآتي:

١- الاعتماد على الموروث الشخصي في ملاحظة الظواهر كما هي عليه وفقاً لتكوينها الطبيعي.

٢- عدم التصميم المسبق ،أو معالجة المتغيرات من قبل الباحث.

٣- اكتشاف الفرضيات(النظرية) من خلال تحليل البيانات التي تم تجميعها من خلال الملاحظة.

وبذلك فإن النظريات التي يتم تطويرها أو اكتشافها على هذا الأساس تتميز بأنها نظريات متينة Grounded Theories لسببين:

- الأول: أن هذه النظريات أقرب إلى الواقع.

- الثاني: أن هذه النظريات قائمة على أساس الملاحظة التجريبية.

في حين يرى أصحاب المدخل الطبيعي التفاعلي أن النظريات التي يتم التوصل إليها من خلال الطريقة العلمية هي نظريات استنباطية لا تقوم على أساس وصفي وتجريبي قوي.

وعليه يمكن القول أن المدخل الطبيعي لم يسلم هو الآخر من توجيه النقد إليه حيث أنه يعاب على المدخل الطبيعي الأتي:

(١) لا يمكن من خلاله الرقابة على المتغيرات الخارجية التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع على الرغم من عدم ارتباطها بالمتغيرات قيد الدراسة .فبدون الفصل للمتغيرات الخارجية فإن علاقة السببية تصبح موضع شك في ظل هذا المدخل.

(٢) أن الحقائق التي يتم ملاحظتها لا يمكن أن تتكلم عن نفسها فلا بد من تسبيب مفهومي يوضح المتغيرات ويفسر العلاقة بين تلك المتغيرات.

(٣) يتم في ظل هذا المدخل تجميع متغيرات عديدة ويتضح في الأخير أن تجميعها كان إهداراً للجهود وأنه لا جدوى منها.

وبعد استعراض الطريقة العلمية والمدخل الطبيعي نستطيع القول أن البحوث المحاسبية تقوم على استخدام المدخلين، وذلك بحسب طبيعة مشكلة البحث كما سنرى في المبحث الثاني من هذه الدراسة.

## المبحث الثاني
### النظريات والنماذج المحاسبية

**- النظريات المحاسبية:**

لقد صنف المحاسبون النظريات وفقاً لأبعاد متعددة، ويعتمد هذا التصنيف على ما إذا كان

> **"معظم النظريات المعيارية تركيبية استنباطية بطبيعتها، في حين أن معظم النظريات الوصفية استقرائية دلالية واقعية"**

المنهج المتبع فيها استقرائياً أو استنباطياً، وذلك على النحو الآتي:

**المجموعة الأولى:**

١- النظرية التي يتم اشتقاقها من مجموعة معينة من الملاحظات يطلق عليها نظرية استقرائية، وقد تكون هذه المشاهدات مصطنعة أو افتراضية (مثل:المحاكاة).

٢- النظرية التي يتم اشتقاقها منطقياً من مجموعة من الافتراضات والمسلمات الأولية يطلق عليها النظرية الاستنباطية.

**المجموعة الثانية:**

١- عندما يتم اشتقاق النظرية الاستقرائية من المشاهدات التجريبية المصطنعة فإنها تكون نظرية وصفيةDescriptive Theory لأنها تصف ما يشبه الواقع.

٢- عندما تقوم النظرية (خصوصاً الاستنباطية) بوصف ما يجب أن يكون عليه الواقع التجريبي بغض النظر عن الواقع نفسه فيطلق عليها النظرية المعيارية Normative ويطلق عليها معيارية لأنها تهتم بتطوير المعايير والقواعد السائدة بين مفردات مجتمع الظاهرة محل الدراسة.

**المجموعة الثالثة:**

١- النظرية التركيبية Syntactic Theory وهي التي تطلق على التراكيب الرسمية للعلاقات الثابتة منطقياً.

٢- النظرية الدلالية Semantic Theory وهي عبارة عن بناء وصفي للعلاقات الثابتة تجريبياً.

٣- النظرية الواقعية Pragmatic Theory وهي عبارة عن بناء قائم من العلاقة بين النظرية الوصفية وبين بيئة تلك النظرية(على سبيل المثال: المعلومات ومستخدمي المعلومات المحاسبية).

ويمكن القول أن معظم النظريات المعيارية تركيبية استنباطية بطبيعتها، في حين أن معظم النظريات الوصفية استقرائية دلالية واقعية .إلا أنه يجب الأخذ بعين الاعتبار أن هناك استثناءات من هذا التعميم حيث يمكن استخدام هذه النماذج ثلاثياً لنفس الأطر والبيانات.

ويقصد بالثلاثية Triangulation بأن استخدام أي نظرية من النظريات التي تنتمي لأي مجموعة من المجموعات الثلاث السابقة، سوف يفضي بالضرورة إلى نفس النتائج. وعلى هذا الأساس فإن مدى الحصول على نفس النتائج يمكن أن يستخدم كمقياس للثقة في الاستنتاجات وصدق النظرية.

**النماذج المحاسبية**
**Accounting Models**

إن التطور في اتجاه البحوث المحاسبية ،نحو العلاقة التبادلية بين الأحداث الاقتصادية للمنشأة والمعلومات التي تؤثر على تلك الأحداث، أدى إلى تطوير النماذج التي تقوم بوصف الأنظمة المحاسبية القائمة أو تحسين تلك الأنظمة.

وبشكل عام، فإن النماذج إما أن تكون تمثيلاً للواقع كما هو عليه أو تكون تمثيلا لما ينبغي أن يكون عليه ذلك الواقع. وبالتالي فإن النماذج التي تصمم لتمثيل الواقع كما هو عليه تسمى النماذج الوصفية Descriptive أما النماذج التي تمثل ما ينبغي أن يكون عليه الواقع فيطلق عليها النماذج المعيارية Normative.

وينبغي التمييز بين النماذج الاستقرائية بطبيعتها والنماذج الوصفية، وكذلك التمييز بين النماذج الاستنباطية بطبيعتها والنماذج المعيارية. فالنماذج الاستقرائية هي تلك النماذج التي يتم اشتقاقها من مجموعة عناصر أولية وفقا لإجراءات استقرائية ليس بالضرورة أن تكون تجريبية، بينما النماذج الوصفية هي نماذج استقرائية يتم اشتقاقها من مجموعة من الملاحظات التجريبية Empirical Observations وبذلك فإن أساس بناء النموذج الوصفي قائم على الظواهر التجريبية Empirical Phenomena بينما النماذج الاستنباطية هي تلك التي يتم اشتقاقها من مجموعة من الفرضيات وفقا للإجراءات الاستنباطية، في حين أن النماذج المعيارية هي تلك التي يتم اشتقاقها من مجموعة فرضيات هدف Goal Hypotheses وبالتالي فإن أساس بناء النموذج المعياري هو الذي يكون موجهاً نحو الهدف Goal-Oriented.

**النماذج الوصفية:**

النماذج الوصفية هي نماذج استقرائية بطبيعتها ويتم اشتقاقها عن طريق الملاحظات التجريبية .ويعتبر الهدف الأساسي لهذا النوع من النماذج تمثيل الظواهر التجريبية المعقدة بطريقة مبسطة ولا يغيب عنا أن النماذج هنا تستخدم كمرادف للنظرية ، إلا أن النماذج تختلف عن النظرية من حيث أن النماذج تعتبر تمثيلاً بسيطاً للنظرية يمكن أن تكون رمزية،أو رياضية، أو مجموعة من الجداول، أو الرسوم البيانية. وتتدرج الخرائط والجداول الزمنية والصور ضمن النماذج، ويتم إعداد النماذج لأنها تحقق مجموعة من الفوائد أهمها:

(١) الوضوح والبساطة .فعن طريق النموذج يتم اختصار عددا كبيراً من الأوراق، والإيضاحات والشروح، ويتم اختزالها في نموذج مبسط يركز حول أساسيات النظرية التي يمثلها النموذج.

(٢) يتم وضع النماذج بطريقة سهلة يكون من الممكن فهمها عن طريق القارئ مهما كانت درجة ثقافته.

(٣) انخفاض التكلفة .حيث تعتبر تكلفة بناء النماذج أقل بكثير من التكاليف اللازمة لبناء النظريات.

والنماذج الوصفية إلى جانب كونها تمثيلاً دقيقاً للنظريات،فهي مبنية على أساس العلاقة السببية Causality بين المتغيرات، وبالتالي

يمكن استخدامها في التنبؤ، بحيث يمكن القيام بالاستنتاجات عن طريق معرفة مقدار التغير في المتغيرات المستقلة التي يمكن أن يحدث تغيراً في المتغير التابع. وكلما كان النموذج ممثلاً للظاهرة التجريبية تمثيلاً دقيقاً كان أقوى في قدرته على التنبؤ. وحتى تتحقق للنموذج القوة التنبئية يجب أن تستبعد عند بناءه العلاقات الكاذبة بعبارة أخرى يجب أن تكون متغيرات النموذج واضحة ولا تتضمن تلك المتغيرات التي يمكن أن تؤثر على المتغير التابع في حين أنها ليست محل اهتمام الدراسة. وتصبح النماذج بعد ذلك قادرة على التنبؤ بعدد من الأحداث مثل: التنبؤ بعدد الشركات التي يمكن أن تحصل على تقارير مراجعة إيجابية. وباستخدام أساليب الانحدار يمكن الربط بين متغير مثل أسعار الأسهم في السوق ومتغير أخر هو صافي الأرباح التي تحققه الشركات، وبالتالي يمكن استخدام النموذج في التنبؤ بأسعار الأسهم في سوق الأوراق المالية. وبشكل عام نستطيع القول أن قوة النموذج في القدرة على التنبؤ بدقة من عدمها تعتمد على مجموعة من العوامل من أهمها:

١) درجة تمثيل النموذج للواقع.
٢) استبعاد العلاقات الكاذبة.
٣) التعيين العشوائي.

ولما كانت النماذج الوصفية قائمة على الملاحظات التجريبية، فإن هناك عدداً من الوسائل التي يمكن استخدامها في تجميع البيانات ومنها: الاستبيان، والتجارب المعملية، والمقابلات، وهناك طرق غير مباشرة لتجميع البيانات مثل: قراءة الأدبيات، وتواجد الباحث نفسه في المجتمع قيد الدراسة من أجل اكتساب الخبرة، ويعتبر مثل هذا التواجد من الطرق غير المباشرة إلا أن هذه الطرق فعالة.

ولكن يبقى من المفيد أن نشير إلى أن طريقة جمع البيانات، والمتعلقة بتعيين مفردات المجتمع، لا بد أن تتبع أسلوب المعاينة العشوائية وليس التحكمية، وذلك من أجل ضمان تمثيل تلك المفردات لمجتمع الدراسة.

وحتى تكون هذه النماذج قوية الحجة فيجب أن تتمتع بإمكانية التوليد Reproducible من قبل آخرين. وتعني إمكانية التوليد أن النتائج التي توصلت إليها هذه النماذج يجب أن تتصف بالتعميم، فليس من المقبول أن لا تنطبق نتائج النموذج إلا على مجموعة ملاحظات تتعلق بالعينة التي تم اختبارها في لحظة زمنية معينة دون أن تنطبق على باقي المجتمع الذي اختيرت منه تلك العينة، أو على أي مجتمع مماثل. وتعني إمكانية التوليد أيضاً إمكانية الحصول على نفس النتائج من قبل آخرين إذا قاموا بالتجربة في مجتمع مماثل.

فالنتائج يجب أن تكون على درجة عالية من التجريد، بحيث يتم التركيز على الجوانب الأساسية، وإهمال تلك الجوانب السطحية، والأهم من كل ذلك أن تكون تلك النتائج على درجة عالية من التعميم.

**"باستخدام أساليب الانحدار يمكن الربط بين متغير مثل أسعار الأسهم في السوق ومتغير أخر هو صافي الأرباح التي تحققه الشركات"**

ويمكن تصنيف النماذج الوصفية في الآتي:
١- تحويل البيانات إلى أشكال أكثر فهماً.
٢- التلميح إلى أماكن الأبحاث التجريبية.
٣- خلق فرضيات إنشائية بغرض اختبارها.
٤- تقديم إطار محدد للاختبار.
٥- المساعدة في التفكير المنظم حول المشاكل.
٦- تقديم أسس للمناقشة تمكن من التوصل إلى فهم مشترك.

ويمكن أن تكون النماذج الوصفية نماذج تنبئية وتصنف كالآتي:
١- وضع تنبؤات بشأن أحداث المستقبل.
٢- تفعيل النماذج الوصفية.
٣- تحديد تحليل الحساسية للتنبؤ بمعالم النماذج.

*النماذج المعيارية:*

على العكس من النماذج الوصفية التي يتم بناءها استقرائياً عن طريق الملاحظات التجريبية، فإن النماذج المعيارية استنباطية ويتم بناءها على أساس تحديد مجموعة من الأهداف تشتق منها تلك النماذج، ولا بد أن يتم تكييف النموذج وفقاً لتلك الأهداف أو توجيهه لخدمتها.

وبذلك فإن فرضيات الأهداف لا بد أن يكون قدتم وضعها بوضوح Clearly Stated، ولا بد أن يكون هناك اتفاق حولها Agreed Upon ثم يقوم الباحث باستنباط مجموعة من الخصائص من تلك الفرضيات لأغراض بناء النموذج. ويمكن القول أن النموذج المعياري يمكن مشاهدته أيضاً من خلال تطبيق النموذج على الظاهرة التجريبية من أجل تغيير الواقع إلى الأفضل من وجهة نظر فرضيات الأهداف.

وتستمد النماذج المعيارية قوة حجيتها من إظهار أن نتائج استخدام النموذج سوف تقود إلى وضع محاسبي أفضل بمعنى أنه لا بد من إظهار الفوائد التي سوف يتم الحصول عليها لو تغير الواقع، وهذه الفوائد لا بد أن تكون على علاقة بفرضيات الأهداف. وبالتالي فإن قوة حجة النموذج تعتمد على مدى جدوى النموذج Feasibility of Model كما أن هذه النماذج تستمد قوتها من كون النموذج يطابق فرضيات الأهداف التي حددت مقدما لكي يتم اشتقاق النموذج منها.

وهنا لا بد من التمييز بين السياسات Policies والنماذج المعيارية. إذ يمكن القول أن النماذج المعيارية لا تتصرف إلى تقييم الأهداف ومدى صلاحيتها لأن ذلك يندرج ضمن السياسات، لأن النماذج المعيارية تختص بمدى مطابقة النموذج للأهداف المفترضة.

وغالباً ما تختص النماذج المعيارية بطرق توفير البيانات لبعض المستخدمين، إلا أن نوعية تلك البيانات تختلف من حيث الخصائص المكونة لها، بحيث يمكن أن تكون تلك الخصائص متعلقة بدقة البيانات، أو بالوقت المناسب لتوافرها، أو إمكانية تحقيقها، أو بدرجة الاعتماد على تلك البيانات.

ويمكن تصنيف النماذج المعيارية المتعلقة بحل المشاكل في الآتي:
١- تقديم الأطر لبناء المشاعر الشخصية وتحديد مضامينها القرارية.
٢- تقديم الأدوات اللازمة لتحليل القرارات.
٣- تقييم مضامين نظم القرارات.
٤- تقديم أسس التحديث والرقابة على القرارات.

ويظهر الجدول التالي أهم الاختلافات بين النماذج المحاسبية:

| نوع النموذج | الاستقرائي Inductive | الاستنباطي Deductive | الوصفي Descriptive | المعياري Normative |
|---|---|---|---|---|
| أساس البناء | مجموعة الإجراءات الاستقرائية | مجموعة الإجراءات الاستنباطية | الملاحظة التجريبية | أهداف مفترضة |
| نوع التمثيل | عملي | فرضي | ما يشبه الواقع | ما ينبغي أن يكون عليه الواقع |
| قوة الحجة | نتائج الاختبار الميداني للفرضيات | مسلمات منطقية ثابتة | مدى التطابق بين النموذج والواقع الذي يمثله | مدى التطابق بين النموذج والأهداف المفترضة |
| الاستقراء | نعم | لا | نعم | لا |
| الاستنباط | لا | نعم | لا | نعم |

■ يتبع في العدد القادم ...

# تطوير قدرات المراجعين الماليين في اليمن

بادر البنك الدولي إلى تنظيم ورشة عمل حول بناء وتنمية قدرات مراجعة المشاريع في اليمن ، وأنعقدت ورشة العمل يوم الأثنين الثاني من يونيو ٢٠٠٨م في فندق موفمبيك وأدارها نخبة من كوادر البنك الدولي المتخصصون في مجال الإدارة المالية . منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا وهم الإخوة :

١- هشام والي - كبير مختصي الادارة المالية ، منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا .

٢- منى الشامي اختصاصية الادارة المالية ، منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا .

٣- معاذ الربيدي اختصاصي الادارة المالية ، منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا .

بدأت أعمال ورشة العمل في تمام الساعة التاسعة والنصف صباحاً وانتهت في الساعة الثالثة والنصف عصراً وقد تم تنفيذ ورشة العمل باللغة الإنجليزية وتكونت من خمسة أجزاء تخللها فتح باب النقاش في ختام كل جزء وذلك على النحو التالي:

□□ قام الأخ/هشام والي في الجزء الأول من ورشة العمل بعرض جوانب الدعم لمهنتي المحاسبة والمراجعة في اليمن وتم التطرق إلى أولويات ودور وأنشطة البنك الدولي وكذا جوانب إعداد التقارير حول مراقبة المعايير والأعراف والملاحظات على تلك التقارير في اليمن ثم الانتقال إلى المشاريع والدعم الفني والقروض الممنوحة من البنك الدولي .

□□ تحدثت الأخت/منى الشامي في الجزء الثاني من ورشة العمل عن السياسة التي يتبعها البنك الدولي في عملية مراجعة المشاريع وشمل ذلك متطلبات المراجعة وشروطها المرجعية والمعايير اللازم إتباعها ونطاق ودوريّة المراجعة والتقارير الخاصة بها كما تناول ذلك الجزء الإجراءات اللازم تنفيذها عند عدم الإستجابة للشروط والإجراءات المحددة.

□□ بعد استراحة قصيرة قدم الأخ/معاذ الربيدي في الجزء الثالث من الورشة نبذة حول أداء عمليات المراجعة المنفذة للمشاريع التي يمولها البنك الدولي في اليمن وتحدث عن عملية اختيار المراجعين وعزز ذلك ببعض الإحصائيات المرتبطة بعمليات مراجعة المشاريع وتقارير المراجعة وذلك من حيث مدى الاستجابة لعمليات المراجعة وتصنيف تأخيرات المراجعة وعقد مقارنات مع الدول الأخرى.

٤- خُصص الجزء الرابع من الورشة لعرض التحديات التي تواجه تنفيذ أعمال التدقيق للمشاريع الممولة من قبل البنك الدولي ومن تلك التحديات الغش والفساد في بعض الجوانب المتصله بالمناقصات والمقاولات وعقود التوريد.

٥- بعد الاستراحة وتناول طعام الغداء تم عرض الجزء الخامس والأخير من ورشة العمل لموضوع تنمية قدرات مراجعة المشاريع في اليمن حيث تناول/الأخ هشام والي تجربة منطقة الشرق الأوسط وشمال أفريقيا ، وتحدثت الأخت/منى الشامي عن عملية تقييم إحتياجات المراجعة ومراجعة المنهجية.

وقد حضر هذه الورشة عدد من الشركات ومكاتب التدقيق ومراجعة الحسابات اليمنية والمؤهله لمراجعة المشاريع الممولة من البنك الدولي، وبمشاركة عدد من أعضاء لجنة المحاسبين القانونيين بالجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

بالإضافة إلى حضور المسئول الثقافي والعلاقات الأخ/ يحيى علي زهرة عضو الهيئة الإدارية بجمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين.

# معيار التدقيق الدولي (300) التخطيط لتدقيق البيانات المالية

## (نافذ المفعول لتدقيق البيانات المالية للفترات التي تبدأ في أو بعد ١٥ ديسمبر ٢٠٠٤م)

*إن التخطيط الملائم لعملية التدقيق يساعد في التأكد من أن العناية الملائمة قد أعطيت للمجالات الهامة في عملية التدقيق ، وان المشاكل المحتملة قد شخصت ، وتم حلها في الوقت المناسب وان عملية التدقيق منظمة وتدار بالشكل المناسب ، من اجل أن يتم أداؤها بأسلوب فعال وكفؤ ، ويساعد التخطيط المناسب كذلك في التكليف المناسب للعمل لأعضاء فريق العملية ، ويسهل توجيه أعضاء الفريق والإشراف عليهم ومراجعة عملهم، كما يساعد حيث ينطبق ذلك على تنسيق العمل الذي يقوم به المدقق والخبراء للمكونات.*

عرض وتقديم/ أ. فيصل البعداني

وفقا لمعيار التدقيق الدولي (٣٠٠) فان التخطيط لعملية التدقيق يشمل وضع إستراتيجية تدقيق شاملة للعملية وتطوير خطة تدقيق ،وذلك من اجل تقليل مخاطر التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول، وقد تضمن المعيار قواعد وإرشادات بشان الاعتبارات والأنشطة المطبقة على تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية ، نستعرضها فيما يلي:

### ١- الأنشطة الأولية التي يجب على المدقق أدائها في بداية عملية التدقيق:

• أداء إجراءات فيما يتعلق باستمرار العلاقة مع العميل وعملية التدقيق المحددة وفقا لمقتضيات معيار التدقيق الدولي (٢٢٠).

• تقييم الامتثال للمتطلبات الأخلاقية ، بما في ذلك الاستقلالية كما يقتضي معيار التدقيق الدولي (٢٢٠).

• تحقيق فهم لشروط عملية التدقيق كما يقتضي معيار التدقيق الدولي (٢١٠).

### ٢- وضع إستراتيجية التدقيق الشاملة:

تحدد إستراتيجية التدقيق الشاملة نطاق وتوقيت واتجاه التدقيق وتوفر الإرشادات لتطوير خطة تدقيق أكثر تفصيلا ، ويشمل وضع خطة تدقيق شاملة ما يلي :

• تحديد خصائص العملية التي تبين نطاقها ، مثل إطار إعداد التقارير المالية المستخدمة ومتطلبات إعداد التقارير الخاصة بالقطاع ، ومواقع مكونات المنشأة.

• تأكيد أهداف إعداد التقارير المالية للعملية الخاصة بتخطيط توقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة مثل الموعد النهائي لإعداد التقارير المرحلية والنهائية والتواريخ الرئيسية للاتصالات المتوقعة مع الإدارة والمكلفين بالرقابة.

• اعتبار العوامل الهامة التي ستحدد النواحي التي ستتركز عليها جهود فريق العملية ، مثل تحديد مستويات الأهمية النسبية والتحديد الأولي للنواحي التي قد توجد بها مخاطر أعلى للأخطاء الجوهرية ، والتحديد الأولي للمكونات الهامة وأرصدة الحسابات، وتقييم ما إذا كان يمكن للمدقق التخطيط للحصول على أدلة فيما يتعلق بفاعلية الرقابة الداخلية.

### ٣- خطة التدقيق:

إن خطة التدقيق تكون أكثر تفصيلا من إستراتيجية التدقيق الشاملة ، وهي تشمل طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق التي سيقوم بأدائها أعضاء فريق العملية من اجل الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة لتقليل مخاطرة التدقيق إلى مستوى منخفض بشكل مقبول وتشمل خطة التدقيق ما يلي:

• وصف لطبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات المخططة لتقييم مخاطرة الأخطاء الجوهرية كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي (٣١٥).

• وصف لطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الإضافية المخططة عند مستوى الإثبات لكل فئة هامة من المعاملات وأرصدة الحسابات والافصاحات، كما هو محدد بموجب معيار التدقيق الدولي (٣٣٠) ، وتعكس خطة التدقيق للإجراءات الإضافية قرار المدقق فيما إذا كان سيتم فحص فاعلية عمل أنظمة الرقابة ، وطبيعة وتوقيت ومدى إجراءات التدقيق الجوهرية المخططة.

• إجراءات التدقيق الأخرى المطلوب تنفيذها للعملية من اجل الامتثال للمعايير الدولية.

### ٤- التغييرات في قرارات التخطيط أثناء سير عملية التدقيق:

يجب تحديث إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق وتغييرهما حسبما هو ضروري أثناء سير عملية التدقيق ، حيث إن التخطيط هو عملية مستمرة متكررة طيلة عملية التدقيق ، فقد يحتاج المدقق أن يعدل إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق نتيجة لأحداث غير متوقعة أو تغيرات في الظروف أو أدلة التدقيق التي تم الحصول عليها من نتائج إجراءات التدقيق.

### ٥- التوجيه والإشراف والمتابعة:

يجب على المدقق تخطيط طبيعة وتوقيت ومدى التوجيه والإشراف على أعضاء فريق العملية ومراجعة عملهم ، وذلك في ضوء عدة عوامل ، منها حجم وتعقيد المنشأة ومجال التدقيق ومخاطر الأخطاء الجوهرية وقدرات وكفاءة الموظفين الذين يقومون بأداء عمل التدقيق.

### ٦- التوثيق:

يجب على المدقق توثيق إستراتيجية التدقيق الشاملة وخطة التدقيق ، بما في ذلك أية تغييرات جوهرية تتم أثناء عملية التدقيق ، ويشمل التوثيق القرارات الرئيسية التي تعتبر ضرورية لتخطيط التدقيق بشكل مناسب وإبلاغ الأمور الهامة لفريق العملية ، وكذا أسباب التغييرات الهامة وإجراءات التدقيق التي نجمت عن هذه التغييرات.

### ٧- الاتصالات مع المكلفين بالرقابة والإدارة:

يمكن للمدقق أن يناقش عناصر التخطيط مع المكلفين بالرقابة وإدارة المنشأة ، وتشمل عادة المناقشات مع المكلفين بالرقابة إستراتيجية التدقيق الشاملة وتوقيت التدقيق وتتم المناقشات مع الإدارة لتسهيل إجراء وإدارة عملية التدقيق.

### ٨- الاعتبارات الإضافية في عمليات التدقيق الأولية:

• الاتصال مع المدقق السابق ، امتثالا لمتطلبات اخلاقيات المهنة.

• إجراءات التدقيق المخططة للحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة فيما يتعلق بالأرصدة الافتتاحية.

• تعيين موظفين من المنشأة لهم مستويات مناسبة من القدرات والكفاءة للاستجابة للمخاطر الهامة المتوقعة.

• الإجراءات الأخرى التي يتطلبها نظام رقابة الجودة لعمليات التدقيق الأولية.

وقد تضمن ملحق المعيار أمثلة على الأمور التي يمكن للمدقق أخذها بعين الاعتبار عند وضع إستراتيجية تدقيق شاملة فيما يتعلق بتحديد نطاق عملية التدقيق وعند تأكيد أهداف إعداد التقارير للمنشأة وتوقيت التدقيق وطبيعة الاتصالات المطلوبة وكذا تحديد توجيه عملية التدقيق.

# هل أنت واحد منهم ؟

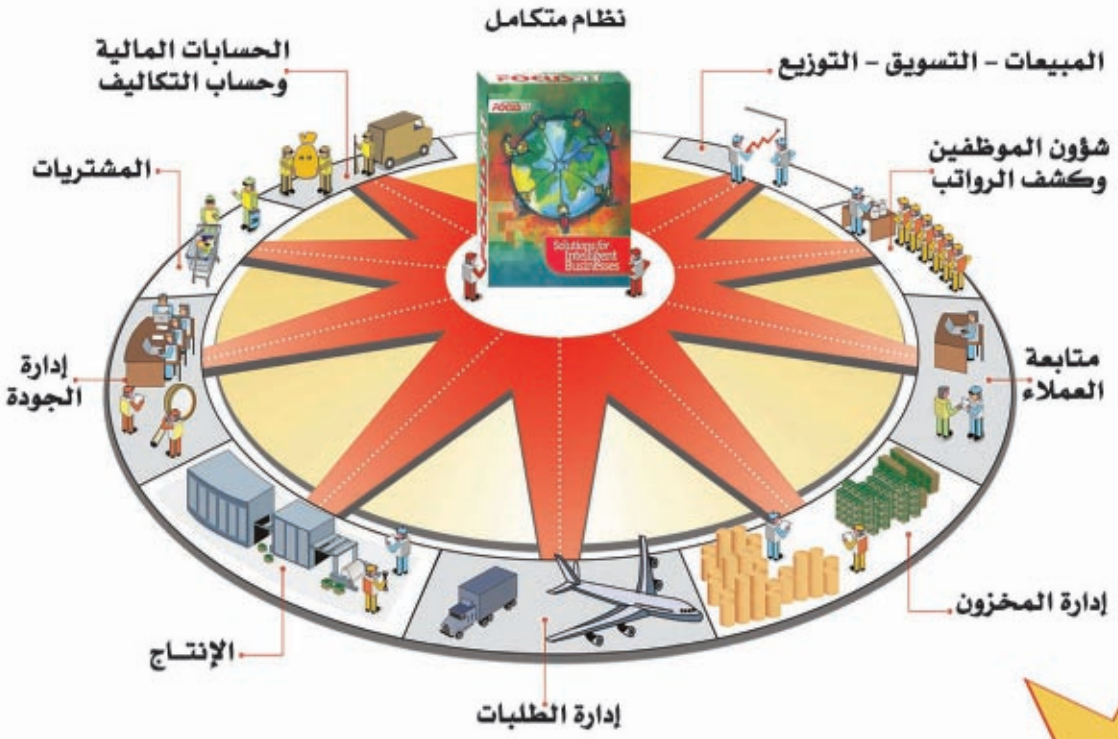
## أكثر من ٢٠.٠٠٠ عميل يستخدمون نظام فوكاس...

صناعة الملابس عملية معقدة وبالتالي تحتاج إلى أنظمة مرنة لمراقبتها- وهذا ما وجدناه في نظام فوكاس - المرونة والدقة

خالد أحمد العاقل - المدير العام

الشركة اليمنية لصناعة الملابس الجاهزة

## ERP Solution




نسخة مجانية لنظام فوكاس المحاسبي


إتصل بنا على:- ٧١١٨٤٤٢٠٤ - ٧٧١١١١١٥٢

صنعاء - الجمهورية اليمنية - شارع الزبيري

عمارة المطري - صندوق بريد رقم : ١٨٣٩٤

تلفون : ٤٩٨١٦١ +٩٦٧١

فاكس : ٤٩٨١٦٢ +٩٦٧١

بريد الكتروني : focus@yemen.net.ye

www.focussoftnet.com


فوكاس

سوفت لاين سوفت وير

الأسم : .....

أسم الشركة : .....

النسخة * مقدمة للمحاسبين القانونيين.

يرجى أن ترفق هذه النسخة مع رسالة طلب رسمية لأستلام نسختكم المجانية.

* خاضعة للشروط.

الهند - الولايات المتحدة الأمريكية - كندا - المملكة العربية السعودية - الأمارات العربية المتحدة

عمان - البحرين - الكويت - قطر - إيران - مصر - سنغافورة - ماليزيا - سيرلانكا

# غرس حوكمة الشركات في الاقتصادات النامية والصاعدة والانتقالية

بقلم د/ كاترين ل. كوشتا هلبلينج
و د/ جون د. سوليفان

## ماهي أهمية حوكمة الشركات؟

ليس هناك سوى قليل من الموضوعات التي يمكن أن تفوق في أهميتها تلك الأهمية التي تحظى بها حوكمة الشركات بالنسبة لمنشآت الأعمال الدولية وبرامج التنمية. ويرجع ذلك إلى سلسلة من الأحداث التي وقعت في خلال العقدين الأخيرين، والتي كانت السبب في هذه الأولوية التي تتمتع بها الموضوعات المتعلقة بحوكمة الشركات لدى كل من مجتمع الأعمال الدولية، ومؤسسات التمويل الدولية، وكانت الانهيارات المذهلة لمنشآت الأعمال – مثل الفضيحة الشهيرة لبنك الاعتماد والتجارة الدولي، وكارثة بنوك الادخار والإقراض Sav-ings and Loan Banks في الولايات المتحدة، والفجوة الكبيرة بين مرتبات ومكافآت المسئولين التنفيذيين في الشركات وبين أداء تلك الشركات هي القوة الدافعة وراء طلب التغيير في الدول المتقدمة. وحديثاً جداً فقد كانت الفضائح والأزمات المالية الكبرى، والانهيارات المؤسسية في شرق آسيا، وروسيا، والولايات المتحدة هي التي أتت بموضوعات حوكمة الشركات إلى مركز الصدارة في الدول النامية، والأسواق الصاعدة، والاقتصادات الانتقالية.

وكانت كل هذه الأحداث تصور أن نقص حوكمة الشركات، يؤدي إلى تمكين من يعملون في داخل الشركة من المديرين، وأعضاء مجلس الإدارة أو الموظفين العموميين من نهب الشركات أو الخزائن العامة على حساب المساهمين والدائنين وغيرهم من أصحاب المصالح (مثل العاملين، والموردين، والجمهور العام وما إلى ذلك) وفي الاقتصاد العالمي السائد في هذه الأيام، فإن الأمر الأكثر إحتمالا هو إزدياد معاناة الشركات والدول ذات النظم الضعيفة للحوكمة من الآثار الخطيرة لذلك. هذا إلى جانب وعلاوة على ما يلحق بها من فضائح وأزمات مالية، أما ما يتزايد وضوحه بشدة فهو أن الطريقة التي تحكم بها الشركات – هي التي تقرر – إلى أكبر حد – ليس مستقبل ومصير كل شركة بمفردها وعلى حدة، بل مستقبل ومصير اقتصادات بأكملها في عصر العولمة الحالي.

وقد أدت العولمة وتحرير الأسواق المالية إلى فتح أسواق دولية جديدة تتيح إمكانيات تحقيق أرباح مذهلة، إلا أنها قد عرضت الشركات للمنافسة الشرسة ولقدر كبير من التذبذبات الرأس مالية. وقد أصبحت منشآت الأعمال الوطنية تعلم كما يعلم مديرو الشركات، أن الشركات لكي تتوسع وتصبح قادرة على المنافسة دولياً، فإنها تحتاج إلى مستويات من رأس المال تتعدى إمكانيات مصادر التمويل التقليدية.

وأصبح الإخفاق في جذب المستويات الكافية من رأس المال يهدد وجود المنشأة ذاتها، وقد تكون له آثار شديدة الوطأة على الاقتصادات بالكامل. وعلى سبيل المثال، فإن عدم كفاية رأس المال، يعمل على محو القدرة التنافسية للمنشآت، وعلى إلغاء الوظائف، فضلاً عن إضاعة المكاسب الاجتماعية والإقتصادية التي لم يتم الحصول عليها إلا بشق الأنفس، وهو ما يعمل على تفاقم واستفحال الفقر، والمنشآت التي لا تتمكن من جذب رأس المال تخاطر بأن تتحول إلى مجرد العمل في البيع والتوريدات للشركات العالمية متعددة الجنسية، أو إلى ما هو أسوأ من ذلك، فأنها عندما لا تتمكن من المنافسة يجرى تركها خارج حلبة الأسواق الدولية تماما، بينما يخاطر الاقتصاد بأكمله بعدم قدرته على الاستفادة من مزايا العولمة.

وقد أدت الأزمات المالية الأخيرة التي فجرها الفساد وسوء الإدارة إلى أن تصبح عملية جذب المستويات الكافية من رأس المال بصفة خاصة متسمة بقدر كبير من التحديات. ولقد كلفت تلك الأزمات المستثمرين مليارات الدولارات، وأدت إلى تخريب الجدوى المالية للشركات. كما أسهمت أيضاً في إزدياد ونشاط المساهمين والمنافسة على الاستثمار. وقد أصبح المستثمرون الآن، وخاصة المؤسسات الاستثمارية، يعلنون بوضوح أنهم ليسوا على استعداد لتحمل نتائج الفساد وسوء الإدارة. كما أصبح المستثمرون، قبل الالتزام بأي قدر من التمويل، يطلبون الأدلة والبراهين على أن الشركات تجرى إدارتها وفقاً للممارسات السليمة للأعمال التي تؤدي إلى تقليل إمكانيات الفساد وسوء الإدارة إلى أقل حد ممكن. وفضلا عن هذا، فإن المستثمرين والمؤسسات سواء في بوجوتا، أو بوسطن أو بكين أو برلين يريدون أن يتمكنوا من تحليل ومقارنة الاستثمارات المحتملة وفقاً لنفس معايير الشفافية، والوضوح والدقة في القوائم المالية قبل أن يقدموا على الاستثمار. وفي الواقع، فإن قيام منشأة الأعمال ذات المصداقية التي يمكنها الصمود للاختبارات الدقيقة والفحص من جانب المستثمرين الدوليين قد أصبح أمراً يتعدى مجرد التسويق العالمي، بل لقد أصبح أمراً أساسياً بالنسبة للشركات المحلية ولكافة الاقتصادات كي تنمو وتزدهر.

وخلاصة القول، أن المستثمرين يسعون إلى الشركات التي تتمتع بهياكل سليمة. و"حوكمة الشركات" هي تلك المجموعة من "قواعد اللعب" التي تجري بموجبها إدارة الشركة داخلياً. كما يتم وفقا لها إشراف مجلس الإدارة على الشركة، بهدف حماية المصالح والاستثمارات المالية للمساهمين، الذين قد يقيمون على بعد آلاف الأميال من الشركة" وبعيدين جداً عن إدارة المنشأة. وكما تتطلب الحوكمة الجيدة وجود الشفافيه، حتى يتمكن أفراد الشعب من الحكم بشكل فعال على مدى قيام الحكومة بخدمة مصالحهم، فإن الشركات يجب عليها أيضاً أن تعمل بطريقة ديمقراطية شفافة حتى يتمكن أصحابها من اتخاذ القرارات الصائبة بشأن استثماراتهم. وهذه – الإجراءات الديمقراطية الشفافة – هي لب وجوهر حوكمة الشركات.

أما ما يجري إغفاله غالباً فهو أن حوكمة الشركات لها أهميتها بالنسبة لشركات القطاع العام بنفس قدر أهميتها بالنسبة لشركات القطاع الخاص. وقد بدأت الجهود المبذولة لغرس حوكمة الشركات في منشآت القطاع العام تلقى مزيداً من الاهتمام مؤخراً. وعادة ما يكون هذا هو الحال عندما تحاول الدول القضاء على انتشار الفساد في القطاع العام، أو عندما تعمل تلك الدول على إعداد مؤسسات القطاع العام للخصخصة. وفي أي سيناريو من كليهما فإن إجراءات الحوكمة السليمة للشركات تساعد على ضمان حصول الجماهير على عائد عادل على الأصول الوطنية.

## كيف يمكن لحوكمة الشركات أن تساعد الشركات والاقتصادات الوطنية؟

هناك عدة طرق يمكن بها لحوكمة الشركات أن تساعد بها الشركات والاقتصادات على اجتذاب الاستثمار، وأن تدعم بها أساس الأداء

الاقتصادي طويل الأجل والقدرة التنافسية.

**أولاً:** أن طلب الشفافية في عمليات الشركات، وفي إجراءات المحاسبة والمراجعة، وفي عمليات الشراء، وفي كافة ومختلف الأعمال، يؤدي إلى مهاجمة حوكمة الشركات لجانب العرض في عمليات وعلاقات الفساد. إذ أن الفساد يؤدي إلى تجفيف موارد الشركات ومحو قدرتها التنافسية، وإلى نفور المستثمرين بعيداً عنها.

**ثانياً:** إن إجراءات حوكمة الشركات تعمل على تحسين إدارة المنشأة من خلال مساعدة مديري الشركات ومجالس الإدارة على وضع استراتيجية سليمة للشركة، وضمان عدم القيام بعمليات الاندماج والاستحواذ إلا لأسباب سليمة تدعو إليها حاجة المنشأة، والتأكد من أن نظم المرتبات والمكافآت تعكس الأداء. وهذه الإجراءات هي التي تساعد الشركات على اجتذاب الاستثمارات بشروط مواتية وعلى تعزيز وتحسين أدائها.

**ثالثاً:** أن اتباع معايير الشفافية في التعامل مع المستثمرين والدائنين، يؤدي إلى قيام نظام قوي لحوكمة الشركات يساعد على منع وقوع الأزمات الدورية في الجهاز المصرفي، حتى في الدول التي لايتم فيها تداول معظم أسهم شركاتها في بورصات الأوراق المالية. كما يساعد اتخاذ الخطوة التالية واتباع إجراءات الإفلاس على ضمان وجود طرق للتعامل مع حالات إخفاق وتوقف منشآت الأعمال، تتسم بالعدالة بالنسبة لكافة أصحاب المصالح، بما في ذلك العاملين، وأصحاب المنشأة، والدائنين، وبدون وجود الإجراءات الكافية للإفلاس، بما في ذلك نظم تنفيذها، فلن يكون هناك سوى القليل الذي يمكن عمله لمنع من يعملون في داخل المنشأة المعسرة من تجريدها لحسابهم الخاص مما يكون فيها من قيمة متبقية، وقد حدث هذا على نطاق واسع في أثناء كثير من جهود الخصخصة في الدول والأسواق الصاعدة والانتقالية، وكانت له نتائج مدمرة.

**رابعاً:** أظهرت البحوث التي أجريت مؤخراً، أن الدول التي توافرت بها حماية أقوى لمصلحة مساهمي الأقلية عن طريق حوكمة الشركات، تمتعت أيضا بوجود أسواق مالية أكثر ضخامة وأكثر سيولة، كما تظهر المقارنات بين الدول التي تضع قوانينها على أساس تقاليد قانونية، أن تلك الدول ذات النظم الضعيفة تكون فيها معظم الشركات مملوكة أو تحت سيطرة قلة من المستثمرين الحاكمين بدلا من هيكل الملكية واسع الانتشار، ومن ثم، فإنه في الدول التي تحاول جذب صغار المستثمرين - سواء أكانوا محليين أم أجانب - تكون حوكمة الشركات بالنسبة لها على قدر كبير من الأهمية من ناحية الحصول على العملة الصعبة المكتنزة في بطون الحشايا أو "تحت البلاطة" لدى المستثمرين الاحتماليين، ويمكن لهؤلاء المستثمرين، مجتمعين أن يمثلوا مصدراً لمبالغ ضخمة لاستثمار طويل الأجل.

أما ما هو أكثر، فإن غرس ممارسات حوكمة الشركات يؤدي بدرجة كبيرةإلى تعزيز ثقة الجمهور بنزاهة عملية الخصخصة، كما يساعد على ضمان تحقيق الدولة لأفضل عائد على استثماراتها. وهو ما يؤدي بدوره إلى زيادة العمالة والنمو الاقتصادي.

## الحاجة ماسّة إلى حوكمة الشركات

على الرغم من أن غرس حوكمة الشركات يعمل بوضوح لمصلحة المنشآت والدول، فإن تسارع خطى العولمة قد جعل الحاجة ماسة وعاجلة لحوكمة الشركات، ويتطلب غرس الحوكمة السليمة أن تقوم الشركات والحكومات الوطنية ببعض التغييرات الهامة، فيجب على الشركات أن تغير الطريقة التي تعمل بها. ويجب على الحكومات أن تنشئ، وان تحافظ على الإطار التشريعي والمؤسسي المناسب لذلك.

إن الفوضى هي النتيجة لغياب القواعد والهياكل الملزمة. وفي ظل مثل تلك الظروف تصبح الأعمال وكأنها ليست سوى "رأس مالية الكازينو" حيث تصبح الاستثمارات ببساطة مجرد مقامرة أو مراهنات. مراهنات على أن يفي الأفراد بما يقولون، ومراهنات على أن المنشآت تقول الحقيقة، ومراهنات على أن العاملين سيحصلون على أجورهم ومراهنات على أن الديون سيتم الوفاء بهم.

إن كل ما تدور حوكمة الشركات حوله بالمعنى الواسع هو كيفية إقامة هيكل يسمح بقدر كبير من الحرية في نطاق أحكام القانون. وتتضمن بعض التغييرات الرئيسية اتباع المعايير الدولية للشفافية والوضوح، والدقة في القوائم المالية حتى يمكن للمستثمرين والدائنين أن يقارنوا بسهولة بين الاستثمارات المحتملة.

وقد بدأت جهود تحسين حوكمة الشركات عن طريق وضع معايير دولية نحو ١٥ عاماً مضت، واكتسبت كثيراً من الزخم مؤخراً. وكان التحرك في هذا الاتجاه بقيادة منظمة التجارة العالمية (wto) والدول الأعضاء بها. وقد تضمنت تلك الجهود وضع المعايير التي تساعد الشركات على النمو والتوسع عبر الحدود عن طريق إقناع المستثمرين والدائنين أنه يمكنهم الاستثمار بثقة في دولهم أو في المنطقة. ومن أجل هذا الهدف، قامت الأجهزة المحاسبية والاتحادات الوطنية للمحاسبين بالعمل لوضع مجموعة من معايير المحاسبة الدولية.

وبالإضافة إلى ذلك، فقد قام البنك الدولي، ومعظم بنوك التنمية الإقليمية، ومختلف هيئات وأجهزة التنمية الوطنية بالبدء أو التوسع، في برامج حوكمة الشركات في عدة السنوات الخيرة، وبالمثل فقد قامت المؤسسات المتصلة بالأعمال مثل مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE)، التابع للغرفة التجارية الأمريكية، بوضع حوكمة الشركات على قمة اهتماماتها. كما قدمت المراكز الفكرية Think Tanks وجمعيات واتحادات العمال في جميع أرجاء العالم النامي والاقتصادات الانتقالية بتركيز مواردها على حوكمة الشركات.

هذا وتحظى حوكمة الشركات بدرجة كبيرة من الاهتمام في الدول المتقدمة أيضاً. ففي الولايات المتحدة هناك قدر كبير من الشعور بعدم الراحة بشأن استقلال "المراجعين المستقلين" هو ما يمكن مشاهدته في الضجة الإعلامية التي حدثت مؤخراً والتي تحيط بانتهاك القواعد التي تحظر على المراجعين أن يقوموا بالاستثمار في الشركات التي يقومون بمراجعتها. وكان إفلاس شركة إنرون (Enron) هو محط الأنظار في هذا الصدد. وبصفة أكثر عمومية، فإن المجتمعات الصناعية المتقدمة قد تحققت أنه لاجتذاب الاستثمار والمنافسة على المستوى الدولي فلا بد من إصلاح وتقوية الحوكمة ومن ثم، فإن لجنة كادبوري Cadbury Commission في المملكة المتحدة، ولجنة فينو Vienot Commission في فرنسا، ومنظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) ولجنة كينج King Committee بشأن حوكمة الشركات في جنوب أفريقيا، قامت كلها في السنوات الأخيرة بإصدار إرشادات جديدة لحوكمة الشركات.

**الدول التي تحاول جذب صغار المستثمرين - سواء أكانوا محليين أم أجانب - تكون حوكمة الشركات بالنسبة لها على قدر كبير من الأهمية**

## ما زال العمل في بدايته

على الرغم مما أدته تلك الإرشادات الجديدة لحوكمة الشركات من مساعدة للشركات والدول في إجتذاب الاستثمار وتحسين الأداء فإن الفضائح المالية وهروب رؤوس الأموال ما يزال يضرب الاقتصادات في جميع أرجاء العالم، ومن ثم فإن الإرشادات الموجودة حالياً ينبغي النظر إليها باعتبارها مكوناً واحداً من بين عديد من المكونات الضرورية وغير الكافية - حتى الآن

- لإقامة نظام سليم لحوكمة الشركات.

ولكي يكون لإجراءات حوكمة الشركات أثر محسوس في أي إقتصاد فلا بد من وجود مجموعة حديثة ونافذة من النظم الديمقراطية الرئيسية وتشريعات السوق بما في ذلك نظام قانوني لتنفيذ العقود وحقوق الملكية، وعلى أيه حال ففي معظم الإقتصادات النامية عادة قد تكون المؤسسات التشريعات الخاصة بالأسواق الصاعدة ضعيفة، ونظراً لهذه الظروف فإن غرس حوكمة الشركات في الأسواق النامية والصاعدة يتطلب ما هو أكثر من مجرد تصدير النماذج الجيدة لحوكمة الشركات والتي تعمل بصورة طيبة في الاقتصادات المتقدمة.

إذا يجب توجيه إهتمام خاص نحو إنشاء المؤسسات والتشريعات السياسية والإقتصادية والتي يجري وضعها وفقاً للاحتياجات الخاصة لكل دولة والتي تعطي الشركات شيئاً من القوة.

**إن الحاجة إلى حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية تتعدى حل المشكلات الناشئة من الفصل بين الملكية والإدارة**

إن النضال من أجل غرس حوكمة الشركات تتسم بالدقة والصرامة لاينتهي بمجرد وضع تلك التشريعات والمؤسسات السياسية والإقتصادية الرئيسية، إذ أن التشريعات والمؤسسات جيدة التصميم والإعداد لا يمكن أن تؤدي إلا إلى تنفيذ الإرشادات والدساتير الموجودة فعلاً لحوكمة الشركات ، وإذا ما فشلت تلك الإرشادات أو الدساتير في تناول الموضوعات الرئيسية لحوكمة الشركات، فإن التشريعات ذاتها - مهما كانت درجة جودتها - لن يكون في إمكانها تقديم الحلول.

وفي الواقع فإن هذا هو الحال غالباً، وقد أخفق كثير من الدساتير بما في ذلك مبادئ منظمة التعاون الاقتصادية والتنمية OECD Principles ، في تناول ومعالجة بعض موضوعات حوكمة الشركات التي إذا تركت دون فحص أو مراجعة، فقد تؤدي إلى إحداث الفوضى في الإقتصادات النامية والمتقدمة وأحد أوجه الضعف الشديدة في الإرشادات الحالية هو أن القواعد لاتطبق على كافة الشركات بدرجة متساوية، وعلى سبيل المثال فإن الإرشادات لا تنطبق على الشركات غير المقيدة بالبورصات، وهناك جزء كبير منها مملوك عائلياً ومع ذلك فإن الشركات المملوكة عائلياً تسيطر عليها كثير من إقتصادات الدول النامية وتبرز بشكل ظاهر في بعض الاقتصادات المتقدمة والنامية ، كما تعتبر مسئولة عن الأزمات المالية الأخيرة في شرق آسيا وأوروبا الشرقية، وباختصار ولكي تصبح الإرشادات الموجودة فعّالة فإن الأمر يستلزم إضافة لها تتناول تلك الأنواع من موضوعات حوكمة الشركات.

ولهذا السبب قام مركز المشروعات الدولية الخاصة (CIPE) بإنشاء مجموعة عمل لحوكمة الشركات مكونة من خبراء في حوكمة الشركات كي تقوم بتقييم الإطار المؤسسي في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية وكذلك بالنسبة لإرشادات منظمة التعاون الإقتصادي والتنمية (OECD) حتى يمكن تحديد الآليات اللازمة لتنفيذ حوكمة الشركات بشكل فعّال في جميع أرجاء العالم.

وهذا الفصل الذي بين أيدينا هو نتيجة مناقاشات مجموعة العمل إلى جانب الخبرة التي تجمعت لدى المركز الدولي للمشروعات الخاصة طوال عقد كامل من الترويج لحوكمة الشركات في جميع أنحاء العالم ويبدأ الفصل بنظرة عامة عن موضوعات حوكمة الشركات وملخص لإرشادات وتوجيهات منظمة التعاون الإقتصادية والتنمية وتتبع ذلك مناقشة شاملة للتشريعات والمؤسسات الديمقراطية والمؤسسات القائمة على أساس السوق والتي تعتبر أساسية في هذا الصدد، كما يتطلب الأمر وجودها حتى يمكن أن تتحقق الفعالية لدساتير حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية.

كما تم في هذا الفصل تناول عديد من الموضوعات البارزة التي كان لايتم تناولها في المنهج التقليدي لحوكمة الشركات ولكنها تتعلق بكل منشأة وبكل إقتصاد، وتلي ذلك، إشارة الى بعض التحديات الرئيسية لغرس حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية، ثم تبعت هذا سلسلة من الحالات الدراسية التي تقدم إستراتيجيات مقيدة لغرس حوكمة الشركات في مختلف المجالات، وتختتم هذه المناقشات بتقديم دليل إلى موارد مفيدة يوضح للقارئ أين يمكنه أن يجد معلومات إضافية من حوكمة الشركات وأدواتها.

## من أين تظهر الحاجة إلى حوكمة الشركات؟

تبرز الحاجة الأصلية لحوكمة الشركات من الفصل بين الملكية والإدارة (التحكم) في الشركات المملوكة للجمهور ويسعى المستثمرون إلى إستثمار رؤوس أموالهم في المنشآت إذ كثيراً من المستثمرين ليس لديهم الوقت أو الخبرة اللازمين لتشغيل المنشأة وضمان تحقيقها لعائد على إستثماراتهم، ونتيجة لذلك يقوم المستثمرون باستخدام أفراد ذوي خبرة إدارية للقيام بالإدارة والتشغيل اليومي للمنشأة، لكي يتأكدوا أن نواحي النشاط التي تقوم بها المنشأة تعمل على تعزيز الربحية والأداء طويل الأجل.

وأحد العيوب الرئيسية لهذا الترتيب هو أن المديرين أو أعضاء مجلس الإدارة غالباً ما لا يكونون هم أصحاب المنشأة ، ومن ثم فإنهم لن يتحملوا عبء خسارة الإستثمار أو ضياع الأرباح إذا ما فشلت الشركة في أدائها، ونتيجة لذلك فقد يقوم المديرون أو أعضاء مجلس الإدارة بإتخاذ إجراءات تضر بقيمة إستثمارات المساهمين وقد لايتمتعون بمستوى اليقظة أو الحذر الذي ينبغي أن يكون لديهم في المراقبة والإشراف على العمليات الداخلية في الشركة وقد يفرطون في المخاطرات إذا ما أصبحت مناصبهم مهددة أو قد لا يقومون بالمخاطرة بدرجة كافية عندما يكون لديهم إحساس بالأمان في مناصبهم وقد يتراجعون إلى الخلف عن القيام بعملية إستحواذ قد تكون في مصلحة الشركة في الأجل الطويل أو قد يتوسعون عن طريق الإستثمار في صناعات هابطة يشعرون بأن لديهم القدرة على تشغيلها، ولكنها ليست مربحة، كما أن المديرين قد يميلون أيضاً إلى السرقة من الشركة عن طريق السلب من صندوق المعاشات، أو عن طريق دفع أسعار مغالى فيها للتوريدات من الشركة التابعة، أو عن طريق الإنغماس في عمليات الإتجار الداخلية للأسهم، ومن الواضح أن مثل هذه الأنماط من السلوك تضر بالأداء والجدوى المالية للمنشأة، وتصور مدى الحاجة إلى حوكمة الشركات.

ومع هذا فإن الحاجة إلى حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية تتعدى حل المشكلات الناشئة من الفصل بين الملكية والإدارة إذ أن الإقتصادات النامية والصاعدة دائماً ما تواجه موضوعات مثل نقص حقوق الملكية وسوء إستخدام حقوق مساهمي الأقلية وانتهاك العقود ونهب الأصول والتعامل مع الذات.

أما مايجعل الأمر أكثر سوءاً، فهو أن هذه الأفعال غالباً ما لاتخضع للعقاب، ويرجع هذا إلى النقص السائد في كثير من الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية، في التشريعات والمؤسسات السياسية الإقتصادية اللازمة - للديمقراطية والأسواق كي تقوم بعملها وبدون وجود تلك المؤسسات والتشريعات لن يكون هناك سوى أثر بسيط لحوكمة الشركات، ومن ثم فإن غرس حوكمة الشركات في الدول النامية والصاعدة والإنتقالية يستدعي وضع وإنشاء التشريعات والمؤسسات الديمقراطية

القائمة على أساس السوق إلى جانب الإرشادات والتوجيهات السليمة للعمليات الداخلية في الشركة.

## أهمية هيكل الملكية في الشركات

تعتمد كافة نظم حوكمة الشركات على أربعة مبادئ: العدالة وقابلية المحاسبة عن المسئولية والمسئولية والشفافية، وتعتمد التحديات الخاصة بمراعاة هذه المبادئ والالتزام بها على هيكل الملكية في قطاع الشركات، وهناك نوعان شائعان لهياكل الشركات : هيكل مركز (نظام الداخليين insider) أو هيكل مشتت (نظام الخارجيين outsider).

وفي هياكل الملكية المركزية تتركز الملكية أو الإدارة في أيدي عدد قليل من الأفراد أو العائلات، أو المديرين، أو أعضاء مجلس الإدارة، أو الشركات القابضة أو البنوك، أو الشركات غير المالية، ونظراً لأن هؤلاء الأفراد أو الشركات غالباً ما يتولون الإدارة والسيطرة أو يؤثرون بشدة على طريقة تشغيل وعمل الشركة يطلق عليهم "الداخليون" (insiders) ومن ثم فإن هياكل الإدارة المركزة يشار إليها بأنظمة الداخليين ومعظم الدول وخاصة تلك التي يحكمها القانون المدني لديها هياكل ملكية مركزة.

ويقوم "الداخليون" في هياكل الإدارة المركزة بممارسة السيطرة أو التحكم في الشركات بعدة طرق والمشهد المألوف لذلك هو ملكية الداخليين لأغلبية أسهم الشركة وحقوق التصويت وغالباً ما يقوم المساهمون ذوي الملكيات الضخمة من الأسهم وأصحاب حقوق التصويت الضخمة أيضاً بالتحكم في الإدارة عن طريق التمثيل المباشر في مجلس إدارة الشركة وفي بعض الأحيان يملك الداخليون عدداً قليلاً من الأسهم ولكنهم يتمتعون بأغلبية حقوق التصويت ويحدث ذلك عندما تتعدد أنواع الأسهم مع تمتع بعضها بحقوق تصويت أكثر من بعضها الآخر (في بعض الحالات لا تتمتع أسهم معينه بحقوق تصويت على الإطلاق) ويحدث هذا أيضاً عندما يمكن التصويت عن طريق التوكيل ومن خلال إتحادات التصويت وإذا ما تمكن بعض الأفراد من إمتلاك أسهم ذات حقوق تصويت ضخمة فإنه سيمكنهم فعلاً أن يتحكموا في الشركة حتى لو لم يكونوا هم أصحاب أغلبية رأس المال.

أما في هياكل الملكية المشتتة فيكون هناك عدد كبير من أصحاب الأسهم (المُلاّك) يملك كل منهم عدداً صغيراً من أسهم الشركة وعادةً ما لايكون هناك حافز لدى صغار المساهمين لمراقبة نواحي نشاط الشركة عن قرب، كما أنهم يميلون إلا عدم الإنغماس أو المشاركة في القرارات أو السياسات الإدارية. ومن ثم يطلق عليهم "الخارجيون" ويشار إلى نظم الملكية المشتتة بنظم الخارجيين وتميل الدول ذات القوانين القائمة على العرف مثل المملكة المتحدة والولايات المتحدة إلى هياكل الملكية المشتتة في الشركات.

## كل هيكل ملكية يواجه تحدياً خاصة به من حوكمة الشركات

لكل نظام – سواء أكان نظام الداخليين أم نظام الخارجيين – مزاياه وعيوبه – ومن ثم له تحديات لنظام حوكمة الشركات خاصة به، وفيما يلي وصف مختصر لكل ذلك فيما يلي بدءاً بنظام الداخليين.

### نظام الداخليين

تتمتع الشركات التي يتحكم فيها الداخليون بمزايا معينة، فالداخليون لديهم السلطة والحافز لمراقبة الإدارة عن كثب، وهو ما يؤدي إلى تقليل إحتمالات سوء الإدارة والغش وفضلاً عن هذا فإن الداخليين بسبب كبر حجم ملكياتهم وحقوق الإدارة الخاصة بهم يميلون إلى تأييد القرارات التي تعزز أداء المنشأة في الأجل الطويل مقابل القرارات التي تهدف إلى تعظيم المكاسب في الآجل القصير عل حساب المكاسب طويل الآجل.

وعلى أية حال فإن نظام الداخليين يعرض الشركة إلى الفشل في بعض النواحي المعينة لحوكمة الشركات، وأحدها هو أن أصحاب الشركة أو أصحاب حقوق التصويت من ذوي النسب المسيطرة يمكن أن يرغموا أو يتواطئوا مع إدارة الشركة للإستيلاء على أصول الشركة على حساب مساهمي الأقلية وتمثل هذه مخاطرة كبيرة عندما لايتمتع مساهموا الأقلية بحقوقهم القانونية ويحدث نفس الشيئ عندما يكون مديروا الشركة من بين كبار المساهمين أو من كبار أصحاب القوة التصويتية أو كليهما إذا أنهم قد يستخدمون سلطتهم للتأثير في قرارات مجلس الإدارة التي قد يستفيدون منها بشكل مباشر على حساب الشركة وتتضمن الأمثلة الشائعة المديرين الذين يقنعون مجالس الإدارة للموافقة على مرتبات ومزايا باهظة لهم أو الموافقة على شراء مستلزمات تزيد أسعارها عن المعتاد من إحدى المنشآت التي يملك فيها مديرو الشركات قدراً كبير من الأسهم.

وهناك طرق أخرى يمكن بها لكبار المساهمين أو كبار أصحاب حقوق التصويت أن يخربوا الشركات وتتمثل إحدى الطرق في تشجيع مجلس الإدارة للتصديق على شراء إحدى المنشآت المنافسة بغرض وحيد هو زيادة الحصة السوقية للشركة والقضاء على المنافسة، أما الطريقة الأخرى فهي إقناع مجلس الإدارة لرفض عروض الإستحواذ خشية فقد السيطرة على المنشأة على الرغم من أن عملية الإستيلاء قد تعمل على تحسين أداء الشركة ويتفاقم هذا الخطر عندما تتمتع الشركة المملوكة عائلياً أو التي يسيطر عليها "الداخليون" بالحماية من ضغوط السوق لعدم قيدها في سوق الأوراق المالية.

وعندما تكون البنوك من بين كبار المساهمين أو أصحاب القوى التصويتية في إحدى الشركات التي تتولى إقراضها فإن البنوك قد تواجه مشاكل تعارض المصالح التي يمكن أن تهدد مستقبل كل من البنك والشركة، وفي هذا المشهد تكون للبنك مصلحة واضحة في استمرار الشركة ومن ثم فإن البنك يستمر في تقديم القروض للشركة على الرغم من عدم أهلية الشركة للإقتراض وقد يحدث هذا أيضاً إذا ما قرر "الداخليون" أن يستخدموا علاقاتهم بالموظفين العموميين للحصول على قروض إنقاذ يمولها الجمهور أو للتخلص من إجراءات الإفلاس.

وبإختصار فإن "الداخليين" الذين يستخدمون سلطاتهم بطريقة غير مسئولة يعملون على ضياع موارد الشركة وتخفيض مستويات الإنتاجية كما أنهم أيضاً يعززون من تردد ورفض المستثمرين وعدم سيولة الأسواق المالية، كما أن الأسواق المالية الضحلة بدورها تحرم الشركات من رؤوس الأموال وتمتع المستثمرين من تنويع مخاطرهم.

### نظم الخارجيين

على النقيض من نظم الداخليين فإن المنشآت

**إن نظام الداخليين يعرض الشركة إلى الفشل في بعض النواحي المعيّنة لحوكمة الشركات**

في نظم الخارجيين تعتمد على الأعضاء المستقلين في مجالس الإدارة لمراقبة السلوك الإداري والإشراف على بقائة تحت السيطرة، ويميل أعضاء مجلس الإدارة المستقلين إلى الإفصاح بشكل واضح وبدرجة متساوية من المعلومات وتقييم الأداء الإداري بشكل موضوعي وحماية مصالح وحقوق المساهمين بقوة ونتيجة لهذا تعتبر نظم الخارجيين أكثر قابلية للمحاسبة وأقل فساداً وتميل نحو تعزيز السيولة في الأسواق المالية.

وعلى الرغم من تلك المزايا فإن الهياكل ذات الملكية المشتتة لها نقاط ضعف معينة إذ يميل الملاك المشتتون إلى الإهتمام بتعظيم الأرباح في الآجل القصير ومن ثم فإنهم يتجهون إلى الموافقة على السياسات والاستراتيجيات التي تنشأ عنها مكاسب في الآجل القصير، لكنها قد

لاتعمل بالضرورة على تشجيع الأداء طويل الأجل للشركة وقد يؤدي هذا في بعض الأحيان إلى إثارة الخلافات بين أعضاء مجلس الإدارة وأصحاب الشركات وإلى تواتر التغيرات في هيكل الملكية نظراً لأن المساهمين قد يرغبون في التخلي عن استثماراتهم على أمل تحقيق أرباح أكثر ارتفاعاً في مكان آخر، وكلا الأمرين يؤدي إلى إضعاف أستقرار الشركة.

أما صغار المستثمرين فلا يتوافر لديهم سوى حافز أقل لمراقبة قرارات مجلس الإدارة بيقظة وحرص، ولمحاسبة أعضاء مجلس الإدارة عن مسئولياتهم، ونتيجة لهذا فقد يظل أعضاء الإدارة الذين يؤيدون اتخاذ تلك القرارات غير الصائبة في مناصبهم بينما تكون مصلحة الشركة في التخلص منهم.

### ما الذي يمكن عمله ؟

من الواضح أن كلاً من نظم الداخليين

**كثيراً من الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية تفتقر إلى معظم التشريعات والمؤسسات الأساسية للسوق**

والخارجيين تحمل مخاطر في طياتها ويؤدي لإخفاق في إنشاء الآليات الملائمة لتخفيض هذه المخاطر إلى تهديد رفاهة إقتصادات بأكملها والغرض من نظم حوكمة الشركات هو التقليل إلى أدنى حد من هذه المخاطر وتشجيع التنمية السياسية والإقتصادية ويعتمد النظام الفعّال لحوكمة الشركات على مزيج من الضوابط الداخلية والخارجية والضوابط الداخلية هي عبارة عن ترتيبات في داخل الشركة تهدف إلى تقليل المخاطر عن طريق تحديد العلاقات بين المديرين والمساهمين ومجالس الإدارة وأصحاب المصالح وحتى يكون لهذه الإجراءات أثر له مغزى فإنه يجب أن تدعم عدة أنواع من المؤسسات والتشريعات من خارج المنشأة موضوعة بشكل يتوافق مع بيئة الدول المعنية ويطلق على هذه الإجراءات (الضوابط الخارجية).

ولا يمكن المغالاة في تأكيد النقطة السابقة بأكثر من ذلك، فقد أخفق كثير من الجهود التي بذلت لمنع الأزمات المالية أو لتحسين أداء المنشآت عن طريق غرس نظم حوكمة الشركات ومنذ بدايتها بسبب إتباعها للضوابط الداخلية دون الضوابط الخارجية أو لأخفاقها في تطويع تلك الضوابط بالظروف الواقعية المحلية أو كليهما وفي أغلب الأحوال إن لم يكن كلها يفترض واضعوا السياسات والممارسون في إقتصادات السوق ذات الأسس المتينة، إن هذه الضوابط الخارجية أو المؤسسات موجودة وتعمل بشكل جيد دون فحص أو بحث ومن ثم يتغاضون عن أهميتها.

ويبرهن على ذلك ما نقتبسة من إحدى عمليات المسح الأكاديمية الحديثة والتي تذكر: " أن حوكمة الشركات تتناول الطرق التي يؤكد بها من يقدمون التمويل للشركات لأنفسهم أنهم سيحصلون على عائد من إستثماراتهم ولكن كيف يمكن لمقدمي التمويل أن يجعلوا المديرين يقومون برد جزء من الأرباح لهم؟ وكيف يمكنهم التأكد من عدم قيام المديرين بسرقة رأس المال الذي يقدمونه للشركة أو عدم قيامهم بإستثمارة في مشروعات سيئة؟ وكيف يمكن لمقدمي التمويل أن يراقبوا المديرين؟

ومن وجهة النظر هذه فإن حوكمة الشركات تنتج نحو التركيز على نموذج بسيط:

١- قيام المساهمين بإنتخاب أعضاء مجلس الإدارة الذين يمثلونهم.

٢- قيام أعضاء مجلس الإدارة بالتصويت على الأمور الرئيسية واتخاذ القرارات بالأغلبية.

٣- إتخاذ القرارات بطريقة تتسم بالشفافية بحيث يمكن للمساهمين وغيرهم أن يخضعوا أعضاء مجلس الإدارة للمسائلة بشأنها.

٤- إتباع الشركة لمعايير محاسبية تنشأ عنها المعلومات اللازمة لأعضاء مجلس الإدارة والمستثمرين وأصحاب المصالح الآخرين بحيث يمكنهم إتخاذ القرارات.

٥- إلتزام سياسات الشركة وممارساتها بالقوانين الوطنية وقوانين الولايات واللوائح المحلية.

ويعتبر التركيز على هذه الأنواع من عمليات الضوابط الداخلية أمراً طبيعياً عندما يكون الموضوع متعلقاً بحوكمة الشركة في نطاق إقتصادات السوق المتقدمة وتفترض النقطة الخامسة في السرد المبين أعلاه أن هناك نظاماً قانونياً جيداً وعلى الرغم من وجود إختلافات كبيرة بين النظم الأنجلو - أمريكية والألمانية واليابانية وغيرها من النظم فإنها كلها تشترك في التباهي في إمكانية تعريفها بموضوع حوكمة الشركات في إطار نظم السوق العاملة والتشريعات والمؤسسات القانونية المتقدمة.

ومع ذلك فإن كثيراً من الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية تفتقر إلى معظم التشريعات والمؤسسات الأساسية للسوق أو مازالت في طور وضعها ومن ثم فإن حوكمة الشركات في تلك البيئآت تتضمن نطاقاً أوسع من الموضوعات وقد تجمعت جنباً إلى جنب تلك الأزمة الإقتصادية في شرق آسيا والإضطراب المستمر في الإتحاد الروسي والتجربة الحديثة لإقتصاد جمهورية التشيك لكي تدفع بموضوع حوكمة الشركات من موقعه الجانبي ليحتل مركز الصدارة وأصبح ما بدا كأزمة مالية في آسيا ينظر إليه الآن باعتباره أزمة في شفافية الشركات تضمنت العلاقات بين الحوكمة ومنشآت الأعمال والعلاقات بين أصحاب الديون وأصحاب الأسهم وطرق العلاج القانونية لحالات الإفلاس والصداقات الحميمة.

وبالإضافة إلى ذلك وكما شاهدنا في الصحف اليومية فقد أدى عدم وجود المؤسسات والتشريعات الكافية في الإتحاد الروسي إلى عديد من الحالات التي حظيت بقدر كبير من الإعلام والتي تضمنت إدعاءات بنهب الأصول والتلاعب بسجلات الأسهم والغش والتزوير وقد أوضح برنامج الخصخصة في جمهورية التشيك ضعف طريقة المستندات في غياب الآليات السليمة لحوكمة الشركات والتي أدت إلى نقص في إعادة هيكلة الشركات وما نشأ عنه بعد ذلك من هبوط في القدرة التنافسية.

أما ما تشترك فيه كل تلك الأمثلة فهو أنها جميعاً تتضمن القواعد الأساسية للإقتصاد والعلاقات بين تلك القواعد والطريقة التي يجري بها حكم الشركات ويتضمن حل مشاكل حوكمة الشركات في الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية كما سبق بحثه أعلاه، الذهاب إلى ما بعد تلك النظرة الضيقة لكيفية قيام العلاقة بين أصحاب رأس المال والمديرين وفي الإقتصادات النامية والصاعدة والإنتقالية ينبغي تدعيم التعريف النمطي بوضعه في إطاره كما يلي:

تعتمد نظم حوكمة الشركات على مجموعة من التشريعات (القوانين واللوائح والعقود والقواعد) التي تمكن المنشآت التي تحكم نفسها بنفسها من العمل بإعتبارها العنصر الرئيسي في إقتصاد سوق تنافسي وتعمل هذه التشريعات على ضمان تنفيذ إجراءات حوكمة الشركات الداخلية وعلى مسئولية الإدارة أمام أصحاب الشركات (المساهمين) وأمام أصحاب المصالح الآخرين.

والنقطة الرئيسية في هذا التعريف هي أن القطاعين العام والخاص يجب عليهما العمل معاً لوضع مجموعة قواعد تكون ملزمة للجميع وتعمل على إنشاء الطرق التي يمكن بها للشركات أن تحكم نفسها.

– مقال منشور في كتاب:

حوكمة الشركات في القرن الواحد والعشرين الصادر من مركز المشروعات الدولية الخاصة CIPE.

# قانون رقم (٣١) لسنة ١٩٩١م بشأن ضرائب الدخل

## الباب الأول - التسمية والتعاريف وأنواع الضرائب

**- الفصل الثاني:**
**الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية.**
**- القسم الثاني:**
**الأرباح التي تسري عليها الضريبة.**

مادة (٨): تحدد الضريبة سنوياً على مقدار الأرباح الصافية خلال السنة الضريبية السابقة أو في فترة الاثنى عشر شهراً التي اعتبرت نتيجتها أساساً لوضع آخر ميزانية ومع ذلك يجوز ربط الضريبة عن مدة تقل أو تزيد عن إثنى عشر شهراً في الحالات الآتية:-

أولاً: يجوز ربط الضريبة عن مدة تقل عن إثنى عشر شهراً في الحالات الآتية:-

أ- المدة التجارية الأولى للمنشأة سواءً أنتهت هذه المدة في نهاية السنة أو في أي تاريخ آخر تتخذه المنشأة نهاية لسنتها المالية.

ب- حالات التوقف أو التنازل التي تتم قبل نهاية السنة المالية.

جـ- المنشأة التي تبدأ في مسك الحسابات المنتظمة خلال احدى سنواتها المالية وفي هذه الحالة يتعين أن يحدد الدخل الخاضع للضريبة من أول السنة المالية إلى تاريخ مسك الحسابات تحديداً مستقلاً.

د- إذا قامت المنشأة بتعديل نهاية سنتها المالية فأقفلت حساباتها قبل التاريخ التالي لتاريخ قفل حسابات السنة المالية السابقة.

ثانياً: يجوز ربط الضريبة عن مدة تزيد عن أثنى عشر شهراً في الحالتين الآتيتين:-

أ- شركات المساهمة التي تقفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة تنفيذاً لما ينص عليه نظامها الأساسي.

ب- المنشآت التي تضطر الى قفل حساباتها عن مدة تتجاوز السنة بحيث لاتتجاوز السنتين بسبب التوقف أو التنازل أو لأي سبب قانوني آخر يقوم الدليل عليه.

مادة (٩): يكون تحديد صافي الأرباح الخاضعة للضريبة على أساس نتيجة العمليات على إختلاف أنواعها التي باشرها المكلف ويدخل في ذلك ما ينتج عن بيع أي شيئ من الممتلكات أثناء قيام المنشأة أو عند انتهاء عملها.. وللتوصل إلى الأرباح الصافية يراعى خصم جميع التكاليف اللازمة لإنتاج الربح والمحافظة عليه كما يلي:-

أ- قيمة إيجار العقارات التي يستأجرها المكلف لممارسة أنشطته المختلفة.

ب- الإهلاكات المحددة معدلاتها وطرق إحتسابها بقرار يصدر من مجلس الوزراء وفقاً للأسس والمعايير المحاسبية الدولية بعد التشاور مع إتحاد الغرف التجارية والصناعية.

جـ- الضرائب والرسوم التي تدفعها المنشأة بموجب أحكام هذا القانون ماعدا ضريبة الأرباح التجارية الصناعية.

د- زكاة الباطن التي يدفعها المكلف عن أموال تجارية فقط.

هـ- التبرعات والإعانات للهيئات الخيرية والمؤسسات الإجتماعية المعترف بها من الحكومة والتي يكون مركزها بالجمهورية اليمنية وبشرط ألا تتجاوز قيمتها (٥٪) من صافي الربح وتعتبر في حكم التكاليف مهما بلغت التبرعات المدفوعة لبناء المساجد والملاجئ أو للحكومة أو للجيش اليمني أو للمدارس والمستشفيات الحكومية والسدود والطرقات العامة ومشاريع مياه الشرب المحددة من مجلس الوزراء، وأن تكون مؤيدة بالمستندات وكذلك التبرعات والإعانات للمقاصد الخيرية أو الإنسانية المقرة من مجلس الوزراء.

و- المرتبات والأجور ومصاريف العلاج المدفوعة، وكذلك المبالغ التي يدفعها المستخدم (بكسر الدال) طبقاً للقوانين النافذة.

ز- مصاريف سفر صاحب المنشأة إلى الخارج بعد التأكد من جدية صرفها وإتصالها المباشر والوثيق بعمل المنشأة.

ح- الديون المعدومة المتعلقة بنشاط المكلف من ثبت إنعدامها بالوثائق والمستندات المقنعة في إستحالة تحصيل تلك الديون بشرط:-

١- عدم ثبوت أي تعامل للمكلف مع المدينين خلال ثلاث سنوات لاحقه لإعدام الدين وأن يكون الدين قد أدرج ضمن نشاط المكلف للسنوات السابقة وأن تكون قد أستخدمت لغرض تحقيق الربح وللمتضرر اللجوء إلى القضاء.

٢- الديون التي نتجت من قروض منحها البنك من خلال نشاطه الإعتيادي ولغرض تحقيق الأرباح، وكذا ورود تلك القروض ضمن إيرادات البنك خلال السنوات السابقة، ولا يسمح بتنزيل الديون المعدومة التالية:-

أ- قروض الشركات والبنوك والمؤسسات المالية لأعضاء مجالس إدارتها أو حملة الأسهم فيها.

ب- القروض المتداولة بين البنوك والمؤسسات المالية.

ط- الخسائر الناتجة عما يثبت وقوعه على نشاط المكلف من سرقة أو إختلاس متى ثبت جديتها وأنه لم يرد إليه فعلاً ما يقابلها.

ي- الفوائد والعمولات المدفوعة عن القروض المعقودة مع الغير في سبيل العمل.

ك- النفقات العامة المألوفة المرتبطة بإنتاج الدخل بحيث لا تتجاوز (١٪) واحد في المائة من صافي الدخل وطبقاً لما تحدده اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ل- حصة الفرع من نفقات المركز الرئيسي المتواجد خارج الجمهورية على أن لايتجاوز ما يسمح بتنزيله عن (٢٪) من الأرباح الخاضعة للضريبة المحققة في الجمهورية.

م- إحتياطيات ومخصصات البنوك مقابل الديون المعدومة المكونة وفقاً للنظم والتعليمات الصادرة عن البنك المركزي.

ولا يعد تكليفاً على الربح ما يلي:-

١- المبالغ التي تجنبها المنشآت أو الشركات من أرباحها لتكوين المخصصات والإحتياطات على إختلاف أنواعها لتغطية خسائر محتملة ويستثنى من ذلك:-

أ- المخصصات أو الإحتياطيات الفنية التي تلتزم شركات التأمين بتكوينها بالتطبيق لأحكام قانون الإشراف والرقابة على التأمين ووفقاً للإجراءات التي تحددها اللائحة التنفيذية لهذا القانون.

ب- المخصص المكون لمنح عمال ومستخدمي المنشآت مكافأة سنوية بشرط ألا يزيد إجمالي المكافأة السنوية سواء ما صرف منها خلال العام أو ما خصص عن مرتب شهرين.

٢- فائدة رأس المال التي قد يحتسبها المكلف الفرد على رأس ماله أو المرتب الذي يقرره لنفسه أجراً على عمله بالمنشأة، وكذلك فوائد رأس المال والمرتبات وفوائد الحسابات الجارية الدائنة بالمنشأة التي يحتسبها الشركاء في شركات التضامن وشركات التوصية.

٣- مسحوبات صاحب المنشأة منها سواء كانت نقداً أو عيناً.

٤- ضريبة الدمغة النسبية المفروضة على الأسهم والسندات التي تدفعها شركات الأموال نيابة عن المساهمين وحملة السندات.

٥- الغرامات الشخصية.

مادة (١٠): إذا ختم حساب أحدى السنوات الخاضعة للضريبة بخسارة معتمدة من مصلحة الضرائب فإن هذه الخسارة تدخل ضمن مصروفات السنة التالية وتخصم من أرباحها، فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية، فإذا بقي جزء من الخسارة نقل هذا الجزء إلى السنة التالية لسنة الخسارة، وهكذا حتى السنة الرابعة التي لايجوز نقل أي شيئ من خسارتها إلى السنة التي تليها.

يتبع في العدد القادم ...

# لقاء مع وزير الصناعة والتجارة

عرض الأخوين /رئيس الجمعية وأمين عام الجمعية على الأخ الدكتور/ يحيى يحيى المتوكل وزير الصناعة والتجارة خلال لقائهما به يوم الثلاثاء ١٦ سبتمبر ٢٠٠٨م ، ما تقوم به الجمعية من أنشطة في الوقت الحالي ، وأطلعاه على العدد الأول من النشرة الدورية التي تم إصدارها في بداية شهر سبتمبر .

كما قدمت للأخ الوزير مذكرتين أحدهما حول مقترح الجمعية بتعديل بعض أحكام قانون المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م والتي تم إقرارها مع بعض التعديلات من قبل لجنة المحاسبين القانونيين بالوزارة ، والأخرى حول موضوع الغرامات المحتسبة على بعض الأخوة المحاسبين القانونيين الذي تأخروا عن تجديد تراخيص مزاولة المهنة .

وقد أبدى الأخ الوزير إرتياحه لما تقوم به الجمعية من أنشطة في الوقت الحالي وتمنى أن تحقق الجمعية الأهداف التي ترمي إليها ووعد بتقديم كل الدعم الممكن من جانب الوزارة ، كما أوضح إمكانية قيام الوزارة بعقد لقاء موسع أو ورشة عمل لمناقشة مقترح التعديل بشكل واسع بحيث يتم أخذ رأي كافة الجهات ذات العلاقة في هذه التعديلات المقترحة وذلك خلال الشهر القادم بمشيئة الله تعالى .

# زيارة الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة

قامت الهيئة الإدارية للجمعية يوم الأحد الموافق ٢٠٠٨/٩/١٤م بزيارة الأخ الدكتور/عبد الله عبد الله السنفي رئيس الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة.

وقد عرضت الهيئة الإدارية للجمعية على الأخ رئيس الجهاز الخطوات التي تقوم بها حالياً في محاولة منها لتنشيط أعمال الجمعية ومنها إصدار العدد الأول من النشرة الدورية المتخصصة للجمعية، كما تم طرح عدد من الموضوعات ذات الأهمية والمتعلقة بالمهنة كتشكيل المجلس الأعلى لمهنة المحاسبة والمراجعة والتعديلات المقترحة من الهيئة الإدارية للجمعية على قانون المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م والتي أقرت من لجنة المحاسبين القانونيين بوزارة الصناعة والتجارة إلى جانب ما تحتاجه الجمعية من الدعم والمساندة من الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة للقيام بأنشطتها المختلفة.

حيث أبدى الأخ رئيس الجهاز تفهمه لكافة الموضوعات التي تم طرحها وتكرم مشكوراً بالموافقة على دعم مكتبة الجمعية، كما حث الهيئة الإدارية للجمعية على مواصلة جهودها من أجل النهوض بمستوى أداء الجمعية بما يعمل على التنسيق المتكامل مع الجهات ذات العلاقة لرفع مستوى المهنة.

حضر هذا اللقاء الأخ الدكتور/ عبيد سعد شريم - نائب رئيس الجهاز والدكتور/ منصور البطاني وكيل الجهاز للقطاع الإداري والدكتور/محمد دغيش وكيل الجهاز لقطاع الشئون المالية والإدارية والفنية.

لجنة المحاسبين القانونيين

# تُقر مقترح الجمعية لتعديل قانون المهنة

أقرت الهيئة الإدارية للجمعية في إجتماعها المنعقد بتاريخ ١ يوليو ٢٠٠٨م مقترح بتعديل بعض مواد قانون المهنة رقم ٢٦ لسنة ١٩٩٩م ، وقد تم تقديم هذا المقترح إلى لجنة المحاسبين القانونيين بوزارة الصناعة والتجارة ، حيث نوقش هذا المقترح في عدة جلسات للجنة وتم في جلسة اللجنة المنعقدة بتاريخ ١٣ أغسطس ٢٠٠٨م إقرار هذا المقترح بعد إدخال بعض التعديلات عليه.

وتولت الإدارة المختصة بالوزارة رفع هذا المقترح إلى معالي الأخ الدكتور يحيى المتوكل وزير الصناعة والتجارة للإطلاع والتكرم بإصدار توجيهاته في هذا الشأن.

## إستمرار إصدار بطاقة العضوية للمحاسبين القانونيين

تستمر الجمعية في إصدار بطاقة العضوية للاخوة المحاسبين القانونيين المنتسبين للجمعية، حيث يتم حالياً إستخدام النموذج الآلي لإصدار بطاقة الكترونية مدتها ثلاثة أعوام.

وتهيب الهيئة الإدارية بالاخوة الأعضاء المسارعة إلى الحصول على البطاقة الجديدة وذلك في مقر الجمعية وسيستقبل جميع الطلبات الأستاذ/خالد السقاف.

## شائف هزاع مقبل سلام

- شائف هزاع مقبل سلام.
- مواليد عام ١٩٤٢م الأعبوس محافظة تعز.
- تلقى تعليمه الإبتدائي بالمدرسة الأهلية في عدن والإعدادي في المعهد التجاري بمدينة عدن أيضاً.
- تلقى تعليمه الثانوي في المدرسة الإعدادية المركزية في بغداد - العراق وتخرج منها في عام ١٩٦٢م
- حصل على درجة البكالوريوس في المحاسبة من جامعة دمشق سنة ١٩٦٦م.
- إلتحق بالعمل فور عودته إلى اليمن في البنك اليمني للإنشاء والتعمير وتسلم عدة أعمال في المجال المالي والمحاسبي، كما تم إنتدابه من قبل البنك في العديد من الشركات التي كان البنك اليمني يساهم فيها، واستمر في عمله لدى البنك حتى تقاعد في عام ٢٠٠٣م.
- ساهم في تأسيس أول جمعية للمحاسبين في اليمن.
- منح في شهر يونيو من عام ١٩٧٥م (وقبل صدور أول قانون بنظام المحاسبين القانونيين) سجل تجاري برقم ٢٦٣١ يرخص له بالعمل كمحاسب قانوني.
- حصل على إجازة محاسب قانوني طبقاً للقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٧٦م بشأن نظام المحاسبين القانونيين في شهر ابريل من عام ١٩٧٨م، طبقاً لقرار وزير الإقتصاد رقم ١٧ لسنة ١٩٧٨م الصادر بتاريخ ٣٠ / ابريل ١٩٧٨م.

# تكليف الجمعية بعقد الامتحانات للحصول على إجازة محاسب قانوني

قررت لجنة إجازات المحاسبين القانونيين بوزارة الصناعة والتجارة في إجتماعها المنعقد بتاريخ ٢٩ يوليو ٢٠٠٨م تكليف الجمعية بإجراء إمتحانات الحصول على الإجازة ، جاء هذا القرار بعد قيام الجمعية بتقديم آلية مقترحه لإجراء وعقد هذه الامتحانات لديها أقرت في إجتماع الهيئة الإدارية المنعقد بتاريخ ٢٩ يونيو ٢٠٠٨م ، وفي إطار التنسيق والتعاون بين الجمعية والوزارة بما يكفل العمل على تطوير المهنة ورفع كفاءة الأخوة المجازين.

وقد تم تشكيل لجنة خاصة بالامتحانات في الجمعية برئاسة الأخ الأستاذ/إبراهيم يحيى الكبسي أمين عام الجمعية وعضوية كل من الأخوة الدكتور/ علي محسن محمد المسئول الفني بالجمعية والأستاذ / يحيى على زهرة المسئول الثقافي بالجمعية والأستاذ/عبد الدائم الشويطر المسئول المهني بالجمعية والدكتور/حميد مقبل رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة جامعة صنعاء ممثل الجامعات اليمنية في لجنة المحاسبين القانونيين والأستاذ/عبد الباري الخراساني ممثل الجهاز المركزي للرقابة والمحاسبة في لجنة المحاسبين.

جدير بالذكر أن اللجنة قد عقدت عدة إجتماعات بغرض الإعداد والترتيب لعقد وإجراء الامتحانات المقبلة وإقرار القواعد العامة للامتحان.

وسوف يتم نشر القواعد التي سوف تقر من اللجنة بعد اعتمادها من الهيئة الإدارية للجمعية مباشرة.

# من قانون المهنة

## المادة (٥)

### قواعد وإجراءات منح إجازة محاسب قانوني

مادة (٥) يشترط لمنح إجازة محاسب قانوني أن تتوفر في المتقدم الشروط التالية:

١- أن يكون شخصاً طبيعياً متمتعاً بالجنسية اليمنية.

٢- أن لايقل عمره عن ست وعشرين سنه ميلادية.

٣- أن يكون حاصلاً على مؤهل جامعي تخصص محاسبة لايقل مستواه عن درجة البكالوريوس.

٤- أن يكون لديه خبرة عملية لاحقة للمؤهل في مجال المراجعة وتدقيق الحسابات أو التدريس لدى إحدى الكليات أو الجامعات أو المعاهد العليا في مجال المحاسبة والمراجعة وعلى النحو التالي:-

أ- أربع سنوات لاحقة لمؤهل البكالوريوس.

ب- سنتان لاحقتان لمؤهل الماجستير.

جـ- سنة واحده لاحقة لمؤهل الدكتوراه.

٥- أن يجتاز الامتحان المقرر لذلك ويستثنى من هذا الشرط حملة مؤهل الدكتوراه تخصص محاسبة.

٦- أن يكون متمتعاً بالأهلية المدنية وأن لا يكون قد سبق أن حكم عليه بجريمة جنائية مخلة بالشرف أو الأمانة مالم يكن قد رد إليه إعتباره.

# من رفوف المكتبة

إسم الكتاب: التدقيق الحديث للحسابات.
إسم المؤلف: د/أحمد حلمي جمعه
إسم الناشر: دار صفاء للنشر والتوزيع - عمّان - الاردن ١٩٩٩م.

نبذة مختصرة عن الكتاب:

يقع الكتاب (التدقيق الحديث للحسابات) في (٤٢٤) صفحة من الحجم المتوسط ويعتبر من المراجع المهمة الذي تناول التدقيق الحديث للحسابات.

لقد أوضح الكتاب في المقدمة بأنه شهد النصف الثاني في العقد الحالي تغيرات كبيرة عالمية ودولية وقومية ومحلية لمست مختلف جوانب المحاسبة وتدقيق الحسابات. وأحدث تغيرات جذرية سواء من ناحية الاطار الفكري أو أسلوب ممارسة العمل المهني.

فعلى المستويين العالمي والدولي. فقد قام الاتحاد الدولي للمحاسبين (إيفا) بتطوير معايير المحاسبة والتدقيق. كما قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بتطوير العديد من بيانات معايير التدقيق. وعلى المستويين القومي والمحلي فقد قررت العديد من الدول العربية وفي مقدمتها الأردن إلزام الشركات المساهمة العامة بتطبيق معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

وهذه التغيرات تستوجب بالضرورة التطوير الشامل لمنهج المحاسبة وتدقيق الحسابات ليتناسب مع تلك التغيرات البيئية العالمية المعاصرة حتى يمكن إعداد الكوادر المهنية (المحاسب القانوني - مدققي الحسابات - المراجع).

إن هذه المهنة من المهن العريقة في الدول المتقدمة ولها تقاليدها ومسئولياتها المهنية التي تحدثها جمعيات ونقابات المحاسبين والمدققين. ولقد ساهمت هذه المهنة في تلك الدول مساهمة جدية وذات أثر ملموس في تنمية تلك المجتمعات لما تؤديه من خدمات في حماية الاستثمار وتعزيز الثقة ومنع التلاعب والهدر للمال العام.

وتأسيساً على هدف هذا الكتاب، واعتباراته فقد قسم الكتاب منهجياً إلى قسمين بحيث يتناول القسم الأول: تعليم القارئ أو الدارس كيفية تدقيق القوائم المالية (التدقيق الفني) وابداء رأيه المهني في عدالتها. وبالتالي تجنب المصادمات مع الادارة أو المساهمين أو الغير وذلك في ضوء المعايير الدولية والتشريعات المحلية.

أما القسم الثاني: فيهدف إلى تعليم القارئ أو الدارس كيفية إستخدام الأدوات المهنية في التدقيق لتخفيض مخاطر التدقيق. وبيان كيفية قيام المدقق بأداء الخدمات ذات العلاقة (الفحص - الاستشارات) وأخيراً تحديد مشاكل إعداد تقرير المدقق في المجال الدولي والتي لم تتناولها معايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

ومن هنا فان هذا الكتاب يعتبر أساسيا لطلبة قسم المحاسبة في الجامعات العربية. أو هؤلاء الذين سوف يتحملون فترة التحديات في تاريخنا المهني المحاسبي والذين سوف يصبحون القادة في الألفية القادمة. وللباحثين ومدققي الحسابات والمدراء الماليين في الشركات.... إلخ.

ويمثل هذا الكتاب إضافة حقيقية في مكتبة المحاسبة والتدقيق العربية.

والله الموفق

عرض وتقديم/ ناصر ناصر مجلي

# خدمة البريد الصوتي

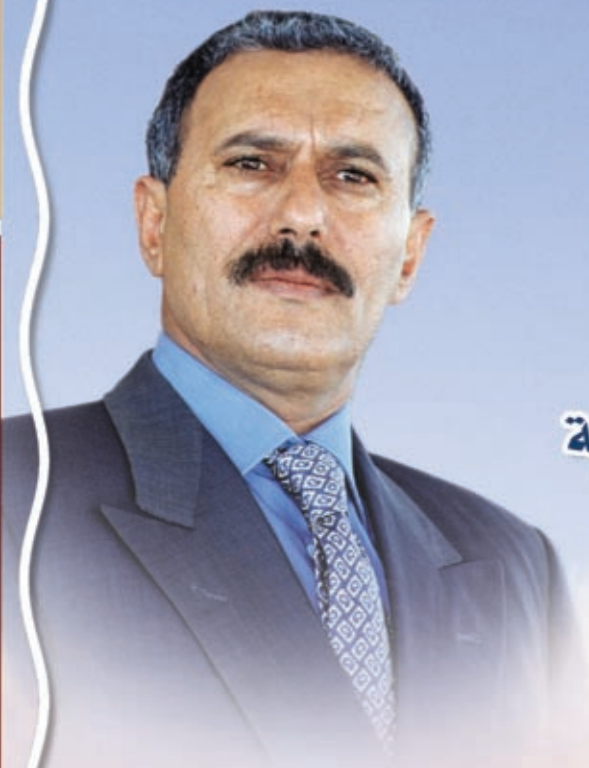
## لا شيء يفوتك

لتفعيل بريدك الصوتي اتصل على الرقم (999) واتبع التعليمات الصوتية

Yemen Mobile
يمن موبايل

خدمة العملاء: 777 777 777 أو (121) مجاناً

www.yemenmobile.com.ye



نرفع أسمى آيات التهاني والتبريكات بمناسبة

أعياد الثورة اليمنية الخالدة

| ٢٦ | ١٤ | ٣٠ |
| --- | --- | --- |
| سبتمبر | أكتوبر | نوفمبر |
| العيد ٤٦ | العيد ٤٥ | العيد ٤١ |

سائلين المولى عز وجل مزيداً من التقدم والرقي لبلادنا

في ظل القيادة الحكيمة لفخامة الأخ/

# علي عبدالله صالح

رئيس الجمهورية

تهانينا للجميع وكل عام وأنتم بخير

## جمعية المحاسبين القانونيين اليمنيين