

إطار مقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية من منظور شامل

عوض سلامة الرحيلي

جامعة الملك عبد العزيز

ملخص

أن محاولة وضع معايير للمحاسبة والمراجعة على النمط المعمول به في الدول المتقدمة - لاسيما أمريكا وبريطانيا - احتل مساحة كبيرة من الجهود المبذولة حتى الآن لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. تجدر الإشارة إلى أن التركيز على موضوع المعايير يعني الاهتمام بالتقارير المالية الخارجية، والتي تهدف أساسا إلى تقديم معلومات لأغراض الأسواق المالية في الدول المتقدمة دون الاهتمام باحتياجات خطط التنمية من المعلومات المحاسبية في الدول النامية. وكما هو معروف أن دول مجلس التعاون الخليجي تبنت أسلوب التخطيط الشامل المبني على خطط خمسية للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، ولاشك أن نجاح تنفيذ ومتابعة هذه الخطط يعتمد - إلى جانب عوامل أخرى - على توافر قاعدة جيدة من المعلومات المحاسبية على مستوى القطاعين العام والخاص. وأعتقد أن طبيعة النظام المحاسبي المتبع حاليا في هذه الدول لا يفي بمثل هذه المعلومات بالصورة المطلوبة، وبالتالي لا بد من التفكير جديا في البحث عن نظام محاسبي من شأنه تحقيق هذا الغرض.

* يود الباحث أن يتوجه بالشكر الجزيل إلى جميع المسؤولين في الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية وعلى رأسهم سعادة الأمين العام المساعد للشؤون الاقتصادية، وكذلك المسؤولين في الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين لحسن استقبالهم للباحث والتعاون معه وتزويده بالبيانات التي كان لها الأثر الكبير في إنجاز هذه الدراسة.

إضافة إلى ذلك هناك جوانب أخرى من المحاسبة لا تقل أهمية عن موضوع المعايير - مثل التعليم المحاسبي، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية - هذه جميعا لم تحظى بالاهتمام الكافي من مشروع تطوير المحاسبة في هذه الدول. وفي رأبي أن أي تطوير للمحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي يجب أن يأخذ كافة هذه الجوانب في الحسبان مجتمعة وذلك للعلاقة الوطيدة بينها. وبناء عليه فإن هذه الدراسة تهدف إلى إلقاء الضوء على التطورات الحديثة في المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي وتقييمها في ظل احتياجات البيئة الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول، ومن ثم محاولة وضع إطار عام لتطوير المحاسبة بها.

مقدمة

عادة ما يثار جدل مضمونه أن أي تطور في بيئة المحاسبة يجب أن يقابله تطور في المحاسبة حتى تواكب خطوات السير مع بيئتها. ولاشك أن بيئة المحاسبة في دول مجلس التعاون شهدت تطورا ملحوظا خلال العقد الماضي في كافة المجالات، ولكن هذا التطور لم يقابله تطور مماثل في قطاع المحاسبة. بمعنى أن هناك فجوة تطويرية بين المحاسبة بيئتها في دول المجلس. كما أن تطوير المحاسبة لم يدرج أساسا ضمن خطط التنمية الاقتصادية التي تبنتها هذه الدول فيما عدا إصدار بعض التشريعات القانونية التي تحدد شروط الترخيص بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة وما ينبغي على المحاسب والمراجع إتباعه بعد الحصول على هذا الترخيص. إلا أنه في السنوات الأخيرة ظهرت بعض المحاولات والجهود لتطوير المحاسبة في بعض دول المجلس ولكن ما زالت هذه المحاولات والجهود مقصورة على تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة ومعاييرها الفنية. هنا تجدر الإشارة إلى أن المحاسبة لم تعد مجرد أداة لتسجيل العمليات المالية وإعداد الحسابات الختامية، ومراجعتها، بل أصبحت نظام معلومات متكامل يسعى إلى توفير البيانات المالية اللازمة التي تساعد في عملية اتخاذ القرارات على المستويين الجزئي (Micro) والكلي (Macro)، وبالتالي يجب أن ينظر إلى تطويرها من هذا المنطلق.

أهمية البحث

تنبع أهمية هذا البحث من الحاجة الماسة إلى إيجاد إطار عام لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يأخذ في الاعتبار كافة جوانب المحاسبة (التعليم، والمهنة، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية). كذلك تستمد هذه الدراسة أهميتها من تبنيها لمبدأ الشمولية والنظرة الواسعة للمشاكل المحاسبية القائمة في دول مجلس التعاون، ومحاولة التعامل معها وعلاجها بصفة جماعية، وفي وقت واحد، بدلا من النظرة الضيقة لهذه المشاكل وحلها بطريقة منفردة.

أهداف البحث

- يرمي هذا البحث إلى تحقيق عدة أهداف من أهمها ما يلي:
- (١) إبراز أهمية و دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية.
 - (٢) التعرف على الوضع الحالي للمحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 - (٣) محاولة وضع إطار عام لتطوير المحاسبة بما يتلاءم ومتطلبات ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
 - (٤) تقديم توصيات واقتراحات من شأنها المساهمة في تطوير وتحسين المحاسبة في دول المجلس.

منهجية البحث

لتحقيق الأهداف أعلاه قام الباحث بدراسة مكتبية تحليلية مكثفة تناول خلالها الدراسات والأبحاث ذات العلاقة بموضوع البحث. كما قام الباحث بترتيب زيارة إلى الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية تم خلالها مناقشة العديد من الموضوعات ذات الصلة بموضوع المحاسبة في دول المجلس وسبل تطويرها مع المهتمين في الأمانة العامة. كما تم خلال الزيارة جمع بيانات ثانوية من مصادر متنوعة تتعلق بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية في دول المجلس وتم تحليلها مكتبياً. كذلك قام الباحث بزيارة مماثلة للهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بمدينة الرياض للوقوف على الجهود التي تقوم بها الهيئة في سبيل تطوير المحاسبة في المملكة، إضافة إلى الاتصالات الشخصية التي قام بها الباحث مع بعض الزملاء والمهتمين بالمحاسبة في دول مجلس التعاون.

حدود البحث

يتناول هذا البحث موضوع المحاسبة بمعناها الواسع (التعليم، والمهنة، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية) في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، ولكن لم يتطرق إلى هذه الجوانب بالتفصيل وفي كل دولة من دول المجلس. كذلك الزيارات الميدانية التي قام بها الباحث اقتصرت على الأمانة العامة والجهة المنظمة لمهنة المحاسبة والمراجعة في المملكة العربية السعودية وهذا في الواقع يرجع لعدة أسباب منها: أولاً: ضيق الوقت المخصص للدراسة؛ وثانياً: أن المملكة العربية السعودية تعد من أكبر دول المجلس ولديها مشروع قائم لتطوير المحاسبة من فترة ليست بالقصيرة؛ وثالثاً: أن الأمانة العامة للمجلس تهتم بكل ما من شأنه تطوير دول المجلس في شتى المجالات بما فيها المحاسبة، وقد تم حديثاً إنشاء إدارة بالأمانة العامة تهتم بتطوير المحاسبة في دول المجلس.

تقسيم البحث

لقد تم تقسيم البحث إلى قسمين رئيسيين كالآتي:
القسم الأول ويتكون من المقدمة والتي تتناول أهمية وأهداف ومنهجية البحث وحدوده؛ واستعراض لأهم الدراسات السابقة مع التركيز على تلك التي انتهت بوضع نماذج لتطوير المحاسبة في الدول النامية؛ إضافة إلى إبراز دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية.

القسم الثاني ويبدأ بالتعرف على أهم خصائص بيئة المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؛ ثم يستعرض الوضع الحالي للمحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية بما فيها الجهود التي تبذل حالياً لتطوير المحاسبة سواء في بعض الدول الأعضاء أو من قبل الأمانة العامة للمجلس؛ ثم يتطرق للإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية؛ وينتهي بالخلاصة والتوصيات.

الدراسات السابقة

في هذا الجزء سوف يتم التركيز على أهم الدراسات التي تناولت المحاسبة في الدول النامية وانتهت باقتراح نماذج لتطوير المحاسبة في هذه الدول^(١). أن التعرف على هذه النماذج والاقتراحات مهم جدا - في نظر الباحث - لاسيما في بيئة دول مجلس التعاون والتي تعمل حالياً على تنظيم وتطوير أنظمتها المحاسبية. ويمكن القول أن دراسة (Scott, 1970) تعد من أوائل الدراسات التي تناولت موضوع المحاسبة في الدول النامية وسبل تطويرها. ويقترح سكوت (Scott, 1970) تطوير المحاسبة في الدول النامية من خلال أسلوب أطلق عليه "Economic Evaluation Accounting" أو اختصاراً (EEA) هذا الأسلوب يتطلب "بناء المحاسبة لكي توفر المعلومات التي من شأنها المساعدة في التقييم الاقتصادي لمنشآت الأعمال، وأنشطة الإدارات، والمستثمرين، والحكومات". إن الفكرة الأساسية لهذا الأسلوب هي التأكد من أن المعلومات المحاسبية يجب أن توفر أكبر منفعة اقتصادية للمستخدمين في الدول النامية، ويجب أن تكون مبنية كلياً على المبادئ الاقتصادية العامة لكل من الاقتصاديات الجزئية (Micro) والكليية (Macro) بدلا من الممارسة التجارية والمحاسبة التقليدية والضرائب أو أي تشريع ضيق النطاق (Scott, 1970, p.149).

يتكون الإطار العام لـ (EEA) من جزأين رئيسيين؛ الجزء الأول: يختبر العمليات المختلفة - سياسات التقارير الداخلية والخارجية للمنشآت الخاصة والعامة - التي يجب أن تخدمها المحاسبة في الدول النامية. والجزء الثاني: يتعامل مع العناصر الأساسية أو العوامل التي يجب أن

تقدم للمحاسبة لتفي بهذه الأنشطة. هذه العناصر الأساسية هي مقياس القيمة الحالية، وتأهيل المحاسبين، وتشريعات الرقابة وقوانين تنظيم المحاسبة، والأوجه المهنية للمحاسبة (Ibid, p.150).

إن تطبيق (EEA) يتطلب (أ) منهج دراسي فني حر، و(ب) منهج البداية الجديدة "Fresh Start" مبني على معايير التعليم المحاسبي، والممارسات المهنية، و(ج) إنشاء برامج صغيرة لبعض الطلاب المختارين بدقة، مع التوسع فيه تدريجياً حسب زيادة الطلب. ولكن الجدول الرئيسي الذي أثير حول أسلوب (EEA) هو تركيزه على التطور الاقتصادي لدول العالم الثالث كهدف أساسي للمحاسبة في هذه الدول (Tipgos, 1987). وبالرغم من ذلك، يرى الباحث أن الإطار الذي اقترحه سكوت (Scott, 1970) ملائم لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لكونه يتناول جوانب عديدة كالتعليم المحاسبي وتشريعات الرقابة وقوانين تنظيم المحاسبة.

الدراسة الثانية التي تناولت تطوير المحاسبة في الدول النامية هي تلك الدراسة التي قامت بها لجنة هيئة المحاسبة الأمريكية (AAA, 1977). واقترحت هذه الدراسة تطوير المحاسبة في الدول النامية بأسلوب سمته "Economic Development Accounting" أو اختصاراً (EDA)، وهو مبني على ثلاث فرضيات أساسية كما يلي:

١- استخدام نظم، وأساليب، وإجراءات، ومعلومات المحاسبة الحالية والمستقبلية لتعزيز النمو الاقتصادي ضمن الشعوب.

٢- دمج جميع فروع المحاسبة لتخدم بفعالية متخذي القرارات في كل من الاقتصاديات الجزئية والكلية.

٣- ربط النماذج التعليمية بالمقاييس المطلوبة للتنمية الاقتصادية والتي تتطلب: (أ) قاعدة تعليم وتدريب محاسبية مبنية على مفاهيم اقتصادية اجتماعية؛ (ب) التخصص في مجالات المحاسبة المختلفة؛ (ج) ربط قوي بين البرامج التعليمية، والمهنية، والمؤسساتية؛ (د) اهتمام أكبر بأساليب التخطيط، داخليا وخارجيا.

إن تطبيق (EDA) يعتمد كلياً على الاستكمال الناجح لطلاب هامين (AAA, 1977, p.88):

١- مسح وتحديد نوعيات المحاسبين، والقوى العاملة الموجودة، وتطوير التعليم التطبيقي في مجالات المحاسبة.

٢- إنشاء خطة تطوير محاسبية كخدمة أولية لتطبيق النموذج.

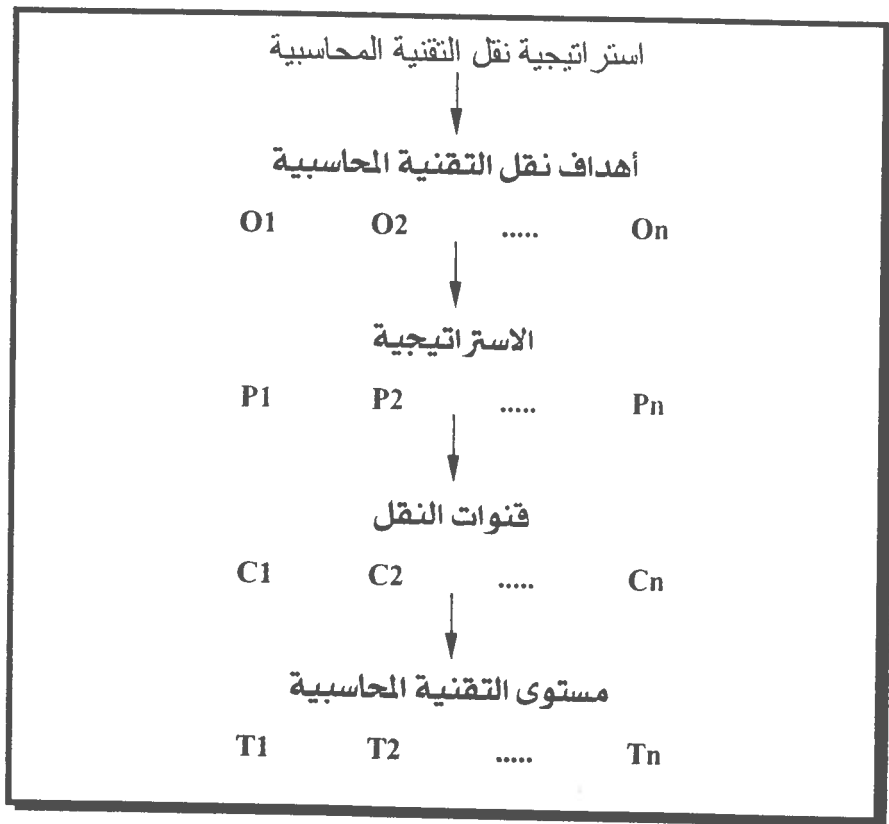
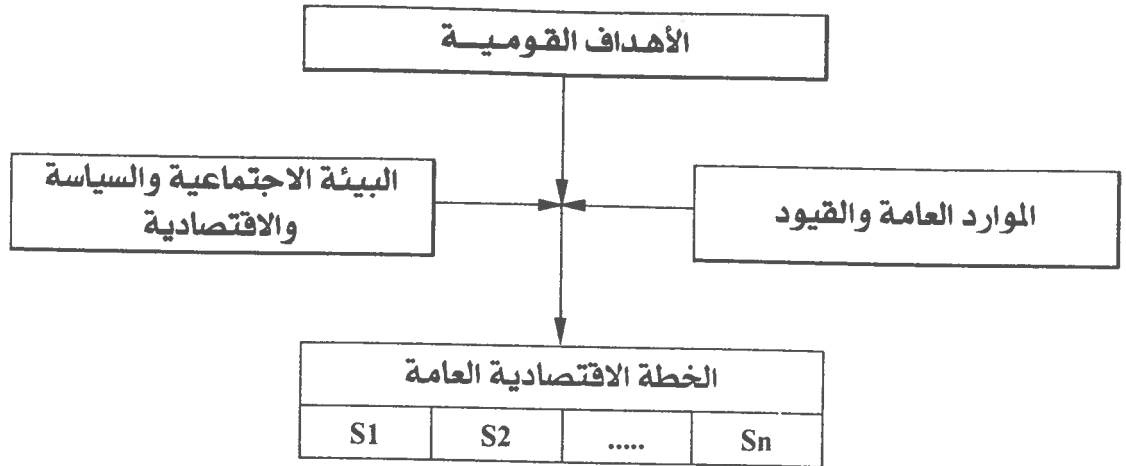
كما هو الحال في (EEA)، فإن أسلوب (EDA - AAA, 1977) انتقد لافتراضه أن الهدف الأساسي للمحاسبة في الدول النامية هو التطور الاقتصادي لتلك الدول (Tipgos, 1987). ويرى الباحث أن هذا الأسلوب ملائم أيضاً لدول مجلس التعاون الخليجي، لاسيما في مجال التأهيل، حيث نعاني هذه الدول من نقص المحاسبين الوطنيين المؤهلين للعمل في القطاعات الاقتصادية المختلفة (Al-Rashed, 1994).

الدراسة الثالثة التي تناولت تطوير المحاسبة في الدول النامية هي تلك الدراسة التي قام بها (Needles, 1976). وهذه الدراسة مبنية على المقترحات المطورة من قبل عدد من كتاب المحاسبة الذين ناقشوا مسألة أن المحاسبة في الدول النامية ممكنة التطوير من خلال نقل تقنية المحاسبة "Transfer of Accounting Technology" أو اختصارا (TAT) عبر وكالات نقل معينة مثل الشركات متعددة الجنسية، وشركات المحاسبة الدولية، والأمم المتحدة، والوكالات الدولية والمحلية الأخرى (Lowe, 1967; Seilder, 1969; Enthoven, 1973).

يقدم (Needles, 1976) مفهوما ذو إطار غاية في الشمول به تستطيع الدولة أن تضع إستراتيجية للنقل العالمي لتقنية المحاسبة كجزء من خططها الاقتصادية العامة. والإطار المقترح للنقل العالمي للتقنية المحاسبية موضح في الشكل رقم (١)، وهو يربط بين الأهداف الاجتماعية، والسياسية، والبيئية الاقتصادية، والموارد العامة، وقيود التأثير على الخطة الاقتصادية العامة. وتحتوى الخطة الاقتصادية العامة -كخطة جزئية منها - على إستراتيجية لنقل التقنية المحاسبية، محتوية على أهداف لنقل التقنية المحاسبية، والإستراتيجية، وقنوات النقل، ومستويات التقنية المحاسبية. وقد حدد الكاتب القنوات المعنية لأغراض هذا الإطار كما يلي:

شكل رقم (١)

إطار لنقل التقنية المحاسبية دولياً



القناة الأولى: المؤسسات التعليمية (C1) وتتضمن الآتي:

- المؤسسات التعليمية الداخلية (C11)؛

- المؤسسات التعليمية الأجنبية (C12)؛

القناة الثانية: المنظمات الدولية (C2)؛

القناة الثالثة: الوكالات الحكومية (C3)؛

القناة الرابعة: الشركات متعددة الجنسية (C4)؛

القناة الخامسة: شركات المحاسبة الدولية (C5)؛

القناة السادسة: الشركات المحلية (C6)؛

القناة السابعة: شركات المحاسبة المحلية (C7)؛

هذه القنوات، بدورها، تؤثر على مستوى التقنية المحاسبية في الدولة. وقد عرف الكاتب أنواع التقنية الثلاثة الفردية، والمنظماتية، والمهنية المستقلة كالاتي:

١ - مستوى المعرفة المحاسبية التقنية التي يحوزها الأفراد (T1)؛

٢ - مستوى تطور الأساليب المحاسبية المستخدمة من قبل المنظمات الحكومية والتجارية (T2)؛

٣ - مستوى التقدم لمهنة المحاسبة المستقلة (T3)؛

ويشير الكاتب إلى أن تطبيق إطار نقل التنمية المحاسبية لدولة نامية يتطلب ثلاث مراحل مستقلة ومتميزة. كل مرحلة من هذه المراحل مصممة لتجيب عن أسئلة مختلفة تتعلق بنقل التقنية، وكل منها لها أسس بحث مختلفة. والمراحل الثلاث هي:

المرحلة الأولى - التشخيص (Diagnosis): والتشخيص يكون وصفا وبناء نظريا في طبيعته، ويجب على سؤال: ما هو؟ والبحث في هذا الجانب له وظيفتان. إحداهما تقييم المستوى الحالي للتقنية، ومدى تواجد التقنية القابلة للنقل، والوضع الحالي لقنوات النقل. والثانية - وهي لا تقل أهمية عن الأولى - تتعلق بشرح وتوفير أسس للتنبؤ بسلوكيات الأفراد والمؤسسات ذات الصلة بعملية نقل التقنية إلى الدول النامية.

المرحلة الثانية - العلاج (Prescription): وهو معياري في طبيعته ويجب عن السؤال ماذا يجب أن يكون؟ هذا العمل له مهمة تدرج الأهداف حسب الأولوية واختيار تقنيات محاسبية مناسبة وقنوات لنقلها.

المرحلة الثالثة - صياغة الإستراتيجية (Strategy Formulation): وصياغة الإستراتيجية مرتبط بنشاط عملي ويجب عن السؤال: كيف؟ هذه مهمة تقنية تفصيلية لابتكار سياسات إرشادات للتشريعات وسلطات أخرى لاتخاذ القرارات التي تتناسب مع نتائج البحث في المرحلة الأولى، والتي ستحقق الأوليات الموضوعية في المرحلة الثانية.

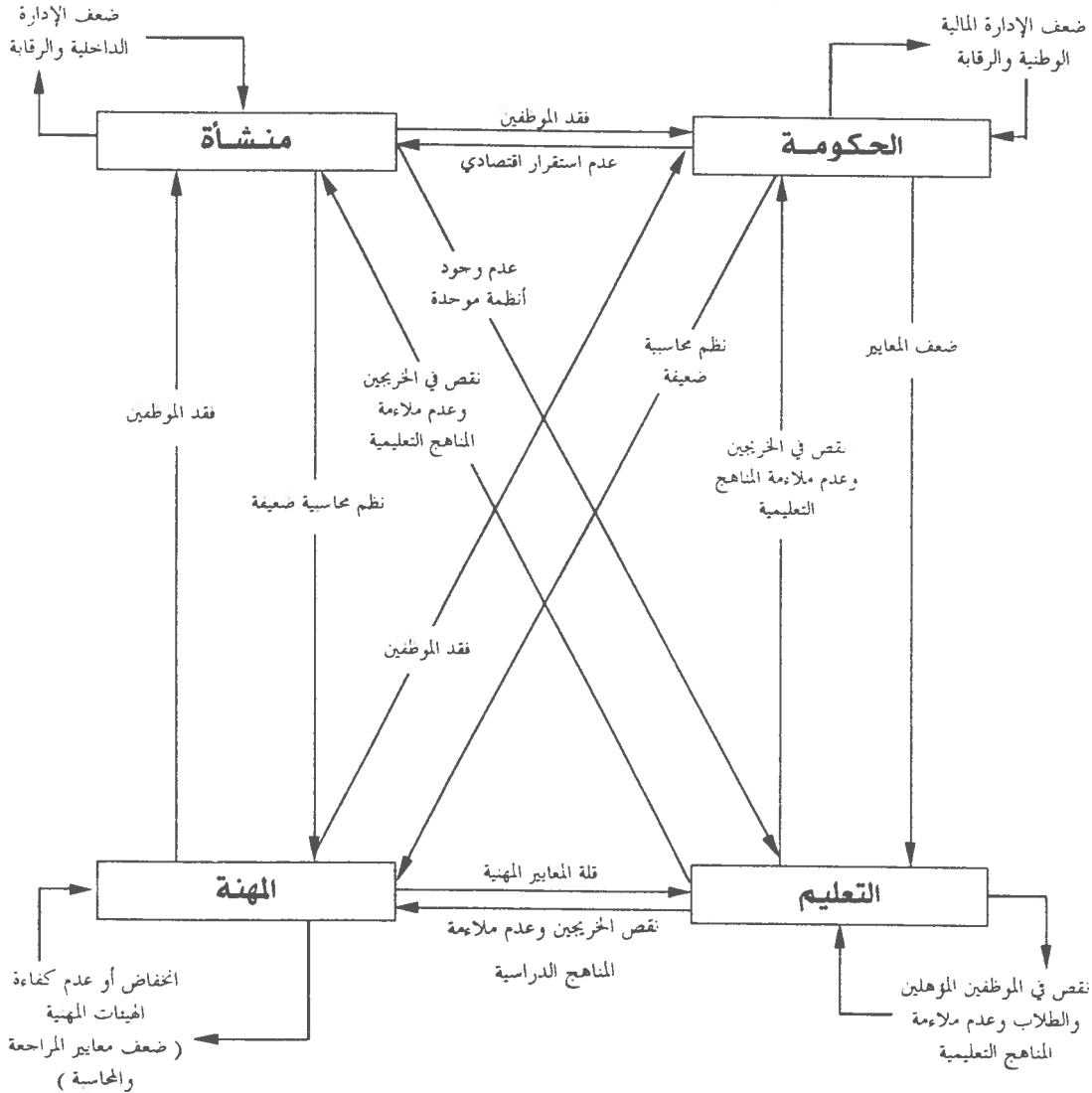
تجدر الإشارة إلى ظهور عدة انتقادات ضد هذا الأسلوب كوسيلة لتطوير المحاسبة في الدول النامية. فعلى سبيل المثال، قيل أن مجرد عملية نقل التقنية المحاسبية قد تبدو ذات فائدة مباشرة للدول النامية، إلا أن هناك التكلفة المرتبطة بـ (أ) نقل التقنية الخاطئة أو غير قابلة للتطبيق، (ب) النقص في البنية التحتية للاستخدام الأمثل للتقنية، (ج) الاعتماد المتزايد على الخبراء من الخارج، (د) النقص في الدوافع على تطوير معايير محلية، و (هـ) النقص الشديد في الثقة بالنفس لبعض الفئات الثقافية (Belkaoui, 1992, p.491). ويرى الباحث أن هذا الأسلوب لا يصلح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي وذلك للأسباب المشار إليها أعلاه.

الدراسة الرابعة التي تناولت تطوير المحاسبة في الدول النامية هي تلك الدراسة التي قام بها كل من (Holzer and Chandler, 1981). وهذه الدراسة مبنية على أسلوب مدخل النظم (System Approach) للمشاكل المحاسبية في الدول النامية. وفقا لهذا الأسلوب تعتبر المحاسبة في الدول النامية منشأة تتكون من أربع عناصر: وظيفة المحاسبة في القطاعات الخاصة، ومهنة المحاسبة المحلية، ووظيفة المحاسبة في القطاعات الحكومية، وتعليم المحاسبة في المؤسسات التعليمية. وينظر إلى منشأة المحاسبة كنظام يتألف من عناصر مترابطة، وبناء عليه فإن سلوك أحد العناصر (متضمنا المشكلات) يؤثر على سلوك بقية العناصر الأخرى.

إن التحليل من وجهة نظر مدخل النظم ينتج عنه مشكلتين أساسيتين: نقص في المحاسبين المؤهلين، وعدم فعالية النظام المحاسبي. وكما يتضح من الشكل رقم (٢) فإن أي من العناصر الأربعة له تأثير كبير على بقية العناصر الثلاثة الأخرى.

شكل رقم (٢)

نظرة شاملة للتأسيس المحاسبي في الدول النامية



الفتاح : أ ← ب ← ج ، العنصر أ يسبب مشكلة ب للعنصر ج .

ولقد أشار كل من هولزر و كاندلر إلى "إن محاولة الدول النامية لحل مشكلات كل عنصر على حده نتج عنه تطوير محدود جدا في مجال المحاسبة في هذه الدول", Holzer and Chandler (1981, p.27). والمقترح هو نظام للحل يشمل طرق جميع هذه المشكلات الكامنة، من خلال مناهج تغيير محاسبية ومعايير مهنية موحدة من أجل تسهيل حل المشكلات الأكثر وضوحا.

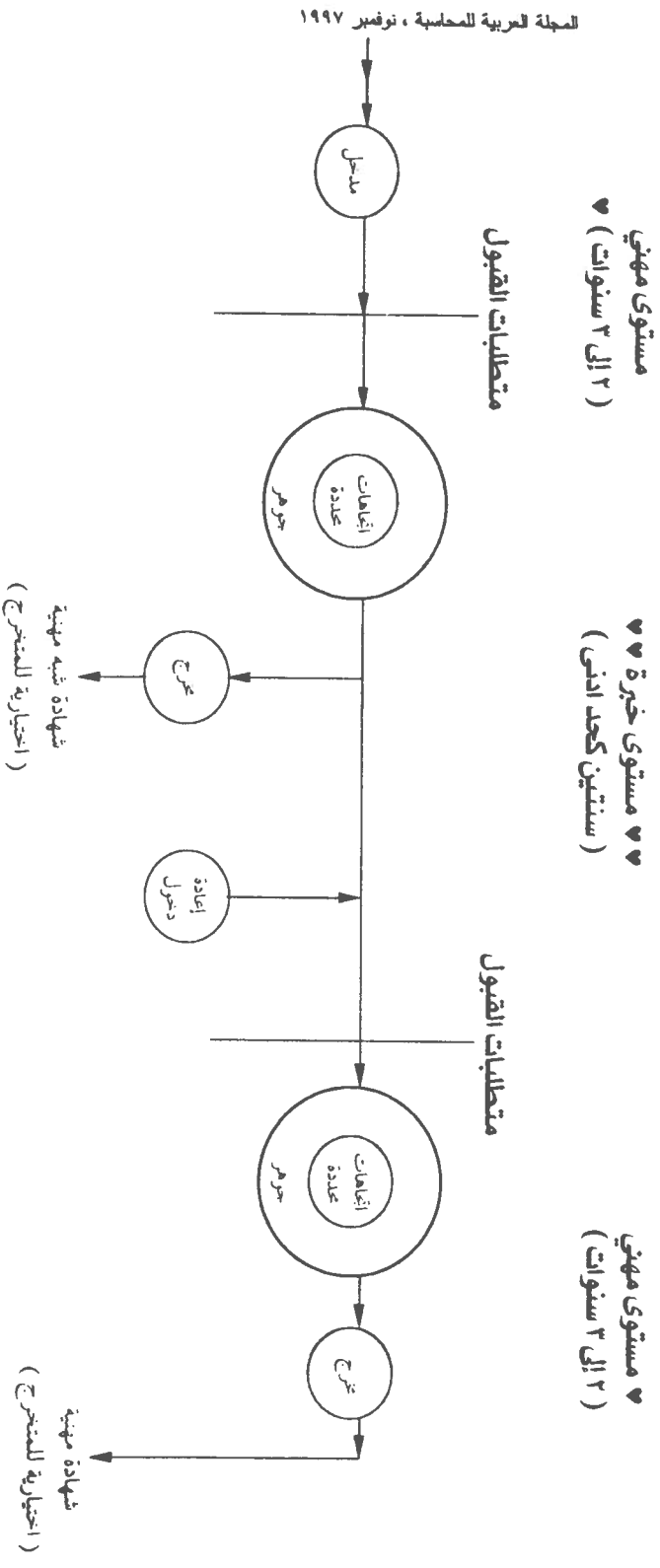
ويمكن أن ينتقد أسلوب (Holzer and Chandler, 1981) لعدم أخذه في الاعتبار المحاسبة القومية كأحد مكونات النظام المحاسبي في الدول النامية، بالرغم من أهميتها، لاسيما أن معظم هذه الدول (كما هو الحال في دول مجلس التعاون الخليجي) قد تبنت أسلوب التخطيط الشامل والذي يتطلب بيانات عن الأنشطة الاقتصادية والاجتماعية في قطاعات الاقتصاد الجزئية (Micro) والكلية (Macro)، والتي من المتوقع توفيرها بواسطة المحاسبة القومية.

الدراسة الخامسة التي تناولت تطوير المحاسبة في الدول النامية هي تلك الدراسة التي قام بها (Tipgos, 1987). هذه الدراسة انتقدت أسلوب كل من (EEVA - Scott, 1970) و (AAA) (EDA - 1977) لتطوير المحاسبة في الدول النامية وتقتصر تطوير المحاسبة في هذه الدول عن طريق ما يسمى بالنظام التعليمي الثنائي العجلات (TES) "Two-Tiered Education System" والذي يجمع بين التدريب شبه المهني والمهني للمحاسبين في دول العالم الثالث. العجلة الأولى عبارة عن تدريب شبه مهني لمدة سنتين إلى ثلاث مصمم بحيث يؤهل الطالب بمهارات محاسبية أساسية هامة مناسبة لمرحلة التنمية والحاجة في الدولة المعنية. أما العجلة الثانية فتمتد لسنتين أو ثلاث وهي استمرار للعجلة الأولى، وعلى المستويين يكون بمقدور الخريج التأهل مهنيًا بموافقة جهة مختصة. ويوضح الشكل رقم (٣) المنهج الذي يقترحه Tipgos للتعليم المحاسبي في الدول النامية. إن المنهج الذي يقترحه Tipgos مبني على الفروض الرئيسية التالية:

- ١- إن التنمية الاقتصادية هي نتاج التنسيق والترابط وتوزيع المسؤوليات بين كافة المؤسسات الاجتماعية، والتي تعتبر المحاسبة جزءا منها.
- ٢- إن مهنة المحاسبة في الدول النامية ذات طموح عال متميز لا يقتصر على الرغبة في التنمية الاقتصادية للدولة المعنية.
- ٣- أي خطة لتطوير المحاسبة في الدول النامية يجب أن تشمل كل من التعليم المحاسبي إلى جانب التطبيق المحاسبي.
- ٤- أي شكل من أشكال المساعدة لتحسين المحاسبة يجب أن يقدم ويطبق مركزا على الاقتراحات الثلاث السابقة.

شكل رقم (٣)

منهج دراسي ثنائي الحلقات (TES)



إن تبني منهج (TES) يعتمد على المستوى المطلوب تطبيقه. وطبقاً لـ (Tipgos, 1987) فإن التطبيق في المستوى شبه المهني يمكن أن يفرض إجبارياً على السنتين الكائنتين أو برامج الشهادات المتوفرة في دول نامية معينة. إن تطبيق المستوى المهني يتطلب تعريف الأهداف الكلية والفرعية (الجزئية) للمحاسبة في الدول النامية، وكذلك الأخذ في الاعتبار كم المحاسبين المؤهلين.

ويقترح (Tipgos, 1987) عدة مزايا لـ (TES)، اثنتين منها أساسيتين لنجاح المنهج. أولهما: سهولة ومرونة تطبيق النظام. والميزة الثانية: هي أنه يمد الدولة النامية باحتياجاتها من الأيدي العاملة المؤهلة محاسبياً على المدى القريب والبعيد دون أن يملئ ما ينبغي أن تكون عليه أهداف المحاسبة في الدولة النامية. ويرى الباحث أن هذا الأسلوب ملائم ويمكن الاستفادة بماورد فيه من اقتراحات لتطوير برامج التعليم المحاسبي في دول مجلس التعاون الخليجي وذلك من خلال المعاهد التجارية (بالنسبة للعجلة الأولى) والجامعات (بالنسبة للعجلة الثانية).

الدراسة السادسة التي تناولت تطوير المحاسبة في الدول النامية هي تلك الدراسة التي قام بها (Alhashim, 1985). وتعتبر هذه الدراسة الأولى - حسب علم الباحث- التي تناولت المحاسبة في دول مجلس التعاون كمجموعة واحدة. وكان الغرض من الدراسة هو بحث إمكانية تقديم إطار للمحاسبة في دول مجلس التعاون مبني على التشابه في العوامل البيئية للدول الأعضاء. ولتحقيق هذا الهدف قام الكاتب بمناقشة مختصرة لأهم أربعة نماذج (مفاهيم) محاسبية متاحة في التطبيق العملي في أنحاء مختلفة من العالم كالآتي (Alhashim, 1985, p.4-6):

- ١) النموذج المرن (Flexible Model) ومفهومه أن هناك طرق محاسبية وتقارير مختلفة ممكنة الاستخدام لمجموعة واحدة من الأحداث (الظواهر) الاقتصادية. بمعنى آخر أن هناك حرية في الاختيار من بين الطرق المحاسبية المختلفة لنفس الظروف.
- ٢) النموذج الموحد المطلق (Absolute Uniformity Model) ومفهومه أن هناك مجموعة واحدة من الطرق المحاسبية والتقارير لجميع الشركات بصرف النظر عن الاختلاف في طبيعة أعمالها أو احتياجات مستخدمي التقارير المالية.
- ٣) النموذج الموحد حسب طبيعة عمل الشركات (Circumstantial Uniformity Model) ومفهومه أن هناك طرق محاسبية مختلفة كل منها يلائم طبيعة عمل شركات متجانسة النشاط في قطاع معين .
- ٤) النموذج الموحد والموجه لتحقيق غرض معين (Purposive Uniformity Model) ومفهومه أن مستخدمي المعلومات المحاسبية هم الذين يحددون الطرق المحاسبية، والمعايير، والتقارير الملائمة لتحقيق غرض معين.

ويؤكد الهاشم (Alhashim, 1985, p.7) "إن النموذج الذي يختار لدول مجلس التعاون يجب أن يأخذ في الاعتبار العوامل البيئية للإقليم حيث أن الاختلافات في الظروف الثقافية، والاجتماعية، والسياسية، والتشريعية، والاقتصادية تحدد اختيار الأنظمة المحاسبية الملائمة".

ويذكر المؤلف أنه من خلال المقابلات التي أجراها مع شركات المحاسبة والمسؤولين في منطقة الشرق الأوسط أظهرت أن النموذج المرن (Flexible Model) هو المستخدم في دول مجلس التعاون. ويشير إلى أن استخدام هذا النموذج له ما يؤيده في المجتمعات الاقتصادية الحرة (free-enterprise) ذات التعليم المحاسبي العالي المستوى، حيث أن المحاسبين في هذه الحالة في موقف يمكنهم من ممارسة أحكامهم الناضجة في الأمور المحاسبية. إلا أنه يرى أن مستوى التعليم، خاصة التعليم المحاسبي، في دول مجلس التعاون منخفض جدا، وبالتالي ليس من المتوقع أن المحاسبين يستطيعون أن يمارسوا أحكامهم الناضجة في الأمور المحاسبية (Ibid). وبناء عليه يقترح الهاشم أن نموذج المحاسبة الموحدة والموجهة لتحقيق غرض معين (Purposive Uniformity Model) والموضح في الشكل رقم (٤) هو أنسب نموذج لدول مجلس التعاون على المستوى الجزئي (Micro) والكلبي (Macro) والإقليمي (Regional) (Ibid, p.9).

شكل رقم (٤) نموذج المحاسبة الموحدة والموجهة لتحقيق غرض معين

الأحداث الاقتصادية (E)	الطرق المحاسبية (M)	التقارير المحاسبية (R)	الأغراض (P)
E1	M1	R1	P1
E2	M2	R2	P2
E3	M3	R3	P3

المصدر: (Alhashim, 1985, p.6)

ويلاحظ من استعراض الدراسات السابقة أنه بالرغم من اختلاف هذه الدراسات في المنهج أو الأسلوب الذي يمكن من خلاله تطوير المحاسبة في الدول النامية إلا أنها تشترك جميعا في هدف واحد وهو تطوير المحاسبة بما يخدم احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية لهذه الدول.

٣ - دور المحاسبة في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية

لعله من المفيد في البداية أن نلقى الضوء على ما هو المقصود بمفهوم تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية؟ حيث عرف (Enthoven, 1973, PP.149) التخطيط التنموي بأنه عبارة عن "تقييم تحضيرى وعملية اتخاذ قرارات مستقبلية لاقتصاد معين، حيث يتم قياس وتحديد البدائل والأولويات في استخدام المصادر المتاحة". كما وصف (Todaro, 1985, p.464) التخطيط التنموي الاقتصادي بأنه "محاولة متعمدة من قبل الحكومة لتنسيق اتخاذ القرارات الاقتصادية على المدى الطويل، والعمل على التوجيه، والتأثير - وفي بعض الحالات أيضا - التحكم في مستوى

نمو متغيرات اقتصاد الدولة الأساسية (الدخل، الاستهلاك، العمالة، الاستثمار، الادخار، الصادرات، الواردات... الخ) من أجل تحقيق أهداف التنمية المحددة مسبقاً.

ويقول (بيت المال، ١٩٩٠: ٢٦) "تعتبر التنمية الاقتصادية عملية نقل الاقتصاد القومي من حالة التخلف إلى حالة التقدم، ويتطلب هذا الانتقال تغييراً جذرياً وجوهرياً في أساليب الإنتاج المستخدمة... وفي البنيان الثقافي المتلائم مع هذه الأساليب الإنتاجية." ويشير الكاتب في هذا الخصوص إلى عدة ملاحظات منها "ضرورة التفرقة بين التنمية الاقتصادية وبين مفهوم الحضرة الغربي، بمعنى أن اكتساب بعض سمات الحضارة الغربية قد تتم دون أن يكون هناك تنمية اقتصادية فعلية، وهذا الخلط بين المفهومين قد يؤدي بالمجتمع إلى أن يصبح مجتمعاً متقدماً كمستهلك للسلع والخدمات دون أن تتوفر لديه الإمكانيات للتحويل إلى مجتمع متقدم من الناحية الإنتاجية."

ويمكن القول أن مفهوم التنمية الاقتصادية والاجتماعية هو مفهوم واسع وشامل يقصد به تحسين مستوى حياة المواطن من كافة النواحي الاقتصادية، والثقافية، والاجتماعية، والسياسية، والبيئية.

أما فيما يتعلق بدور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية فيوجد في الأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي تناولت هذا الموضوع، وربما يكون البروفسور "أنثوفن" من أكثر الكتاب الذين تناولوا هذا الجانب في العديد من كتاباته وأبحاثه (Enthoven, 1965, 1967, 1969, 1973, 1977, 1981). أنثوفن يؤكد دائماً في دراساته أن المحاسبة تقدم عدة مساهمات لتخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية منها - على سبيل المثال - تعريف، وتقسيم، وتقييم المعاملات اللازمة للحسابات الاجتماعية خاصة الدخل القومي وجداول المدخلات والمخرجات؛ كذلك تقدم المحاسبة بيانات عن التكاليف والمنافع لختلف القطاعات الاقتصادية؛ بالإضافة إلى أنها تساهم في مراقبة ومراجعة الخطة والتقرير عن نتائجها (لمزيد من التفاصيل انظر Enthoven, 1973, PP. 168-169). وينادي أنثوفن بضرورة إنشاء نظام محاسبي يعمل على الربط بين سجلات وحسابات المحاسبة الجزئية (محاسبة قطاع الأعمال والمحاسبة الحكومية) وسجلات وحسابات المحاسبة الكلية (المحاسبة القومية أو الاجتماعية) والذي يمكن من خلاله توفير المعلومات المحاسبية اللازمة لقرارات تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية.

وأشار (Linowes, 1969) إلى أن الطريقة الوحيدة التي تضمن فعالية التخطيط فسي الدول النامية تكون من خلال توفر معلومات كافية لأجهزة التخطيط المركزية. وأكد (Cassell, 1979, p23) أن هناك "حاجه ماسة إلى إدراك أن المحاسبة تقنية ضرورية لمساعدة التنمية الاقتصادية خاصة في دول العالم الثالث والتي ارتبطت بنمو اقتصادي...". وفي دراسة قام

بها شعيب (Shuaib, 1980a) تناولت العلاقة بين المحاسبة وعملية تخطيط التنمية في دولة الكويت أوضحت أن المحاسبة ممكن أن تخدم جوانب معينة في تخطيط التنمية الاقتصادية مثل تحديد معدل النمو وحسابات الدخل القومي والتي تعتمد بشكل كبير على المعلومات المحاسبية.

يتضح مما سبق أن المحاسبة تلعب دورا مهما في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية وذلك من خلال توفير البيانات اللازمة لإعداد وتنفيذ ومتابعة خطط التنمية، وأكد بعض الكتاب أن هذا الدور متوقع أن يستمر في المستقبل (Hopwood et al., 1990).

ولقد اهتمت دول مجلس التعاون الخليجي بالتخطيط التنموي منذ بداية النصف الثاني من هذا القرن إيماناً منها بأهمية دور التخطيط كأسلوب علمي في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية. تجدر الإشارة إلى أن عملية التخطيط في بداية الأمر كانت محدودة نظرا لقلّة الموارد الاقتصادية والبشرية، حيث كانت اقتصاديات هذه الدول تعتمد وبشكل كبير على صيد الأسماك والتجارة والزراعة وبعض الحرف اليدوية الأخرى في ذلك الوقت. وكانت أجهزة التخطيط عبارة عن مجالس، أو مكاتب، أو لجان، وغالبا ما تستعين بالخبرات الدولية في هذا المجال كالبنك الدولي والأمم المتحدة. ومع اكتشاف النفط وازدياد حجم النشاط الاقتصادي تم التحول إلى أسلوب التخطيط الشامل الذي يعتمد أساسا على تخطيط استخدام الموارد المتاحة في الدولة على الوجه المطلوب، بحيث يحقق أفضل النتائج ويشمل جميع قطاعات الاقتصاد الوطني، ويركز على الإجراءات اللازمة لدفع عملية التنمية من خلال تنويع القاعدة الاقتصادية مع التركيز على زيادة مساهمة القطاع الخاص في جميع مجالات التنمية. كذلك تحولت أجهزة التخطيط إلى وزارات تخطيط مستقلة في معظم دول المجلس.

وانطلاقاً من مبدأ التعاون والتنسيق بين دول المجلس في مجال التخطيط والتنمية فقد أقر المجلس الوزاري، بتفويض من المجلس الأعلى، في مارس ١٩٨٥م وثيقة "أهداف وسياسات خطط التنمية لدول مجلس التعاون". وقد حددت هذه الوثيقة أهداف خطط التنمية لدول المجلس بسبعة عشر هدفاً. ولكي تحقق دول مجلس التعاون أهداف خطط التنمية تحتاج أجهزة التخطيط في هذه الدول إلى بيانات محاسبية متجانسة ومتناسقة في جميع مراحل التخطيط الاقتصادي المختلفة.

وكما هو معروف أن أي خطة اقتصادية شاملة تمر بعدة مراحل قبل اعتمادها وتنفيذها. هذه المراحل حددها أحد الكتاب (Belkaoui, 1985) بثلاث مراحل رئيسية هي: المرحلة الكلية أو التجميعية (Macro Stage)، والمرحلة القطاعية (Sectoral Stage)، ومرحلة تقييم المشروع (Project Appraisal Stage). وكل مرحلة من هذه المراحل تحتاج إلى بيانات محاسبية معينة.

ففي المرحلة الكلية أو التجميعية (Macro Stage) تحتاج أجهزة التخطيط في دول المجلس إلى بيانات محاسبية عن الدخل القومي، والاستثمار الكلي، والاستهلاك الكلي، والادخار الكلي في القطاعين العام والخاص، والقوى العاملة، ومعدل النمو السكاني، والتغير في المخزون العام، والقيمة الحالية للأصول. هذه البيانات تعتبر ضرورية لتحديد معدل النمو الكلي المستهدف في الاقتصاد ككل. وأهم مصدر لهذه البيانات هو الحسابات القومية لكل دولة.

وفي المرحلة القطاعية (Sectoral Stage) تحتاج أجهزة التخطيط في دول المجلس إلى بيانات محاسبية تحليلية عن التكاليف والمنافع لكل قطاع على حدة. وهذه البيانات ضرورية لإعداد نموذج المدخلات والمخرجات والذي يستخدم في التنبؤ بمعدلات النمو في القطاعات المختلفة والتي يجب أن تكون متسقة مع معدل الزيادة المستهدفة في الدخل القومي لدول المجلس.

أما مرحلة تقييم المشروع (Project Appraisal Stage) فتعتبر من أهم مراحل تخطيط التنمية الاقتصادية ذلك أن كل خطة تنمية تتكون من مجموعة من المشاريع الاقتصادية اللازم تنفيذها لتحقيق أهداف التنمية المحددة مسبقاً. وتحتاج أجهزة التخطيط في دول المجلس إلى بيانات محاسبية شاملة حالية ومستقبلية عن كافة المشاريع المراد تضمينها في الخطة الاقتصادية للتنمية في كل دولة. هذه البيانات يجب أن تشمل كافة مراحل المشاريع بدءاً من تحديد وتعريف المشاريع مروراً بتقييمها وانتهاءً بتنفيذ ومتابعة تلك المشاريع (Enthoven, 1973, p.172).

تجدر الإشارة إلى أن معظم البيانات المحاسبية التي تستخدم في مراحل التخطيط المشار إليها يتم الحصول عليها من القوائم المالية للشركات والوحدات الاقتصادية الأخرى. ولاشك أنه إذا كانت القوائم المالية لهذه الشركات والوحدات الاقتصادية غير كافية وغير دقيقة فإن ذلك يؤثر على الحسابات القومية والبيانات الإجمالية الأخرى وبالتالي سوف تؤثر - بدون شك - على التخطيط الاقتصادي ككل.

٤ - البيئة الاقتصادية والاجتماعية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

إن المحاسبة لا تعمل في معزل ولكن تتفاعل مع البيئة المحيطة بها، ولكل دولة بيئتها الاجتماعية، والثقافية، والسياسية، والتشريعية، والاقتصادية الخاصة بها والتي تلعب دوراً هاماً في تشكيل نظامها المحاسبي. ويوجد في الأدب المحاسبي العديد من الدراسات التي تناولت موضوع العوامل البيئية وتأثيرها على النظام المحاسبي المطبق في الدولة; (Chambers, 1966; Zeff, 1972; Arpan and Radebaugh, 1985; Chetkovich, 1972). إن اختبار البيئة التي تعمل فيها المحاسبية في أي دولة يجب أن يسبق دراسة نظامها المحاسبي، وهذا في الواقع ما أكدته كل من

ينبغي - لأي دولة، يجب عليه أولاً أن يفهم بيئة تلك الدولة. هذه الحالة تعتبر حقيقة حتى لو أراد الشخص أن يفهم جيداً النظام المحاسبي الخاص بدولته".

وفي هذا الجزء من الدراسة يحاول الباحث إلقاء الضوء على العوامل البيئية التي تعمل فيها المحاسبة في دول مجلس التعاون الخليجي. ويمكن القول أن أهم ما يميز دول المجلس هو اشتراكها في هذه العوامل حيث وصفها أحد الكتاب (الفت، ١٩٨٨: ٤٩) بقوله:

"لا يوجد في هذا العالم أية مجموعة من الدول تتميز بفضل تلازمها وتماسكها بمجموعة من الصفات كتلك التي تتميز بها مجموعة دول الخليج العربية، فاشتراكها في دين واحد يجعلها تتحلى بقيم مشتركة، واللغة المشتركة تذيب أية عوائق في سبيل تحقيق الاتصال فيما بينها، واشتراكها في ثقافة واحدة ينجم عنه ترابط وثيق فيما بينها من حيث الذوق والإدراك، كما أن تشابه الظروف المناخية والجغرافية كون لديها تناسقا حتى في الزبي والمسكن، وكذلك قاعبة موارد الثروة والخط الساحلي الممتد الذي يحيط بهذه الدول جعل مصيرها الاقتصادي يرتبط بذلك الحيز التجاري والتبادلي المتسع دائماً وأبداً بينها وبين بقية دول العالم، حيث تشارك العالم كالمجموعة في الازدهار وتواجهه كالكتلة في الانكماش".

ويتفق الباحث مع وجهة نظر هذا الكاتب، ولعل هذه الظروف البيئية المتشابهة أدت إلى إنشاء مجلس التعاون لدول الخليج العربية في فبراير ١٩٨١م عقب اجتماع وزراء خارجية الدول الست في مدينة الرياض بالملكة العربية السعودية. ويضم المجلس الإمارات العربية المتحدة، ودولة البحرين، والملكة العربية السعودية. وسلطنة عمان، دولة قطر، ودولة الكويت. ومجلس التعاون لدول الخليج العربية منظمة سياسية اقتصادية اجتماعية إقليمية حسب المبادئ والأهداف التي حددها نظامه الأساسي.

ومنذ إنشاء المجلس تم إقرار العديد من الاتفاقيات في إطار التعاون والتكامل بين الدول الأعضاء ولعل من أهمها الاتفاقية الاقتصادية، والتي تهدف إلى تنسيق وتوحيد السياسات الاقتصادية والمالية والنقدية. كذلك تم إقرار العديد من الوثائق منها على سبيل المثال: أهداف وسياسات خطط التنمية، والإستراتيجية الموحدة للتنمية الصناعية، والسياسة الزراعية المشتركة، وخطة التنمية الثقافية في دول مجلس التعاون، والأهداف والوسائل الكفيلة بتحقيق دور التربية والتعليم في مقابلة احتياجات خطط التنمية والتكامل لدول مجلس التعاون، والسياسات والمبادئ العامة لحماية البيئة والعمل البيئي المشترك في دول مجلس التعاون.

ولقد أصبح مجلس التعاون الخليجي كيانا بارزا ومؤثرا يعكس توجهات حكومات الدول الأعضاء وتطلعات شعوبها إيماناً منها بوحدة الأهداف ومصير المشترك. وقد أكد هذا الأمين العام

للمجلس في مقالة نشرت له حديثاً حين قال "لقد جاء مجلس التعاون استجابة لتطلعات شعوب دول الخليج العربية نحو التعاون والتكامل والاندماج في كيان خليجي سياسي كبير له شخصيته المتميزة ووزنه الدولي المؤثر."^(٣)

وفي الماضي القريب احتفل المجلس بمرور خمسة عشر عاماً على إنشائه، حقق خلالها الكثير من الإنجازات التي شملت مختلف القطاعات محققاً بذلك طموحات شعوب المنطقة في رسم الأهداف والغايات المشتركة التي يحرص عليها قادة دول المجلس. ولاشك أن إنشاء المجلس يعد نقلة متميزة للعمل الخليجي المشترك من إطار التعاون الثنائي إلى مجال التنسيق والعمل الجماعي بين دولها وشعوبها ذات السمات الاجتماعية والثقافية والاقتصادية والسياسية المشتركة. وفي كل عام تطالعنا قرارات القمة التي تعقد بالتناوب في عواصم دول المجلس إلى ترجمة قوية للتأبوت السياسية والأمنية والاقتصادية للدول الأعضاء.

٥ - الوضع الحالي للمحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

لاشك أن التعرف على الوضع الحالي للمحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يعتبر أمراً ضرورياً لأي دراسة تتعلق بتطوير المحاسبة في هذه الدول. وسوف نتناول في هذا الجزء من البحث القوانين والأنظمة واللوائح التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى الجهود المبذولة لتطوير المحاسبة في دول المجلس سواء من قبل الدول الأعضاء أو من قبل الأمانة العامة للمجلس.

في البداية لا بد من الإشارة إلى أنه بصدر القانون رقم (٢٦) لسنة ١٩٩٦م بشأن مدققي الحسابات في دولة البحرين (٢) (يشار إليه فيما بعد "بالقانون البحريني") يصبح جميع الدول الأعضاء في المجلس لديها قانون خاص بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى النظام (القانون) الاسترشادي الموحد لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في دول المجلس والذي تم إقراره في الاجتماع التاسع للجنة التعاون التجاري في ذي القعدة عام ١٤٠٧هـ الموافق الأول من يوليو عام ١٩٨٧م. ففي دولة الإمارات العربية المتحدة يوجد القانون الاتحادي رقم (٢٢) لعام ١٩٩٥م في شأن تنظيم مهنة مدققي الحسابات ويشار إليه فيما بعد "بالقانون الاتحادي"؛ وفي المملكة العربية السعودية يوجد نظام المحاسبين القانونيين الصادر بموجب المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ (١٩٩٢م) ويشار إليه فيما بعد "بالنظام السعودي"؛ وفي سلطنة عمان يوجد قانون تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة الصادر بموجب المرسوم السلطاني رقم ٧٧/٧٦ وتعديلاته الصادرة بموجب المرسومين رقم ٢١/٨٨ و رقم ٥٣/٩٦ ويشار إليه فيما بعد "بالقانون العماني"؛ وفي دولة قطر يوجد القانون رقم ٧ لعام ١٩٧٤م الخاص بتنظيم مهنة مراجعة الحسابات ويشار إليه فيما

بعد "بالقانون القطري"؛ وفي دولة الكويت يوجد القانون رقم ٥ لعام ١٩٨١م في شأن مزاوله مهنة المحاسبة ومراقبة الحسابات ويشار إليه فيما بعد "بالقانون الكويتي".

وقد حددت هذه القوانين شروط القيد في سجل مراجعي الحسابات، وواجبات ومسئوليات مراجعي الحسابات، والعقوبات الواجب تطبيقها في حالة ارتكاب أي مخالفة لهذه القوانين، بالإضافة إلى أحكام عامة تتعلق بمزاولة مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول الأعضاء في المجلس (٤). فعلى سبيل المثال جميع هذه القوانين نصت على ضرورة القيد في السجل الخاص بالمحاسبين والمراجعين لدى السلطة المختصة في الدولة (وزارة التجارة) (٥). كذلك حددت هذه القوانين شروط القيد في هذا السجل كالمواطنة، والأهلية، وحسن السيرة والسلوك، والمؤهل العلمي، والخبرة العملية المطلوبة، والتفرغ الكامل للمهنة. ويمكن القول أن هناك شبه اتفاق على هذه الشروط في قوانين تنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة في الدول الأعضاء في المجلس، إلا أن هناك بعض الاختلافات البسيطة لاسيما فيما يتعلق بالمؤهل العلمي والمهني وسنوات الخبرة المطلوبة. فعلى سبيل المثال استثنى القانون البحريني شرط الجنسية للأشخاص غير البحرينيين الذين يعملون بموجب المادة ٢١ من قانون الشركات التجارية الصادر بالمرسوم بقانون رقم (٢٨) لسنة ١٩٧٥م والمعدلة بالمرسوم بقانون رقم (١٣) لسنة ١٩٨٠م. كما استثنى القانون البحريني شرط المؤهل لكل من يمارس مهنة تدقيق الحسابات وقت العمل بهذا القانون، بشرط أن يكون قد مضى على اشتغاله في هذه المهنة عشر سنوات دون انقطاع (٦). وفي دولة الإمارات العربية المتحدة استثنى القانون الاتحادي أساتذة الجامعات من التفرغ لمزاولة المهنة (٧). وفي المملكة العربية السعودية وحسب النظام الجديد فقد أصبح الحصول على شهادة الزمالة السعودية الصادرة من الهيئة السعودية للمحاسبين شرطا أساسيا لمزاولة المهنة (٨). كما اشترط القانون الكويتي في من يقيد في سجل مراقبي الحسابات أن يجتاز امتحان مزاوله مهنة مراقبة الحسابات الذي تعده وزارة التجارة (٩).

تجدر الإشارة إلى أن هناك جهودا تبذل حاليا في بعض دول المجلس لتطوير المحاسبة والمراجعة، ولكن ما زالت هذه الجهود محدودة وبعضها لم تظهر نتائجها إلى الآن. فعلى سبيل المثال، في دولة الإمارات العربية المتحدة عقدت في أكتوبر ١٩٩٤ ندوة تحت عنوان "تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة". قدم في هذه الندوة ستة أبحاث: البحث الأول تناول المعايير الدولية لمهنة المحاسبة؛ والبحث الثاني تطرق للنظم والقوانين المنظمة لمهنة المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة؛ واستعرض البحث الثالث واقع مهنة المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة؛ والبحث الرابع ناقش قضية توطين مهنة المحاسبة؛ والبحث الخامس عرض تجربة معهد الإمارات للتدريب المصرفي في مجال التدريب؛ والبحث السادس والأخير سلط الضوء على الإطار التنظيمي لتقييم العاملين في مهنة المحاسبة. وانتهت الندوة إلى التوصيات التالية:

- ١- دعم سياسات وزارة الاقتصاد في جهودها لتطوير النظم والقوانين المتعلقة بمهنة المحاسبة.
- ٢- توحيد عملية الترخيص المهني والرقابة الفنية لمهنة المحاسبة في الدولة وإسناد ذلك إلى وزارة الاقتصاد والتجارة.
- ٣- توحيد المعايير المحاسبية في الدولة باعتماد المعايير الدولية كأساس لذلك.
- ٤- اعتماد خطط تدريبية تسعى إلى توطئ مهنة المحاسبة ورفع كفاءة العاملين في هذا المجال.
- ٥- ضرورة إنشاء جمعية متخصصة ترعى أمور العاملين في المحاسبة والتدقيق وتقوم بحماية المهنة وتطويرها.

وفي دولة البحرين دعت وزارة التجارة والزراعة في بداية عام ١٩٨٣م أهم شركات المحاسبة لتنضم إلى لجنة شكلت لدراسة إمكانية وضع معايير محاسبية موحدة في البحرين. وكان نقطة البداية لعمل هذه اللجنة هي قبول وملاءمة المعايير الموضوعية بواسطة لجنة معايير المحاسبة الدولية. وبناء عليه أوصت هذه اللجنة بتبني جميع معايير المحاسبة الدولية ما عدا المعيار رقم ١٥ (الخاص بالمعلومات التي تعكس أثر التغير في مستوى الأسعار).

وفي المملكة العربية السعودية قامت وزارة التجارة بدراسة مستفيضة بغرض تطوير مهنة المحاسبة والمراجعة، شارك فيها عدد من خبراء المحاسبة والمراجعة من كل من أمريكا وبريطانيا بالإضافة إلى بعض المحاسبين القانونيين والأكاديميين السعوديين المتخصصين في هذا مجال. وعقدت عدة اجتماعات وندوات تمت فيها دراسة ومناقشة جوانب التطوير المطلوبة. وانتهت هذه الدراسة بوضع الإطار الفكري للمحاسبة الذي شمل تحديدا لأهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها. وفي ضوء هذا الإطار تم إعداد معيار العرض والإفصاح العام، ومعايير المراجعة، وإعداد تنظيم داخلي للمهنة. وقد تم اعتماد أهداف المحاسبة المالية ومفاهيمها، ومعيار العرض والإفصاح العام، ومعايير المراجعة بموجب قرار وزير التجارة رقم ٦٩٢ وتاريخ ١٤٠٦/٢/٢٨هـ الموافق ١١/١١/١٩٨٥م. وقد اعتمدت في بداية الأمر كمرجع رسمي يسترشد به جميع المحاسبين القانونيين المرخص لهم من قبل وزارة التجارة لممارسة المهنة في المملكة العربية السعودية، إلا أنه فيما بعد اعتمدت بصفة إلزامية بموجب قرار وزير التجارة رقم ٨٥٢ وتاريخ ١٠/٧/١٤١٠هـ.

وقد تواصلت تلك الجهود بصدور المرسوم الملكي رقم م/١٢ وتاريخ ١٣/٥/١٤١٢هـ الذي تم بموجبه الموافقة على نظام المحاسبين القانونيين والذي نص في مادته التاسعة عشر على إنشاء الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين - وهي هيئة تعمل تحت إشراف وزارة التجارة - للنهوض بمهنة المحاسبة والمراجعة وكل ما من شأنه تطوير هذه المهنة والارتقاء بمستواها، ولها على الأخص ما يلي:

- ١- مراجعة وتطوير واعتماد معايير المحاسبة والمراجعة.
- ٢- وضع القواعد اللازمة لامتحان الحصول على شهادة الزمالة.
- ٣- تنظيم التعليم المستمر.
- ٤- أعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وما يتصل بها.
- ٥- إصدار الدوريات والكتب والنشرات في موضوعات المحاسبة والمراجعة.
- ٦- وضع التنظيم المناسب للرقابة الميدانية للتأكد من قيام المحاسب القانوني بتطبيق معايير المحاسبة والمراجعة والتقيد بأحكام نظام المحاسبين ولوائحه.
- ٧- المشاركة في الندوات واللجان المحلية والدولية المتعلقة بمهنة المحاسبة والمراجعة.

ويدير هذه الهيئة مجلس إدارة مكون من ثلاثة عشر عضواً مشكلة من وزير التجارة رئيساً وعضوية كل من:

- وكيل وزارة التجارة للتجارة.
- وكيل وزارة المالية والاقتصاد الوطني للشؤون المالية والحسابات.
- نائب رئيس ديوان المراقبة العامة المساعد.

- عضوين سعوديين من هيئة التدريس بقسم المحاسبة في جامعات المملكة يعينهما وزير التجارة بناءً على ترشيح وزير التعليم العالي.
- ممثل لمجلس الغرف التجارية والصناعية يعينه وزير التجارة بترشيح من مجلس الغرف.
- ستة أعضاء من المحاسبين القانونيين السعوديين الممارسين للمهنة يتم انتخابهم من قبل الجمعية العمومية للهيئة لمدة ثلاث سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، واستثناء من ذلك يعين هؤلاء في مجلس الإدارة الأول بقرار من وزير التجارة لمدة خمس سنوات.

ويقوم مجلس الإدارة بتصريف شؤون الهيئة وممارسة الصلاحيات اللازمة لتحقيق أغراضها، كما يتولى الأمين العام للهيئة تنفيذ قرارات مجلس الإدارة ومتابعتها وممارسة صلاحيات الإدارة التنفيذية. وقد قامت الهيئة بتشكيل عدة لجان فنية متخصصة للعمل على وضع وتطوير معايير المحاسبة والمراجعة، وقواعد سلوك وآداب المهنة، وتنظيم برنامج الزمالة ومراقبة الأداء. وتضم هذه اللجان في عضويتها عدداً من ذوي الاختصاص والاهتمام من منسوبي الجامعات والمكاتب المهنية والشركات والإدارات الحكومية ذات الصلة بمهنة المحاسبة والمراجعة كما يوضح الجدول التالي:

جدول رقم (١) أسماء لجان الهيئة وعدد المشاركين في كل لجنة

اسم اللجنة	اعضاء الهيئة	اعضاء هيئة تدريس	جهات حكومية	قطاع خاص	الإجمالي
معايير المحاسبة	٤	٤	٢	٣	١٣
معايير المراجعة	٤	٤	٢	١	١١
التعليم والتدريب	٣	٣	١	١	٨
الاختبارات	٣	٤	-	١	٨
سلوك وآداب المهنة	٣	٣	١	٢	٩
مراقبة جودة الأداء المهني	٤	٣	-	٢	٩

المصدر: أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد ١٣، ربيع الأول ١٤١٨هـ

وقد أعدت لجنة معايير المحاسبة والمراجعة مجموعة من المعايير شملت المخزون السلعي، قائمة التدفق النقدي، العملات الأجنبية، الإفصاح عن العمليات مع ذوي العلاقة، المراجعة في المنشآت التي تستخدم الحاسب الآلي. وقامت الهيئة بإرسال نسخ من مشاريع هذه المعايير لذوي الاهتمام والاختصاص وطلبت منهم تزويدها بما لديهم من ملاحظات لدراستها من قبل اللجنة واستكمال أعداد هذه المعايير. كما تم مناقشة مشاريع هذه المعايير في عدة لقاءات مفتوحة حضرها عدد من المحاسبين والمراجعين والمسؤولين في القطاعات المختلفة والأكاديميين ورجال الأعمال. وقامت اللجنتان بدراسة ما ورد لهما من ملاحظات وإدخال التعديلات اللازمة على مشاريع المعايير ورفعها إلى مجلس إدارة الهيئة، والذي بدوره اعتمدها بموجب قراره رقم ٢/٧

وتاريخ ١٤١٧/١١/٩هـ الموافق ١٨/٣/١٩٩٧م (أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، العدد الثاني عشر، إبريل ١٩٩٧م).

وتقوم لجنة معايير المحاسبة حالياً بدراسة وإعداد مجموعة من معايير المحاسبة (تصل في مجموعها إلى عشرين معياراً) منها الاستثمارات في الأوراق المالية، التوحيد والاندماج، التقارير الدورية، عقود الإيجار، الأصول غير الملموسة، تحقيق الإيراد، محاسبة عقود التشغيل والصيانة، نفقات البحث والتطوير، المصاريف الإدارية والعمومية، مصاريف التأسيس، محاسبة عقود مقاولات الإنشاء والتوريد، المنح والإعانات الحكومية.

أما لجنة معايير المراجعة فتقوم حالياً بدراسة وإعداد مجموعة من معايير المراجعة (تصل في مجموعها إلى عشرة معايير) منها دراسة وتقييم نظام الرقابة الداخلية لأغراض مراجعة القوائم المالية، التقارير الخاصة، العينات الإحصائية، مخاطر المراجعة والأهمية النسبية، العمليات مع الأطراف ذوي العلاقة، الاستفسارات من المستشار القانوني للتعامل حول القضايا والالتزامات المحتملة، إبداء الرأي في عنصر أو أكثر من عناصر القوائم المالية، مسؤولية المراجع عن اكتشاف

الأخطاء والغش والتقرير عنها، فحص وتقييم المراجعة الداخلية لأغراض مراجعة القوائم المالية، التقرير عن تشغيل المعلومات بواسطة مراكز الخدمة (مراكز خدمات الحاسب الآلي).

ويتضح مما سبق عدد معايير المحاسبة والمراجعة المزمع إصدارها من قبل الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين في المملكة، وهذا لا شك يتطلب الكثير من الوقت والجهد والمال. حيث تمر عملية إعداد معايير المحاسبة والمراجعة بعدة مراحل كالآتي (الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، ١٤١٥):

المرحلة الأولى: اختيار المعيار المقترح إصداره.

المرحلة الثانية: اختيار المستشار.

المرحلة الثالثة: إعداد دراسة عن المعيار.

المرحلة الرابعة: أخذ رأي ذوي الاهتمام والاختصاص في الدراسة.

المرحلة الخامسة: إعداد مشروع المعيار.

المرحلة السادسة: نشر مشروع المعيار ومناقشته في ندوة عامة.

المرحلة السابعة: اعتماد وإشهار المعيار.

المرحلة الثامنة: التعرف على مدى الالتزام بالمعيار.

المرحلة التاسعة: تعديل المعيار.

تجدر الإشارة إلى أن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين اتخذت قرارا بالاسترشاد بمعايير المحاسبة والمراجعة والمعايير الفنية الأخرى المعتمدة في الولايات المتحدة الأمريكية فيما لم يرد له ذكر في المملكة بعد النظر فيها واستبعاد ما لا يتفق وظروف المملكة.

أما لجنة التعليم والتدريب فتقوم بعقد العديد من الدورات التدريبية بهدف مساعدة المتقدمين لاختبار الزمالة الذي تنظمه الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين. وهذا الامتحان يعقد حالياً مرتين في السنة ويتكون من خمسة موضوعات هي: المحاسبة، المراجعة، فقه المعاملات، الأنظمة التجارية، الزكاة والضريبة. وقد عقد هذا الامتحان لأول مرة في الفترة من ١٢-١٥/٤/١٤١٥هـ، واجتاز الامتحان أربعة أشخاص فقط من بين المتقدمين وعددهم ستة وأربعون شخصاً (الهيئة السعودية للمحاسبين السعوديين، جمادى الأولى ١٤١٥هـ). هذا وقد تبني نظام المحاسبين القانونيين الجديد في المملكة مبدأ إلزامية التعليم المستمر حيث نص في مادته الحادية عشر على أنه "يلتزم المحاسب القانوني بحضور عدد من الندوات التي تحددها وتعقدتها الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين".

كما قامت لجنة مراقبة الأداء المهني بدراسة مشروع برنامج مراقبة جودة الأداء المهني الذي تم التوصل إليه بعد دراسة مستفيضة واعتمد بموجب قرار مجلس الهيئة رقم ٢/٢ وتاريخ ١٣/٩/١٤١٥هـ الموافق ١٢/٢/١٩٩٥م. ويهدف البرنامج إلى التأكد من التزام المحاسبين القانونيين

بأحكام نظام المحاسبين القانونيين، ومعايير المحاسبة والمراجعة، والمعايير والقواعد المهنية الصادرة عن الهيئة، والتعليمات المهنية الأخرى الصادرة عن الجهات المختصة. كذلك تقوم اللجنة بمتابعة مدى استرشاد مكاتب المحاسبة بمعايير الرقابة النوعية لمكتب المحاسبة التي تم اعتمادها من قبل مجلس إدارة الهيئة بالقرار رقم ٣/٣ وتاريخ ١٤١٥/١/٢٦ هـ الموافق ١٩٩٤/٧/٥ م.

كذلك قامت لجنة قواعد سلوك وآداب المهنة بدراسة مفصلة لقواعد سلوك وآداب المهنة المعمول بها لدى عدد من الدول، كما قامت بدراسة مشروع القواعد المعد من قبل جمعية المحاسبة السعودية. وقد صدرت هذه القواعد في شكلها النهائي واعتمدت من قبل مجلس الهيئة بموجب القرار رقم ٣/٥ وتاريخ ١٤١٥/٤/٢٧ هـ الموافق ١٩٩٤/١٠/٢ م.

وفي دولة الكويت صدر القرار الوزاري رقم (١٤) لعام ١٩٨٦ م بتشكيل اللجنة الفنية الدائمة لوضع القواعد المحاسبية والتي سبق أن أشار إليها القانون رقم (٥) لعام ١٩٨١ م في المادة الثانية عشر على النحو التالي:

- ١- عضوين تختارهما جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.
- ٢- عضو من جامعة الكويت قسم المحاسبة.
- ٣- عضو من بورصة الكويت.
- ٤- عضو من هيئة الاستثمار.
- ٥- رئيس اللجنة ممثلاً في وكيل وزارة التجارة المساعد.

ويلاحظ أن أعضاء اللجنة ممثلين لجهات حكومية ومهنية وأكاديمية، وقد حدد القرار الوزاري أهداف اللجنة كالآتي:

- ١- وضع قواعد شرف المهنة الواجب الالتزام بها في ممارسة مهنة مراقبة الحسابات.
- ٢- وضع القواعد والأسس المحاسبية الواجب إتباعها في إعداد القوائم المالية.
- ٣- تحديد الحد الأدنى من البيانات التي تظهر في القوائم الواجبة النشر.
- ٤- إعادة النظر بصورة دورية في القواعد والأسس المحاسبية.
- ٥- إجراء البحوث والدراسات لتطوير مهنة مراقبة الحسابات.

ولكي تحقق اللجنة أهدافها عقدت عدة اجتماعات وشكلت لجان عمل من بين أعضائها وقامت بالعديد من الدراسات. وتمكنت اللجنة في نهاية عام ١٩٨٦ م من إصدار ثلاثة أدلة: الدليل الأول يتعلق بقواعد وأسس الإفصاح للبيانات المالية؛ والدليل الثاني يتعلق بمحاسبة الاستثمار؛ والدليل الثالث يتعلق بمحاسبة العقار. وقد اعتمدت هذه المبادئ بموجب قرار معالي وزير التجارة

رقم (١٠) لسنة ١٩٨٦م. وفي عام ١٩٨٧م صدر القرار الوزاري رقم (٤) بشأن المبادئ المحاسبية التي يتعين إتباعها في إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركات والمؤسسات.

وقد واجهت المبادئ التي أصدرتها اللجنة الفنية العديد من الانتقادات من قبل المهتمين (المضف، ١٩٨٩)، كما وصفت بأنها شبيهة بالمبادئ المحاسبية الأمريكية والإنجليزية والدولية (مطر، ١٩٨٧؛ العصيمي، ١٩٩٣). وربما أن هذه الأمور مجتمعة أدت إلى صدور القرار الوزاري رقم ١٨ لعام ١٩٩٠م بشأن إلزام الشركات والمؤسسات بإتباع مبادئ المحاسبة الدولية في إعداد بياناتها المالية. حيث نصت المادة الأولى من هذا القرار "على الشركات والمؤسسات بجميع أنواعها القانونية الالتزام بإعداد بياناتها المالية طبقاً لمبادئ المحاسبة الدولية الصادرة عن اللجنة الدولية لمبادئ المحاسبة..." وأشارت المادة الثانية من نفس القرار أن "للوزارة بناءً على توصية من اللجنة الفنية الدائمة لوضع المبادئ المحاسبية أن تحدد المبادئ المحاسبية الدولية التي ترى عدم وجوب إتباعها." وفي نفس الوقت نص هذا القرار في مادته الثالثة إلى إلغاء أحكام القرار الوزاري رقم (٤) بشأن المبادئ المحاسبية التي يتعين إتباعها في إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركات والمؤسسات.

كذلك لا بد من الإشارة إلى أن هناك جهود قائمة حالياً من قبل الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية لتطوير المحاسبة والمراجعة في دول المجلس. وترجع جهود الأمانة العامة في هذا المجال إلى قرار القمة الثالثة في البحرين في نوفمبر ١٩٨٢م حيث تم فتح باب التسجيل في دول مجلس التعاون لأصحاب عدد من المهن ومنها مهنة المحاسبة والسماح لهم بممارستها بشرط توافر الشروط المطلوبة عادة ممن يمثلونهم من مواطني الدول المضيقة. وتسهيلاً لتنفيذ هذا القرار بتوحيد تلك الشروط تم إعداد نظام موحد لتسجيل وترخيص المحاسبين، وقررت لجنة التعاون التجاري في اجتماعها التاسع في يوليو بأن يكون هذا النظام استرشادياً. كما اهتمت الأمانة العامة برفع مستوى أداء المهنة بالعمل على إيجاد معايير للمحاسبة، ومعايير للمراجعة، وقواعد سلوك مهني. وتم تشكيل لجنة لدراسة هذه المعايير التي أوصت بأن يتم تطوير المهنة وفقاً للمنهج التالي: تحديد الأهداف، تعريف المفاهيم، دراسة معايير المحاسبة ودراسة معايير المراجعة. ولقد اتضح للأمانة العامة تعذر تنفيذ هذا البرنامج من خلال لجنة المعايير لعدم توفر الكوادر والآليات اللازمة للجنة لحداثة تجربة بعض الدول الأعضاء في هذا المجال، ولضرورة قيام الممارسين أنفسهم بدور كبير بتنظيم المهنة وتطويرها، لذلك أجرت الأمانة العامة عدة لقاءات واتصالات استطلاعية مع عدد من المهتمين بدول المجلس أسفرت عن الاتفاق على إيجاد هيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون، والتي تم إقرار نظامها الأساسي في اجتماع لجنتها التأسيسية في يونيو ١٩٩٠م، وقد وافقت حكومة دولة البحرين مبدئياً على أن تكون مقرها، إلا أنه حتى الآن لم تتخذ أية إجراءات تنفيذه في هذا الموضوع (الأمانة العامة، مشروع النظام الأساسي لهيئة المحاسبة والمراجعة لدول مجلس التعاون، ١٩٩٥).

وقد نصت المادة الثانية من نظامها الأساسي على أن الهيئة تهدف إلى القيام بكل ما من شأنه تطوير وتوحيد أنظمة ومعايير ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، وخاصة:

- ١- إعداد وإقرار معايير المحاسبة ومعايير المراجعة.
- ٢- اقتراح سبل ووسائل تنظيم المهنة ورفع مستوى الأداء المهني.
- ٣- التنسيق بين الجهات المعنية بتطوير مهنة المحاسبة في دول مجلس التعاون بما في ذلك إعداد المعايير لتجنب التضارب أو الازدواج والعمل على أن تكون برامج تلك الجهات مكتملة لبعضها البعض ولبرامج الهيئة.
- ٤- القيام بما يطلب منها من أعمال تتعلق بتطوير المهنة وزيادة كفاية وفعالية خدماتها بما يساعد على دعم النشاط الاقتصادي وزيادة فعاليته في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.
- ٥- أن يكون لديها معلومات آنية عن المهنة في الدول الأعضاء وخارجها، بما في ذلك تطبيقات المعايير.

كذلك لا بد من الإشارة إلى جهود اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة في جامعات دول المجلس والتي أنشأت لتحقيق الأهداف التالية (المادة ٤ من لائحة اللجنة):

- ١- تطوير الخطط الدراسية وأساليب وطرق التدريس والمناهج المقدمة في تخصصات المحاسبة في الجامعات، ويتضمن ذلك:
 - أ) تنسيق متطلبات التخرج وخطط الدراسة.
 - ب) تطوير أساليب وطرق التدريس.
 - ج) تشجيع التأليف المشترك للكتب والترجمة والنشر.
 - د) تبادل أعضاء هيئة التدريس.
 - هـ) التبادل الطلابي.

- ٢- تشجيع البحث العلمي والدراسات
 - أ) إعداد بحوث ودراسات مشتركة.
 - ب) تبادل المعلومات البحثية.
 - ج) إقامة الندوات والمؤتمرات وحلقات البحث العلمية من خلال إصدار دورية متخصصة في المحاسبة.

- ٣- النهوض بمهنة المحاسبة وتطويرها
 - أ) تطوير البرامج التدريبية والتنسيق في تنفيذها.
 - ب) تقديم الاستشارات المهنية.
 - ج) التنسيق والتعاون بين أقسام المحاسبة والهيئات المتخصصة في مهنة المحاسبة.

(د) توثيق الاتصال بين أقسام المحاسبة والأجهزة المختصة في النظام المحاسبي الحكومي.
 (هـ) التنسيق بين أقسام المحاسبة في الجامعات وأقسام المحاسبة في مؤسسات التعليم العالي الأخرى.

وتعقد اللجنة اجتماعاتها العادية مرة كل عام جامعي ولا زالت اللجنة في بداية الطريق ولم يتحقق من أهدافها إلا الشيء اليسير جدا ولعل "مؤتمر أقسام المحاسبة لجامعات دول مجلس التعاون بدول الخليج العربية الدولي الأول"، والذي عقد بدولة الكويت في الفترة من ١٦-١٨ ديسمبر، وناقش التطور الأكاديمي والمهني للمحاسبة بدول المجلس واحدا من أبرز إنجازاتها حتى الآن. وهذا ربما يرجع إلى انشغال أعضائها حيث أن جميعهم من أعضاء هيئة التدريس بجامعات دول مجلس التعاون ومثقلين بالتدريس والأعباء الأكاديمية الأخرى. إن التعليم المحاسبي يمثل جانبا مهما من جوانب المحاسبة في دول مجلس التعاون وعليه يتوقف تزويد القطاعات المختلفة بدول المجلس بالكوادر المؤهلة.

ويتضح من الاستعراض السابق أن الجهود المبذولة سواء من قبل الدول الأعضاء أو من قبل الأمانة العامة للمجلس تنصب على تطوير معايير المحاسبة والمراجعة بالإضافة إلى بعض الأمور الأخرى المتعلقة بتنظيم المهنة. وبالرغم من أهمية هذه الجوانب إلا أنها في اعتقادي لا زالت تمثل جزءا محدودا من العملية المحاسبية إذا ما نظرنا إلى المحاسبة على أنها نظام متكامل للمعلومات يهدف إلى تقديم معلومات لمتخذي القرارات على المستويين الجزئي (Micro) والكلبي (Macro).

٦ - الإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية

لعله من المفيد قبل التحدث عن الإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول المجلس أن نلخص للقارئ أهم ما ناقشته هذه الدراسة حتى الآن في النقاط التالية:

أولا: هناك تشابه كبير جدا في العوامل البيئية لدول مجلس التعاون لدول الخليج العربية. وهذا واضح لنا جميعا كمواطنين في هذه الدول ولا يحتاج إلى دراسة أو أدلة لإثباته، حيث لا يشعر الواحد منا أثناء زيارته وتنقله فيما بين دول المجلس بأي فوارق تذكر. وهذه الميزة في الواقع ينفرد بها مجلس التعاون عن غيره من التجمعات الاقتصادية والإقليمية في العالم.

ثانيا: أن دول مجلس التعاون تبنت برنامج التخطيط الاقتصادي الشامل المبني على خطط خمسية تنموية، وقد استطاعت من خلال هذا الأسلوب أن تحقق العديد من الإنجازات في مختلف القطاعات الاقتصادية. ولاشك أن المحاسبة تلعب دورا مهما في نجاح برنامج التنمية الاقتصادية وذلك من خلال تقديم البيانات المحاسبية اللازمة لإعداد وتنفيذ ومتابعة خطط التنمية الاقتصادية في دول المجلس.

ثالثاً: لم يتضح للباحث إدراج تطوير المحاسبة في أي من خطط التنمية التي تبنتها دول المجلس حتى الآن، فيما عدا إصدار بعض القوانين التي تحدد شروط الترخيص وما يجب على المحاسب أن يقوم به بعد الحصول على الترخيص من ممارسة مهنة المحاسبة والمراجعة. ويمكن القول أن المحاسبة في دول المجلس حتى الآن لم تحظى بالمستوى المطلوب من التطوير لكي تواكب التطور الذي شهدته هذه الدول في مختلف المجالات الاقتصادية.

رابعاً: نبين أن معظم دول مجلس التعاون تبنت معايير المحاسبة الدولية لمعالجة غياب المعايير المحلية وقد صدرت قرارات من الجهات المختصة في هذه الدول بإلزام الشركات والمؤسسات الاقتصادية بمراجعة متطلبات هذه المعايير عند إعداد قوائمها المالية. تجدر الإشارة إلى أن هناك تحفظات على مدى ملاءمة معايير المحاسبة الدولية لظروف واحتياجات الدول النامية كدول مجلس التعاون الخليجي؛ حيث أشار (Amenkhiyan, 1986, p. 24) إلى أن "قضية الدعوى ضد تبني معايير المحاسبة الدولية بواسطة الدول النامية كبدليل عن تطوير معاييرها المحلية محسومة. إن المحاسبة في أي دولة يجب أن تطور بطريقة ملاءمة لاحتياجات وأهداف تلك الدولة". وفي الواقع إن معايير المحاسبة الدولية وضعت وطورت من قبل الدول الصناعية المتقدمة وبالتالي فهي لا شك تعكس توجهات واحتياجات هذه الدول والمستثمرين في الشركات متعددة الجنسية ولم تأخذ في الاعتبار احتياجات الدول النامية من المعلومات المحاسبية، وهذا ما أكده العديد من كتاب المحاسبة (انظر على سبيل المثال: Samuels and Oliga, 1982, Perera, 1985; Nobes, 1981; Briston, 1978; Hove, 1986).

خامساً: اتضح أن هناك بعض الجهود تبذل في السنوات الأخيرة لتطوير المحاسبة سواء على مستوى الدول الأعضاء أو من قبل الأمانة العامة للمجلس، لكن ما زالت هذه الجهود محدودة جداً وتركز جل اهتمامها على محاولة وضع معايير للمحاسبة والمراجعة على النمط المعمول به في الدول المتقدمة لاسيما أمريكا وبريطانيا. هنا تجدر الإشارة إلى أن التركيز على موضوع المعايير يعني الاهتمام بالتقارير المالية الخارجية، والتي تهدف أساساً إلى تقديم معلومات لأغراض الأسواق المالية في الدول المتقدمة دون الاهتمام باحتياجات خطط التنمية من المعلومات المحاسبية في الدول النامية. ومن منظور واقعي لا يهدف إلى التقليل من الجهود المبذولة لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون، فإن المشاكل المحاسبية في دول المجلس لا تنتهي بإصدار مجموعة من معايير المحاسبة والمراجعة. كما ينبغي أن لا ننسى أن عملية وضع هذه المعايير عملية مطولة ومكلفة وهذا واضح من تجارب الدول التي سبقتنا في هذا المجال، وإذا ما استمرينا في هذا الاتجاه سوف نجد لدينا مجموعة متشابهة من معايير المحاسبة والمراجعة في كل دولة من دول المجلس. فعلى سبيل المثال نجد لدينا معيار للمخزون في السعودية ومثله في الكويت وكذا في بقية دول المجلس. والسؤال الذي يمكن أن يطرح هنا هو لماذا لا نوفر كل هذه الجهود والتكاليف ونعد مشروع معيار واحد - للمخزون على سبيل

المثال - على أن يرسل لذوي الاهتمام والاختصاص في دول المجلس للتعرف على ما لديهم من ملاحظات ودراساتها ومن ثم إصدار معيار يكون صالحا للتطبيق في جميع دول المجلس؟

ويمكن القول إن تطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون -كدول نامية - يجب أن يكون شاملا لكافة جوانب المحاسبة (التعليم، والمهنة، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية)، كذلك يجب أن يكون جزءا لا يتجزأ من برنامج تخطيط التنمية الشامل الذي تبنته هذه الدول. وهذا في الواقع ما أكده أحد كتاب المحاسبة (Mirghani, 1982, p.58) عندما قال:

"إن تطوير المحاسبة في الدول النامية يجب أن ينظر إليه على أساس أنه مساو لتطوير جزء من البنية التحتية الضرورية لتحقيق التنمية الاقتصادية. لذلك فإنه من الضروري جدا إنشاء إطار معين مع أبعاد محددة لتطوير المحاسبة حتى يمكن تحقيق الهدف النهائي للمحاسبة وهو تقديم معلومات يعتمد عليها في عملية التنمية الاقتصادية."

إن دول مجلس التعاون تعاني من مشاكل محاسبية عديدة قد لا تختلف كثيرا عن تلك التي تعاني منها الدول النامية بصفة عامة والتي حددتها إحدى الدراسات كالاتي (AAA, 1985):

- ١- نقص المحاسبين الأكفاء في كافة مستويات ومجالات المحاسبية.
- ٢- المعلومات المحاسبية إما غير متوفرة، أو متوفرة ولكن ليست بالصيغة المطلوبة، أو تصل متأخرة جدا للمستخدمين.
- ٣- المعلومات المحاسبية غير مستخدمة بكفاءة لأغراض الإدارة الداخلية.
- ٤- نقص التقارير المالية ومعايير المراجعة المناسبة.
- ٥- نقص وعجز التنظيمات المحاسبية الوطنية.
- ٦- نقص المحاسبة المناسبة في أجهزة الدولة والشركات العامة.
- ٧- نقص التشريعات المتعلقة بالمحاسبة ومعايير وإجراءات المراجعة.
- ٨- اعتبار أن الهدف من مهنة المحاسبة - بالدرجة الأولى - مساعدة الشركات على التهرب من الضريبة المالية.
- ٩- محاولة بعض المحاسبين تطبيق المفاهيم والمبادئ المحاسبية المستوردة من دول متقدمة بصرف النظر عن مدى ملاءمتها للظروف المحلية والاحتياجات الأساسية.
- ١٠- عدم ملاءمة التعليم المحاسبي الذي يقدم في الكليات والمعاهد.
- ١١- عدم توفر الكتب المحاسبية والصادر التعليمية الأخرى في الكليات والمعاهد.
- ١٢- نقص الأساتذة المؤهلين في مجال المحاسبة في الكليات والمعاهد.

وفي الواقع تؤكد الدراسات والأبحاث التي أجريت في بعض دول مجلس التعاون بوجود معظم هذه المشاكل إن لم يكن كلها. ففي دولة الإمارات العربية المتحدة يشير الصعدي (١٩٨٧: ١٧٠) إلى مجموعة من أوجه القصور في المحاسبة منها "ضعف الأنظمة المحاسبية المستخدمة في كثير من الشركات والمؤسسات العامة بالدولة وعدم مسابقتها للتطورات الحديثة، حيث يلاحظ قصور تلك الأنظمة في مجال إمداد الإدارة بالبيانات والمعلومات الدقيقة وبالسرعة الواجبة، هذا بالإضافة إلى ندرة استخدام أساليب الرقابة المالية المتعارف عليها كالموازنات التخطيطية، والتكاليف المعيارية، وجداول التدفقات النقدية والمالية."

وفي دراسة قام بها عبد الرحيم (Abdul-Rahim, 1993) بهدف تحديد العوامل التي تحكم التقارير المالية المطبقة في دولة البحرين. وجد أن الشركات المغلقة توفر معلومات استجابة للبيئة البحرينية، بينما الشركات العامة تبنت معايير المحاسبة الدولية. وأشار الباحث إلى أن تحليله يؤيد نتائج الأبحاث السابقة والتي انتهت إلى أن الاستعمار، الحاجة إلى الشرعية الدولية، وشركات المراجعة الدولية عوامل مهمة لكسب قبول ممارسة المحاسبة الغربية.

وفي المملكة العربية السعودية قام كل من جمعة والوايل (١٤١٧هـ) بدراسة تهدف إلى تحليل وتقييم برامج المحاسبة في الجامعات السعودية. وقد توصل الباحثان إلى وجود تفاوت كبير بين متطلبات التخرج في الجامعات المختلفة من ناحية، وفي حجم ونوع المعرفة التي يحصل عليها الطالب من ناحية أخرى. وأرجع الباحثان هذا التفاوت إلى عدم وجود إطار استراتيجي واضح تعمل في ضوءه أقسام المحاسبة بالجامعات السعودية.

وفي الواقع ما ذكر هنا هو مجرد أمثلة، حيث تعاني بقية دول المجلس من نفس المشاكل (لمزيد من التفاصيل انظر على سبيل المثال: عيد، ١٩٩٤؛ Alhashim 1985; Al-Rashed, 1994; Moustafa, 1985; Shuaib, 1980b)، ولكن إلى الآن لم يعمل إلا القليل نحو تذليل هذه المشاكل ومن ثم التغلب عليها. إن الوضع يشير إلى قصور كبير في مستوى المحاسبة ويحتاج إلى نظرة أكثر شمولية وتضافر جهود كافة الجهات المعنية للتعامل مع هذه المشاكل، وهذا ما سوف نناقشه في الجزء المتبقي من هذه الدراسة.

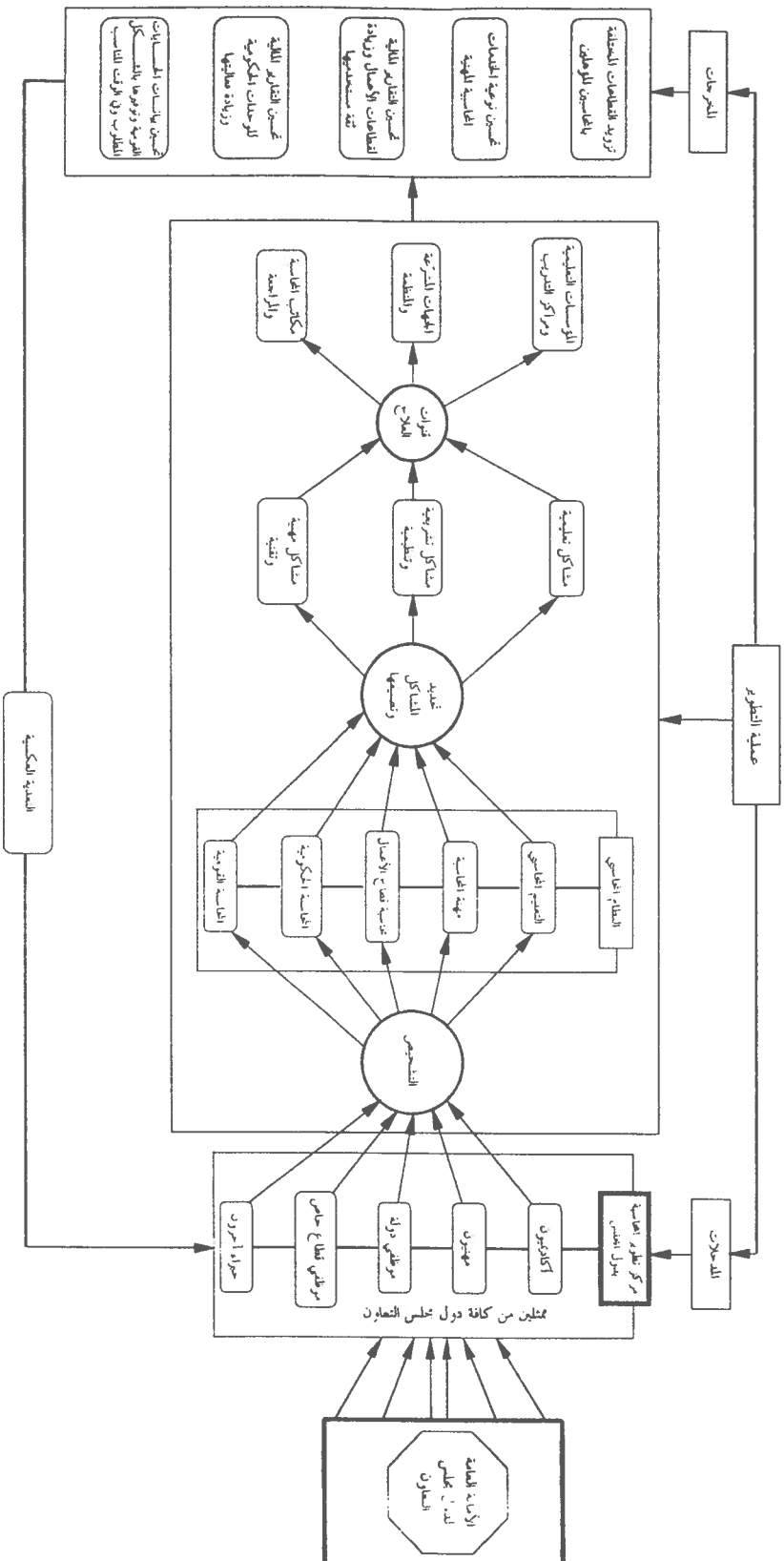
إن الإطار المقترح هنا عبارة عن خطوط عريضة لخطة شاملة لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون. هذه الخطة تركز على احتياجات التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدول المجلس والتي تتطلب تطويراً متزامناً لكافة عناصر النظام المحاسبي (التعليم المحاسبي، ومهنة المحاسبة، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية). خطة التطوير هذه مبنية على أسلوب مدخل النظم "Systems Approach" لحل المشاكل المحاسبية القائمة مجتمعاً، لأن الدراسات أثبتت أن محاولة حل المشاكل المحاسبية في الدول النامية بطريقة منفردة نتج عنه نجاحات محدودة جداً (Holzer and Chandler, 1981). والسؤال الذي يطرح نفسه هنا هو ما

المقصود بمدخل النظم؟ وكيف يمكن استخدامه في تطوير المحاسبة بدول مجلس التعاون الخليجي؟

وللإجابة على هذا السؤال لا بد من تعريف النظام أولاً. ويمكن تعريف النظام "بأنه وحدة (Entity) مكونة من أنظمة فرعية (Subsystems) متداخلة تهدف جميعها إلى تحقيق مجموعة من الأهداف" (موسكوف وسيمكن، ١٩٨٩: ٢١). ويقوم مدخل النظم أساساً على فكرة التعرف على المشكلة أو المشاكل التي تواجه الوحدة أو المؤسسة برؤية واسعة النطاق. ولعل الوحدة أو المؤسسة (Establishment) التي نحن بصددتها هي المحاسبة وأنظمتها الفرعية (Subsystems) هي: التعليم المحاسبي، ومهنة المحاسبة، ومحاسبة قطاع الأعمال، والمحاسبة الحكومية، والمحاسبة القومية.

يتكون الإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون من ثلاث مراحل رئيسية (شكل رقم ٥). وفيما يلي شرح لكل مرحلة ومكوناتها.

شكل رقم (٥)
الإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون
بن منظور شامل



المرحلة الأولى تتمثل في ضرورة إنشاء مركز يسمى "مركز تطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية" ويتبع إداريا الأمانة العامة لمجلس التعاون . ويمكن القول أن النواة لهذا المركز موجودة حاليا، حيث تم مؤخرا إنشاء إدارة في إطار الشؤون الاقتصادية بالأمانة العامة ترتبط بالأمين العام المساعد لمتابعة تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون، وكل ما في الأمر هو توسيع هذه الإدارة وزيادة نطاق عملها لتشمل كافة جوانب المحاسبة المشار إليها آنفا. إن الهدف الأساسي للمركز المقترح هو العمل على كل ما من شأنه تطوير المحاسبة بكافة جوانبها وتنسيق الجهود فيما بين الدول الأعضاء لتحقيق الأهداف التالية:

- ١- إعداد وتطوير مبادئ وقواعد وإجراءات محاسبية ملاءمة لاحتياجات وظروف بيئة دول مجلس التعاون الاقتصادية والاجتماعية.
- ٢- دراسة وتطوير برامج تعليمية في كل من المحاسبة والمراجعة ونظم المعلومات ملاءمة لاحتياجات وظروف بيئة دول مجلس التعاون الاقتصادية والاجتماعية.
- ٣- تنظيم برامج تدريب دورية لتحسين أداء المحاسبين والمراجعين في القطاعين العام والخاص بدول مجلس التعاون.
- ٤- عقد المؤتمرات والندوات وإعداد البحوث والدراسات الخاصة بالمحاسبة والمراجعة وكل ما يتصل بهما في دول مجلس التعاون.

ولكي يحقق المركز المقترح أهدافه يجب أن يضم كوادراً متخصصة في كافة جوانب المحاسبة و ممثلة لجهات حكومية، وقطاع الأعمال، والقطاع المهني، بالإضافة إلى الأكاديميين من كل دول المجلس. وفي هذا الإطار يمكن تكوين لجان متخصصة دائمة داخل المركز على نمط اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة في جامعات دول المجلس.

المرحلة الثانية تتمثل في عملية التطوير الفعلية والتي تركز على خطوتين أساسيتين كالآتي:

الخطوة الأولى تشخيص المشاكل المحاسبية: وهذه الخطوة مهمة جدا وتتطلب جهدا وعملا متواصلا من اللجان المتخصصة والمثلة للقطاعات المختلفة بدول المجلس، مع إمكانية الاستعانة بالخبراء في هذا المجال سواء من داخل دول المجلس أو من خارجها. والهدف من التشخيص هو دراسة وتحليل المشاكل في كافة جوانب المحاسبة بصورة دقيقة ومن ثم تصنيفها في مجموعات (على سبيل المثال مشاكل تعليمية، ومشاكل مهنية وتقنية، ومشاكل قانونية وتنظيمية وهكذا) وترتيبها حسب أهميتها تمهيدا لعلاجها.

الخطوة الثانية العلاج: ويهدف إلى وصف الإجراءات اللازم اتخاذها للتغلب على المشاكل التي تم تحديدها في الخطوة السابقة. ويمكن معالجة هذه المشاكل من خلال ثلاث قنوات:

المؤسسات التعليمية ومراكز التدريب المحلية، والجهات الحكومية المشرفة والمنظمة (كوزارات التجارة في دول المجلس)، ومكاتب وشركات المحاسبة المحلية والأجنبية التي تعمل في بيئة دول المجلس. وفيما يلي شرح موجز لدور كل جهة من هذه الجهات.

أ) المؤسسات التعليمية ومراكز التدريب: التي تقدم دورات في المحاسبة سواء على مستوى الجامعة أو أدنى، لا بد أن تدرك أهمية التعليم المحاسبي في عملية تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية في دول مجلس التعاون. وهنا يجب التنسيق مع الجهات المعنية وعمل دراسة تصورها هو متاح، وتحدد الكفاءات والأعداد التي مازالت الحاجة إليها قائمة من القوى العاملة من المحاسبين في دول المجلس.

ب) الجهات الحكومية المشرفة والمنظمة: والمثلة في وزارات التجارة بدول المجلس، حيث يقع على عاتقها مراجعة كافة التشريعات والقوانين الخاصة بتنظيم مهنة المحاسبة والمراجعة والشركات التجارية من وقت لآخر والتأكد من أنها تلي احتياجات البيئة الاقتصادية والاجتماعية لدول المجلس.

ج) شركات ومكاتب المحاسبة: العاملة في دول المجلس يمكن أن تلعب دوراً فعالاً في خطة تطوير المحاسبة. على سبيل المثال، يمكن أن تستخدم خبراتها للمساعدة خاصة فيما يتعلق بتقييم المشاريع، ودراسة أسواق المال، وخدمات الضرائب، ودراسات الجدوى. كذلك يمكن أن تساهم هذه المكاتب في تدريب المحاسبين حديثي التخرج على النواحي العملية في مختلف مجالات المحاسبة والمراجعة.

المرحلة الثالثة :

نتائج الخطة المتوقعة: إن خطة التطوير المقترحة تقوم على التنسيق والعمل الجماعي المشترك. ومن المتوقع أن تحقق خمسة نتائج مفيدة يمكن إيجازها فيما يلي:

- ١) تحسين التعليم والتدريب المحاسبي، وبالتالي توفير ما تحتاجه دول المجلس من المحاسبين الوطنيين المؤهلين في كافة جوانب المحاسبة ليساهموا إيجابياً في تخطيط التنمية الاقتصادية والاجتماعية لدول المجلس.
- ٢) تحسين نوعية الخدمات المحاسبية المهنية التي يقدمها المحاسبون القانونيون بدول المجلس.
- ٣) تحسين التقارير المالية؛ وبالتالي زيادة ثقة مستخدمي هذه التقارير في اتخاذ قراراتهم الاستثمارية.
- ٤) تحسين التقارير المالية للوحدات الحكومية وزيادة فاعليتها والإسراع في إعداد وتقديم الحسابات الختامية للدولة والتي تعاني حالياً من التأخير.

٥) تحسين بيانات الحسابات القومية وتوفيرها بالشكل المطلوب وفي الوقت المناسب، وهذا لاشك سوف يساعد أجهزة التخطيط في دول مجلس التعاون على القيام بدورها بكفاءة وفعالية.

إن الخطة المقترحة شاملة ومنتظمة ويمكن تنفيذها على أرض الواقع، ولكن نجاحها يتوقف على التعاون الفعال بين الأطراف المشاركة في عملية تطوير المحاسبة بدول المجلس. كذلك تحتاج إلى الدعم المتواصل من قبل حكومات الدول الأعضاء وقطاع الأعمال فيها وذلك عن طريق التمويل والمشاركة الفعلية في كافة أنشطة الخطة.

٧ - الخلاصة والتوصيات

تناولت هذه البحث الوضع الحالي للمحاسبة (بمعناها الواسع) في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية، والجهود القائمة لتطويرها سواء من قبل الدول الأعضاء أو من قبل الأمانة العامة للمجلس. وكان الهدف الأساسي هو محاولة وضع إطار عام لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية يقوم على تنسيق وتوحيد جهود كافة الأطراف المعنية - تحت مظلة

الأمانة العامة للمجلس - لتحديد المشاكل المحاسبية ومن ثم التعامل معها مجتمعة وفي وقت واحد أملا في إحراز أكبر نتائج ممكنة.

ولتحقيق هذا الهدف تم مناقشة عدة جوانب مهمة تتعلق بالمحاسبة، بدءا باستعراض أهم الدراسات السابقة التي تناولت المحاسبة في الدول النامية وسبل تطويرها، ثم تناول البحث دور المحاسبة في التنمية الاقتصادية والاجتماعية في الدول النامية بصفة عامة وفي دول مجلس التعاون بصفة خاصة، ثم انتقل محور الحديث بعد ذلك إلى بيئة المحاسبة في دول مجلس التعاون، تلاه استعراض للوضع الحالي للمحاسبة في دول المجلس، وانتهى البحث بمناقشة الخطوط العريضة للإطار المقترح لتطوير المحاسبة في دول مجلس التعاون.

وفي النهاية يوصي الباحث بما يلي:

١- ضرورة التنسيق والتعاون بين الجهات المعنية بتطوير المحاسبة، والعمل على وضع آلية معينة لتوحيد الجهود والعمل على تطوير المحاسبة من كل جوانبها في دول مجلس التعاون.

٢- ضرورة تبني مبدأ الشمولية في تطوير الأسس والقواعد المحاسبية التي يجب الالتزام بها من قبل الممارسين لمهنة المحاسبة والمراجعة في الدول الأعضاء وذلك توفيراً للوقت والجهد والمال.

- ٣- التأكيد على دور المعلومات المحاسبية في عملية التخطيط والرقابة واتخاذ القرارات الاقتصادية والاجتماعية والعمل على إبراز هذا الدور بكافة الوسائل المتاحة بدول المجلس.
- ٤- التوسع في إنشاء مراكز البحوث والتنمية ودعمها ماديا ومعنويا، والعمل على توجيه البحوث والدراسات في كافة مجالات المحاسبة وربطها بمشاكل واحتياجات بيئة دول مجلس التعاون.
- ٥- زيادة تفعيل دور اللجنة الدائمة لأقسام المحاسبة، مع التركيز على دور وأهمية التعليم والتدريب في تأهيل الكوادر البشرية لتلبية احتياجات الدول الأعضاء من المحاسبين والمراجعين الوطنيين، والعمل على تطوير الوسائل والأساليب التعليمية وذلك من خلال إدخال الحاسب الآلي وتطبيقاته في كافة فروع المحاسبة لمسايرة التطورات الحديثة في مجال تقنية المعلومات.
- ٦- التأكيد على أهمية الندوات والمؤتمرات العلمية التي تناقش المشاكل المحاسبية في دول المجلس، والعمل على دعمها ماديا ومعنويا.

الهوامش

- ١ - لمراجعة شاملة لأدبيات المحاسبة في الدول النامية انظر (Wallace 1990).
- ٢ - معالي الاستاذ جميل الحجيلان، "المجلس .. وخصوصيه الشخصية الخليجية"، جريدة الجزيرة، العدد ٨٦٤٠، مايو ١٩٩٦، ص١.
- ٣- نشر هذا القانون في الجريدة الرسمية العدد ٢٢٢٧ - الإربعاء ٣١ يوليه ١٩٩٦م.
- ٤- لمزيد من التفاصيل يمكن الرجوع إلى الدراسة التي أعدتها الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية عام ١٩٨٩م حول مقارنة النظام (القانون) الإسترشادي الموحد لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات بالقوانين والأنظمة المعمول بها في دول المجلس. مع ملاحظة أن تلك

- الدراسة لاتتضمن قانون مزاولة المهنة في دولة البحرين لكونه صدر حديثا، ولا التعديلات الجديدة التي اجريت على قوانين مزاولة المهنة في كل من السعودية ودولة الإمارات.
- ٥- المادة ٣ من القانون الإتحادي، المادة ١ من القانون البحريني، المادة ١ من النظام السعودي، المادة ١ من القانون العماني، والمادة ١ من القانون القطري، والمادة ١ من القانون الكويتي.
- ٧- المادة ٣ من القانون البحريني.
- ٨- المادة ٦ الفقرة ٦ من القانون الإتحادي.
- ٩- المادة ٢ الفقرة ٦ من اللائحة التنفيذية للنظام السعودي.
- ١٠- المادة ٢ الفقرة ٦ من القانون الكويتي.

المراجع

أولا المراجع العربية

- ألفت، عبد الرحمن (١٩٨٨)، "تقويم وضع الخطط في دول الخليج في الماضي وبعض تحديات المستقبل"، التعاون، الأمانة العامة لمجلس التعاون لدول الخليج العربية، ص ٤٩-٦٦.
- بيت المال، محمد عبد الله (١٩٩٠)، "أهمية المعلومات المحاسبية وكيفية تطويرها لخدمة التنمية الاقتصادية"، مجلة البحوث الاقتصادية، مركز بحوث العلوم الاقتصادية بالهيئة القومية للبحث العلمي، بنغازي - ليبيا، المجلد الثاني، العدد الثاني، ص ٢٥-٣٦.
- جمعة، إسماعيل إبراهيم و الوابل، وابل بن علي (١٤١٧)، "برامج التعليم المحاسبي في الجامعات السعودية: دراسة مقارنة وإطار استراتيجي مقترح للتطوير"، ورقة عمل مقدمة في الندوة السابعة لسبيل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، قسم المحاسبة - كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود، الرياض رجب ١٤١٧هـ (الموافق ديسمبر ١٩٩٦).

الصعيدي، إبراهيم أحمد (١٩٨٧)، "معايير المراجعة لتنظيم الممارسة المهنية بدولة الإمارات العربية المتحدة"، مجلة دراسات الخليج والجزيرة العربية، العدد الثاني والخمسون، ص ١٦٧-٢٠٥.

المضيف، جاسم (١٩٨٩): استعراض تجارب بعض الدول الأخرى في إعداد معايير المحاسبة: المعايير المحاسبية في الكويت تاريخاً وتطورها، بحث مقدم في الندوة الرابعة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود، ص: ٢٣-٩٢. العصيمي، وليد عبد الله (١٩٩٣): مذكرة في شأن القوانين والقرارات التي تنظم مهنة المحاسبة والمراجعة في دولة الكويت، جمعية المحاسبين والمراجعين الكويتية.

عيد، صلاح بسيوني محمد (١٩٩٤)، "تعليم المحاسبة في المملكة العربية السعودية" ورقة عمل مقدمة في الندوة السادسة لسبل تطوير المحاسبة في المملكة العربية السعودية، كلية العلوم الإدارية - جامعة الملك سعود، الرياض، ٤-٥ رجب ١٤١٥ هـ (٦-٧ ديسمبر ١٩٩٤ م).

مطر، محمد (١٩٨٧)، "دراسة انتقادية: المبادئ المحاسبية الخاصة بالشركات والمؤسسات المشمولة بالقرار الوزاري رقم ١٠ لسنة ١٩٨٦ والصادر عن وزارة التجارة والصناعة بدولة الكويت"، المحاسب القانوني العربي، العدد ٢١، ص ٢٦-٢٩.

موسكوف ستيفن و سيمكن مارك (١٩٨٤)، نظم المعلومات المحاسبية لاتخاذ القرارات - مفاهيم وتطبيقات، ترجمة كمال الدين سعيد وراجعة أحمد حامد حجاج، دار المريخ للنشر، الرياض. معهد الإمارات للدراسات المصرفية والمالية، ندوة تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة في دولة الإمارات العربية المتحدة، الطبعة الأولى ١٩٩٥.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نظام المحاسبين القانونيين الصادر بالمرسوم الملكي رقم (م/١٢) وتاريخ ١٣/٥/١٤١٣هـ واللائحة التنفيذية.

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أخبار الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، نشرة ربيع سنوية تصدر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أعداد مختلفة.

مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، أجهزة التخطيط بدول مجلس التعاون،

الطبعة الأولى، ١٤١٥-١٩٩٥.

مجلس التعاون لدول الخليج العربية، الأمانة العامة، دراسة مقارنة للنظام (القانون)

الاسترشادي الموحد لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات والقوانين والأنظمة المعمول بها في دول

المجلس، ١٩٨٩م.

قوانين وأنظمة المحاسبة والمراجعة في دول مجلس التعاون لدول الخليج العربية.

النظام (القانون) الاسترشادي الموحد لمزاولة مهنة مراجعة الحسابات في دول المجلس.

ثانياً: المراجع الأجنبية

- Abdul-Rahim, H. M. (1993), "An Analysis of Corporate Accounting and Reporting Practices in Bahrain (Financial Reporting)". Ph.D. Dissertation, University of North Texas, USA (Dissertation Abstracts, UMI).
- Alhashim, D. (1985), "Accounting Framework for The Gulf Cooperation Council". In The Recent Accounting and Economic Development in the Middle East, Edited by V. K. Zimmerman, University of Illinois.
- Alhashim, D. and Arpan, J. S. (1992), International Dimensions of Accounting, 3rd Edition, PWS-KENT Publishing Co., Boston.
- Al-Rashed, W. (1994), "Accounting Education Correlation with the Profession in the Gulf Countries", The First Conference of Accounting Departments in the GCC Countries, UAE, November, 1994.
- Amenkhiennan, F. E. (1986), Accounting in the Developing Countries: A Framework for Standard Setting, UMI Research Press, Ann Arbor, Michigan.
- American Accounting Association (1977), "Report of the Committee on Accounting in Developing Countries", The Accounting Review, Supplement to Vol. 52, pp. 65-132.
- American Accounting Association (1985), "Report of the Committee on Accounting in Developing Countries", The Accounting Review, Supplement.
- Arpan, J. S. and Radebaugh, L. H. (1985), International Accounting and Multinational Enterprises, 2nd Edition, John Wiley & Sons.

- Belkaoui, A. (1984), Socio-Economic Accounting, Quorum Books, New York.
- Belkaoui, A. (1992), Accounting Theory, 3rd edition, Academic Press.
- Briston, R. J. (1978), "The Evolution of Accounting in Developing Countries", The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 14, pp.105-120.
- Cassell, M. E. (1979), "Economic Development Accountancy", Management Accounting, Vol.57, No.5, Institute of Cost and Management Accountants, UK, May, pp.23-24.
- Chetkovich, M. N. (1972), "An Appeal for Unity in Establishing Financial Accounting Standards", The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 8, pp.99-107.
- Deloitte Haskins and Sells (1984), Accounting Practices in the GCC, Middle East Economic Digest Limited, London.
- Enthoven, A.J.H. (1965), "Economic Development and Accounting", Journal of Accountancy, August.
- _____, (1967), "Accounting and Development Programming", The International Journal of Accounting Education and Research, Fall.
- _____, (1969), "Accountancy for Economic Development", Finance and Development, September, pp. 24-29.
- _____, (1973), Accountancy and Economic Development Policy, Amsterdam, North Holland Publishing Co.
- _____, (1977), Accounting Systems in Third World Economies, Amsterdam, North Holland Publishing Co.
- _____, (1981), Accounting Education in Economic Development Management, Amsterdam, North-Holland Publishing Co.
- Hove, M. R. (1986), "Accounting Practices in Developing Countries: Colonialism's Legacy of inappropriate Technologies", The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 22, pp. 81-100.
- Hopwood, A., Page, M. and Turley, S. (1990), Understanding Accounting in Changing Environment, Prentice Hall in Association with the Institute of Chartered Accountants in England and Wales.
- Holzer, H. P. and Chandler, J. S. (1981), "A System Approach to Accounting in Developing Countries", Management International Review, Vol. 21, No.4, pp. 23-32.

- Linowes, D. F. (1969), "The Role of Accounting in Emerging Nations", Journal of Accountancy, January, 1969, 18-19.
- Lowe, H.D. (1967), "Accounting Aid for Developing Countries", Accounting Review, Vol.42, pp.356-360.
- Mirghani, M. A. (1982), "A framework for a linkage between Microaccounting and Macroaccounting for Purposes of Developing Planning in Developing Countries." The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 18, pp.57-68.
- Mostafa , M. (1985), "A Framework for the Role of Accounting in Economic Development in Saudi Arabia", in the Recent Accounting and Economic Development in the Middle East, Center for Accounting Education and Research, pp.197-211.
- Needless, B. E. (1976), "Implementing a Framework for the International Transfer of Accounting Technology", International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 12, Fall, pp. 45-62.
- Perera, M. H. B. (1985), "The Relevance of International Accounting Standards to Developing Countries", Working Paper, School of Financial Studies, University of Glasgow, Scotland, U.K.
- Samuels, J. M. and Oliga, J. C. (1982), "Accounting Standards in Developing Countries" The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 18, No. 1 pp. 69-88.
- Scott, G.M. (1970), Accounting and Developing Nations, International Accounting Studies Institute, University of Washington.
- Seidler, L. J. (1967), The Function of Accounting in Economic Development: Turkey as a Case Study, Prager, New York.
- Shuaib, S. A. (1980a), "Accounting Information and the Development Planning Process in Kuwait", The International Journal of Accounting Education and Research, Vol. 15, pp. 129-141.
- Shuaib, S. A. (1980b), "Some Aspects of Accounting Regulation in Kuwait", Journal of Contemporary Business, Vol. 9, No.3, pp. 85-99.
- Tipgos, M.A. (1987), "A Comprehensive Model for Improving Accounting Education in Developing Countries", Advances in International Accounting, Vol. 1, K. Most (ed.), pp. 383-404, Greenwich, Ct: JAI Press.
- Todaro, M. P. (1985), Economic Development in the Third World, 3rd edition, Longman, New York.
- Wallace, R.S.O. (1990), "Accounting in Developing Countries: A Review of the Literature", in R. S. O. Wallace, J. M. Samuels and R. J. Briston (eds.), Research in Third World Accounting, Vol.1, pp.3-54.

Zeff, S. A. (1972), Foreign Accounting Principles in Five Countries: A History and an Analysis of Trends, Stipes Publishing Company, Champaign, Illinois.