

الجمهورية العربية السورية
جامعة دمشق
كلية الاقتصاد □ قسم المحاسبة

أثر العولمة في مهنة المراجعة في سورية **-دراسة ميدانية-**

بحث أعد لنيل درجة الماجستير في مراجعة الحسابات

إعداد الطالب

عصام تركي الشاهين

إشراف

الأستاذ الدكتور حسين القاضي

2009

لجنة الحكم

الأستاذ الدكتور : حسين القاضي –أستاذ في جامعة دمشق

اختصاص مراجعة الحسابات عضواً مشرفاً

الأستاذ الدكتور : حسين دحدوح – أستاذ في جامعة دمشق

اختصاص مراجعة الحسابات عضواً

الأستاذ الدكتور : مأمون حمدان – أستاذ مساعد في جامعة دمشق

اختصاص نظرية المحاسبة عضواً

شكر وتقدير

أتقدم بجزيل الشكر وعظيم التقدير إلى أستاذي الفاضل الأستاذ الدكتور حسين القاضي على الجهود القيمة والتمينة التي بذلها في الإشراف والمتابعة والتوجيهات السديدة التي أغنى بها البحث. فقد كان له الفضل في إتمام هذا البحث وإنجازه.

وأقدم بجزيل الشكر والامتنان للجنة الحكم على ما تكبدوه من عناء في قراءة البحث وإغنائه بملاحظاتهم القيمة .

الإهداء

إلى روح والدي التي تحرسني دائماً ...

إلى أُمي التي طوقتني بالدفء والحنان ...

إلى إخوتي الأُحبة...

إلى من أحب وأُهوَى...

جدول المحتويات

١	مقدمة
٢	مشكلة البحث
٢	أهمية البحث
٣	هدف البحث
٣	دراسات سابقة
١١	فرضيات البحث
١٢	منهج البحث
١٢	الفصل الأول : نظرة على العولمة
١٢	المبحث الأول : بنية العولمة
١٢	١:١ تعريف العولمة:
١٣	٢:١ نشأة العولمة :
١٤	٣:١ أشكال العولمة:
١٦	المبحث الثاني : العولمة الاقتصادية
١٦	١:١ التعريف
١٧	٢:١ أنواع العولمة الاقتصادية
٢٢	المبحث الثالث : مؤسسات العولمة الاقتصادية والشركات متعددة الجنسيات
٢٢	١:١ مؤسسات العولمة الاقتصادية
٢٢	• صندوق النقد الدولي
٢٣	• البنك الدولي
٢٥	• منظمة التجارة العالمية
٢٨	٢:١ الشركات متعددة الجنسيات
٣٢	المبحث الرابع : أزمات العولمة الاقتصادية
٣٦	المبحث الخامس : أثر العولمة على الاقتصاد السوري
٤٩	الفصل الثاني : أثر العولمة في المحاسبة والمراجعة
٤٩	المبحث الأول : أثر العولمة في المحاسبة :
٦٣	المبحث الثاني : أثر العولمة في المراجعة :
٧٦	المبحث الثالث : منشآت المراجعة الكبرى :
٨٢	المبحث الرابع : واقع مهنة المراجعة في سورية
٩١	الفصل الثالث: الدراسة الميدانية
١١٤	النتائج والتوصيات :
١١٧	المراجع العربية
١٢٣	المراجع الأجنبية
١٢٥	الملاحق
١٣٠	Abstract

فهرس الجداول

رقم الجدول	عنوان الجدول	الصفحة
(١)	معامل الثبات	٩٣
(٢)	معامل الصدق التمييزي	٩٤
(٣)	طبيعة العمل لعينة الدراسة	٩٦
(٤)	التخصص العلمي لعينة الدراسة	٩٧
(٥)	المؤهل المهني لعينة الدراسة	٩٨
(٦)	التكرارات وإجابات عينة الدراسة حول الفرضيات الثلاث	٩٩
(٧)	دراسة الفرق بين آراء فئات العينة الثلاث بخصوص الفرضية الأولى	١٠٨
(٨)	دراسة الفرق بين آراء فئات العينة الثلاث بخصوص الفرضية الثانية	١١٠
(٩)	دراسة الفرق بين آراء فئات العينة الثلاث بخصوص الفرضية الثالثة	١١٢

ملخص الدراسة

تهدف هذه الدراسة إلى تحديد مدى تأثير الاقتصاد السوري بالعولمة بشكل عام وعلى مهنة المراجعة المحلية بشكل خاص، وقد خلصت الدراسة إلى أن الاقتصاد السوري تأثر تأثراً عميقاً بالعولمة ، من خلال سياسات الانفتاح الاقتصادي والسماح بإنشاء الشركات المساهمة بالإضافة إلى افتتاح العديد من المصارف الخاصة وشركات التأمين وتبني سياسة اقتصاد السوق الاجتماعي.

وكان لذلك أثره المباشر على خدمات المحاسبة والتدقيق من خلال تبني معايير المحاسبة الدولية والتخلي عن النظام المحاسبي الموحد الذي كان ملزماً في جميع الشركات والمؤسسات الاقتصادية الحكومية. كما تبنت المهنة المحلية معايير المراجعة الدولية وتوطنت بعض شركات التدقيق الدولية الكبرى في السوق السورية. وقد وضعت الدراسة ثلاثة افتراضات للتعبير عن أثر العولمة في مهنة المراجعة في سورية، كان أولها أن المهنة المحلية كفيلة بتطوير نفسها بشكل مسؤول دون الحاجة إلى وجود منشآت دولية للمراجعة. أما الثاني فكان مفاده أن المنشآت الدولية يجب أن تأخذ على عاتقها تقديم خدمات المراجعة في السوق السوري دون الاعتماد على المكاتب المحلية، أما الافتراض الثالث فقد دعا إلى التكامل بين المحلي والدولي. ولدى سؤال عينة تبلغ ١٢٣ فرداً أيدت غالبية أفراد العينة التكامل بين المهنة المحلية والمنشآت الدولية.

أثر العولمة في مهنة المراجعة في سورية -دراسة ميدانية

١-المقدمة :

كانت سورية تتبنى النهج الاشتراكي منذ ستينيات القرن الماضي، إلا أن المتغيرات الاقتصادية الدولية وانتشار العولمة بعد سقوط الاتحاد السوفيتي أثر تأثيراً عميقاً على الواقع الاقتصادي والسياسي في سورية فبعد أن توارت الشركات المساهمة عن الأنظار، سُمح بإنشاء شركات مساهمة مشتركة بين الحكومة والقطاع الخاص عام ١٩٨٦. وتبع ذلك السماح بإنشاء الشركات المساهمة بموجب القانون رقم (١٠) لعام ١٩٩١، كما طُلب بموجب هذا القانون من شرائح متعددة من مكلفي ضريبة الأرباح الحقيقية أن يتقدموا ببيانهم الضريبي مصدّقاً من محاسب قانوني. كما أُنشئت شركات تأمين خاصة وُسّح للعديد من المصارف الخاصة أن تفتح أعمالها في سورية من خلال تأسيس شركات مساهمة. وقد أدى كل ذلك إلى زيادة الطلب على مهنة المراجعة بحيث تلبي المطالب الدولية، وهذا أدى بدوره إلى دخول منشآت المراجعة الكبرى إلى السوق السورية، مما أثار الجدل في الأوساط الاقتصادية والمهنية في سورية حول السماح لهذه المنشآت الدولية في مزاوله أنشطتها بشكل مباشر أو بمشاركة محاسب قانوني محلي، وخاصة أن القرار ١١٠٩ الذي كان ينظم مزاوله مهنة مراجعة الحسابات في سورية كان يشترط في مراجع الحسابات أن يكون شخصاً طبيعياً سورياً ، ولا يخفى أن المنشآت الدولية للمراجعة لا تتقيد بالشخص الطبيعي، وكانت ممارستها في سورية تعتمد على توكيل محاسب قانوني سوري يوقع تقارير المراجعة مع احتفاظ المنشأة باسمها الدولي وتنظيمها الدولي، في الوقت الذي كانت فيه الشركات الدولية المقيمة في سورية كالبانوك وشركات التأمين وشركات النفط وغيرها تشترط تدقيق حساباتها من قبل المنشآت الدولية وترك المهنة المحلية تتطور بالاعتماد على نفسها. ومن هنا أتت فكرة هذا البحث لحل الإشكال القائم ومحاولة تبني صيغة تلبي مطالب العولمة وتؤدي إلى تطوير المهنة المحلية في الوقت نفسه.

٢ - مشكلة البحث

أثرت العولمة على سورية على مختلف الأصعدة وهذا التأثير وضع المهنة في موقف حرج في تلبية متطلبات العولمة ودخول الأسواق العالمية حيث أن العولمة غيّرت بالاقتصاد السوري من نمط اقتصادي يعتمد على التخطيط والتوجيه إلى نمط اقتصادي آخر يعتمد على مفاهيم تحرير السوق من القيود، والاعتماد فقط على مبدأ العرض والطلب، مما سيرتب عليه نتائج ومن هذه النتائج تواجد ثلاثة من منشآت المراجعة الأربعة الكبار في السوق السورية وهي :

ديلويت آند توتش Deloitte & Touche

إرنست آند يونغ Ernst & Young

كي بي أم جي KPMG

حيث تواجه مهنة المراجعة المحلية تحديات كبيرة من خلال المنافسة القوية بينها وبين المنشآت المحاسبية الدولية على سوق العمل المحلية، ويتبادر إلى الذهن هل مهنة المراجعة في سورية قادرة وحدها على مراجعة الشركات القائمة في سورية كافة، وهل قطار العولمة يسير بسرعة إلى حد سيؤدي إلى سيادة المنشآت الدولية القادرة على مواكبة متطلبات العولمة أم أن الحل الأفضل هو حدوث تكامل ما بين المهنة المحلية والمنشآت المراجعة الدولية لمواكبة التطورات الحاصلة على صعيد الاقتصاد الوطني والعالمي؟.

وقد جاء هذا البحث لحل هذه التساؤلات وذلك بالتصدي لها بالدراسة النظرية وإجراء استبيان لمعرفة آراء الجهات ذات العلاقة بتلك التساؤلات.

٣ - أهمية البحث

تكمن أهمية البحث في دراسة واقع المهنة في سورية ومدى تأثيرها بالعولمة وخاصة بعد الإصلاحات الاقتصادية التي تبنتها الحكومة السورية ومنها التحول من الاقتصاد الاشتراكي إلى اقتصاد السوق الاجتماعي وتشجيع تحويل الشركات العائلية إلى شركات مساهمة بهدف دفع عجلة التنمية في الاقتصاد الوطني ودخول المصارف الخاصة بالإضافة إلى السماح بدخول الشركات الأجنبية بمختلف أنواعها ومنها المنشآت المحاسبية الدولية وأصبح وجود ثلاثة من الأربع الكبار في السوق السورية أمراً واقعاً ويجب التعامل معه وإيجاد الحلول اللازمة لإيجاد علاقة صحية بين مهنة المراجعة في سورية و منشآت المراجعة الدولية بهدف تأهيل مهنة المراجعة في سورية وتطويرها ومشاركتها في النظام العالمي الجديد.

٤ - هدف البحث

هدف البحث بشكل أساسي إلى بيان طبيعة المهنة ومدى تأثيرها بالعلومة، وهل أدى ذلك إلى تطوير مهنة المراجعة المحلية و قدرتها على استيعاب المرحلة الجديدة التي شهدتها البلاد في ظل الانفتاح الاقتصادي الذي تشهده سورية وازدياد عدد وحجم الشركات المساهمة وتواجد ثلاثة من المنشآت الأربع الكبار في السوق السورية، الأمر الذي أدى إلى وجود تيارين في سورية، تيارٌ يؤيد مهنة المراجعة في سورية القادرة بشكل كافٍ على استيعاب تأثيرات العولمة ومتطلبات السوق العالمية وبالتالي لا يوجد مبرر أو داعٍ لوجود منشآت المراجعة الدولية في السوق المحلية، وتيار آخر يدعو إلى ضرورة التكامل بين مهنة المراجعة المحلية ومنشآت المراجعة الدولية للاستفادة منها في تطوير المهنة المحلية وفرصة لاحتكاك المراجع المحلي بها والاستفادة من الخبرات والمهارات المتكونة لديها نتيجة لانتشارها العالمي.

٥- الدراسات السابقة :

أ- دراسة مشتاق ٢٠٠٨: (١)

هدفت هذه الدراسة إلى التعرف على دور المنشآت الأربعة الكبار، والتي لديها فروع داخل المملكة العربية السعودية، في تطوير مهنة المراجعة، وكشف النقاب عن أهم العوامل المؤثرة في ذلك. وتتبع أهمية البحث في تكوين تصوّر واضح عن مدى احتكار مكاتب المراجعة العالمية الأربعة لمهنة المراجعة، وبيان المعوقات التي تحدّ من قدرة مكاتب المراجعة المحلية من مواكبة التطور الحاصل في المهنة.

وقد خلصت الدراسة إلى العديد من النتائج كان من أهمها: أنّ لمكاتب المراجعة العالمية الأربعة دوراً بارزاً في تطوير مهنة المراجعة، من خلال اكتساب المراجع لخبرات متنوعة نتيجةً لتنوع عملاء المكتب، كما أشارت إلى أنّ سمعة مكاتب المراجعة العالمية الأربعة تمثل أحد أهم العوائق التي أثّرت على مكاتب المراجعة المحلية، وأدت إلى احتكار مكاتب المراجعة العالمية الأربعة لمهنة المراجعة.

ب- دراسة زكي ٢٠٠٦: (١)

^١ مشتاق، غيداء، دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، رسالة

ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٨

هدفت الدراسة بشكل أساسي إلى التعرف على ما يمكن أن يتحقق من تواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية في مصر من إيجابيات وسلبيات على صعيد المهنة المحلية ومكاتب المحاسبة والمراجعة ومزاوولي المهنة المحليين. تتمثل أهم هذه الآثار فيما يلي:

١. إمكانية نقل الخبرات والتكنولوجيا الحديثة فيما يتعلق بأداء المهنة إلى مصر وبالتالي تحسين جودتها .
٢. تحسين جودة أداء المهنة من خلال خلق منافسة دولية .
٣. إمكانية الاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا الحديثة القادمة من الخارج وخاصة من الدول المتقدمة من قبل المكاتب المحلية ومزاوولي المهنة المحليين.
٤. إعطاء حافز لتنمية مهارات العاملين بمكاتب المحاسبة والمراجعة المصرية لمواجهة المنافسة الدولية.
٥. تحسين الوضع المادي لمزاوولي المهنة المحليين من خلال عملهم بمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية أو زيادة رواتبهم بالمكاتب المصرية كحافز لعدم انتقالهم إلى المكاتب الأجنبية.

أما أهم الآثار السلبية فتتمثل فيما يلي:

١. إن تواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية في مصر قد يؤدي إلى تقليل نصيب المكاتب المصرية من سوق الخدمة، حيث يفضل بعض رجال الأعمال التعامل مع المكاتب الأجنبية، وبالتالي ينعكس أيضاً على الوضع الاقتصادي لمزاوولي المهنة المحليين.
 ٢. انتقال ذوى الخبرات من المكاتب المصرية إلى المكاتب الأجنبية سعياً وراء الرواتب العالية مثلما حدث مع فروع البنوك الأجنبية العاملة في مصر.
 ٣. تواجد مكاتب محاسبة ومراجعة أجنبية في مصر قد يؤدي إلى إغلاق بعض المكاتب المصرية وخاصة المكاتب الصغيرة الحجم، الأمر الذي قد يؤدي إلى بطالة العاملين بهذه المكاتب.
- قد يؤدي تواجد مكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية في مصر إلى تسرب بعض المعلومات ذات الحساسية إلى الدول الأخرى مما يؤثر على اقتصاد وأمن البلد، وبالتالي على عمل مكاتب المحاسبة والمراجعة مستقبلاً.

^١ زكي، أحمد، أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاووليها في مصر، بحث نشر في المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة حلوان بعنوان (الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات)،

ج- دراسة البهلول ١٩٩٧^(١)

هدفت هذه الدراسة إلى الوقوف على واقع مستوى الأداء المهني في سورية قياساً إلى معايير المراجعة الدولية ودراسة معايير المراجعة التي تطبقها المهنة في سورية والتعريف بمعايير المراجعة الدولية الصادرة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين وعرضها بشكل متوازن وواضح ودراسة موقف المهنة منها ومدى إمكانية تطبيقها في سورية وإمكانيتها في تطوير معايير الأداء المهني في سورية.

وقد بينت الدراسة مواطن ضعف مهنة المراجعة في سورية من حيث عدم المعرفة الكاملة بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية، وعدم توفر الوعي المهني مما يجعل المهنة غير قادرة على مواكبة التطورات الدولية المعاصرة. إلا أن الدراسة لم تتعرض إلى منشآت المراجعة الدولية الكبرى مع أن منشأة آرثر أندرسون كانت متواجدة في فترة إعدادها.

د- دراسة Hay & Baskerville ٢٠٠٧^(٢)

قام الباحثان Hay و Baskerville بدراسة ظاهرة انتشار منشآت المحاسبة الثماني الكبار في نيوزيلندا خلال الفترة من ١٩٧٠-٢٠٠١ ، ففي أواخر الخمسينيات والستينيات توسعت الشركات المتعددة الجنسيات الأمريكية بشكل كبير للحصول على حصص أكبر في السوق الخارجية، حيث تشكلت بعض الشركات في مجال مراجعة الحسابات مثل آرثر أندرسون وبيت مارويك. وقد احتدمت المنافسة بين هذه الشركات في البحث عن أسواق جديدة من بينها نيوزيلندا.

حيث أشار الباحثان إلى أن مهنة مراجعة الحسابات النيوزيلندية تحولت بسرعة فائقة من سوق مؤلفة من العديد من الشركات المحاسبية الصغيرة و قلة من الشركات المتوسطة، وواحدة أو اثنتان من الشركات الكبيرة المتمركزة في مدينة واحدة، إلى سوق تهيمن عليه المنشآت الدولية (Big 8) ، ونتيجة لذلك سقطت بعض الشركات النيوزيلندية المهمة التي لم تستطع التحالف مع المنشآت الدولية أعلاه.

ومن خلال البيانات المدرجة بالدراسة نلاحظ سيطرة منشآت المحاسبة الدولية (Big8) على السوق النيوزيلندية فقد بلغت حصتها في سنة ٢٠٠١ (كنسبة مئوية من أتعاب المراجعة

^١ البهلول، محمد، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ١٩٩٧

^٢ Baskerville , Rachel and Hay , David, 2007 , Globalization of professional accounting: the Big 8 entering New Zealand , University of Auckland Business School accessed at <http://business-school.exeter.ac.uk/accounting/papers/0606.pdf> , pp1-16

الكلية) حوالي ٩٢،١٨ % من السوق المحلية النيوزيلندية ، أما حصة الشركات الأخرى العاملة في السوق المحلية (Non –Big 8) فكانت ٧،٨٢ % فقط.

وخلص الباحثان إلى تلك التغيرات التي يشهدها العالم تقودها عولمة الأعمال والتكنولوجيا والتحرر الاقتصادي. كما توصلا إلى نتيجة بأن انتشار منشآت المحاسبة الدولية في أنحاء العالم موجه بواسطة حوافز اقتصادية للنمو وهي : منافع الحجم الأكبر ، انتشار شركات متعددة الجنسيات والتطورات الحاصلة في التكنولوجيا. كما وجدا أيضاً بأن التحالف مع Big 8 أتى على حساب استقلال الشركات المحلية ولكنه لم يكن بالمقدور تجنبه إذا أرادت أن تبقى شركة المراجعة المحلية ذات أهمية في السوق المحلي.

ورأى الباحثان أن تواجد المنشآت الدولية الكبرى يؤدي إلى :

١- نقل التكنولوجيا للشركات المحلية في نيوزيلندا .

٢- تدريب الطاقم المحلي بطريقتين : الأولى إقامة دورات داخلية، أما الطريقة الثانية فهي بإرسال النيوزيلنديين للحصول على الخبرة في الخارج .

في أواخر الستينيات أصبح لدى Big 8 تحالفات بالداخل، وأحدثت شركات جديدة بنيوزيلندا، وقد تطورت قبل أن تستخدم Big 8 أسماء شركاتها الدولية في نيوزيلندا. والذي حدث في نيوزيلندا أن شركات التدقيق المحدثت استخدمت الأسماء الدولية حالما سُمح لها ، نظراً لسمعة هذه المنشآت وتأثيرها على جذب العملاء، أما تلك الشركات التي لم تغلح بتأسيس أو المحافظة على تحالف مع Big8 أفلسن، وخرجت من السوق أو تحولت إلى سلسلة من المكاتب الصغيرة.

هـ-دراسة Salleh et al ٢٠٠٧^(١):

قام الباحثون بدراسة سوق المراجعة في ماليزيا ومدى استعداد المنشآت المحلية لمواجهة تحديات العولمة والمتمثلة بالمنشآت المحاسبية الدولية وقد هدفت الدراسة إلى ما يلي :

١ Salleh, Afrah and Che Rose , Raduan and Kumar , Naresh and Peng , Lu Chee, 2007 , Readiness in meeting globalization challenges : a case of accounting firms in Malaysia , university Putra Malaysia , journal of social sciences , 3 (4) : 176-184

١- تحديد المدى الذي تقوم به صفات المنشأة المنتقة (الحجم، الموقع، العمر، حالة تقديم خدمات جديدة، حالة دخول سوق أجنبي، حالة التحالف الدولي) بشكل جماعي بالتأثير على المؤشرات الأربعة لمستوى جاهزية المنشآت اتجاه العولمة وتلك المؤشرات هي:

أ- مستوى الجاهزية في توفير الخدمات المتعددة.

ب- مستوى الاستثمارات في تكنولوجيا المعلومات والاتصالات.

ت- المستوى المطلوب في الاستمرار في الحماية الوطنية من خلال التشريعات والقوانين.

ث- مستوى الحاجة للمساعدة المقدمة من قبل المهنة والهيئات التنظيمية المحلية.

٢- تقرير المدى الممكن الذي تقوم به صفات المنشأة المنتقة في آن معاً بشرح الاختلافات الملحوظة في حالة الجاهزية لمنشأة المحاسبة المحلية في مقابلة تحديات العولمة.

وقد خلصت إلى النتائج التالية :

بأن حجم المنشأة هو العامل الهام في القياس الإجمالي لبعض الأبعاد لمستوى جاهزية المنشآت في مقابلة تحديات العولمة. حجم أكبر للمنشأة، مستوى جاهزية أعلى في مقابلة تحديات العولمة، ومستوى احتياجات أقل من المساعدة من المهنة المحلية والهيئات التشريعية وبالنتيجة مستوى مساهمة أعلى في الدخول للسوق العالمي.

وقد وجد عامل مهم بالإضافة إلى عامل حجم المنشأة في قياس مستوى الجاهزية وهو عمر المنشأة، ووجد بأن هنالك علاقة عكسية مع مستوى الرغبة في استمرارية الحمائية المحلية من خلال التشريعات والقوانين.

وقد خلصت الدراسة أيضاً بأن تقديم المنشآت لخدمات جديدة وتصديرها الخدمات إلى الأسواق الأجنبية عاملان هامين في الحصول على مستوى جاهزية أعلى في مقابلة تحديات العولمة. غير أن الأهم من ذلك ومن أجل تحقيق التنافسية في السوق العالمية لابد من تشكيل تحالف دولي في السوق الدولية وتبادل المعرفة والمهارات مع التحالفات الدولية للحصول على مهارات جديدة للاستعداد المسبق للخدمات المتعددة في السوق العالمية. وينبغي على المنشآت الالتزام بالتحول إلى الاعتماد العالي على الخدمات الجديدة في توليد حصة أكبر من الدخل للمنافسة في السوق الدولي.

وقد وجد بأن شرطي معرفة التشريع المحلي الخاص (قانون الضرائب ، قانون الشركات ..الخ) والعضوية في هيئة المهنة المحلية من أجل إصدار رخصة النموذجين الأكثر أهمية للحماية الوطنية.

وبالمقارنة بين تلك المنشآت التي لا تقدم خدمات جديدة في السوق الأجنبي والتي تقدم فهي تتميز عنها بـ :

- ١- معرفة أفضل وتمتلك معلومات عن سياسة الحكومات الأجنبية لتلك البلدان التي دخلوها .
 - ٢- القدرة على تأسيس عملاء دائمون في السوق .
 - ٣- خبرة ومعرفة أفضل بتقديم خدمات جديدة بالسوق .
- تلك المنشآت الأصغر التي لا تقدم خدمات متعددة تحتاج إلى مساعدة عالية جداً من المهنة المحلية والهيئات التنظيمية من خلال :
- ١- توفير المعلومات المتعلقة بشركات التصدير المحلية ، وإجراء بحث في سلوك السوق الدولية ، وتجميع قاعدة البيانات للعملاء المحتملين الأجانب .
 - ٢- توفير برامج التدريب المناسبة لتجهيز منشآتهم لتصبح أكثر تنافسية وتوفير المعرفة بكيفية البدء بالخدمات في السوق الأجنبي وبتشكيل شراكة تصدير مع منشآت دولية ومحلية لتقوية تنافسياتهم في السوق العالمي .
- وبالعودة إلى النتائج السابقة التي تظهر بأن المنشآت الأضخم التي تقدم خدمات متعددة ودخلت السوق الأجنبي ، هي المعيار الحاسم والوحيد للمنافسة في السوق الدولية . ذلك المعيار يمكن إن تتحقق من خلال التحالفات والاندماجات . في الحقيقة التحالفات والاندماجات هما الاتجاه المعاصر للمنشآت لتبقى على قيد الحياة وتنافس في السوق الدولية . فالتحالفات والاندماجات لا تستطيع حل مشكلة محدودية المصادر البشرية، التقنية، والمالية فقط ولكنها أيضاً تستطيع تحسين تنافسية المنشآت في الاستعداد المسبق للخدمات المبتكرة والجديدة في السوق العالمي . وفي هذا السياق على المنشآت المحلية إن تتبنى إحدى الإستراتيجيات الملائمة التالية :
- ١- إما تشكيل تحالفات أو اندماجات بين بعضهم البعض لتوسيع حجم المصادر البشرية للمنشأة.
 - ٢- إما تشكيل تحالفات أو اندماجات مع مزودي خدمات مهنية آخرين كشركات التخطيط المالي وشركات الاستشارية لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات فهي إستراتيجية ديناميكية للمنشآت للحصول أنظمة دعم لتكنولوجيا المعلومات والاتصالات متقدمة، وتؤدي إلى تحسين وزيادة أنواع الخدمات المقدمة.
 - ٣- نموذج تحالف دولي لتبادل المعرفة والمهارات مع التحالفات الدولية. تلك هي الإستراتيجية الأهم للحصول على معلومات عن السوق الدولية كثقافة السوق الأجنبية وممارسات الأعمال وتقديم خدمات معيارية للبقاء والمنافسة في السوق الدولية.

كما أشار الباحثون إلى قدرة المهنة المحلية والهيئات التشريعية أن تلعب دور مهماً في مساعدة المنشآت المحلية لتشكيل إما تحالفات أو اندماجات ناجحة من خلال :

١- تزويد المنشآت المحلية بخدمات الربط الشبكي لتشكيل شراكات تصدير مع بعضهم البعض ومع المنشآت الأجنبية.

٢- تزويدهم بمعلومات عن الطرق لبدء تصدير الخدمات.

٣- تصميم برنامج تدريب مناسب لتهيئة المنشآت المحلية لمواجهة السوق الخارجية.

٤- تصميم حوافز مناسبة كالدعم المالي وحوافز ضريبية لتشكيل تحالفات واندماجات.

تلك المساعدة يمكن أن تحسن تنافسية المنشآت المحلية وتخفف تدريجياً التشريعات الموجودة للحماية الوطنية . باختصار تكون المنشآت المحلية عندئذ قادرة على دخول السوق العالمية دون حماية وطنية.

ووفقاً لنتائج الدراسة مستوى الجاهزية لدى المنشآت الماليزية في مقابلة تحديات العولمة كان منخفضاً.

و-دراسة Cooper et al ١٩٩٨: (١)

قدم الباحثون حالة مفصلة عن دخول إحدى منشآت المحاسبة الدولية (Baf firm) إلى دول الاتحاد السوفييتي سابقاً المتجهة نحو الرأسمالية . وتقرير فيما إذا كانت أهداف وحوافز تلك المنشأة لدخول الأسواق الجديدة هي:

أ- ملازمة زبائنهم متعددي الجنسية ونشاطاتهم المتنوعة.

أو ب- العمل على تطوير المنشآت والأسواق المحلية والتأثير على ما يطبق من سياسات حكومية باتجاه تلك الشركات.

وقد أكد الباحثون بأن منشآت المحاسبة الكبرى تساهم بتوفير إمكانيات العولمة وتعطي مثلاً حياً عن أثر العولمة على الأسواق الوطنية لبلدان العالم. فهي تساهم في عمليات التوفيق من خلال تقديم مراجعة حسابات معيارية وخدمات مالية أخرى وترويج وتوفير الخبرة في مجال توفيق المعايير المالية والعديد من البلدان الذي يكون توجه حكوماتها الوطنية ونخب الأعمال

١ Cooper, D. J., Greenwood, R., Hinings, B. and Brown, J. L., Globalization and nationalism in a multinational accounting firm: The case of opening new markets in Eastern Europe, Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 5/6, pp.531 – 548.

فيها لجعل دولهم قادرة على التنافس وجذب الاستثمارات، وترى بالشركات المحاسبية و المراجعة دوراً كبيراً في تلك العملية.

على الرغم من ذلك وجد الباحثون بأن هنالك نزعة للقومية موجودة بشكل واضح في منشآت المحاسبية الدولية الكبرى، حيث أن العديد من تلك المنشآت تعكس تاريخها وولائها الوطني. وتلك النزعة تشتت محاولاتها أما في تزويد خدمات متشابهة مباشرة للزبائن العالميين، وفي محاولاتها لتأسيس مكاتب وتطوير الأسواق على مستوى العالم. وخلصت الدراسة بأن منشآت المحاسبة الدولية ركزت على تقديم الخدمة لزبائنهم متعددي الجنسية.

ر-دراسة Margineantu & Kolk 2009. (١)

أجرى الباحثان Margineantu و Kolk دراسة شملت خمسة عشر بلداً ذا أهمية في خمسة أقاليم جغرافية في العالم لمعرفة كيف تأقلمت منشآت المحاسبة الأربع الكبار Big 4 وخدماتها المقدمة مع كل من العولمة والإقليمية والمحلية، وقد أظهرت النتائج أن Big 4 في مكان ما بين العولمة والإقليمية وهذا يظهر في بنية هيكلها التنظيمية ، أما خدماتها المقدمة لا يمكن تقديمها بشكل موحد وبالكاد توجد إشارات تدل على الإقليمية والعولمة فهي أقرب لصفة المحلية وذلك بسبب الخصائص التي تتصف بها الخدمة مثل الخدمة تنتج وتستهلك بنفس الوقت وتجهز وفق المتطلبات المحلية.

كما استنتج الباحثان أن Big 4 من أكثر الشركات الخاضعة لقوة العولمة ويظهر ذلك في منتجاتها و انتشارها حول العالم لتتبع نشاطات الزبائن ذوي الأحجام الكبيرة.

ز-دراسة caramanis ٢٠٠٢ (٢)

درس الباحث caramanis ظاهرة انتشار المنشآت الأربع الكبار في اليونان والأسباب التي أدت إلى ذلك . ومن أجل الرغبة الشديدة لليونان للاندماج بسرعة مع EU مع وجود ملفات عالقة مثل الصراع مع تركيا، أجبرت الحكومة اليونانية على قبول السياسات الأمريكية والأوروبية

^١ Kolk, Anas and Margineantu, Andreea, 2009, Globalization/regionalization of accounting firms and their sustainability services, International Marketing Review, vol.26,(4/5)p.396-410

^٢ Caramanis, C. , 2002, The interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of globalization, Accounting, Organization and Society, Vol. 27, pp. 379-408.

المتعلقة بتحرير وتعديل هيكلية اقتصادها والسماح بدخول المنشآت المحاسبية الدولية الكبرى مع حماية لا تذكر لمهنة المراجعة المحلية.

وقد أشار الباحث إلى أن السبب الأساسي لازدياد قوة الشركات المتعددة الجنسيات ومنها منشآت المحاسبة الدولية الكبرى هو الدعم المقدم من حكومات أوطانها الأصلية (UK و USA) ومنظمات دولية EU، OECD، WTO. وأصبحت بفضلها قادرة على التغلب على المقاومة التي تبديها مهنة المراجعة المحلية، خاصة في الدول الصغيرة وبالتالي الدخول إلى أية زاوية في العالم.

٦- فرضيات البحث

- ١- إن مهنة المراجعة المحلية قادرة على مواكبة متطلبات العولمة.
- ٢- لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة.
- ٣- التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة.

الفصل الأول : نظرة على العولمة

المبحث الأول : بنية العولمة

١:١ تعريف العولمة:

تعد العولمة، إحدى الظواهر الكبرى ذات الأبعاد والتجليات المتعددة، وهي تُوصف أكثر من أن تُعرّف، ولكن لابدّ من محاولة صياغة تعريف إجرائي تقريبي لها، وهناك عدد كبير ومتنوع من التعريفات، وذلك بسبب تعدّد الزوايا التي ينظر من خلالها الباحثون لهذه الظاهرة، وبسبب تنوّع إدراكهم لها وانطباعاتهم عنها.^(١)

فقد عرّف جينز العولمة بقوله " العولمة هي تكثيف للعلاقات الاجتماعية عبر العالم الذي يسمح بربط التجمعات المحلية المتباعدة بطريقة تجعل الأحداث المحلية تتشكل بمقتضى أحداث نشأت في الجانب الآخر من العالم"^(٢)

بينما لتشنر وبولي عرّفا العولمة بأنها: " زيادة درجة الاعتماد المتبادل بين المجتمعات الإنسانية، من خلال عمليات انتقال السلع ورؤوس الأموال وتقنيات الإنتاج والأشخاص والمعلومات"^(٣).

ويعرف عبد الله العولمة على إنها: "التداخل الواضح لأُمور الاقتصاد والاجتماع والسياسة والثقافة والسلوك دون اعتداد يذكر بالحدود السياسية للدول ذات السيادة أو انتماء إلى وطن محدد أو لدولة معينة ودون حاجة إلى إجراءات حكومية"^(٤).

في حين يعتبر الجابري العولمة بأنها : «مرحلة ما بعد الاستعمار» ويؤكد أنّها عملية متصلة مع ما قبل الاستعمار أي أنّها استعمار بطريقة وصورة حديثة وجديدة. وهذا ما يؤكد عمارة من خلال نظريته للعولمة على أنّها اجتياح للنموذج الغربي الذي يريد أن يصب العالم كله داخل القالب المكون لهذا النموذج، على مختلف الأصعدة سياسياً واقتصادياً وقيماً وثقافياً وعسكرياً^(٥).

٢:١ نشأة العولمة :

إن البحث في تاريخ العولمة يتيح لنا معرفة العمق التاريخي لهذه الظاهرة وبادئ ذي بدء نجد أن أغلب الآراء تتفق على أن هذه الظاهرة وإن كانت حديثة اصطلاحاً إلا أنها أو على

^١ يسوف، يامن، واقع التوازن الدولي بعد الحرب الباردة واحتمالاته المستقبلية، رسالة ماجستير، جامعة دمشق، ٢٠٠٩، ص ١٢٧

^٢ Diaconu, Paul et al, May 2009, Harmonization in auditing profession, Journal of Modern Accounting and Auditing, ,vol.5, no.48, p.g 31

^٣ لتشنر، فرانك جي، بولي، جون، العولمة: الطوفان أم الإنقاذ: الجوانب الثقافية والسياسية والاقتصادية، ترجمة فاضل جتكر، المنظمة العربية للترجمة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠٤، ص ٢٤.

^٤ عبد الله، إسماعيل، الكوكبة، الرأسمالية العالمية في مرحلة ما بعد الإمبريالية، مجلة المستقبل العربي، العدد ٢٢٢، لبنان، مركز الدراسات الحرة العربية، آب ١٩٩٧، ص ٥

^٥ أبو راشد، عبدا لله، العولمة وإشكالية المصطلح وولادته في الأدبيات المعاصرة، مجلة المعلومات الدولية، العدد ٥٨، دمشق، ١٩٩٨، ص ٢٣

الأقل في بعض مضامينها قديمة، لذا اختلف الباحثون في التأريخ لنشأة العولمة ، فيرى فريق منهم أنها ظاهرة قديمة ، فالبعض يعود بتاريخ بداية النظام الرأسمالي العالمي -إيمانويل ولرشتين - إلى القرن السادس عشر بداية الاستعمار، ويعود بها البعض الآخر إلى ظهور الشركات المتعددة الجنسيات، أما بالنسبة لآخرين فتبدأ العولمة بإلغاء أسعار الصرف الثابتة أو انهيار المعسكر الشرقي. (١)

يقول أمارتيا سن: "العولمة كانت وما تزال تمضي في طريقها على امتداد آلاف السنين من خلال الترحال والتجارة والهجرة وانتشار التأثيرات الثقافية ونشر المعرفة وإشاعة التفاهم بما في ذلك نشر العلم والتكنولوجيا". (٢)

أما عن ظهور العولمة في حقل العلاقات الدولية والاقتصادية، فقد ظهر هذا المصطلح بعد تفكك الاتحاد السوفيتي وإعلان الإدارة الأمريكية عن دورها القيادي في النظام الدولي، وبدأ هذا المصطلح يأخذ حيزاً كبيراً من تفكير الباحثين والمحللين في مجال العلاقات الدولية والاقتصادية نتيجة ظهور أنشطة وتفاعلات دولية عدّة، لم تكن موجودة في السابق" (٣)، وتتمثل في:

١- طرح العولمة الاقتصادية على نطاق واسع، بعد تزايد دور الشركات متعدّدة الجنسيات وتعاضد دور منظمة التجارة العالمية.

٢- دخول العالم ثورة هائلة في ميدان المعلومات والاتصالات.

٣- بروز اتجاه عالمي لنزع الأسلحة النووية.

٤- تزايد الحاجة لتضامن عالمي من أجل حماية البيئة الطبيعية.

٥- انتشار مصطلح التنمية البشرية المستدامة، في إطار التأكيد على دور الإنسان في التنمية وسيلة وغاية، بالتزامن مع تطور الاهتمامات العالمية بالبيئة.

٦- تطور مفهوم الأمن ليشمل في ما يشمل الأمن البشري، الذي يعني أن يمارس الناس خياراتهم بحرية وأمان، على الصعد السياسية والاجتماعية والاقتصادية والثقافية كافة. (٤)

١:٣ أشكال العولمة:

للعولمة أشكال عدة منها العولمة الاقتصادية والثقافية والتقنية والسياسية.

^١ كرازدي، إسماعيل، بين سيادة الدولة وسيادة العولمة، مجلة العلوم الإنسانية -جامعة محمد خنصر بسكرة، الجزائر، العدد ١٥، عام ٢٠٠٨، ص ١٨٨

^٢ كرازدي، إسماعيل، مرجع سابق، ص ١٨٩

^٣ يسوف، يامن، مرجع سابق، ص ١٢٨

^٤ يسوف، يامن، مرجع سابق، ص ١٢٨

أولاً - العولمة الاقتصادية :

يرى العديد من الباحثين العولمة مفهوماً اقتصادياً على الرغم من وجود عدة جوانب لها، حيث أصبح الكلام عن العولمة يوحي مباشرة إلى العولمة الاقتصادية، وغالباً ما يستخدم مصطلح "العولمة" للإشارة إلى العولمة الاقتصادية. وهذا لكونها أكثر اكتمالاً وتحقيقاً من غيرها من الأبعاد على أرض الواقع، لذلك قام الباحث بالتركيز على البعد الاقتصادي للعولمة لما له من أهمية وأثر على موضوع دراستنا، حيث تم تناولها بشيء من التفصيل في المباحث القادمة.

ثانياً- العولمة الثقافية:

عرّف الباحث بلقزيز العولمة الثقافية بأنها ظاهرة تنحو بالمجتمعات الإنسانية قاطبة نحو التجانس (التشابه) الثقافي وتكوّن الشخصية العالمية ذات الطابع الانفتاحي على ما حولها من مجتمعات وثقافات مختلفة^(١).

في حين يرى البعض^(٢) "أن العولمة الثقافية - التي سادت في العالم بفضل تكنولوجيا الاتصالات والتسويق العالمي لمختلف مجالات الثقافة الغربية، تم إدراكها في البداية كعملية تهدف إلى تحقيق التجانس بين الثقافات، حيث اتضح جلياً مدى هيمنة الثقافة الأمريكية في العالم على حساب التنوع التقليدي للثقافات الأخرى. وعلى الرغم من ذلك، فإنه سرعان ما ظهر تيار مضاد، وأصبح واضحاً مع ظهور تلك الحركات المناهضة للعولمة والتي أعطت المزيد من الاهتمام إلى الدفاع عن مبادئ التميز المحلي والتأكيد على الفردية والهوية الذاتية".

ثالثاً- العولمة التقنية:

ظهرت هذه العولمة "نتيجة الانفجار المعرفي وثورة المعلومات التي أحدثتها المكتشفات العلمية الأخيرة، باعتبارها نتاجاً معرفياً لمجموعة متكاملة من الجهود الفكرية والإمكانيات المادية في ميادين البحث العلمي والتقني كافة. وبدأت ملامح هذه العولمة تظهر بشكل واضح منذ ما قبل الحرب العالمية الثانية، وازدهرت فيما بعد الحرب الباردة، حيث دخل القطبان المتنافسان «الاتحاد السوفييتي "سابقاً" _ الولايات المتحدة الأمريكية»، الحرب الباردة والتي كان سلاحها الأساسي، التطور التقني والسلعي والمعلوماتي ومحاولة كل طرف عولمة أكبر عدد ممكن من الدول والشعوب بتقنيته"^(٣).

١ بلقزيز، عبد الإله، العولمة والهوية الثقافية (عولمة الثقافة أم ثقافة العولمة)، مجلة المستقبل العربي، بيروت، العدد ٢٣٤، ١٩٩٨،

ص ٩١

٢ موقع <http://wikipedia.org> ، الدخول كان بتاريخ ١٥-١-٢٠٠٩

٣ أحمد، آدم، العولمة وعلاقتها بالهيمنة التكنولوجية، الشركة العالمية، القاهرة، ٢٠٠١، ص ١٤٥

رابعاً - العولمة السياسية:

يقصد بالعولمة السياسية، "تعميم دولة ما لمفاهيمها وأفكارها على الشعوب والبلدان بما يخدم سياستها دون احترام خصوصيات هذه الشعوب والدول وهدفها النهائي تذويب الحدود بين الدول، والإلغاء التدريجي لسلطان الحكومات على شعوبها. وما يحدث اليوم في المنطقة العربية وبقاع مختلفة من العالم، من نشر لما يسمى الديمقراطية، وممارسة للضغط على الدول لاحترام حقوق الإنسان، وتغيير للقوانين والأنظمة السائدة فيها، وتقويض لأنظمة الحكم غير الموالية للقوى الضاغطة، خير دليل على أن العولمة السياسية هي فرض الهيمنة ونشر المفاهيم بعيداً عن احترام خصوصيات الأمم والشعوب." (١)

المبحث الثاني : العولمة الاقتصادية

١:١ التعريف

وصف صندوق النقد الدولي العولمة الاقتصادية على أنها " عملية تاريخية، ناتجة عن الابتكارات الإنسانية والتقدم التكنولوجي. وتشير إلى التكامل المتزايد بين الاقتصاديات العالمية، وبالأخص من خلال التجارة والتدفقات المالية " (٢) كما نجد من الباحثين من يرى أن العولمة " ناتجة عن انتقال نمط الإنتاج الرأسمالي من عالمية دائرة التبادل والتوزيع والسوق والتجارة والتداول، إلى عالمية دائرة الإنتاج وإعادة الإنتاج ذاتها وتوطئتها في كل مكان مناسب وخارج مركزها الأصلي" (٣).

فقد جاء عن اللجنة الاقتصادية والاجتماعية لدول غرب آسيا التابعة للأمم المتحدة والمعروفة باسم "الاسكوا" أن مصطلح العولمة أصبح واسع الانتشار والاستخدام الآن، حيث

^١ يسوف، يامن، مرجع سابق، ص ١٣٢

^٢ الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي www.imf.org ، كان الدخول بتاريخ ١٨-٣-٢٠٠٩

^٣ يسن، السيد ، العولمة والطريق الثالث، الهيئة المصرية للكتاب، مريت للنشر، القاهرة، ١٩٩٩ ، ص ٢١

يمكن أن يتم تعريفه بالكثير من الطرق المختلفة. فعندما يتم استخدام مصطلح "العولمة" في سياق الاقتصاد، فإنه يشير إلى تقليل وإزالة الحدود بين الدول بهدف تسهيل تدفق السلع ورؤوس الأموال والخدمات والعمالة وانتقالها بين الدول، على الرغم من أنه لا تزال هناك قيود كبيرة مفروضة على موضوع تدفق العمالة بين الدول.

من جانب آخر هناك تعريفات ترى أن العولمة تعمل على ضرورة تعميق مبدأ الاعتماد المتبادل بين مختلف المتعاملين الاقتصاديين في الاقتصاد العالمي لتنمية عمليات التبادل التجاري الدولي وخلق أشكال جديدة للعلاقات الاقتصادية الدولية في الاقتصاد العالمي^(١).

من جهة أخرى يمكننا الوقوف على حقيقة العولمة الاقتصادية من خلال مظاهرها، والتي نوردتها إجمالاً كالآتي :

- تحرير التجارة وأسواق رأس المال، واتساع عمليات الشركات المتعددة الجنسيات.
- تنامي الاندماج الدولي لأسواق السلع والخدمات ورؤوس الأموال، وديناميكية المبادلات وحيويتها.
- استراتيجيات التوزيع والتغيير التكنولوجي الذي يزيل بسرعة الحواجز التي تعترض إمكانيات التجارة الدولية في السلع والخدمات وحركة رؤوس الأموال.
- تطور الاستثمارات المباشرة، أو ما يسمى عولمة الاستثمارات المباشرة.
- أدت العولمة إلى الأقلمة، أي بروز تكتلات إقليمية للحفاظ على المصالح المشتركة وتخوفاً من آثارها السلبية مثل الاتحاد الأوروبي، مجموعة اليابان ودول جنوب شرق آسيا، منتدى التعاون الآسيوي الباسيفيكي، تكتل الولايات المتحدة الأمريكية وكندا والمكسيك، منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى^(٢).

٢:١ أنواع العولمة الاقتصادية :

تنقسم العولمة الاقتصادية إلى نوعين رئيسيين هما: العولمة الإنتاجية والعولمة المالية.

أولاً : العولمة الإنتاجية

يرى كفاليت بكتابه عولمة المال إن الشركات المتعددة الجنسيات هي القوة المحركة لعولمة الإنتاج. فهذه الشركات التي تشهد ركوداً بالطلبات وارتفاعاً حاداً في كلفة الإنتاج في بلادها تنقل

١ خطيب ، شذا جمال ، العولمة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، مؤسسة طابا للنشر، مصر، ٢٠٠٢ ، ص ١٣

٢ بلوناس ، عبد الله ، عولمة الاقتصاد : الفرص والتحديات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٤ ، العدد

الأول ، ٢٠٠٨ ، ص ١٨٣

قواعد إنتاجها إلى البلدان النامية لانخفاض تكاليف الإنتاج ورخص المواد الخام و اليد العاملة، مما ينعكس إيجاباً على نمو أسواق السلع والخدمات في هذه البلدان.

يضيف الكاتب بأن هناك عدداً من العوامل والمؤثرات التي أدت إلى تسريع عولمة الإنتاج من أهمها: التعديلات الهيكلية التي فرضها كُلاً من البنك وصندوق النقد الدوليين ومنظمة التجارة العالمية والتغيرات التكنولوجية الأخيرة، هذا بالإضافة إلى انخفاض تكاليف النقل والاتصالات.^(١)

يمكن القول إن أهم شيء نتج عن عولمة الإنتاج هو تقرير أنماط جديدة من تقسيم العمل والتي تحققت بدرجة كبيرة من خلال الشركات المتعددة الجنسيات، حيث يمكن أن نرى ذلك بوضوح من خلال التأمل في طبيعة المنتج الصناعي، حيث أصبح من الصعب على أية دولة مهما كانت قدراتها وإمكاناتها أن تخصص في منتج معين بالكامل، على سبيل المثال صناعة السيارات -الأجهزة الكهربائية-الكمبيوتر ...، فمثل هذه المنتجات يتم تجميعها في أكثر من دولة بحيث تقوم كل دولة بالتخصص في صنع أحد المكونات الرئيسية فقط، وهذا ما أتاح فرصاً هائلة للكثير من الدول النامية لاختراق السوق العالمي في الكثير من المنتجات في ظل عولمة الإنتاج، حيث تختار السلع القابلة للتجارة الدولية التي يمكن أن يكون لها ميزة تنافسية حالية أو مكتسبة مستقبلاً والتي يمكن لها أن تنتجها بأقل تكلفة ممكنة -بأحسن جودة وبأعلى إنتاجية لتقوم فيما بعد ببيعها بسعر تنافسي، وهنا نلاحظ أن التجارة العالمية تتحرر بشكل متزايد من سنة لأخرى، فمثلاً في عام ٢٠٠٢ دخل أكثر من ٩٥٪ من التجارة الدولية في مجال التحرير، وبالطبع تلعب الشركات المتعددة الجنسيات ومنظمة التجارة العالمية دوراً رئيسياً في تعميق هذا الاتجاه.^(٢)

ثانياً : العولمة المالية

و قد عرفها البعض بأنها: الناتج الأساسي لعملية التحرير المالي، والتحول إلى ما يسمى بالانفتاح المالي.^(٣) كما عرفت بأنها "تتمثل في خلق سوق وحيد للأموال على المستوى العالمي كله مرتبط بعولمة تبادل السلع والخدمات أو هي ذلك التشابك والترابط شبه الكلي بين مختلف الأنظمة المالية والنقدية للدول".^(٤)

^١ كفاليت، سنغ، عولمة المال، دار الفارابي، بيروت، ٢٠٠١، ص ٢٠

^٢ عبد الحميد، عبد المطلب، العولمة الاقتصادية (منظمتها -شركاتها -تداعياتها) الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦، ص ٤٢-٤٨

^٣ عطوي قارة، علي سميرة، العولمة وتأثيرها على الجهاز المصرفي، مجلة العلوم الإنسانية، الجزائر، عدد ١٣٥، كانون الثاني

٢٠٠٦، ص ١٢٦

^٤ شيخة، ليلي و كبابي، كلثوم، العولمة؟، جامعة الحاج لخضر كلية العلوم الاقتصادية، الجزائر، ٢٠٠٤ ص ١٢

حيث سعت الدول الصناعية المتقدمة والمنظمات العالمية من خلالها إلى إلغاء القيود على حركة رؤوس الأموال لتتدفق عبر الحدود من أجل اقتناص الربح السريع في فترة زمنية وجيزة . فقد تميزت الأنظمة النقدية والمالية المحلية من قبل بالحواجز التي كانت تعيق حركة رؤوس الأموال وتوظيفها، ومع التوسع الكبير الذي شهدته أسواق المال العالمية 1982، بات من الضروري التحرر من القيود وإزالة الحواجز التي كانت تحول دون تطور الأعمال المصرفية، وبالتالي اعتبرت هذه الإجراءات بمثابة الخطوة الأولى لعملية التحرير المالي والنقدي على المستوى العالمي، ومع تطبيق إجراءات التحرير المالي ورفع الحواجز بدأت ظاهرة العولمة المالية تتجسد في الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ودول أخرى من بعد. (١)

أ- مراحل تطور العولمة المالية:

إن العولمة المالية حديثة النشأة مقارنة بالعولمة الاقتصادية، ولقد مرت بالمراحل التالية :

١. مرحلة تدويل التمويل غير المباشر (١٩٦٠-١٩٧٩) : (٢)

تميزت هذه المرحلة باستقلالية الأنظمة النقدية و المالية الوطنية المغلقة والتمويل بوساطة بنكية (التمويل غير المباشر) إذ تتضح سيطرة البنوك على تمويل الاقتصاديات الوطنية و انتشار البنوك الأمريكية في أنحاء العالم كافة والتي منحت العديد من القروض الدولية، كما تميزت ببداية مديونية دول العالم الثالث، بالإضافة إلى ارتفاع العجز في موازين مدفوعات الدول المتقدمة خاصة الولايات المتحدة الأمريكية، ففي هذه المرحلة على أساس عجز مالي كبير داخل الاقتصاد الأمريكي قررت الحكومة تحرير سوق الصرف وبالتالي إعادة النظر في نظام بريتون وودز الذي انهار بآب ١٩٧١، بالإضافة إلى ظهور سوق جديد لرؤوس الأموال هو سوق ال *Euro-dollar* الذي نشأ نتيجة هروب رؤوس الأموال الخاصة الأمريكية إلى أوروبا بكميات كبيرة بحثاً عن إلى ارتفاع الأرباح المالية و استجابة لانخفاض معدلات الفائدة ، وكذلك ظهور سوق ال *petro-dollar* مع أزمة ١٩٧٣ كسوق حر حيث أدمجت سوق "البترودولار" في الاقتصاد العالمي بعد ارتفاع أسعار البترول، و تراكم مبالغ هائلة في الدول المصدرة له .

هذه العوامل الثلاثة الأخيرة (انهيار نظام بريتون وودز، سوق الأورو -دولار و سوق البترودولار) كانت أساسية في فتح المجال للعولمة المالية حيث تم تحرير الأسواق المالية، واختفت القيود التقليدية التي كان نظام الوساطة المالية مبنياً عليها والانتقال من هذا النظام إلى التمويل المباشر .

١ شخنة، ليلي و كباي، كلثوم، مرجع سابق، ص ١٢

٢ شخنة ، ليلي و كباي ، كلثوم، مرجع سابق ص ١٣، ١٢

٢. مرحلة التحرير المالي (١٩٨٠-١٩٨٥)^(١)

لقد تزامنت هذه المرحلة مع وصول السيدة مارغريت تاتشر إلى الحكم في بريطانيا و رونالد ريغن رئاسة الولايات المتحدة الأمريكية، وهما معروفان بتشجيعهما لتحرير الحياة الاقتصادية والمالية على المستوى الوطني والعالمي.

وتميزت بما يلي:

-انتشار واسع للتحرير المالي و النقدي على المستوى العالمي وذلك بعد رفع الولايات المتحدة و المملكة المتحدة للرقابة على حركة رؤوس الأموال.

-توسيع وتعميق الإبداعات المالية بصفة عامة والتي سمحت بجمع كميات ضخمة من الادخار العالمي.

-التوسع الكبير في أسواق السندات و صناديق المعاشات المختصة في جمع الادخار وهي تتوفر فيها أموال ضخمة وغايتها تعظيم إيراداتها في الأسواق العالمية.

٣. مرحلة صعود الأسواق المالية الناشئة 1986حتى الآن:^(٢)

امتدت هذه المرحلة من ١٩٨٦ إلى غاية الآن وتميزت بما يلي:

- ضم العديد من الأسواق الناشئة من أوائل التسعينيات وربطها بالأسواق المالية العالمية مما شكل الحدث الهام و الأخير في مشوار العولمة المالية.

-تحرير أسواق المواد الأولية وزيادة حجم التعامل فيها.

-زيادة الارتباط بين الأسواق المالية العالمية بمختلف أجنحتها إلى درجة أنها أصبحت تشبه السوق الواحدة وذلك باستعمال وسائل الاتصال الحديثة وربطها بشبكات التعامل العالمية.

-تحرير أسواق الأسهم حيث كانت الانطلاقة من بورصة لندن ١٩٨٧ بعد إجراء الإصلاحات البريطانية المعروفة (Big-Bang) وتبعتها بقية البورصات العالمية بعد ذلك مما سمح بربطها ببعضها البعض وعولمتها على غرار أسواق السندات .

-الانهيئات الضخمة التي شهدتها البورصات العالمية، و التي كلفت الاقتصاد العالمي آلاف الملايين من الدولارات و إفلاس الكثير من البنوك و المؤسسات المالية.

ب-العوامل المفسرة للعولمة المالية:

^١ جبار ، محفوظ ، العولمة المالية وانعكاساتها على الدول النامية ،مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد ٧ ، الجزائر

، ٢٠٠٢، ص٩٧

^٢ جبار ، محفوظ، مرجع سابق، ص٩٨

ويمكن إيجاز هذه العوامل في النقاط التالية : (١)

١- تنامي الرأسمالية المالية :

لقد كان للنمو المطرد الذي حققه رأس المال المستثمر في الأصول المالية دوراً أساسياً في إعطاء قوة الدفع لمسيرة العولمة المالية ، فأصبحت معدلات الربح التي حققها رأس المال المستثمر في أصول مالية تزيد بعدة أضعاف عن معدلات الربح التي تحققها قطاعات الإنتاج .

ولقد ارتبط هذا النمو المطرد للرأسمالية المالية أيضاً بظهور (الاقتصاد الرمزي) وهو اقتصاد تحركه رموز ومؤشرات الثروة العينية أي : الأسهم و السندات و غيرها من الأوراق المالية. ونتيجة لذلك أصبح الاقتصاد العالمي تحركه مؤشرات ورموز البورصات العالمية (داوجونز, ناسدك, نيكاي, داكس) والتي تؤدي إلى نقل الثروة العينية من يد مستثمر إلى آخر دون أي عوائق سواء داخل البلد الواحد أو عبر الحدود الجغرافية.

٢- بروز فوائض نسبية كبيرة لرؤوس الأموال:

إن الحركة الدائمة لرؤوس الأموال الباحثة عن الربح على الصعيد العالمي تعكس وجود كتلة كبيرة من الفوائض الادخارية غير المستثمرة، فأصبح من الضروري البحث عن منافذ لاستثمارها، فراحت تبحث عن فرص استثمارية على الصعيد الدولي لتدر مردوداً أفضل فيما لو بقيت في الداخل أو مستثمرة بمعدلات ربحية متدنية في الدول المصدرة لهذه الأموال.

٣- ظهور الأدوات المالية الجديدة

تكرست العولمة المالية بنمو الأدوات المالية الجديدة التي استقطبت المستثمرين مثل المبادلات (Swaps) والخيارات (Options) **والمستقبليات (Futures)**، بالإضافة إلى الأدوات التقليدية التي تتداول في الأسواق المالية وهي الأسهم والسندات.

٤- التقدم التكنولوجي:

يتكامل هذا العامل مع سابقه في الدور الذي تلعبه شبكات الاتصال ونقل المعلومات التي يتيحها التقدم التقني الهائل الذي نشهده اليوم، في ربط الأسواق المالية العالمية مما يسمح للمستثمرين بالفعل ورد الفعل على التطورات التي تحدث في هذه الأسواق بصفة آنية وفورية.

١ محمد ، المصطفى ، التحولات الرئيسية للاقتصاد العالمي في ظل منظمة التجارة العالمية ، بحث منشور ضمن موقع الجزيرة

الالكتروني ، عالم المعرفة الدخول كان بتاريخ ١٥-٤-٢٠٠٩-B2600A87-NR/exeres/ <http://www.aljazeera.net>

82FB-4554-B6B3-ECC57E860EFE.htm

المبحث الثالث : مؤسسات العولمة الاقتصادية والشركات متعددة الجنسيات

١:١ مؤسسات العولمة الاقتصادية

يرتكز النظام الاقتصادي العالمي على ثلاثة أركان أساسية هي: نظام النقد الدولي، ونظام الاستثمار الدولي، ونظام التجارة الدولي، يقوم على إدارتها ثلاث مؤسسات اقتصادية دولية هي: صندوق النقد الدولي، ومجموعة البنك الدولي، ومنظمة التجارة العالمية، وذلك من خلال دورها في مراقبة وضبط السياسات النقدية والمالية والتجارية، وما يحققه هذا الدور من الانسجام والنمطية في القواعد والمعايير المستخدمة في مختلف دول العالم، وما يوفره من إزالة للقيود والعقبات المعرقة للنشاط الاقتصادي بين مختلف دول العالم.

تشكل هذه المؤسسات الإطار المؤسسي المتكامل لهذا النظام، يتم من خلاله ضبط إيقاع المنظومة العالمية، وتسعى باستمرار لتحقيق وتأكيد عالمية الاقتصاد من خلال آليات جديدة متجددة تدفع باتجاه رفع وتيرة العولمة. وقد أنشئت هذه المؤسسات الثلاث في نهاية الأربعينيات من هذا القرن، لتقوم بوظائفها - المتغيرة على الدوام - المناطة بها في كل فترة، تبعاً لمحتوى النظام الاقتصادي العالمي، والتحولات التي حصلت به في كل مرحلة، خلال العقود الماضية.

أ- صندوق النقد الدولي

هو مؤسسة نقدية عالمية تقوم بإدارة النظام النقدي الدولي، تعمل على تحقيق الاستقرار النقدي الدولي، ومعالجة العجزات والاختلالات المؤقتة في موازين مدفوعات الدول الأعضاء فيه ، وإلى توسيع النشاط التجاري الدولي، وذلك من خلال قيامه بوظائفه الأساسية التي تتجلى بإتاحة الموارد المالية اللازمة لتصحيح الاختلالات، عن طريق القروض التي يمنحها وتوفير السيولة الدولية اللازمة لتسوية المدفوعات الدولية ، ومن خلال تعاونه مع البنك الدولي فيما

يسمى: تقديم تسهيلات التصحيح الهيكلي للبلدان النامية بهدف إخضاع هذه البلدان لآليات السوق وللنظام الرأسمالي العالمي.

أنشئ عام ١٩٤٥ من حوالي ٤٥ دولة بهدف تثبيت الأوضاع النقدية العالمية، وقد نجح في ذلك بدرجات متفاوتة حتى بداية السبعينيات، وبعد الأخذ بمبدأ تعويم العملات، وأكلت له وظيفة جديدة في إدارة الديون وسياسات التكيف الهيكلي الخاصة بالبلدان النامية، ثم تغيرت وظيفته، انطلاقاً من نهاية الثمانينيات، ليتولى إعادة إدماج البلدان الاشتراكية (سابقاً) في المنظومة الرأسمالية العالمية^(١).

أما عن أهداف صندوق النقد الدولي فقد نصت المادة الأولى في اتفاقية تأسيسه على ما يلي :

- ١- تشجيع التعاون الدولي في الميدان النقدي بواسطة هيئة دائمة تهيئ سبل التشاور والتأزر فيما يتعلق بالمشكلات النقدية الدولية .
- ٢- تيسير التوسع والنمو المتوازن في التجارة الدولية، وبالتالي الإسهام في تحقيق مستويات مرتفعة من العمالة والدخل الحقيقي والمحافظة عليها، وفي تنمية الموارد الإنتاجية لجميع البلدان الأعضاء، على أن يكون ذلك من الأهداف الأساسية لسياستها الاقتصادية.
- ٣- العمل على تحقيق الاستقرار في أسعار الصرف والمحافظة على ترتيبات صرف منتظمة بين البلدان الأعضاء، وتجنب التخفيض التنافسي في قيم العملات.
- ٤- المساعدة على إقامة نظام مدفوعات متعدد الأطراف فيما يتعلق بالمعاملات الجارية بين البلدان الأعضاء، وعلى إلغاء القيود المفروضة على عمليات الصرف والمعركة نمو التجارة العالمية.
- ٥- تدعيم الثقة لدى البلدان الأعضاء، متيحاً لها استخدام موارده العامة مؤقتاً بضمانات كافية، كي تتمكن من تصحيح الاختلالات في موازين مدفوعاتها دون اللجوء إلى إجراءات مضرّة بالرخاء الوطني أو الدولي.
- ٦- العمل وفق الأهداف المذكورة آنفاً، على تقصير مدة الاختلال في ميزان مدفوعات البلد العضو والتخفيف من حدته.^(٢)

ب-البنك الدولي

^١ الحويش، ياسر، محاضرة في التنظيم الدولي الاقتصادي، معهد الآينا، الدورة الدبلوماسية، دمشق، ٢٠٠٨، ص ١١

^٢ الموقع الالكتروني للصندوق النقد الدولي ، مرجع سابق

البنك الدولي أو ما يعرف بمجموعة البنك الدولي والتي تضم ثلاث منظمات أخرى بالإضافة إلى البنك الدولي للإنشاء والتعمير (IBRD) والمؤسسة الدولية للتنمية (IDA):

- مؤسسة التمويل الدولية (IFC) التي تشجع استثمارات القطاع الخاص عن طريق مساندة البلدان والقطاعات عالية الخطورة.
- وكالة ضمان الاستثمارات المتعددة الأطراف (MIGA): التي تقدم تأمينات (ضمانات) ضد المخاطر السياسية للمستثمرين في البلدان النامية والمقرضين لها.
- المركز الدولي لتسوية منازعات الاستثمار (ICSID): الذي يسعى إلى تسوية الخلافات المتعلقة بالاستثمار بين المستثمرين الأجانب والبلدان المستضيفة.^(١)

والبنك الدولي مختص بإدارة النظام المالي الدولي، وقد بدأ أعماله بالمساعدة في إعادة بناء أوروبا بعد الحرب العالمية الثانية. وكان قرض البنك الأول من نصيب فرنسا بقيمة تبلغ ٢٥٠ مليون دولار في عام ١٩٤٧ وقد خصص القرض لمجهودات إعادة إعمار فرنسا بعد الحرب العالمية الثانية. واستمرت جهود الإعمار موضع تركيز هام لعمل البنك وذلك في ظل الكوارث الطبيعية والطوارئ الإنسانية واحتياجات إعادة التأهيل في ما بعد للنزاعات والتي دائماً ما تؤثر على اقتصاديات البلدان النامية، وهو لذلك يهتم - على عكس الصندوق التي كانت الغاية منه الحد من مشكلات ميزان المدفوعات في الأجل القصير - بالمدى الطويل، بتحركات رؤوس الأموال على المستوى الدولي فيقدم قروضاً طويلة الأجل أو استثمارات مباشرة وغير مباشرة، بغرض رفع مستويات التنمية الاقتصادية وزيارة معدلات النمو الاقتصادي في الدول التي دمرتها الحرب، ثم تغيرت وظيفته - مثلما تغيرت وظيفة الصندوق وبالتوازي معه - بعد أن أنجز مهامه على صعيد تنمية الاقتصاديات الرأسمالية، ليتولى مهمة إدماج اقتصاديات البلدان النامية ضمن منظومة الاقتصاد الرأسمالي العالمي.^(٢)

وقد قام كل من الصندوق و البنك الدوليين - بدور فاعل بكل ما يتعلق بالسياسات النقدية والاستثمارية على المستوى الدولي ، وخاصة في البلدان النامية، من خلال إدارة الديون و تمويل المشاريع في هذه الدول وتمكنا من تحقيق وفرض المشروطة المرتبطة بالتمويل الدولي، حيث أصبح الاتفاق مع الصندوق من قبل أية دولة عضو فيه شرطاً ضرورياً للحصول على موارد مالية من مصادر التمويل الدولي المختلفة، التي يديرها البنك الدولي، أو إعادة جدولة الديون، كما استحدث البنك نوعاً جديداً من القروض مشروطة بالتزام الدولة - طالبة القروض - بإجراء

^١ الموقع الإلكتروني WWW.WORLDBANK.ORG ، الدخول كان بتاريخ ٢٠-٥-٢٠٠٩

^٢ الحويش، ياسر، مرجع سابق، ص ١٦

تصححات هيكلية، مثل تطبيق برامج الخصخصة، وإتباع سياسات اقتصادية كلية تتعلق بأسعار الصرف وأسعار الفائدة وغيرها من باقي وصفة الشروط المعروفة المتعلقة بالإقراض والتمويل، والتي تؤدي إلى تراجع دور الدولة في الحياة الاقتصادية، وتشجيع القطاع الخاص على النشاط الاقتصادي، وإطلاق قوى السوق وتحريرها من رقابة الدولة وتوجيهها، وبما يؤدي في نهاية المطاف إلى انفتاح اقتصاديات هذه الدول أمام الاستثمارات العالمية، وزيادة اندماجها في النظام الاقتصادي العالمي.^(١)

ج- منظمة التجارة العالمية WTO

تعد هذه المنظمة الركيزة الثالثة للنظام الاقتصادي المعولم، تقوم مع كل من الصندوق و البنك على تحديد معالم هذا النظام، تهتم بإدارة وإقامة دعائم النظام التجاري الدولي و تقويته، وزيادة التبادل الدولي ورفع وتيرة النشاط الاقتصادي الدولي.

وتهدف المنظمة أساساً إلى تمكين الدولة العضو من النفاذ لأسواق باقي دول الأعضاء في المنظمة، وهذا ما يحقق توسيع التجارة العالمية، حيث تلتزم دول الأعضاء في هذه المنظمة بعدم اللجوء إلى القيود الكمية على الواردات إلا في ضوء ما تسمح به المنظمة، كما لا تقوم الدول بالتمييز فيما بينها أثناء التعاملات التجارية، وتحصر على إضفاء عامل الشفافية بين شركائها في المنظمة نفسها كما تهدف إلى تسريع وتيرة العولمة وذلك عن طريق تحرير حركة السلع و الخدمات وتحرير التجارة الدولية، كذلك إزالة كل القيود غير الجمركية عند الاستيراد.^(٢)

و قد تنامي دورها ليشمل مجالات أوسع في النظام التجاري الدولي، مثل تجارة الخدمات وحقوق الملكية الفكرية، وقوانين وإجراءات الاستثمار ذات الأثر على التجارة الدولية ، واستطاعت تحويل بعض القضايا، التي كانت إلى عهد قريب قضايا محلية تعالجها كل دولة وفق منظورها الخاص، بعد أن كانت تقتصر على تجارة السلع القابلة للتجارة دولياً، وقامت أيضاً بمراجعة موسعة للعديد من السياسات وآليات العمل الاقتصادي المطبقة (حماية ، دعم قيود) ونجحت في إلغاء بعضها وتخفيض البعض الآخر، بمعنى أنها نجحت في خلق نظام تجاري دولي وفق قواعد جديدة ذات طابع عالمي.

وتقوم مع كل من الصندوق و البنك الدوليين في رسم السياسات الاقتصادية العالمية، وإدارة الاقتصاد العالمي على أسس أكثر كفاءة، ومحاولة إبقاء ودمج أسواق البلدان النامية

^١ أحمد ، عبد القاهر، دور البنك الدولي في العلاقات الاقتصادية الدولية ، معهد الاتحاد العربي، بيروت ، ١٩٩٧، ص ٧٥.

^٢ حسن ، زينب، الاقتصاد الدولي، الدار الجامعية للطباعة و النشر، بيروت ١٩٩٨ ، ص ٩٥ - ٩٧

مفتوحة لدخول السلع والخدمات القادمة من البلدان الصناعية المتقدمة، وضمان استمرار تابعة هذه البلدان في توجهاتها العامة للبلدان الصناعية، من خلال التدخل في صياغة سياساتها المتعلقة بالتجارة الخارجية.

وتهدف منظمة التجارة العالمية إلى إيجاد منتدى للتشاور بين الدول الأعضاء حول المشكلات التي تواجه التجارة العالمية، وآليات لفض المنازعات التي تنشأ بينهم، إضافة إلى تقديم بعض المساعدات الفنية والمالية للدول الأعضاء بها^(١).

ولكي تضمن حسن الأداء لمهامها وتحقيق أهدافها فإنها تنطلق من مبادئ أساسية تضمن العدالة وعدم التفرقة في المعاملات التجارية بين الدول بحيث تتعامل كل دولة عضو في المنظمة مع باقي الدول على قدم المساواة دون تمييز، وفي كل ما تعالجه، وتنظمه، وتراقبه منظمة التجارة العالمية من أمور وقضايا ومن ذلك:

١. المعاملة بلا تفرقة:

على الدولة العضو ألا تميز بين الشركاء التجاريين في المعاملات التجارية، فهم جميعاً يتمتعون بمبدأ الدولة الأولى بالرعاية (most one favoured nation)، أو بمعنى آخر إذا ما أعطى هذا الحق لدولة ما فإنه يعطى لجميع الدول (favor one, favor all).

٢. ضمان حرية التجارة من خلال إزالة الحواجز الجمركية كافة.

٣. ضمان عدم وضع أي حواجز جمركية - تعريفية أو غير تعريفية - أو أية إجراءات حظر تعوق فتح الأبواب أمام صادرات الدول الأعضاء.

٤. ضمان التنافس الحر للسلع في الأسواق وإلغاء دعم الصادرات ومنع عمليات الإغراق للأسواق بسلع منخفضة الأسعار بصور غير طبيعية لكسب حصص سوقية أكبر.

٥. مساعدة الدول النامية بتقديم العون الفني والتدريب ومنحها بعض المزايا في معدل الالتزامات والمهلة الزمنية بين المواءمة وتوفيق الأوضاع مع الظروف الجديدة.^(٢)

د-الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS)

يعتبر الاتفاق العام للتجارة في الخدمات (الجاتس) أحد أهم اتفاقيات منظمة التجارة العالمية. ويعتبر الاتفاق الذي أصبح ساري المفعول في كانون الثاني ١٩٩٥ المجموعة الأولى

^١ مكي، فادي، ما بين الغات ومنظمة التجارة العالمية، المركز اللبناني للدراسات، عام ٢٠٠٠، الدخول كان بتاريخ ٢١-٥-٢٠٠٩، <http://www.aljazeera.net/NR/exeres/BEBC6702-F180-4F54-9785-C3D4A5D57E61.htm>

^٢ الحويش، ياسر، مرجع سابق، ص ٣٨-٤٤

و الوحيدة من القواعد متعددة الأطراف التي تغطي التجارة الدولية في الخدمات. ^(١) وقد تمت مناقشته من قبل الحكومات أنفسها، وهي تضع إطار العمل الذي يمكن للشركات والأفراد أن تعمل من خلاله. هناك جزآن لاتفاق الجاتس : إطار عمل الاتفاق الذي يحتوي على القواعد العامة و الإجراءات , و"الجدول الوطنية" التي تحصر الالتزامات الفردية لدول معينة بشأن دخول المزودين الأجانب إلى أسواقها المحلية.

يقوم كل عضو في منظمة التجارة العالمية بحصر الخدمات التي يرغب في ضمانها لدخول المزودين الأجانب في الجدول الوطني. وتطبق جميع الالتزامات دون تمييز على جميع الأعضاء. وهناك حرية كاملة لاختيار الالتزام بأي نوع من الخدمات. وبالإضافة إلى الخدمات التي يلتزم به العضو ، تحصر اللائحة درجة عمل مزودي الخدمات الأجانب في السوق. على سبيل المثال، يمكن لدولة ملتزمة بالسماح للبنوك الأجنبية بالعمل على أراضيها أن تحصر عدد تراخيص البنوك الممنوحة (تحديد الدخول إلى السوق) . كما تستطيع أيضاً أن تحدد عدد الفروع المسموح بها للبنك الأجنبي (تحديد المعاملة الوطنية).

تغطي الجاتس جميع الخدمات التي يمكن المتاجرة بها دولياً باستثناء: الخدمات التي تزود إلى الجمهور في إطار ممارسة الحكومة لسلطتها، قطاع النقل الجوي وحقوق المرور، وكل الخدمات المتعلقة بشكل مباشر بممارسة حقوق المرور. كما تعترف الجاتس بأربع طرق للتجارة في الخدمة، والتي تعرف "بأنماط الإمداد ١- الخدمات المقدمة من دولة إلى دولة أخرى (مثللاً خدمة المكالمات الدولية)، ٢- قيام العملاء من دولة معينة بالاستفادة من خدمة تقدمها دولة أخرى (مثللاً السياحة)، والتي تعرف رسمياً "بلوحة الاستهلاك"، ٣- قيام شركة بإنشاء شركات تابعة لها أو فروع لها لتوفير الخدمات في دولة أخرى (مثلا قيام بنك من دولة ما بنشاطاته في دولة أخرى) ، ويعرف هذا رسمياً "بالوجود التجاري" ، و٤- الأفراد الذين يسافرون من دولتهم لتوفير الخدمات إلى دولة أخرى(مثلا فنانة أو عامل بناء)، ويعرف هذا رسمياً "بحركة الأشخاص". ^(٢)

وقد خضعت مهنة المحاسبة والمراجعة- كغيرها من العديد من المهن الخدمية - إلى التحرير التدريجي اعتباراً من أول كانون الثاني ١٩٩٥م وهو تاريخ بدء العمل باتفاقية الجاتس (GATS)، حتى عام ٢٠٠٥ أي بعد مضي عشر سنوات لينتهي بالتحرير الكامل للمهنة، ويعطى للدول مرونة في التطبيق في حال قبولها الانضمام للتنظيم الدولي. و استعدادها لتقديم التزامات أولية في عدد من القطاعات الخدمية التي تتناسب مع قدرتها التنافسية أو التي تمنع

^١ زكي، أحمد، مرجع سابق، ص ٧

^٢ زكي، أحمد، مرجع سابق، ص ٨

من تحريرها بالفعل . وإذا لم تشمل هذه القطاعات خدمة المحاسبة والمراجعة. أي أن الدولة لم تمنع من تحرير خدمة المحاسبة والمراجعة ، كما أنها لم تضع أية قيود على تحريرها ، الأمر الذي يسمح لمكاتب المحاسبة والمراجعة الأجنبية من مزاوله المهنة بصورة منفردة .

منذ أن تم التوقيع على الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات (GATS) في عام ١٩٩٥م اهتمت منظمة التجارة العالمية (WTO) بوضع ضوابط محددة خاصة بمهنة المحاسبة والمراجعة الغرض منها هو تسهيل التجارة في خدمات هذه المهنة، وذلك من خلال ضمان أن الأحكام والقواعد والقوانين المحلية في دولة ما في مجال خدمة المحاسبة والمراجعة تتسق مع المتطلبات المنصوص عليها بالمادة السادسة والسابعة لاتفاقية التجارة في الخدمات (GATS) ولا تتعارض معها، وألا تشكل إجراءات التأهيل المهني والمعايير الفنية وإجراءات منح الترخيص بمزاوله المهنة عائقاً أمام التجارة في هذه الخدمة ، وأن تكون الضوابط الموضوعية للتحقق من كفاءة المهنيين الأجانب الراغبين في مزاوله المهنة قائمة على معايير موضوعية وواضحة (١)

٢:١ الشركات متعددة الجنسيات أولاً- التعريف والسمات :

لقي مفهوم الشركة متعددة الجنسيات تعريفات عدة من قبل العديد من الاقتصاديين، فمنهم من يُعرّف الشركة المتعددة الجنسية بأنها كيان اقتصادي يزاول التجارة والإنتاج عبر القارات وله في دولتين أو أكثر شركات وليدة أو فروع تتحكم فيها الشركة الأم بصورة فعّالة وتخطط لكل قراراتها تخطيطاً شاملاً. (٢)

كما أن البعض الآخر يعرّفها بأنها مشاريع قليلة العدد عملاقة في حجمها، وهي ذات عمليات تصنيع مباشرة في دول مختلفة وذات هيكل عالمي في تعدد وتشعب إنتاجها ومناطقها الإدارية، وتغطي فعاليتها الإنتاجية بسلع مختلفة ومناطق جغرافية متباينة. (٣) أما التعريف العلمي والبسيط للشركة المتعددة الجنسيات، فهو الذي يشير إلى أنها تلك الشركة التي تمتد فروعها إلى عدة دول وتحقق نسبة هامة من إنتاجها الكبير السلعي والخدمي خارج دولها الأصلية، وذلك من خلال إستراتيجية عالمية موحدة، وتتسم باستخدامها لأحدث المنجزات

١ زكي، أحمد، مرجع سابق، ص ٩-١٠

٢ هيرست ، بول و طومسون ،غراهام ، ما العولمة : الاقتصاد العالمي وإمكانات التحكم ، ترجمة فالح عبد الجبار ، سلسلة عالم المعرفة ، مطابع السياسة ، الكويت، ٢٠٠١.

٣ تانزر ، مايكل وآخرون ، من الاقتصاد القومي إلى الاقتصاد الكوني - دور الشركات المتعددة الجنسيات، ترجمة عفيف الرزاز ، مؤسسة الأبحاث العربية ، بيروت ، ١٩٨١ ، ص ١٢٣ .

التكنولوجية، وتدار بصورة مركزية في موطنها الأصلي^(١). ويتنوع نشاط الشركات متعددة الجنسية بين استخراج المعادن الأولية إلى تصنيع المنتجات، ومن بضائع استهلاكية مثل المشروبات الغازية والسيكولاتة إلى منتجات تكنولوجية مثل الحواسيب الإلكترونية والهواتف الجواله إلى الخدمات مثل التأمين والصرافة والخدمات المالية والمحاسبية والسياحة والإعلام المرئي والمسموع والمكتوب والنقل^(٢).

ورغم اختلاف الباحثين في تعريف الشركات متعددة الجنسيات، إلا أن هناك اتفاقاً فيما بينهم على كثير من السمات المشتركة فيما بين هذه الشركات، والتي تعد من أهم ملامح ظاهرة العولمة أو النظام الاقتصادي المعاصر بالعديد من الصفات والسمات التي تميزها، وتحدد دورها وتأثيرها على النظام الاقتصادي العالمي، ومن أهم هذه السمات: (٣)

١. **ضخامة الحجم:** تتميز هذه الشركات بضخامة حجمها، وتمثل كيانات اقتصادية عملاقة، وهناك مؤشرات تدل على هذه الضخامة، منها حجم رأس المال وحجم استثماراتها وتنوع إنتاجها وأرقام المبيعات والإيرادات التي تحققها، والشبكات التسويقية التي تملكها. ولكن أهم مقياس متبع للتعبير عن خاصية الضخامة لهذه الكيانات الاقتصادية العملاقة، يتركز في المقياس الخاص برقم المبيعات أو ما يطلق عليه " رقم الأعمال". كذلك يستخدم حجم الإيرادات لنفس الهدف.

٢- **الانتشار الجغرافي:** وتتميز الشركات المتعددة الجنسيات بميزة تختص بها وهي كبر مساحة السوق التي تغطيها وامتدادها الجغرافي، خارج الدولة الأم، بما لها من إمكانيات هائلة في التسويق، وفروع وشركات تابعة في أنحاء العالم.

٣- **منتجات متعددة وتنوع نشاطات هذه الشركات:** أخذت الشركات تعتمد على التنوع الشديد في أنشطتها الاقتصادية لكي تتمكن من تعويض الخسارة المحتملة التي قد تصيب نشاطاً معيناً بالربح الذي يحققه نشاط آخر.

٤- **ابتكار هذه الشركات للتكنولوجيا المتقدمة واحتكارها لها:** لا تهيمن الشركات متعددة الجنسيات على أحدث المعدات التكنولوجية فقط بل تؤثر أيضاً على أحدث الميادين التي من المؤمل أن تتطور فيها التكنولوجيا عن طريق استثماراتها الهائلة في مناشط البحث العلمي والتطوير التكنولوجي.

١ قاسم، منى، الشركات المتعددة الجنسيات وأهميتها في الاقتصاد العالمي، النشرة الاقتصادية، بنك مصر، السنة (٤١)، العدد (١)، ١٩٨٨، ص ٥٣-٥٤.

٢ موقع <http://wikipedia.org>، مرجع سابق

٣ عبد الحميد، عبد المطلب، مرجع سابق، ص ١٥٨-١٦٨

ثانياً : دور الشركات متعددة الجنسيات في العولمة الاقتصادية :

تعد الشركات متعددة الجنسيات، أكبر وأحدث قاطرة تستخدمها الرأسمالية العالمية في جر الاقتصاد العالمي نحو العولمة، وقد لعبت دوراً كبيراً في تدويل الاستثمار والإنتاج والتجارة و الخدمات، وكل هذا الدور، أدى إلى سيادة أنماط عالمية في أسلوب الإنتاج و التسويق والاستهلاك، وأخذت وسائلها تلعب دوراً هاماً في صياغة ثقافات استهلاكية شبه موحدة على الصعيد العالمي.

لقد اتسع نشاط هذه الشركات وتنامي دورها، لتصبح محور اقتصاد العولمة، تعمل على تحويل العالم كله إلى سوق عالمية واحدة تخضع لسيطرتها، وذلك من خلال عملها على تكييف مختلف النظم والسياسات الاقتصادية في العالم لاحتياجاتها، خاصة وأنها تتحكم في تدفقات وتحركات رؤوس الأموال والأسهم العالمية، ووضع " توميسون " هذه الشركات في قلب العولمة الاقتصادية ووصفها بأنها المثال الحي لرأس المال العالمي. ^(١) ومن ناحية أخرى يلاحظ أن هناك العديد من المؤشرات الأخرى الدالة على تعاظم دور الشركات المتعددة الجنسيات نذكر أهمها : ^(٢)

- حسب التقرير الذي نشرته مجلة فورشن في تموز ١٩٩٥ عن أكبر ٦٠٠ شركة متعددة الجنسيات في العالم أن إجمالي إيراداتها يصل إلى حوالي ٤٤٪ من الناتج المحلي الإجمالي لكافة بلدان العالم.
- إن حوالي ٨٠٪ من مبيعات العالم تتم من خلال الشركات المتعددة الجنسيات وهذا ما يوضح مركزها في التسويق الدولي، كما أن إنتاج أكبر ٦٠٠ شركة متعددة الجنسيات وحدها يتراوح ما بين ٢٥٪ ، ٢٠٪ من القيمة المضافة المولدة من إنتاج السلع عالمياً.
- تجاوزت الأصول السائلة من الذهب والاحتياطات النقدية والدولية المتوافرة لدى هذه الشركات حوالي ضعف الاحتياطي الدولي منها، ويدل هذا المؤشر على مقدار تحكم هذه الشركات في السياسة النقدية الدولية والاستقرار النقدي العالمي.

^١ أحمد، أحمد، " العولمة ، المظاهر والمسببات " ، مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت، المجلد ٢٦، العدد ٢، كانون الأول ١٩٩٩، ص ٥٢

^٢ عبد الحميد، عبد المطلب، النظام الاقتصادي العالمي بعد ١١ سبتمبر، دار طيبة للنشر، مصر، ط١، ٢٠٠٠، ص ٦٣، كما ينظر في الموقع الرسمي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD ، WWW.UNCTAD.ORG ، الدخول كان بتاريخ ١٢-٦-٢٠٠٩ .

- يضاف إلى ذلك الدور القائد الذي تلعبه هذه الشركات في الثورة التكنولوجية فهي مسؤولة عن نسبة كبيرة من الاكتشافات التكنولوجية التي يرجع بعضها لجهود البحث والتطوير التي قامت به هذه الشركات.
- زيادة الاستثمارات الأجنبية المباشرة وقد نشر مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية «اونكتاد» في تقريره السنوي الشامل حول الاستثمارات الأجنبية المباشرة ٢٠٠٧ ، إن حجم تدفقات الاستثمارات الأجنبية المباشرة (FDI) Foreign Direct International في العالم صعد في العام ٢٠٠٦ بنسبة ٣٨ في المائة إلى ١.٣٠٦ تريليون دولار من ٩١٦.٢٧ مليار دولار في العام الذي سبقه.

المبحث الرابع : أزمات العولمة الاقتصادية

شهد العالم -وبصورة أساسية- الاقتصاد الرأسمالي العديد من الأزمات و من أهمها:

أ- أزمة " الكساد الكبير Great Depression " في عام ١٩٢٩^(١):

تعتبر أكبر وأشهر الأزمات الاقتصادية في القرن العشرين وقد بدأت الأزمة بأمريكا بانهيار وول ستريت بعد الركود الاقتصادي، وتفاقم العرض على الطلب.

وقد امتدت آثار الأزمة على الاقتصاد الحقيقي الأمريكي لتعلن الكثير من المعامل والمصانع الإفلاس وتم تسريح العمال، وانتشرت البطالة، وضعفت القوة الشرائية، وتفاقمت المشاكل الاجتماعية والأخلاقية .

تركزت الأزمة الاقتصادية الكبرى تأثيراً كبيراً على الأنظمة الرأسمالية فقد تحول النظام الاقتصادي الرأسمالي الحر إلى اقتصاد موجه تطبيقاً للنظرية الكنزوية، وخضعت بعض القطاعات الحيوية لنظام التأمين. كما تدخلت الدولة لتوجيه الصناعات والمزارعين والمستثمرين وتوعيتهم ، للخروج من تلك الأزمة.

ب- أزمة الديون العالمية مع بداية الثمانينيات^(٢) وتمثلت في قيام البنوك العالمية في إقراض حكومات دول العالم الثالث. وصاحب ذلك عدم قدرة تلك الدول على الوفاء بأعباء الديون وخدمتها، كما فعلت المكسيك في عام ١٩٨٢. ومن نتائج هذه الأزمة: تدخلت الدول الدائنة لمنع مؤسساتها المالية من الإفلاس وانهيار جهازها المصرفي، وقيام الدول المدينة بتبني وتنفيذ برامج الإصلاح الاقتصادي والتكيف الهيكلي.

ج- الأزمة المالية عام ١٩٩٧^(٣): شهدت الدول الآسيوية أزمة مالية حادة تمثلت بموجة المضاربات المالية القوية التي تعرضت لها تلك الدول.

ومن نتائج هذه الأزمة: تأثر دول أخرى مثل اندونيسيا، الفلبين، كوريا الجنوبية وغيرها. وتفاقم حجم الدين الخارجي، حيث تدخل صندوق النقد الدولي من خلال إخضاع تلك الدول لتبني برامج الإصلاح الاقتصادي، باستثناء دولة ماليزيا التي رفضت هذه البرامج.

^١ فريد، نصر، الرهون العقارية والأزمة المالية العالمية، بحث منشور في المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشر لكلية الحقوق-جامعة

المنصورة، ٢٠٠٩، ص ١٤

^٢ فريد، نصر، مرجع سابق، ص ١٥

^٣ فريد، نصر، مرجع سابق، ص ١٥

د-الأزمة المالية عام ٢٠٠٨: (١)

تعرض العالم في الآونة الأخيرة لأزمة مالية توصف بأنها الأسوأ ربما منذ أزمة الكساد الكبير على حد تعبير الخبراء الاقتصاديين. فمنذ مطلع العام تنبأت المؤشرات الاقتصادية المختلفة بحدوث كساد في النشاط الاقتصادي على المستوى العالمي. كان من أهم تلك المؤشرات الارتفاع المطرد في أسعار البترول، تكرر الأزمات الائتمانية في الأسواق العالمية، أزمة الرهن العقاري في الولايات المتحدة، وارتفاع معدل البطالة.

اندلعت أزمة الرهن العقاري Mortgage Crisis في الولايات المتحدة الأمريكية بداية العام ٢٠٠٧ عندما انفجرت فقاعة سوق العقارات، التي نتجت عن تسويق العقارات لمحدودي الدخل في الولايات المتحدة بطريقة ملتقة وشروط تبدو سهلة للوهلة الأولى. حيث تضمنت العقود نصوصاً تجعل القسط يرتفع مع طول المدة. وعند عدم السداد لمرة واحدة تؤخذ فوائد القسط ٣ أضعاف عن الشهر الذي لم يتم سداؤه. فضلاً عن وجود بنود في العقود ترفع الفائدة عند تغييرها من البنك الفيدرالي الأمريكي.

وشهدت السنوات السابقة لذلك تساهلاً ملحوظاً في شروط الائتمان واتجاهاً طويلاً المدى لارتفاع أسعار العقارات (بالتحديد السكنية منها) ، مما حفز الكثيرون على الاقتراض لتمويل شراء مساكنهم الخاصة. وفي ظل الارتفاع العام لأسعار تلك العقارات أخذ كثير منهم في الاقتراض بضمان قيمتها -التي لم تسدد في الأساس - وكان الاعتماد في هذه القروض بشكل أساسي على قيمة العقار التي تتزايد باستمرار في السوق كضمان.

وبعد فترة، وتحديداً خلال عامي ٢٠٠٦ و ٢٠٠٧ بدأت أسعار الفائدة في الارتفاع على غير المتوقع مما أدى إلى تزايد التزامات محدودي الدخل حيث ارتفعت أعباء قروض العقارات التي التزموا بها، بالإضافة إلى القروض التي تشكل قيمة العقارات ضماناً لها، فامتنع الكثيرون عن السداد بعد أن أرهقتهم الأقساط المتزايدة، وبدأت أسعار العقارات تهوى لأسفل.

ولاحتواء ذلك الوضع قامت البنوك والشركات العقارية ببيع ديون المواطنين في شكل سندات لمستثمرين عالميين بضمان العقارات، الذين لجؤوا بدورهم -بعد أن تقاعمت المشكلة- لشركات التأمين التي أوجدت من الأزمة فرصة للربح بضمان العقارات فيما لو امتنع محدودو الدخل عن السداد. فقامت بتصنيف سندات الديون لفئتين (أ) قابله للسداد (ب) لا يمكن سداؤها، وبدأت شركات التأمين بأخذ أقساط التأمين على السندات من هؤلاء المستثمرين.

^١ فريد، نصر، مرجع سابق، ص ١٧، كما ينظر في شحاته، عبد الله، الأزمة المالية: المفهوم والأسباب،

<http://www.pidegypt.org/download/azma.doc> ، الدخول كان بتاريخ ١٢-٦-٢٠٠٩ ، ص ٧

ولدى تفاقم الأزمة وتوقف محدودى الدخل عن السداد، اضطرت الشركات والبنوك لمحاولة بيع العقارات محل النزاع والتي رفض ساكنوها الخروج منها، فعجزت قيمة العقار عن تغطية التزامات أياً من البنوك أو شركات العقار أو التأمين، مما أثر على السندات فطالب المستثمرون بحقوقهم عند شركات التأمين، فأعلنت أكبر شركة تأمين في العالم "إيه آي جي AIG" عدم قدرتها على الوفاء بالتزاماتها تجاه ٦٤ مليون عميل تقريباً مما دفع بالحكومة الأمريكية إلى منحها مساعدة بقيمة ٨٥ مليار دولار مقابل امتلاك ٧٩.٩٪ من رأسمالها، ولحق بها كثير من المؤسسات المالية الأمريكية مثل مورجان ستانلي و جولدمان ساكس، وفي أيلول ٢٠٠٨ أعلن بنك " الأخوة ليمنان Lehman Brothers " إفلاسه.

وقدّرت خسائر المؤسسات المالية حول العالم في تموز ٢٠٠٨ بما يقرب من ٤٣٥ مليار دولار أمريكي، وشهدت البورصات في آب ٢٠٠٨ تدهوراً شديداً أمام مخاطر اتساع الأزمة وتدخلت المصارف المركزية لدعم سوق السيولة.

هذه الأزمة ما لبثت أن ظهرت آثارها بأن شهد الاقتصاد الأمريكي انكماشاً ملحوظاً على مدار العام ٢٠٠٨، ظهرت جلية في معدلات البطالة، حيث وصلت معدلات البطالة إلى ٦.١٪، وهو المعدل الأعلى في خمس سنوات في أيلول ٢٠٠٨. وقد انعكست هذه الصورة السلبية على سوق الأوراق المالية في صورة انخفاضات حادة في أسعار الأسهم والسندات. امتد أثر الأزمة المالية بطبيعة الحال ليشمل الدول الأخرى وعلى رأسها دول الاتحاد الأوروبي.

-قمة العشرين G20^(١)

شكلت قمة العشرين التي عقدت خلال شهر أيار ٢٠٠٩ في لندن بداية المواجهة العالمية الموحدة للآزمة فبعد مرحلة التعرف على الأزمة وحجمها، ومن ثم قياس آثارها السلبية على العالم ، والتحركات الفردية التي اتخذتها الدول كل واحدة بحسب الضرر الذي لحقها أو سيلحقها كان لا بد من التجمع للانطلاق بسياسة واحدة للمواجهة وفيما يلي أهم القرارات التي صدرت عنها القمة :

أولاً : الإعلان عن إنفاق خمسة تريليونات دولار خلال العامين ٢٠٠٩-٢٠١٠ لتحفيز الاقتصاد العالمي ولن يظهر أثر هذه الإنفاق سريعاً بل سيأخذ وقتاً حتى يتضح بشكل جلي أثره على زيادة الطلب العالمي على السلع وتحريك عجلة الإنتاج للعودة مجدداً لفتح فرص العمل وبالتالي إعادة الثقة للناس وخلق الاستقرار الاجتماعي لديها وبالتالي

^١ موقع BBC Arabic.com ، مقال بعنوان " أوباما يصف قمة العشرين بالتاريخية " ، الدخول كان بتاريخ ٢٩-٦-٢٠٠٩

الاقتصادي، وسينعكس ذلك على الأسواق المالية تبعاً بعودة النمو والربحية للشركات بمختلف الأسواق المالية العالمية وسينعكس بعودة ضخ الأموال للاستثمار مجدداً.

ثانياً : رفع مخصصات صندوق النقد الدولي ثلاثة أضعاف إلى قرابة تريليون دولار بطرق مختلفة، فقد تعهد المشاركون في القمة بتخصيص مبلغ ٥٠٠ مليار دولار لتعزيز دور صندوق النقد الدولي وتمكينه من تقديم القروض للاقتصاديات المتعثرة ومبلغ ٢٥٠ مليار دولار أمريكي لتمويل الخطوات والإجراءات التي من شأنها أن تعزز وتنشط حركة التجارة العالمية. كما شملت التعهدات أيضاً تقديم مبلغ ٢٥٠ مليار دولار أخرى لصندوق النقد الدولي كإجراء يرمي لتعزيز حقوق السحب الخاصة (أو خدمة السحب على المكشوف) التي تمكن الدول من الاقتراض منها.

وقد جرى الاتفاق أيضاً على أن يقوم صندوق النقد الدولي بتوفير مبلغ ستة مليارات دولار من خلال بيع بعض احتياطي الذهب لديه، وذلك لزيادة عمليات الإقراض للدول الأكثر فقراً في العالم ، في خطوة توضح الحاجة للسيولة من جهة والابتعاد عن الاستثمار فيه كونه لا يعود بالفائدة على احد من خلال انعدام العائد واقتصاده على رفع السعر فقط مما يعني تجميد السيولة التي تحتاجها الأسواق والاقتصاديات بشكل عام.

ثالثاً : تشكيل مجلس للاستقرار المالي تشارك فيه الدول العشرون وكأنه بمثابة مجلس أمن اقتصادي يحذر، وينبه، ويراقب التحركات بالأسواق عموماً لمنع تكرار الأزمات مستقبلاً.

رابعاً : مراقبة صناديق التحوط خطوة مهمة تهدف لتقليص هوامش المضاربة التي طغت على الأسواق خلال السنوات السابقة ولعبت فيها هذه الصناديق دور العراب بدلاً من أن تكون عامل استقرار مساعد للأسواق عموماً من خلال الاستثمار والتمويل.

خامساً : مسح الجنات الضريبية من الوجود فهناك دول صغيرة الحجم تتربع على عرش الأكثر دخلاً بالعالم نظير خدمتها لمن يرغبون بالتهرب الضريبي، وتقدر تكاليفه سنوياً بحدود ١٨٠ مليار دولار.

سادساً : وهو القرار الأكثر أهمية هو إلغاء الحسابات السرية المصرفية مما يعني تحرير ترليونات من الدولارات حرم منها الاقتصاد العالمي لمصلحة فائدة دول كسويسرا وغيرها .

المبحث الخامس : أثر العولمة على الاقتصاد السوري

كان النمط الاقتصادي السائد في سورية في مرحلة الاستقلال هو الاقتصاد الحر فقد نشأت شركات مساهمة كان لها دور في تحقيق الثورة الصناعية في سورية . من هذه الشركات : الخماسية للغزل والنسيج ، الشهباء للأسمنت، سكر حمص وغيرها ^(١). وكان لهذا التوجه آثار اقتصادية هامة على الناتج المحلي والدخل الفردي، وصارت سورية من أهم دول الشرق الأوسط في الصناعة والزراعة. إلا أن النظام السياسي القائم في تلك المرحلة لم يشأ السير في تيار العولمة بل نحا باتجاه الاكتفاء الذاتي، فانفصلت العملة السورية عن اللبانية، واستمر لبنان في التيار الاقتصادي الحر المبني على تقسيم العمل الدولي دون الاعتماد على الحماية الجمركية ، بعكس سورية التي حاولت بناء صناعة محلية تعتمد على الحماية الجمركية . بإعلانها الانفصال الجمركي عن لبنان بتاريخ ١٣-٣-١٩٥٣.

وقد ترسخ اتجاه الحماية الجمركية عندما تبنى النظام النهج الاشتراكي في أعقاب الوحدة بين سورية ومصر التي نشأت عام ١٩٥٨ ، ثم بعد استيلاء حزب البعث العربي الاشتراكي على السلطة عام ١٩٦٣ وقيامه بتأميم وسائل الإنتاج الرئيسية عام ١٩٦٥ وتقييد حرية القطاع الخاص وتأميم المصارف وحصر العمليات المصرفية للتجارة الخارجية بالمصرف التجاري السوري .

ولعبت القيادة السياسية التي تولت السلطة في أعقاب حركة ٢٣ شباط ١٩٦٦ دوراً كبيراً في تعميق دور القطاع العام ووضعت خطاً للقضاء تدريجياً على القطاع الخاص مما أعطى منعكسات سلبية على معدلات التنمية الاقتصادية في سورية، وأدى إلى المزيد من هروب الخبرات ورؤوس الأموال. مما مهد لقيام الحركة التصحيحية في ١٦ / ١١ / ١٩٧٠ فسمحت بدور أكبر للقطاع الخاص والمشارك، وطرحت شعار التعددية الاقتصادية مما أدى إلى تحسن الوضع الاقتصادي نسبياً.

إلا أن عقد الثمانينات وما رافقه من ضغوط تضخمية أدى إلى ضعف وتأثر الاستثمار بصورة عامة ، فتوقف نمو القطاع العام ولم يتمكن القطاع الخاص من لعب الدور الكافي مما مهد لصدور المرسوم رقم /١٠/ لعام ١٩٨٦ الذي أنشئ بموجبه عدة شركات جمعت بين تمويل وإدارة القطاع الخاص ومساهمة حكومية ركزت على القطاع الزراعي والسياحي . ثم جاء بعد ذلك القانون رقم /١٠/ لعام ١٩٩١ الذي سمح بموجبه بإنشاء الشركات المساهمة، وعزز دور مهنة المحاسبة القانونية بإلزام الشرائح العليا لمكلفي ضريبة الدخل بتقديم البيان الضريبي عن

^١ القاضي ، حسين ، الإصلاح الاقتصادي إلى أين ؟ ، دار الرضا للنشر ، دمشق ، ٢٠٠٢ ، ص ٧

طريق محاسب قانوني . مما نشط المهنة التي صارت تقدم البيان الضريبي، وتقدم تقارير لتدقيق حسابات القطاع الخاص والمشارك .

وترافق الدور الصاعد للقطاع الخاص مع توقف شبه تام للاستثمار والتوسع للقطاع العام الاقتصادي، لكن القطاع الخاص لم يتمكن من سد الثغرة والنهوض بالاستثمار الوطني بالمعدلات المطلوبة مما انعكس على الإنتاج والناتج الوطني والدخل الفردي.

جدول رقم / ١ / خاص بمعدلات نمو بعض المتغيرات الإجمالية في الاقتصاد السوري وبالأسعار الثابتة

لأعوام ١٩٩١-١٩٩٩

المتغيرات	السنوات	١٩٩١	١٩٩٢	١٩٩٣	١٩٩٤	١٩٩٥	١٩٩٦	١٩٩٧	١٩٩٨	١٩٩٩
الناتج المحلي		٧,٩	١٣,٤	٥,٢	٧,٦	٥,٧	٧,٣	٢,٤٨	٧,٦	(٣,٥)-
الاستثمار		٣,٦	٣٢,٥	١,٤	٢٠,٧	(٠,٥)-	(٠,٣)-	(٥)-	٣,٢	(٢,٦)-
نصيب الفرد من الناتج		٤,٣	٩,٧	١,٧	٤,٦	٢	٤,٥	(٠,٠٢)-	٤,٧	(٤,٣)-

المصدر (١)

من خلال قراءة الجدول رقم / ١ / يتضح تراجع الاستثمارات في الاقتصاد الوطني الذي أدى إلى تراجع مقابل في معدلات النمو الاقتصادي وكذلك نصيب الفرد من الناتج ومن أجل بيان دور استثمارات القطاعين العام والخاص في الاستثمار الإجمالي نعرض الجدول التالي :

الجدول رقم / ٢ / تطوّر حركة الاستثمار في سورية لأعوام ١٩٩١-٢٠٠٠ بأسعار عام ٢٠٠٠ الثابتة

السنوات	الاستثمار الإجمالي	الاستثمار الحكومي		الاستثمار الخاص	
		المبلغ	%	المبلغ	%
١٩٧٠	٣٢٩٧٩	٢٢٢٦٠	٦٧,٥	١٠٧١٩	٣٢,٥
١٩٧٥	٨٨٨٤٧	٦٢٣٦١	٧٠,٢	٢٦٤٨٦	٢٩,٨
١٩٨٠	١٤٥٣٨٠	٩١٣٦٧	٦٢,٨	٥٤٠١٣	٣٧,٣
١٩٨٥	١٧١١٣٦	١١٣٥٦٦	٦٦,٣٥	٥٧٥٧٠	٣٣,٦٥
١٩٩٠	٩٩٧٧٠	٤٢٥١٥	٤٢,٦	٥٧٢٥٥	٥٧,٤
١٩٩٣	١٣٩٠٨٣	٤٩٢٤٤	٣٥,٤	٨٩٨٣٩	٦٤,٦
١٩٩٤	١٦٧٨٧٤	٧١١٦٢	٤٢,٤	٩٦٧١٢	٥٧,٦
١٩٩٥	١٦٧٨٤٦	٧٣٤٨٨	٤٣,٨	٩٤٣٥٨	٥٦,٢
١٩٩٦	١٦٧٣٥٢	٧٩٧٨١	٤٧,٥٦	٨٧٥٧١	٥٢,٣٥

^١ حبيب ، مطانيوس ، قراءات ورؤى في الاقتصاد السوري ، دار الرضا للنشر ، دمشق ، ٢٠٠٩ ، ص ٩٧

١٩٩٧	١٥٨٩٤٤	٩٢١٩٢	٥٨,٠٠	٦٦٧٥٢	٤٢,٠٠
١٩٩٨	١٦٤٠٦٥	٩٦٣١٦	٥٨,٧	٦٧٧٤٩	٤١,٣
١٩٩٩	١٥٩٧٩٣	٩٥١٢٦	٥٩,٥	٦٤٦٦٧	٤٠,٥
٢٠٠٠	١٥٦٠٩٢	٩٩٣٣١	٦٣,٦٥	٥٦٧٦١	٣٦,٣٥

المصدر: (١)

يتضح من الجدول رقم ٢ / أنه بعد أخذ سورية بمبدأ التعددية عام ١٩٧٠، بدأت الحكومة بتقليص الاستثمارات العامة لمصلحة إفساح المجال للقطاع الخاص لزيادة استثماراته. فقد انخفضت نسبة الاستثمار الحكومي في مجمل الاستثمار من ٧٠٪ عام ١٩٧٥ إلى ٤٢,٦٪ عام ١٩٩٠، واستمر انخفاض حصة الدولة في الاستثمار حتى عام ١٩٩٣ فوصلت حصة القطاع العام في الاستثمارات ما يقارب الثلث فقط ٣٥,٤ ٪ ، وهو في الغالب يعود إلى البنية التحتية والقطاع الإداري وليس الاقتصادي .

وقد رافقت تلك الفترة تغيرات هامة على الصعيد الدولي ، فقد سقط الاتحاد السوفيتي وتفكك إلى عدة دول ، وتراجعت دول أوروبا الشرقية عن الاشتراكية ، وتحول اقتصادياتها الموجهة إلى نمط الاقتصاد الحر، وبلغ فيها الحد أن أخذت تتسابق للانضمام إلى الحلف الأطلسي ، وألغيت اتفاقات المدفوعات التي كانت سورية تصدر من خلالها بالبنوعوية المتاحة وبالسعر المتاح لتسديد الديون التي كانت تترتب بسبب شراء الأسلحة والمعدات الأخرى من الاتحاد السوفيتي السابق والدول الاشتراكية الأخرى . وقد أدى ذلك إلى استفحال أزمة الكساد وتراجع معدلات النمو والاستثمار . كل ذلك أدى بالإدارة الاقتصادية في سورية بالتوجه نحو النمط العالمي الجديد والانخراط فيه ألا وهو العولمة وقد اتخذت إجراءات هامة على هذا الصعيد :

١. اتفاقية الشراكة السورية-الأوروبية: (٢)

عقد مؤتمر برشلونة في أسبانيا في ٢٧ و ٢٨ تشرين ثاني ١٩٩٥ وضم خمس عشرة دولة أوروبية، هي الدول الأعضاء في المجموعة الأوروبية آنذاك (بلجيكا - دانمرك - ألمانيا - اسبانيا - فرنسا - ايرلندا - ايطاليا - لوكسمبورغ - هولندا - النمسا - البرتغال - فنلندا - السويد - المملكة المتحدة)، و اثنتي عشرة دولة متوسطة (الجزائر - قبرص - مصر - الأردن - لبنان - مالطا - المغرب - سورية - تونس - تركيا - السلطة الفلسطينية بالإضافة إلى إسرائيل). حسب إعلان برشلونة فإنه يهدف إلى ثلاثة أهداف رئيسية :

^١ حبيب، مطانيوس، مرجع سابق ، ص ٩٩

^٢ سعيان ، سمير ، معمار ، محمد ، التجارة الخارجية في سورية ، أطلس للنشر ، ٢٠٠٩ ، ص ٢٥ : كما ينظر في سعيان ، سمير ، محاضرة بعنوان "اتفاقية الشراكة السورية الأوروبية وآثارها " ، معهد الاينا ، ٢٠٠٦ ، ص ١

- ١- تحديد منطقة مشتركة للسلام و الاستقرار عن طريق تعزيز الحوار السياسي و الأمني.
- ٢- بناء منطقة رفاهية مشتركة عن طريق إيجاد شراكة اقتصادية و مالية، و بناء منطقة للتبادل الحر بشكل تدريجي، لدمج الشركاء المتوسطيين مع أهم قطب اقتصادي في المنطقة "الاتحاد الأوروبي".
- ٣- تقريب الشعوب من بعضها البعض، من خلال الشراكة الاجتماعية و الثقافية و الإنسانية، التي تهدف إلى تسهيل التفاهم بين الثقافات، و التبادل بين المجتمعات المدنية.

وبعد اثنتي عشرة جولة من المفاوضات بين الاتحاد الأوروبي وسورية ، تم التوقيع على اتفاقية الشراكة السورية-الأوروبية بالأحرف الأولى في عام ٢٠٠٤/١٠/١٩. تشتمل هذه الاتفاقية على جوانب سياسية وأمنية واجتماعية وثقافية بالإضافة إلى الجانب الاقتصادي . وتهدف الاتفاقية إلى توطيد شروط تحرير التدريجي للتبادل التجاري للسلع والخدمات ورأس المال، وتشجيع التعاون في الحقول الاقتصادية والاجتماعية والثقافية والمالية ،ويختص الباب الثاني بالانتقال الحر للسلع على أساس إقامة منطقة حرة تدريجيا خلال ١٢ عاماً ، وبما يتوافق مع أحكام الاتفاقية العامة للتعرفة والتجارة (GATT) لعام ١٩٩٤ .

تصبح الاتفاقية بكاملها سارية المفعول بعد موافقة البرلمان السوري وبرلمانات الدول الأوروبية + البرلمان الأوروبي وهذه عملية تحتاج بين ٢-٣ سنوات. غير أن هذه الاتفاقية لم تصادق عليها حكومات الأطراف بسبب ضغوط أمريكية وفرنسية وبريطانية خلال الفترة الماضية ومن ثم تم تأشيرها للمرة الثانية في منتصف ٢٠٠٩ وقد أعلن الاتحاد الأوروبي استعداداه بالتوقيع بشهر تشرين ثاني عام ٢٠٠٩ ولكن الجانب السوري قابل هذا العرض بإعلانه تأجيل التوقيع على اتفاق الشراكة السورية-الأوروبية لدراسة أثر اتفاق الشراكة على القطاعات الاقتصادية في سورية في ضوء برامج الإصلاح التي انتهجتها بعد تجميد اتفاق الشراكة منذ العام ٢٠٠٤ الأمر الذي أدى إلى تأجيل توقيع الجانب السوري .

أ- دوافع الشراكة: (١)

دوافع أوروبا:

- تحقيق ازدهار في دول جنوب المتوسط بما يخفف من ضغوط الهجرة إلى أوروبا من هذه الدول .

^١ سعيغان، سمير، مرجع سابق، ص ٢

- تنمية جنوب المتوسط يمنح أوروبا سوق أوسع وشركاء أقوى.
- سعي أوروبا لتكون قطباً اقتصادياً وسياسياً يدفعها لربط محيطها بها بقوة ضمن صراع التكتلات الدولية.

دوافع سورية:

- أوروبا الشريك التجاري الأكبر لسورية ، وهي أوسع سوق تجارية في العالم.
- أوروبا الشريك التاريخي بحكم الجغرافيا والتاريخ .
- شريك يساعد في عملية الإصلاح الاقتصادي والإداري والسياسي ، ويساعد على الاندماج العالمي .
- السعي لتعزيز الصلات مع قطب عالمي في مواجهة الضغوط .

ب- تحرير التجارة بين سورية والاتحاد الأوروبي : (١)

تهدف اتفاقية الشراكة إلى إنشاء منطقة تجارة حرة بين الاتحاد الأوروبي وسورية. فالاتحاد الأوروبي هو الشريك التجاري الأساسي لسورية، ويستهلك ٥٥٪ من صادراتها ويؤمن لها ٣٣٪ من وارداتها واتفاقية منطقة التجارة الحرة متطابقة مع الاتفاقية العامة عن التعرفة والتجارة والاتفاقيات الأخرى متعددة الأطراف المتعلقة بالتجارة، من خلال إلغاء الرسوم والتشريعات المقيدة للتجارة بشكل أساسي على التجارة بكاملها بين الطرفين. إضافة إلى ذلك لا يجب استبعاد أي قطاع تجاري مهم عن مجال التحرر التجاري. وفي نفس الوقت، تأخذ اتفاقية الشراكة بعين الاعتبار درجة التطور المختلفة بين الاتحاد وسورية، وتتوقع تحريراً تجارياً غير متناظر، بفتح أسواق الاتحاد الأوروبي مباشرة بينما هناك فترة انتقالية تستفيد منها سورية. وقد تم إنشاء آليات للتشاور من أجل مناقشة أي أمر طارئ وإقامة حوار منظم. (٢)

-القطاع الصناعي

توفر اتفاقية الشراكة دخولا مباشرا لأسواق الاتحاد الأوروبي، معفى من الرسوم وحصصا محددة للصادرات الصناعية لسورية . وعلى عكس ذلك، ستزيل سورية بشكل تدريجي رسوم الاستيراد والضرائب التي لها نفس المفعول على دخول المنتجات الصناعية للاتحاد الأوروبي على مدى

^١ الموقع الإلكتروني لبعثة، مرجع سابق

^٢ الموقع الإلكتروني لبعثة المفوضية الأوروبية في سورية

http://www.delsyr.ec.europa.eu/ab/eu_and_syria/eu_syr_association_agreement/eu_syr_association_agreement1.htm الدخول كان بتاريخ ١٦-١٠-٢٠٠٩

١٠ إلى ١٢ سنة. يوفر بند " حماية " السماح لسورية باتخاذ خطوات استثنائية، على شكل زيادة في التعرفة الجمركية أو إعادة العمل بها لفترة محددة.

-القطاع الزراعي

تسمح عملية التحرير بدرجة من المرونة في المنتجات الزراعية. بينما هناك تحرير مباشر وغير محدود (تعرفه صفر) لدخول العديد من المنتجات الزراعية لسورية إلى الاتحاد الأوروبي منذ تطبيق الاتفاقية، هناك عدد من المنتجات تطبق عليها التعرفة صفر بكميات محددة وإذا فاقتها تطبق عليها التعرفة العادية. يعاد النظر في الكميات التي تستفيد من التعرفة الجمركية صفر بين وقت لآخر بهدف متابعة عملية التحرير. وطبعاً يتوقع من سورية فتح أسواقها تدريجياً أمام الصادرات الزراعية من الاتحاد الأوروبي.

-قطاعات أخرى

كما وضعت اتفاقية الشراكة الأسس للتالي:

- * تحرير تدريجي للتجارة في الخدمات (بما في ذلك حق تأسيس شركات أجنبية)، متطابق مع المبادئ المنصوص عليها في الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات.
- * تحسين حماية الملكية الفكرية بالتوافق مع مبادئ منظمة التجارة العالمية.
- * تحرير نظام الدفع لأن من دونه سيكون هناك معوقات أمام التجارة وأمام حركات رأس المال بشكل تدريجي.
- * وضع تشريعات عن المنافسة.

٢. العلاقة مع صندوق النقد الدولي: (١)

"انضمت سورية إلى صندوق النقد الدولي في ١٠ نيسان ١٩٤٧. غير أن العلاقات تدهورت مع الصندوق منذ ثمانينيات القرن العشرين. وفي السنوات الخمس الأخيرة تحسنت العلاقات بين سورية وصندوق النقد الدولي، وتقوم بعثة من صندوق النقد الدولي بزيارة سورية بشكل سنوي للإطلاع على واقع الاقتصاد السوري وتقييم التطورات الاقتصادية التي حصلت في سورية خلال العام الفائت، وتلتقي البعثة بالعديد من المسؤولين السوريين و المعنيين بالشأن الاقتصادي في سورية. وفي ختام زيارتها تناقش البعثة خلاصة النتائج التي توصلت إليها مع كبار المسؤولين. تصدر البعثة بياناً ختامياً عند نهاية مهمتها كما تعد تقريراً عن التطورات الحاصلة على المستوى

^١ سعيغان، سمير، محاضرة بعنوان " علاقة سورية بالاقتصاد العالمي"، معهد الايना، ٢٠٠٦، ص ٢١

الاقتصادي في سورية وفقاً للمادة ٤ من اتفاقية الصندوق. وقد جاء في تقرير صندوق لنقد الدولي لعام ٢٠٠٦ " أن سورية قد مضت قدماً في إنجاز إصلاحات ترمي إلى تشجيع القطاع الخاص ودعم آليات السوق أمام المنافسة العالمية وتحرير النظام المالي والشروع في تقوية الآفاق المالية العامة على المدى المتوسط، وهناك عدد متزايد من قطاعات التأمين تم منحها للاستثمار، كما تم تحرير نظام القطع الأجنبي تدريجياً. "

٣. العلاقة مع البنك الدولي^(١)

"انضمت سورية إلى البنك الدولي للإنشاء والتعمير: ١٠ نيسان ١٩٤٧. وشهدت علاقات سورية بالبنك الدولي تدهوراً أيضاً منذ ثمانينيات القرن العشرين بعد توقف سورية عن سداد قروضها من البنك، و بدأ البنك بالضغط السياسي، ثم قامت بعد نحو عقد من الزمان أي نهاية تسعينات القرن العشرين بتسديد الديون المتراكمة، وأصبح التقييم المالي للدولة السورية لدى البنك عالياً وأصبح البنك مستعداً ليعيد إقراض سورية، ولكن سورية ترفض أن تقترض من البنك، بل ولا تستخدم حقوقها في البنك بصفتها عضو والتي تبلغ ٢٧٥ مليون دولار. ومنذ العام ٢٠٠٢ شرع البنك بتوفير المساعدة الفنية للحكومة السورية وقد وقعت سورية مذكرة التفاهم مع البنك في أيلول ٢٠٠٥ كمحور للتعاون في نشاطات تختص بالنمو والتحول الاقتصادي والتنمية البشرية الاجتماعية. وقدم البنك الدولي العديد من الدراسات والخبرات بما يتلاءم مع توجهات سورية ضمن برنامجها الإصلاحي الاقتصادي والاجتماعي وضمن الخطة الخمسية العاشرة، وقد كانت باكورة هذه المشروعات قيام البنك بإعداد دراسة عن مناخ الاستثمار في سورية صدر تقريرها عام ٢٠٠٥ إضافة لدراسات حول السياسة التجارية بهدف تحفيز النمو وتقييم التنافسية في التجارة والخدمات ومساعدة سورية في الاندماج بالاقتصاد العالمي وتطوير أنظمة الضمان الاجتماعي وأنظمة التقاعد وطرق استهداف الفقراء والمناهج المدرسية وآليات تمويل المشاريع الصغيرة والمتوسطة وسوق سندات الخزينة وتقييم القطاع المالي."

٤. الانضمام إلى منظمة التجارة العالمية^(٢)

"كانت سورية إحدى الدول الثلاث والعشرين التي أسست الغات GAAT في عام ١٩٤٧ غير أن سورية انسحبت من عضويتها في عام ١٩٥١ احتجاجاً على انضمام إسرائيل إلى الاتفاقية

^١ سعيان، سمير، محاضرة بعنوان " علاقة سورية بالاقتصاد العالمي"، مرجع سابق، ص ٢٢

^٢ الحويش، ياسر، مرجع سابق، ص ٢٠، كما ينظر في الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والتجارة، <http://www.syrecon.org/>

الدخول كان بتاريخ ١٦-١١-٢٠٠٩

المذكورة. وفي عام ٢٠٠١ تقدمت سورية بطلب انضمام إلى منظمة التجارة العالمية WTO ومنذ ذلك التاريخ ولكن حتى الآن لم يدرج هذا الطلب من أجل الدراسة. ومن المعلوم أن عدم الإدراج لم يكن لأسباب اقتصادية وتجارية، وإنما لأسباب سياسية. وتم تأكيد على طلب الانضمام في ٢٩ كانون الثاني عام ٢٠٠٤. وتعمل سورية على تكثيف الاتصالات مع المنظمة من أجل دعم طلب الانضمام، كما تتواصل مع المنظمات المعنية بشؤون الـ WTO . واستمرت في بذل جهودها سواء بالانضمام أو للتحضير للانضمام ، فقد باشرت وزارة الاقتصاد والتجارة ومنذ العام ٢٠٠١ بإعداد كوادرو وحدة منظمة التجارة العالمية لدى مديرية العلاقات الدولية . وقامت بتاريخ ١٨/٤/٢٠٠٢ بتشكيل اللجان الأربع التالية للتحضير على الصعيد الداخلي للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية وهي لجنة الإعداد العامة وثلاث لجان فرعية تختص بمواضيع تجارة السلع وتجارة الخدمات والمسائل التجارية المتعلقة بالملكية الفكرية، وقد تم إعادة تشكيل هذه اللجان بالقرار رقم ١٠٠٦ تاريخ ٢٠٠٧. وأحدثت وزارة الاقتصاد والتجارة بالقرار رقم ٢٥٣٣ تاريخ ٢٠٠٦ مديرية متخصصة باسم مديرية منظمة التجارة العالمية لتصبح نقطة اتصال مع سكرتارية منظمة التجارة العالمية، ولتدير المفاوضات ولتحضير الوثائق اللازمة للانضمام إلى منظمة التجارة العالمية."

٥. اتفاقية منطقة التجارة الحرة العربية الكبرى : (١)

نصت على الإلغاء التام للرسوم الجمركية اعتباراً من ١/١/٢٠٠٥ ، وقد ألغت سورية بموجب تلك الاتفاقية كافة الاستثناءات والقيود الجمركية المفروضة على حركة التبادل التجاري بين الدول الموقعة على الاتفاقية، وهذا ما عرض المنتج السوري لمنافسة شديدة داخل سورية وخارجها .

٦. اتفاقية الشراكة مع تركيا (٢)

"وقعت حكومتا سورية وتركيا بتاريخ ٢٢/١٢/٢٠٠٤ اتفاقية شراكة المؤسسة لمنطقة تجارة حرة بين البلدين، ودخلت هذه الاتفاقية حيز التنفيذ في ١/١/٢٠٠٧ وتحدد المبادئ العامة للاتفاقية

^١ سعيغان ، سمير ، محاضرة بعنوان " علاقة سورية بالاقتصاد العالمي"، مرجع سابق، ص ٢٣

^٢ سعيغان ، سمير ، محاضرة بعنوان " علاقة سورية بالاقتصاد العالمي"، مرجع سابق، ص ٢٤

أن يقوم الطرفان تدريجياً بإقامة منطقة تجارة حرة تقوم بصورة أساسية على كامل التجارة القائمة بينهما خلال فترة انتقالية تستمر مدة ١٢ سنة " وبما ينسجم مع أحكام المادة ٢٤ من الغات ١٩٩٤ ، وغيرها من الاتفاقات متعددة الأطراف الملحقه بالاتفاقيات المؤسسة لمنظمة التجارة العالمية WTO. مع الأخذ بالاعتبار التزامات تركيا الناجمة عن الاتحاد الجمركي مع المجموعة الأوروبية."

أما على الصعيد الداخلي، فقد بدأت البلاد تخطو خطواتها الفعلية على طريق الإصلاح الاقتصادي بداية عام ٢٠٠٠ ، بتوفير الإطار القانوني الملائم لزيادة حجم الاستثمارات وتشجيع المستثمرين وتحرير التجارة، حيث صدر الكثير من المراسيم والقوانين في هذا الغرض ، وقد أصدر المؤتمر القطري العاشر لحزب البعث العربي الاشتراكي عام ٢٠٠٥ قرار تبنى فيه اقتصاد السوق الاجتماعي كنهج اقتصادي للبلاد .

أما المحور الآخر الذي يجري العمل عليه أيضاً هو محور المؤسسات الداعمة لاقتصاد السوق كالمصارف، وشركات التأمين، والأسواق المالية وشركات الوساطة والسمسة. ففي عام ٢٠٠١ صدر القانون رقم ٢٨، الذي سمح بإقامة المصارف الخاصة، وسمح بأن يساهم رأس المال الأجنبي في هذه المصارف، على أن لا تزيد مساهمته عن ٤٩٪ من رأس المال، وجرى أيضاً اعتماد قانون رقم ٢٩ تاريخ ٢٠٠١ والخاص بالسرية المصرفية، وإصدار قانون تشريع جديد للنقد الأساسي.

وبرأي الباحث يعتبر قانون السماح بإحداث المصارف الخاصة ثاني أهم قانون أو إجراء اقتصادي تم اتخاذه في عملية تحول سورية من نظام التخطيط المركزي إلى نظام السوق، وهو يقارب في أهميته صدور قانون الاستثمار رقم ١٠ وتعديلاته، لأن البنك هو شريك الأعمال والشركات، فالشركة تقوم بإيداع حساباتها في البنك والبنك بدوره يقوم بتمويل أعمالها عن طريق منحها القروض وتغطية اعتماداتها المستقبلية ودراسة الجدوى الاقتصادية لأي مشروع تريد تنفيذه وتمويل القسم الأكبر منه. وقد بلغ عدد المصارف الخاصة عام ٢٠٠٧، ١٤ مصرفاً برأسمال إجمالي ٤٤٧٥٠ مليون ل.س^(١)، فقد شهد القطاع المصرفي نمواً إيجابياً في الفترة الماضية تماشياً مع النشاط الاقتصادي العام وسجلت مجموع الموجودات وودائع الزبائن والتسليفات للقطاع الخاص والحسابات الرأسمالية ارتفاعاً، بالإضافة إلى ارتفاع الودائع بالعملة الأجنبية على نحو أكثر منه للودائع بالعملة المحلية ، وفيما يلي حجم الودائع القطاع الخاص لدى المصارف العامة والخاصة أعوام ٢٠٠٤-٢٠٠٥-٢٠٠٦ ونسبة توزيعهم بين المصارف العامة والخاصة .

^١ هيئة الاستثمار السورية، تقرير هيئة الاستثمار السورية السنوي الثالث لعام ٢٠٠٨، رئاسة مجلس الوزراء، ص ٧٢

جدول رقم ٣/ حجم الودائع لدى المصارف العاملة في سورية لأعوام ٢٠٠٤-٢٠٠٥-٢٠٠٦ (١)

ودائع القطاع الخاص	٢٠٠٤	%	٢٠٠٥	%	٢٠٠٦	%
لدى المصارف العامة	٣٩٢٧٩٦	٩٥,١	٣٨٠٦٣٦	٨٥,١	٤٠٨٣٣٢	٧٣,٨
لدى المصارف الخاصة	١٩٩٨٨	٤,٩	٦٦٨٧٥	١٤,٩	١٤٤٩٣١	٢٦,٢
المجموع	٤١٢٧٨٤	١٠٠	٤٤٧٥١١	١٠٠	٥٥٣٢٦٣	١٠٠

يبين الجدول السابق ، انخفاض ودائع القطاع الخاص لدى المصارف العامة بشكل واضح وقد كانت ودائعه تشكّل تشكل ودائعه ٩٥,١٪ من إجمالي ودائع المصارف المحلية عام ٢٠٠٤ ثم انخفضت هذه النسبة لتصبح ٧٣,٨٪ نهاية عام ٢٠٠٦، وينعكس ذلك إيجاباً على نسب الإيداع لدى المصارف الخاصة على الرغم من الدخول الجديد لتلك المصارف للسوق السورية فقد باشرت هذه المصارف عملها عام ٢٠٠٤. ومن أولى البنوك التي فتحت بنك بيمو السعودي الفرنسي وبنك سورية والمهجر والمصرف الدولي للتجارة والتمويل، ويتم الحديث الآن عن استكمال الإجراءات لدخول بنك الكويت الوطني إلى السوق السورية، وفي موازاة العدد المتزايد للمصارف الخاصة وتوسع المصارف الموجودة قد أدى إلى ارتفاع ملموس في حسابات الرساميل بأكثر من ثلاثة أضعاف وفقاً لإحصاءات مصرف سورية المركزي. وفيما يلي جدول بأسماء المصارف الخاصة التقليدية والإسلامية المرخصة في سورية.

جدول رقم ٤/ : حجم الاستثمارات ونسبة الاستثمار الأجنبي وعدد الفروع في المصارف الخاصة لعام ٢٠٠٧

بالليرة السورية (٢)

اسم المصرف	رأس المال مليون ل.س	نسبة الاستثمار الأجنبي	تاريخ المباشرة	عدد الفروع	عدد العاملين
بنك بيمو السعودي الفرنسي	٢٥٠٠	٤٩٪	٢٠٠٤	٢٣	٤٩٠
بنك سورية والمهجر	٣٠٠٠	٤٩٪	٢٠٠٤	١٧	٣٢٦
البنك الدولي للتجارة والتمويل	٣٠٠٠	٤٩٪	٢٠٠٤	٢٠	٣٢٥
بنك عودة - سورية	٢٥٠٠	٤٩٪	٢٠٠٥	٢٠	٤٠١
البنك العربي - سورية	٣٠٠٠	٤٩٪	٢٠٠٦	١٤	٢٧٣

^١ المركز الاقتصادي السوري، تقرير القطاع المصرفي في سورية ، واقع وأفاق ، ٢٠٠٧ ، ص ١١

^٢ هيئة الاستثمار السورية، مرجع سابق، ص ٧٢

بنك بيبيلوس - سورية	٢٠٠٠	%٤٩	٢٠٠٥	٧	٢٤٣
بنك سورية والخليج	٣٠٠٠	%٤٩	٢٠٠٧	٤	١٠٠
بنك فرنسبنك - سورية	١٧٥٠	%٤٩	٢٠٠٩	٢	٦٣
بنك الأردن - سورية	١٥٠٠	%٤٩	٢٠٠٨	١	٧٦
بنك الشرق	٢٥٠٠	%٤٩	٢٠٠٩	١	-
بنك قطر الوطني - سورية	٥٠٠٠	%٤٩	٢٠٠٩	١	-
بنك سورية الدولي الإسلامي	٥٠٠٠	%٤٩	٢٠٠٧	٧	٢١٨
بنك الشام	٥٠٠٠	%٤٩	٢٠٠٧	٣	٨٤
بنك بركة - سورية	٥٠٠٠	%٤٩	-	-	-
المجموع	٤٤٧٥٠	%٤٩	-	١٢٠	٢٥٩٩

أما في مجال التأمين فقد سمح للقطاع الخاص بالدخول إلى سوق التأمين السوري حتى وصل عدد الشركات التي حصلت على تراخيص اللازمة للبدء في مزاولة نشاطها داخل السوق إلى أربع عشرة شركة لغاية ٢٠٠٦ ويبلغ رأسمالها الإجمالي ١٢٦٥٠ مليون ل.س.^(١)

وعلى صعيد سياسة سعر الصرف أنهى العمل بنظام ربط الليرة بعملة واحدة " الدولار الأمريكي " وربطها بسلة عملات وحدة حقوق السحب الخاصة عام ٢٠٠٧ لمحاولة حماية الاحتياطي الأجنبي من تقلبات أسعار صرف العملات سعر الصرف، ليصل اليوم إلى سعرين فقط الأول هو سعر صرف عمليات الدولة والقطاع العام والثاني يتم تحديده بشكل يومي من قبل مصرف سورية المركزي، وقد أعطيت المصارف الخاصة الحق بالتعامل مع بيع وشراء القطع الأجنبي بمرونة ضمن هامش الحدود الدنيا والقصى المحددة من قبل المصرف المركزي.

وبنظرة سريعة إلى الحصيلة الاقتصادية لما أنجزَ على الصعيد الاقتصادي بعد المؤتمر العاشر لحزب البعث، يتضح دور القطاع الخاص، الذي ازداد دوره محوراً ومحركاً للاقتصاد السوري والشكل التالي يبين مدى مساهمة كل من القطاعين العام والخاص في الإنتاج المحلي الإجمالي للأعوام ٢٠٠٠ حتى ٢٠٠٧.

جدول رقم / ٥ / الإنتاج المحلي الإجمالي بالأسعار الثابتة لعام ٢٠٠٠

^١ المركز الاقتصادي السوري، تقرير بعنوان "التأمين في سورية بين الواقع والتطبيق"، ٢٠٠٧، ص ٩

السنوات	الإنتاج			نسبة مساهمة بالإنتاج %		
	قطاع عام	قطاع خاص	مجموع	قطاع عام	قطاع خاص	مجموع
٢٠٠٠	٧٤٢٣٠٣	٨١٤٨١٦	١٥٥٧١١٩	٤٧,٧	٥٢,٣	١٠٠
٢٠٠١	٧٢٢٠٠٧	٩٠٨٦٠٧	١٦٣٠٦١٤	٤٤,٣	٥٥,٧	١٠٠
٢٠٠٢	٧٤٩٠١٧	٩٦٠٧٥٢	١٧٠٩٧٦٩	٤٣,٨	٥٦,٢	١٠٠
٢٠٠٣	٧٢٠٤٠٢	١٠٢٥٠٤٠	١٧٤٥٤٤٢	٤١,٣	٥٨,٧	١٠٠
٢٠٠٤	٧٧٩٤٧٩	١٠٦٩٢٩٦	١٨٤٨٧٧٥	٤٢,٢	٥٧,٨	١٠٠
٢٠٠٥	٧٨٩٠٤٨	١١٩٥١٦٢	١٩٨٤٢١٠	٣٩,٨	٦٠,٢	١٠٠
٢٠٠٦	٨٣١٨٧٢	١٢٦٢٦٧٠	٢٠٩٤٥٤٢	٣٩,٧	٦٠,٣	١٠٠
٢٠٠٧	٨٥٨٥٧٥	١٣٧٤٥١٧	٢٢٣٣٠٩٢	٤٨,٤	٦١,٦	١٠٠
٢٠٠٨	٩٣٩٤٤٤	١٣٩٢٧٩٣	٢٣٣٢٢٣٨	٤٠,٣	٥٩,٧	١٠٠

المصدر : (١)

حيث ازدادت مساهمة القطاع الخاص في الإنتاج المحلي الإجمالي من ٥٢,٣ % عام ٢٠٠٠ إلى ٥٩,٧ % عام ٢٠٠٨، تناسب عكسا بتراجع مساهمة القطاع العام في الإنتاج المحلي الإجمالي من ٤٧,٧ % في عام ٢٠٠٠ ليبلغ ٤٠,٣ % عام ٢٠٠٨ كما هو مبين بالجدول السابق.

وقد جاء في التقرير السنوي لمناخ الاستثمار في الدول العربية لعام ٢٠٠٥^(٢) والذي تصدره المؤسسة العربية لضمان الاستثمار أن ثماني دول عربية شهدت ارتفاعاً في حصتها من تدفقات الاستثمار الأجنبي المباشر سادسها سورية التي استقطبت (٢,٧) مليار دولار وحصّة (٩,٩ %) من إجمالي الاستثمارات الأجنبية الواردة إلى الدول العربية .

^١ هيئة الاستثمار السورية، مرجع سابق ، ص ١١

^٢ هيئة الاستثمار السورية، مرجع سابق ، ص ٧٨

الفصل الثاني : أثر العولمة في المحاسبة والمراجعة

المبحث الأول : أثر العولمة في المحاسبة :

كان لتوسع السوق أثرٌ هامٌ على الفكر المحاسبي من خلال تباين مبادئ المحاسبة ومعاييرها الذي كان سائد في غياب مبادئ أو معايير موحدة للمحاسبة وقد كانت مهنة تدقيق الحسابات هي التي تلقت الصدمة الأولى خلال فترات أزمة الكساد الكبير التي عصفت بالاقتصاد الرأسمالي عام ١٩٢٩.

وعاشت الولايات المتحدة فترة السوق الرأسمالية الكبيرة وما رافقها من منافسة رأسمالية بين الشركات لتتنافس على الأسواق من خلال استخدام أنماطٍ جديدة للتكنولوجيا، ومن الطبيعي أن الشركات الضعيفة كانت تعاني من أزمات مالية تهددها بالإفلاس مما يضطرها للبحث عن الأموال الموجودة في خزائن البنوك لعلها تحصل على قروض تدفع بموجبها التزاماتها العاجلة وتؤجل شبح الإفلاس ... وهذا لا يمكن أن يتحقق إلا من خلال قوائم مالية رابحة ولو بشكل وهمي.

ومن أهم الوسائل التي كانت تلك الإدارات تلجأ إليها للمغالاة بتقويم المخزون السلعي، تغيير طرق صرف المخزون من FIFO إلى LIFO إلى المتوسطات مما يؤدي إلى تضخم الأصول والأرباح ، كما قد تقوم الشركة المخزون بثمن التكلفة الذي هو أعلى من سعر السوق. وحين تقع

واقعة الإفلاس تهرع البنوك والمساهمين إلى القضاء لمساءلة المدقق (المحاسب القانوني) الذي أجاز القوائم المالية ، وعندما كان المحاسب القانوني يمثل أمام المحاكم كان يقول أن المهنة ليس لها مبادئ أو معايير ملزمة بل الإدارة تعتقد بأنها حرة فيما تتبناه من معايير أو مبادئ أو سياسات محاسبية أسوة بما تتبناه من سياسات تسويقية أو مالية أو إدارية. وكانت نتيجة هذا الوضع :

- "ارتفاع المطالبة بوضع مبادئ للمحاسبة لإلزام الإدارة في مختلف الشركات بالنقد فيها والتقليل من المخاطر التي يتعرض لها المجتمع المالي بسبب ترك الحرية للشركات في اختيار طرائق المحاسبة التي تراها مناسبة . كما أعلنت لجنة بورصة الأوراق المالية SEC في عام ١٩٣٨ بأنها ستتولى مباشرة إصدار معايير للمحاسبة في حال عجز المهنة ."^(١)

- "تعاظم دور مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA : وقد كان لهذا المجمع دور مهم في توحيد الممارسة المحاسبية المطبقة عن طريق المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ولقد امتد نفوذ هذا المجمع إلى خارج الولايات المتحدة، فأصبح مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً ، يستخدم ليس في الولايات المتحدة فحسب، بل من قبل غالبية المحاسبين في كثير من أقطار العالم ويعزى ذلك إلى التطور الذي قطعه هذا المجمع من جهة، وإلى نشاط الشركات والاحتكارات الأمريكية في العالم من جهة ثانية ، هذه الشركات التي كانت تصر على قيام محاسب قانوني من أعضاء هذا المجمع بمراجعة حساباتها، ليشير في تقريره إلى أن الشركة موضوع المراجعة قد اتبعت المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً لدى إعداد حساباتها."^(٢)

وقد انتهت التجربة الأمريكية إلى تحميل هيئات ممثلة للمجتمع المالي إعداد وتطوير معايير للمحاسبة تلتزم فيها كافة الشركات المسجلة في البورصة بالدرجة الأولى وهذا يؤدي إلى انتشارها على نطاق واسع بما يمكن تسميته مدخل المستثمر . هذا المدخل الذي يعتبر أن القوائم المالية تعد لخدمة المستثمر، أما البورصة التي تتيح أمام المستثمر فرصة تبادل الأوراق المالية، وإن حاجات المستثمرين تتطور، وتتغير بفعل تغير

^١ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، نظرية المحاسبة ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٤ ، ص ٣١

^٢ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون، مرجع سابق، ص ٣١

الظروف الاقتصادية والمالية المحيطة وإن هيئة معايير المحاسبة المالية في أمريكا FASB هي المخولة بهذا التغيير.

ولكن توسع السوق الرأسمالي جعل المحاسبين الأمريكيين يطمحون إلى بناء معايير دولية تطبق ليس عليهم وحدهم بل على كل دول العالم من خلال مظلة العولمة، ولعل العوامل المرافقة إلى هذا هي :

أ- "أثر التبادل التجاري : أدى النزوع إلى حرية التبادل التجاري بين دول العالم ، وتحرير التجارة التدريجي من القيود الجمركية ، وتزايد عدد الدول المنضمة إلى منظمة التجارة العالمية إلى اهتمام الدول والشركات بتكاليف الإنتاج بهدف تحديد الأسعار، واحترام قواعد المنافسة الشريفة، وهذا يعتمد على تبني معايير المحاسبة الدولية. فلا يجوز البيع بأقل من ثمن التكلفة بشكل عام، إذ أن البيع بخسارة قد يؤدي إلى تدمير نظام المنافسة العادلة، والعمل على تطبيق سياسة إغراق لتدمير بعض الشركات المنافسة عن طريق إلحاق خسائر كبيرة بها مما يؤدي إلى إفلاسها وخروجها من السوق .

وقد حسمت المعايير الدولية النقاش في هذه المسألة عن طريق تبني مفهوم قياس البضاعة بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، حرصاً على شرف المنافسة وضمان تحقيق أرباح تمكن من تجديد الأصول الثابتة في المستقبل أي ما من شأنه الحفاظ على استمرارية المشروع على المدى البعيد وعدم اللجوء إلى سياسات الإغراق".

ب- "التنمية الدولية : تمثل التنمية الاقتصادية هدفاً تسعى إلى تحقيقه الشعوب وحكومات الدول المختلفة، كما تهتم منظمة الأمم المتحدة بدراسة مؤشرات التنمية الاقتصادية في دول العالم وتقدم بعض المساعدات الإحصائية في هذا المجال، بهدف إعداد الحسابات القومية ضمن أسس موحدة تصلح للمقارنة بين دول العالم، كما تصلح للتجميع والتلخيص على مستوى الأقاليم أو القارات أو الدول.

ولهذا نجد في كل دولة من دول العالم نظاماً للحسابات القومية يهدف إلى إعداد الحسابات القومية اللازمة لقياس مؤشرات النمو الاقتصادي ويقدم هذا النظام إطاراً محاسبياً شاملاً يمكن من تجميع البيانات الاقتصادية، وعرضها بشكل مصمم لأغراض التحليل الاقتصادي واتخاذ القرارات ورسم السياسات على مستويات تجميع مختلفة كالوحدات الاقتصادية كالمشروعات الفردية والشركات أو قطاعات الاقتصاد الوطني أو الدولة ككل.

ولكي تؤدي الحسابات القومية الوظيفة المطلوبة منها لا بد أن تعد على أساس الاعتماد على القوائم المالية المعدة من قبل الوحدات الاقتصادية شريطة أن تفصح القوائم المالية عن أسس

القياس المستخدمة لإمكان إدخال التعديلات المناسبة عليها. وهذا ما يفترض إما الأخذ بأسس ومعايير الحسابات القومية المحددة بحسب نظام الأمم المتحدة، أو الاعتماد على معايير المحاسبة الدولية، مما يجعل توحيدها ممكناً وإعداد الحسابات القومية بناء عليها ممكناً وقابلاً للمقارنة." (١)

ج- "تدفقات رؤوس الأموال : تلعب تدفقات رؤوس الأموال دوراً هاماً في تحريك عجلة الاستثمار على الصعيد الدولي، وتأخذ هذه التدفقات عدة نماذج منها إنشاء فروع للشركات المتعددة الجنسيات في الأقاليم أو الدول التي يقدم وجود هذه الفروع مصلحة للشركة الأم، وعند ذلك يواجه الفرع مشكلة إعداد حساباته وقوائمه المالية في نهاية الدورة المحاسبية. إذ إن الفرع ملزم بتطبيق القوانين المحلية الخاصة بالقياس والإفصاح المحاسبي وكذلك هو ملزم بتطبيق المعايير المهنية السائدة في بلد إقامة الفرع. إلا إن إدارة المركز بحاجة إلى توحيد القوائم المالية للفروع المختلفة مع المركز الرئيسي وإن وجود اختلافات في معايير القياس والإفصاح يحتاج إلى إعداد تسويات محاسبية معقدة قبل إعداد القوائم المالية للمركز والفروع مع بعضها البعض ولكن إذا كان يتبع في الدول التي تتواجد فيها أفرع الشركة والمركز الرئيس المعايير الدولية تنتفي الحاجة إلى قيود التسوية تلك، وقد حدث أن عرضت إحدى شركات النفط البريطانية بريتش بتروليم (BP) أسهمها لتدرج في بورصة الأوراق المالية في نيويورك ، فطلبت البورصة تعديل قوائمها المالية بحسب المعايير الأمريكية، وأدى ذلك إلى تخفيض الأرباح بنسبة ٧٠٪ وهذا ما يجعل تطبيق المعايير الدولية ضرورة لتداول الأوراق المالية وتمكن المستثمرين من شركات أو أفراد عبر الأسواق الاستثمارية الدولية من اتخاذ قراراتهم ببساطة ووضوح.

وفي دراسة حول تأثير المعايير المستخدمة على نتائج الأعمال تبين أن شركة Smithkline Beecham حققت أرباحاً على أساس المعايير البريطانية (المحلية) مقدارها ٦٣٨ مليون جنيه إسترليني كما كانت حقوق الملكية في هذه الشركة ٧٤٣ مليون جنيه وعند تعديل قوائمها المالية على أساس المعايير الأمريكية صار صافي الربح ٤٧٤ مليون جنيه وحقوق الملكية ٤،١١٣ مليون جنيه." (٢)

١ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، المحاسبة الدولية ، دار الثقافة ، عمان ، ٢٠٠٠ ، ص ٢٢-٢٤

٢ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، مرجع سابق، ص ٢٥

- محاولات التوحيد على المستوى الدولي :

"وقد بدأت محاولات وضع معايير على المستوى الدولي مع بدايات القرن الماضي حيث عقد أول مؤتمر دولي للمحاسبين (International Congress of accountants(IAC) عام ١٩٠٤ في مدينة سانت لويس بأمريكا ودار البحث حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام ١٩٢٦ وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريباً، إضافةً إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندا كبيرة.

أما المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث فقد عقد في نيويورك في عام ١٩٢٩ حيث قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسية وهي : الاستهلاك والمستثمر - الاستهلاك وإعادة التقويم -السنة التجارية أو الطبيعية.

وانعقد المؤتمر الرابع في لندن عام ١٩٣٣ وقد شاركت فيه ٤٩ منظمة محاسبية عينت ٩٠ مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور ٧٩ زائراً من الخارج، وقد بلغت عدد الدول التي مثلت في المؤتمر ٢٢ دولة منها استراليا ونيوزيلندا وبعض الدول الأفريقية.

وقد بلغ عدد المشاركين في المؤتمر العالمي الخامس ٣٢٠ وفداً فضلاً عن ٢٥٠ مشاركاً من باقي أنحاء العالم ونسبة كبيرة من ألمانيا التي استضافت المؤتمر في عاصمتها برلين في عام ١٩٣٨.

وبعد أن وضعت الحرب العالمية أوزارها بادرت لندن لاحتضان المؤتمر الدولي السادس في عام ١٩٥٢ حيث سجل المؤتمر ٢٥١٠ أعضاء من بينهم ١٤٥٠ من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و ١٩٦ من دول الكومنويلث والباقي من ٢٢ دولة أخرى. وقد جاءت الدعوة إلى العالمية في المؤتمر الدولي السابع الذي عقد في مدينة أمستردام - هولندا عام ١٩٥٧ إذ جاءت دعوة Kraayenhof الرئيس السابق للمعهد الهولندي للمحاسبين بفكرة مجموعة موحدة للقواعد المحاسبية، وعادت نيويورك لتحتضن المؤتمر الثامن في عام ١٩٦٢ وحضره ١٦٢٧ عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى ٢١٠١ من دول أخرى وشارك فيه ٨٣ منظمة يمثلون ٤٨ دولة وقد قدم فيه ٤٥ بحثاً.

وفي المؤتمر التاسع في باريس ١٩٦٧ تم تشكيل فريق عمل دولي ضم ١٤ فرداً من دول مختلفة هدفه مراجعة تطور الفكر المحاسبي . وبعد ثلاثة اجتماعات وفي عام ١٩٧١ صدر تقريرهم بتعزيز التوافق وكانت إحدى توصياتهم تشكيل لجنة التنسيق الدولية لمهنة المحاسبة International Coordination Committee for the Accountancy Profession وفي المؤتمر العاشر في سبني ١٩٧٢ شكلت لجنة تمثل استراليا، كندا، فرنسا، الهند، اليابان، هولندا، الفلبين، انكلترا، والولايات المتحدة وقد خطت خطوة كبيرة جداً نحو التوافق بأول لقاء عقد في دوسلدورف بألمانيا في عام ١٩٧٣ بقرارها تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية International Accounting Standards Committee IASC وتهتم بإعداد ونشر معايير المحاسبة الدولية. وإن لجنة التنسيق المذكورة اقترحت أيضاً إنشاء الإتحاد الدولي للمحاسبين International Federation of Accountants (IFAC) حيث صدر الاتفاق في المؤتمر الدولي الحادي عشر الذي عقد في ميونيخ -ألمانيا في ١٩٧٣ وبإنشائه حلت اللجنة نفسها.

وكان آخر تلك المؤتمرات المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر الذي عقد في استانبول عام ٢٠٠٦ . وكان تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي، ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم، واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.^(١)

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات محاسبية وقيام منظمات غير محاسبية باستهداف عملية وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق المعايير، وأهم هذه المنظمات :

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.

٢. لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC.

٣. هيئة الأمم المتحدة (UN) .

٤. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD)

^١ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، مرجع سابق ، ص ٣٥-٣٣ ، كما ينظر في حمدان ، مأمون ، محاضرة بعنوان " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية " ، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، بيروت ، ٢٠٠٨ ، كما ينظر في المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (١) ، عمان ، ٢٠٠٨ ، ص ١٥

١. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

" وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام ١٩٧٧ في ميونيخ ألمانيا في المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر ، أي بعد تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية (ISAC) بأربعة أعوام ، وبعد توقيع اتفاقية من قبل ٦٣ هيئة محاسبية تمثل ٤٩ دولة .

وتعد عضوية الاتحاد مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في بلدانها كما أن أعضاء الاتحاد لدولي للمحاسبين هم أعضاء في لجنة معايير المحاسبة الدولية، لكن لجنة المعايير مسؤولة عن التقارير المالية الخارجية، بينما مسؤوليات الاتحاد الدولي للمحاسبين أكثر شمولاً . فالهدف الأساسي للاتحاد الدولي للمحاسبين هو تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه، فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم." ^(١) بالإضافة إلى تأسيسه العديد من اللجان لتنفيذ برنامج عمله وهي: ^(٢)

the International Auditing Practices Committee	لجنة ممارسات المراجعة الدولية
the Education Committee	لجنة التعليم
the Ethics Committee	لجنة السلوك المهني
Financial and Management Accounting Committee	لجنة المحاسبة الإدارية والمالية
the Public Sector Committee	لجنة القطاع العام
Transnational Auditors Committee2000	لجنة المراجعين الدوليين

^١ دهي ، دينا ، مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية ، ماجستير ،جامعة دمشق ، ٢٠٠٧ ، ص ١٥

^٢ الموقع الالكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين www.ifac.org ، الدخول كان بتاريخ ٢٩-١١-٢٠٠٩

Compliance Advisory Panel2003	الهيئة الاستشارية لبرنامج الالتزام
Developing Nations Committee2005	لجنة الدول النامية
Small and Medium Practices Committee	لجنة المكاتب الصغيرة والمتوسطة

٢. لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASB)

"هي منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير يمكن استخدامها من قبل المؤسسات والشركات لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم. تم تأسيس اللجنة إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، المكسيك، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة). واعتبرت لجنة المعايير المحاسبية بعد تشكيلها الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية. واتخذت اللجنة مدينة لندن مقراً لها.

ومنذ عام ١٩٨٣ شملت عضوية اللجنة كلاً من المنظمات المحاسبية المهنية الأعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ^(١)، وتهدف لجنة المعايير المحاسبية الدولية إلى: ^(٢)

١- تطوير مجموعة وحيدة من المعايير المحاسبية من أجل المصلحة العامة ذات جودة عالية وقابلية للفهم والإنفاذ عالمياً، تتطلب وجود معلومات ذات جودة عالية وشفافية ومقارنة في البيانات المالية والابلاغات المالية الأخرى لمساعدة المشاركين في الأسواق المالية العالمية والمستخدمين الآخرين في صنع القرارات الاقتصادية.

٢- تعزيز الاستخدام والتطبيق الصارم لتلك المعايير.

٣- العمل بفاعلية مع الهيئات التي تخضع لمعايير وطنية من أجل تحويل المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى حلول ذات جودة عالية .

وفي عام ٢٠٠٠ تم إعادة هيكلة لجنة المعايير و النظام الأساسي لها و تم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الذي اعتبر بدءاً من عام ٢٠٠١ هو المسؤول عن عملية

^١ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، مرجع سابق ، ص ٣٦ ، كما ينظر في المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (١) ، مرجع

سابق، ص ٢٤

٢ دهي ، دينا، مرجع سابق، ص ١٠-١١

إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلاً من لجنة المعايير حيث تبني هذا المجلس جميع المعايير المحاسبية الصادرة عن لجنة المعايير الدولية .

كما قام المجلس عام ٢٠٠٢ بإعادة تسمية ((لجنة التفسيرات القائمة)) (SIC) و تبديل هذه التسمية إلى ((لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية)) (IFRIC) التي تهدف إلى تفسير و توضيح المعايير المحاسبية القائمة إضافة إلى تقديم إرشادات و توجيهات بشكل دائم حول معايير المحاسبة الدولية القائمة و حول معايير التقارير المالية الدولية . ويتألف المجلس من اثنتي عشر عضواً يعملون كامل الوقت واثنين غير متفرغين يتم تعيينهم من قبل من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية .^(١)

٣. هيئة الأمم المتحدة (UN) : **United Nations** (٢)

" اهتمت هيئة الأمم المتحدة (UN) في وضع معايير موحدة للمحاسبة منذ إنشاء لجنة الشركات عابرة القوميات (TNC) في عام ١٩٧٤ من قبل المجلس الاقتصادي والاجتماعي Economic and Social Council (ECOSOC) التابع للأمم المتحدة نتيجة توصيات من مجموعة من الأشخاص البارزين الذين تم تعيينهم في عام ١٩٧٢ لدراسة أثر الشركات المتعددة الجنسيات على التطور الاقتصادي والعلاقات الدولية، وقد توصلت المجموعة إلى أن هناك نقصاً أو حاجة ملحة لمعلومات مالية وغير مالية قابلة للاستخدام من قبل هذه الشركات. وفي عام ١٩٧٦ أسست اللجنة مجموعة من ١٤ عضواً خبراء في المعايير المحاسبية الدولية لدراسة ممارسات إعداد التقارير في الشركات العابرة للقوميات، وتقدمت اللجنة بتقرير إلى الأمين العام للأمم المتحدة في عام ١٩٧٧ بعنوان " المعايير المحاسبية ومعايير إعداد التقارير في الشركات العابرة للقارات " إلا أن التقرير لم يعتمد نظراً لأن أعضاء اللجنة لم يكونوا ممثلين لحكوماتهم وفي عام ١٩٧٩ تم تعيين مجموعة من الخبراء المتخصصين العاملين مع الحكومات مؤلفة من ٣٤ شخص. وفي عام ١٩٨٢ قدمت المجموعة تقريرها النهائي الذي تضمن قضايا تتعلق بأعداد التقارير المالية والإفصاح من قبل المشاريع الوطنية والمشاريع العابرة للقارات. في عام ١٩٨٢ تم إنشاء مجموعة خبراء الأمم المتحدة العاملة بين الحكومات من أجل معايير محاسبية ومعايير أعداد التقارير وذلك بناء على قرار من المجلس الاقتصادي والاجتماعي للأمم المتحدة وكان

١ Yue-chang ,Su, Xiao-me,Guo, Oct. 2006 , An Analysis of Globalization of Accounting Standards based on Game Theory , Journal of Modern Accounting and Auditing , Vol.2, No.10 (Serial No.17) USA, pp20-21

٢ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، مرجع سابق ، ص ٢٦

الهدف الرئيس لهذه المجموعة هو تعزيز التوافق في محاسبة الشركات، وقد أظهر أهدافاً فرعية هي :

١- تقديم هيكل دولي لاعتبار قضايا المحاسبة وإعداد التقارير من قبل الشركات عابرة القوميات.

٢- تقديم مساهمة إيجابية في وضع المعايير القومية والإقليمية.

٣- أخذ مصالح الدول النامية بعين الاعتبار في مجال الإفصاح.

كما شكلت الأمم المتحدة لجنة المستشارين الفنيين^(١) التي انبثقت عن أعمال مؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD المنعقد عام ١٩٩١، لوضع أسس لاعتماد نظام عالمي للتأهيل المحاسبي، يحدد معايير وشروط الاعتراف المتبادل بالمؤهلات المهنية فيما بين الدول ، وفي الاتجاه نفسه عالج الاجتماع ١٥١ للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC والذي عقد بباريس عام ١٩٩٧ النظام العالمي المقترح للتأهيل المحاسبي والاعتراف المتبادل بين الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية WTO.

وقد انبثق عن الأمم المتحدة مجموعة من المؤسسات المالية المعنية بالاستثمار والتمويل الدولي^(٢) كالبنك الدولي وصندوق النقد الدولي حيث كافة القروض والمساعدات التي تقدمها تلك المنظمات تقتضي تقيد الجهات المستفيدة بالمعايير المحاسبية الأمريكية أو الدولية.

٤. منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية Organization for Economic

cooperation and Development (OECD)^(٣)

"اهتمت منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية (OECD) بمجال التوحيد المحاسبي، وهي منظمة دولية تأسست عام ١٩٦٠ عن طريق حكومات ٢٤ بلداً صناعياً في أوروبا وآسيا وأمريكا الشمالية وأستراليا . في عام ١٩٧٥ شغل مجلس هذه المنظمة لجنة الاستثمار والشركات المتعددة الجنسيات. وفي عام ١٩٧٦ أصدرت اللجنة بياناً يحتوي على مجموعة من الإرشادات للشركات المتعددة الجنسيات المتعلقة بالإفصاح التطوعي عن المعلومات المالية الخاصة بأعمال هذه المنشآت.

^١ أبو غزالة ، طلال ، محاضرة بعنوان " نحو عولمة مهنة المحاسبة " ، جامعة الإمارات العربية المتحدة ، كلية التجارة والاقتصاد ،

١٩٩٧، ص١٢، الدخول كان بتاريخ ٢٩-١١-٢٠٠٩، [http://www.tag-](http://www.tag-publication.com/download_file.aspx?filename=/UploadFiles/Speeches/d4295138426blj_04.doc)

publication.com/download_file.aspx?filename=/UploadFiles/Speeches/d4295138426blj_04.doc

^٢ القاضي ، حسين ، حمدان ، مأمون ، مرجع سابق ، ص٢٧

^٣ دهي ، دينا ، مرجع سابق ، ص ١٩-٢١

ففي عام ١٩٧٨ أسست هذه اللجنة فريق عمل للمعايير المحاسبية بهدف زيادة المعايير المحاسبية المقارنة وتقديم الإيضاحات الفنية للمصطلحات المحاسبية التي ترد في المعلومات المالية التي يتم الإفصاح عنها. وفي عام ١٩٨٠ ، تم إجراء مسح شامل للممارسات المحاسبية في الدول الأعضاء كنوع من تقييم درجة الاختلافات في الممارسات المحاسبية ونطاق التوافق بينها.

٥. الاتحاد الأوروبي (EU) ^(١)

"عمل الاتحاد الأوروبي (EU) نحو التوفيق بين المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً داخل دول الاتحاد، وأصدر في هذا المجال عدة توجيهات Directives كان لها نتائج على التقارير المالية منها:

التوجيه الرابع : الذي صدر في ١٩٧٨ وله علاقة بشكل ومحتويات القوائم المالية السنوية ومتطلبات التقييم والمعلومات الأخرى .

التوجيه الخامس : هذا التوجيه أقرّح عام ١٩٨٢ ويتعلق بشكل وإدارة الشركات المحدودة المسؤولية والمراجعة الخارجية لها .

هذا التوجيه المقترح يطلب من الشركة التي فيها أكثر من ألف موظف في السوق الأوروبية إشراك موظفيها أو عمالها في اتخاذ القرارات كما أنه يحدد بعض القواعد المنظمة للجمعية العمومية وكذلك إقرار القوائم المالية للشركة وكذلك تعيين المراجع الخارجي وأتباعه وواجباته تجاه الشركة .

التوجيه السابع : صدر في شهر تموز عام ١٩٨٣ وقد تعرض لقضية القوائم المالية الموحدة بين الشركة الأم والفروع التي تملكها، وقدم بعض الإرشادات لتوحيد التقارير المالية.

التوجيه الثامن : صدر هذا التوجيه في نيسان ١٩٨٤ وقد استعرض الحد الأدنى لمؤهلات المراجعين ، وذلك لتشمل التعليم والتأهيل المهني وبحد أدنى للتأهيل الجامعي.

والجدير بالذكر بان الإصدارات الرابع والسابع المشار إليها أعلاه لم تكن متفقة مع المبادئ المحاسبية المقبولة عموماً GAAP المعمول بها في أمريكا في بعض المجالات.

^١ القاضي، حسين، حمدان، مأمون، مرجع سابق ، ص٢٧ ، كما يُنظر ذهبي ، دينا، مرجع سابق ، ص٢٢-٢٤

وفيما يلي عرضاً للمعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية والتي لا تزال نافذة المفعول للبيانات المالية لعام ٢٠٠٩ ^(١)

Presentation of Financial Statements	١ عرض القوائم المالية
Inventories	٢ المخزون
Cash Flow Statements	٧ قائمة التدفقات النقدية
Accounting Policies, Changes in accounting estimates and errors	٨ السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
Events After the Balance Sheet Date	١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية
Construction Contracts	١١ عقود الإنشاء
Income Taxes	١٢ ضرائب الدخل
Property, Plant and Equipment	١٦ الممتلكات والمصانع والمعدات
Leases	١٧ عقود الإيجار
Revenue	١٨ الإيراد
Employee Benefits	١٩ منافع الموظفين (التقاعد)
Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	٢٠ محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	٢١ آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية
Borrowing Costs	٢٣ تكاليف الاقتراض
Related Party Disclosures	٢٤ الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة
Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	٢٦ المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد
Consolidated and Separate Financial Statements	٢٧ القوائم المالية الموحدة
Investments in Associates	٢٨ المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة
Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	٢٩ التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

^١ IASB, International Financial reporting standard , 2009, P.P5-6

Interests In Joint Ventures	الحصص في المشاريع المشتركة	٣١
Financial Instruments: Disclosure and Presentation	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض	٣٢
Earnings Per Share	حصة السهم من الأرباح	٣٣
Interim Financial Reporting	التقارير المالية المرحلية	٣٤
Impairment of Assets	انخفاض قيمة الموجودات	٣٦
Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	المخصصات , الالتزامات والموجودات الطارئة	٣٧
Intangible Assets	الموجودات غير الملموسة	٣٨
Financial Instruments: Recognition and Measurement	الأدوات المالية : الاعتراف والقياس	٣٩
Investment Property	الاستثمارات العقارية	٤٠
Agriculture	الزراعة	٤١

وفيما يلي عرضاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS^(١)

First-time-adoption of international financial reporting standards	تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى	١
Share-based payment	الدفع على أساس الأسهم	٢
Business combinations	اندماج الأعمال	٣
Insurance contracts	عقود التأمين	٤
None-current assets held for sale and discontinued operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	٥

Explorations for and evaluation of mineral resources	استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	٦
Financial instruments , disclosure	الأدوات المالية ، الإفصاح	٧
Operating Segments	قطاعات تشغيلية	٨

- تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عالمياً IFRS : (١)

أصدر الاتحاد الأوروبي في العام ٢٠٠٢ تشريعاً يقتضي من الشركات المدرجة في أوروبا تطبيق IFRS في بياناتها الموحدة. وأصبح التشريع نافذ المفعول في العام ٢٠٠٥ وينطبق على أكثر من ٧٠٠٠ شركة في ٢٨ بلداً أوروبياً. وتعني عملية تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في أوروبا أن تحل محل معايير ومتطلبات المحاسبة الوطنية كأساس لإعداد وعرض البيانات المالية للشركات المدرجة في أوروبا.

هنالك بلدان أخرى كثيرة خارج أوروبا تتجه نحو تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. ففي العام ٢٠٠٥ أصبحت هذه المعايير إلزامية في بلدان عديدة في جنوب شرق آسيا وآسيا الوسطى وأمريكا اللاتينية وجنوب إفريقيا والشرق الأوسط وبلدان الكاريبي ومن الدول العربية مصر ولبنان و البحرين والكويت وعمان وقطر والإمارات. ويضاف إلى ذلك أن بلداناً أخرى كانت قد تبنت معايير محاسبة وطنية تعكس المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية مثل استراليا وهونغ كونغ ونيوزيلندا والفلبين وسنغافورة. وقدر أن أكثر من ٧٠ بلدا طلبت من شركاتها المدرجة تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عند إعدادها وعرضها للبيانات المالية في العام ٢٠٠٥.

إن أكثر الاستثناءات المتبقية أهمية فيما يخص الاعتراف العالمي بالمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية هي الولايات المتحدة الأمريكية واليابان وكندا ذات الأسواق المالية الهامة في العالم. إذ لا يزال يُطلب من المنشآت في هذه البلدان إتباع معايير محاسبة محلية. حيث يعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية على نحو وثيق مع الهيئات الواضعة لمعايير المحاسبة الوطنية في هذه البلدان ، وذلك من أجل تقليص الفروقات ما بين معايير المحاسبة المحلية والمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية . كما تمّ في كندا نشر مقترح لمطابقة المعايير المحلية مع المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ففي عام ٢٠٠٢ وقّع كل من IASB و FASB على اتفاقية "نوروك" ليصبح التزامهما بالتقارب بين كل من المعايير الأمريكية والدولية رسمياً .

^١ ميرزا ، عباس علي ، هولت ، جراهام جيه ، أوريل ، ماغنوس ، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ، شركة جون وإيلي وأبنائه ، لندن، مترجم من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، عمان ، ٢٠٠٦ ، ص ٢، كما ينظر في Diaconu, Paul et al, op.cit., p.27

وبعد اللقاء الذي تم في عام ٢٠٠٥ بين رئيس US SEC كريستوفر كوكس وأرثر دوكيتيرس فان لويين رئيس لجنة منظمي الأوراق الأوروبية CESR أسس الاتحاد الأوروبي والولايات المتحدة الأمريكية خطة عمل مشتركة لتقريب الاختلافات بين المعايير الأمريكية والدولية بالنسبة للتقارير المالية للشركات المدرجة. وأسفر ذلك عن تبني الولايات المتحدة ومن ثم كندا الـ IFRS وهي المعايير التي يلعب مجمع المحاسبين الأمريكيين دوراً هاماً فيها.

المبحث الثاني : أثر العولمة في المراجعة

كان نشوء المراجعة في العصر الحديث تلبية لحاجات الأسواق المالية التي تلت نشوء الشركات المساهمة ، التي أعقبت الثورة الصناعية، وما كانت تطلبه من رؤوس أموال كبيرة تجمعها من المدخرين من المجتمع مقابل حصولهم على أسهم تقابل مشاركتهم في رأس المال الشركة فيجتمع هؤلاء المساهمون الذين لا يعرف بعضهم بعضاً لانتخاب مجلس إدارة من بينهم، وقد يضم أعضاء خارجيين من غير المساهمين لإدارة الشركة نيابة عنهم وهذا يجعل المساهمين بحاجة لمعرفة الكيفية التي تمت فيها إدارة أموالهم، إلا أنهم يكونون غير قادرين على الاطلاع مباشرة على حسابات الشركة لأسباب فنية تعود إلى عدم قدرة معظم هؤلاء المساهمين على فهم المعلومات المحاسبية وقد تكون الأسباب زمنية تكمن في عدم توفر الزمن الكافي لاطلاع جميع المساهمين على سجلات الشركة في وقت محدد، كما قد يمنعهم توزيعهم الجغرافي بعيداً عن مركز الشركة من الحضور إلى الشركة لمراجعة حساباتها ومعرفة حقيقة المعلومات المحاسبية الخاصة بالمركز المالي ونتائج العمليات المسجلة في سجلات المشروع. هنا ظهرت الحاجة إلى خدمات المراجعة لتضفي المصداقية على القوائم المالية التي تنشرها الإدارة ومدى تعبيرها عن وضع المشروع في لحظة معينة، تتضمن نتائج عملياته وتدفقاته المالية خلال تلك الفترة. ^(١)

بالإضافة إلى ما تقدم، هنالك عدة أسباب جعلت من المراجعة ضرورة اقتصادية في الاقتصاد المعاصر الذي غدا أكثر اعتماداً على متخذي القرارات الذين يرغبون في الاعتماد على بيانات

^١ القاضي ، حسين ، دحدوح ، حسين ، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري والإجراءات العملية ، الجزء الأول ، ٢٠٠٩ ،

قابلة للتصديق عن طريق مراجعتها من قبل مهنة مؤهلة ومستقلة وفيما يلي أهم الأسباب التي تدعم وجود هذه المهنة :

- "ضخامة حجم العمليات المالية، إذ اتسع حجم المشروعات الاقتصادية وتضخم معها حجم العمليات المالية ، التي توسعت أيضاً بفعل توسع التجارة المحلية والإقليمية والدولية، مما يجعل الخوف من حدوث الخطأ أو تدبير الغش والتلاعب أكثر أهمية ويخلق مبرراً لخدمة التأكيد التي تقدمها المراجعة للحد من الخطأ أو الغش أو التلاعب."

- "التعقيد : إذ تميزت العقود الأخيرة بتعقيد العمليات المحاسبية فكثر عمليات السيطرة والاندماج، وانتشرت تجارة المشتقات المالية بما فيها عمليات التحوط أو خيارات وعتت التجارة الالكترونية إلى حد كبيرالخ وصار من الصعب على مستخدمي المعلومات المالية، استيعاب مدلول هذه العمليات والثقة بالأرباح الناجمة عن مثل هذه العمليات، وما تنطوي عليه من خطر، وصار أمام هؤلاء المستخدمين خياران : الأول تحمل هذا الخطر وبالتالي تحمل تكاليف مهنة المراجعة والثاني تكليف مهنة المراجعة للحد من خطر المعلومات وجعلها أكثر فهماً وبيان الرأي في قابلية الاعتماد عليها."

- "تحيز معد المعلومات : فكثيراً ما تتعارض مصلحة معد المعلومات مع المستفيد منها، فقد ترغب الإدارة في إظهار المشروع رابحاً بشكل يخالف الواقع لتحافظ على سمعتها أو تحافظ على سعر السهم أو تتمكن من الاقتراض للحصول على أموال تسدد فيها التزاماتها، وتبعد إفلاساً محتملاً، فتعرض قوائمها المالية على أنها رابحة. وقد ترغب في تخفيض الأرباح للتهرب من دفع الضرائب أو المحافظة على سعر منخفض للسهمالخ وإن وجود حوافز لمعد المعلومات لتضليل المجتمع المالي يجعل الحاجة ماسة لمراجع الحسابات."

- "مساهمة منشآت المراجعة بتحمل الخطر : فإذا كان الخطر كبيراً كان كشف أجر المشروع والإفصاح عن حقيقة وضعه المشرف على الإفلاس، فإن متخذي القرارات يتحملون خطراً كبيراً متمثلاً بضياع أموالهم كلياً أو جزئياً كالمساهمين الذين يشترون

أسهمهم بناءً على قوائم مالية مضللة مما يؤدي إلى انخفاض سعر هذه الأسهم عند بيان الواقع ، أو البنوك التي تقدم قروضاً تفقد معظمها إذا أفلس المشروع".^(١)

ومما لا شك فيه أنَّ الأطراف المتضررة ستلجأ إلى القضاء لمحاولة استرداد بعض الخسائر التي منيت بها لكن إمكانية الاسترداد ضعيفة جداً، إذ إن الإدارة التي أفلس المشروع في عهدها ليس لديها سمعة تخشى عليها بعد إفلاس المشروع، كما لا تتمكن من دفع التعويضات مهمة للمتضررين، بسبب عدم إمكانياتها الاقتصادية. أما إذا كانت القوائم المضللة قد خضعت لمراجعة ، وعززت بتقرير من منشأة مراجعة الحسابات، فإن هذه المنشأة ستخضع للمقاضاة، وتطالب بتحمل مسؤولياتها المدنية والجزائية الناتجة عن قيامها بالمراجعة، مما يجعل المجتمع المالي أكثر أماناً، وخاصة أن منشآت المراجعة تعتمد على رصيد معنوي هام من السمعة والشهرة ، كما لديها إمكانات اقتصادية تجعلها أقدر على دفع التعويضات. ولا شك أن تحمل مهنة المراجعة لهذا الخطر يعزز الطلب عليها.^(٢)

بناءً على ما تقدم ظهرت الحاجة إلى تقديم خدمات مهنية مستقلة ما تسمى بخدمات التأكيد والهادفة إلى تحسين نوعية المعلومات لخدمة متخذي القرارات. إذ إن الأشخاص المسؤولين عن اتخاذ قرارات في دنيا الأعمال، يميلون إلى الاعتماد على خدمات التأكيد لمساعدتهم على قابلية تصديق المعلومات المتخذة أساساً لاتخاذ قراراتهم بالإضافة إلى تأكيد صلة هذه المعلومات بالقرارات المطلوب اتخاذها. ومن أهم خدمات التأكيد المقدمة من قبل المراجع خدمات الشهادة وهي تتمثل في إصدار المراجع شهادة أو تقرير حول مصداقية القوائم المالية المعدة من قبل الإدارة وهناك أربعة أنواع من تقارير الشهادة وهي :^(٣)

أ- مراجعة القوائم المالية التاريخية :

"وهي شكل من خدمات الشهادة يصدر المراجع بموجبه تقريراً مكتوباً يعبر فيه عن رأيه فيما إذا كانت القوائم المالية تتفق من النواحي الجوهرية مع المعايير المطبقة وتمثل خدمة المراجعة الأكثر شيوعاً والمنجزة من قبل منشآت مراجعة الحسابات. ويستفيد من تقرير مراجع الحسابات مستخدمو القوائم المالية لبيان قابلية تصديق تلك القوائم والمعدة من قبل إدارة المشروع."

^١ القاضي ، حسين ، دحدودح ، حسين ، قريط ، عصام ، تدقيق الحسابات (١) ، جامعة دمشق - نظام التعليم المفتوح ، ٢٠٠٩ ،

ص ١٨-١٩

^٢ القاضي ، حسين ، دحدودح ، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق، ص ٢٠

^٣ القاضي، حسين ، دحدودح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٣٦

ب- الاطلاع على القوائم المالية التاريخية :

"إن الاطلاع على القوائم المالية التاريخية هو نوع آخر من خدمات الشهادة الذي يقدم من قبل مراجع الحسابات. إذ أن كثيراً من الشركات أو المشروعات الأخرى غير المساهمة ترغب في تقديم تأكيد حول قوائمها المالية ، من دون أن تتحمل تكلفة المراجعة. فبينما تقدم المراجعة مستوى عالي من التأكد، فإن الاطلاع يتضمن تأكيداً متوسطاً على القوائم المالية، ويعتمد بالتالي على أدلة إثبات أقل للوصول إلى هذا المستوى من التأكد. مما يعني أتعاباً أو تكلفة أقل. "

ج- الشهادة بالرقابة الداخلية بالإضافة إلى التقارير المالية :

"كان من المؤلف مهنياً إن تقويم المراجع لنظم الرقابة الداخلية، إنما يهدف إلى تحديد نقاط القوة والضعف من أجل تحديد مدى الإجراءات الجوهرية ونطاقها إلا أن الإجراءات التي اتخذت بالولايات المتحدة بعد فضيحة ENRON أوجبت على مراجعي الحسابات التقرير عن الرقابة الداخلية بالإضافة إلى القوائم المالية، نظراً لأن كفاءة الرقابة الداخلية وفعاليتها تقل من إمكانية التضليل في القوائم المالية."

د- خدمات شهادة أخرى : (١)

"يقوم مراجعو الحسابات بتقديم خدمات شهادة مختلفة، يمثل بعضها تطويراً لعمل مراجعي الحسابات الحالي ، فقد يطلب البنك الذي قدّم قرضاً للعميل (شركة أو مشروع) تقديم تقرير من مراجع حسابات يتضمن التزام العميل بالشروط التي وضعها البنك، كأن يشترط البنك مثلاً عدم توزيع الأرباح إلى أن ينتهي سداد القرض، أو يشترط استكمال أجزاء من المشروعات تحت التنفيذ قبل دفع القسط الثاني من القرض مثلاً."

وقد ازدادت الحاجة إلى خدمات يقدمها المراجع غير خدمات المراجعة وخدمات الشهادة، لمواكبة نماذج الأخطار المختلفة التي تواجهها منظمات الأعمال كما تطورت بشكل جوهري مع نمو مصادر المعلومات المتاحة وقد سميت بخدمات التأكيد الأخرى Other assurance services . إلا أنها تختلف عن المراجعة الخاصة بالشهادة من حيث أن مراجع الحسابات ليس ملزماً بإصدار تقرير مكتوب، وإن التأكيد لا يشترط حول مصداقية قضايا طرف آخر ومدى التزامها بمعيار محدد . بل إن خدمات التأكيد الأخرى، تركز على قابلية تصديق المعلومات وعلاقتها بالهدف المقصود. على أن المظهر العام لجميع خدمات التأكيد هو التركيز على

^١ القاضي، حسين ، دحدودح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٣٧-٣٨

تحسين نوعية المعلومات المستخدمة من قبل متخذي القرارات. ومن أمثلة خدمات التأكيد الأخرى غير المراجعة : (١)

- "خدمة التأكيد حول تكنولوجيا المعلومات : وهي إحدى العوامل الرئيسية التي تشكل الطلب على الخدمات الأخرى، من خلال نمو التجارة الالكترونية. فخصوصية المعلومات وضمانها عبر الانترنت، ونمو التجارة الالكترونية رفع الحاجة إلى التأكيد على سلامة المعلومات التاريخية في لحظة معينة من الزمن. إذ أن عمليات اقتصادية كثيرة كأوامر الشراء أو البيع أو إصدار الفواتير تتم من خلال الانترنت، ويتلوها تسديد للثمن من حاسوب إلى حاسوب (EDI) Electronic data interchange مما يجعل الحاجة عظيمة للتأكد على سلامة إجراءات الحواسيب المستخدمة ، بالإضافة إلى سلامة العمليات التجارية الالكترونية. وفي هذا السياق تقدم منشآت المحاسبة القانونية خدمة التأكيد المتعلقة بسلامة العمليات التجارية عبر الانترنت (Web Trust services) من حيث الإفصاح الالكتروني عن العمليات التجارية ، كما تقدم خدمة تأكيد قابلية تصديق النظام (Systrust Services) وهي خدمة تهدف إلى تقويم النظام واختباره في مجالات مثل تكامل النظام وحماية معلوماته، حول مدى الاعتماد على نظام المعلومات المستخدم لإنتاج القوائم المالية."

ففي دراسة مسحية أجراها AICPA عن خدمات التأكيد التي تقدمها منشآت المراجعة الكبرى لعملائها تزيد على ٢٠٠ خدمة وهي عرضة للتزايد باستمرار، كما أصدرت لجنة ممارسة المراجعة المنبثقة عن الاتحاد الدولي للمحاسبين الإطار الدولي لعمليات التأكيد التي تهدف إلى توفير مستوى عال أو معتدل من التأكيد في هذا الموضوع، وهذا من شأنه زيادة مصداقية المعلومات الخاصة بهذا الموضوع.(٢) وقد أوضح الإطار الدولي نطاق عمليات التأكيد لتشمل مجموعة من الخدمات التالية : (٣)

١- عمليات تغطيتها المعايير الدولية للخدمات ذات العلاقة مثل عمليات الإجراءات المتفق عليها وجمع المعلومات المالية أو المعلومات الأخرى.

١ القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٣٩

٢ القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٤١

٣ القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٤٢

٢- إعداد البيانات الضريبية حيث لا يتم التعبير عن استنتاج يبلغ عن تأكيد.

٣- العمليات الاستشارية مثل الاستشارات الإدارية أو الضريبية.

إن هذا الدور المهم للمراجعة المتمثل بتأثيرها على قرارات المستثمرين، يعطي لهؤلاء المستثمرين الحق في الادعاء على المراجع ومطالبتهم بالتعويض عما أصابهم من ضرر، ناتج عن قصور القوائم المالية للشركة عن تقديم الإفصاح الكافي الذي يُمكن متخذي القرارات من معرفة حقيقة الظروف الاقتصادية للشركة. حيث يميلون لاعتبار المدقق بمثابة ضامن للأخطار كافة التي قد يتعرضون لها نتيجة استثمارهم في تلك الشركة.

مما جعل المنظمات المهنية تركز جهودها على تطوير معايير للتدقيق لتحقيق التوازن بين مسؤولية مدقق الحسابات واحتياجات مستخدمي البيانات المالية، من أجل حماية أعضائها من تحمل المسؤوليات لا قبل لهم بتحملها . وقد كان مجمع المحاسبين الأمريكيين AICPA من أول وأهم المنظمات التي تحسست هذه المسؤولية وبادرت إلى وضع تسع معايير للمراجعة في عام ١٩٣٩ أضاف عليها معياراً عاشراً في عام ١٩٥٤ تحت اسم معايير المراجعة المقبولة عموماً GAAS ، وقد أعاد النظر ببعض المعايير سنة ١٩٨٨ وقد رافقت المعايير العشرة هذه انتشار الاستثمارات الأمريكية إلى أنحاء العالم كافة بل إن هذه المعايير العشرة مثلت لغةً مشتركةً لبَّت مطالب المهنة في أنحاء العالم كافة مع الاستثمارات الأمريكية ودونها. حيث تم تبويبها في ثلاث مجموعات تغطي الأولى المعايير الشخصية التي يجب أن تتوفر في الشخص حتى يتمكن من القيام بخدمات المراجعة طبقاً لمستويات الجودة المطلوبة، أما المجموعة الثانية، فارتبطت بالعمل الميداني التي يجب أن تلتزم به المراجعون عند أدائهم لخدمات المراجعة، أما المجموعة الثالثة فتغطي متطلبات إبداء الرأي وكتابة التقارير عن القوائم المالية الخاضعة للمراجعة.

وإنَّ تعرض هذه المعايير للمفاهيم الأساسية التي تحكم الأداء المهني في هذا المجال دون التدخل في التفاصيل قد جعل لها قبولاً عاماً على المستوى الدولي، وأصبح متعارفاً عليها بين جمهور المراجعين الممتننين لما تتميز به من مرونة تسمح لهم باختيار إجراءات المراجعة الملائمة وتطبيقها مع ظروف كل ارتباط. (١)

وقد أسند المجمع إلى هيئة معايير المراجعة ASB مهمة إصدار بيانات تتعلق بهذه المعايير SAS إذ تتولى الهيئة مهمة تجديد هذه المعايير ومعالجة المشكلات التي تواجه تطبيقها من الناحية العملية. (٢)

١ القاضي، حسين، دحدوح، حسين، مرجع سابق ، ص ٦٣-٦٥

٢ القاضي، حسين ، دحدوح، حسين ، قريط ، عصام، مرجع سابق ، ص ٥٥

وبعد الفضائح المالية الكبرى التي حدثت لبعض الشركات الكبرى في الولايات المتحدة مثل Enron و World com وما تعرضت إليه أكبر منشأة دولية للمحاسبة القانونية Arther Anderson للتصفية واختفائها تماماً من السوق على إثر فضيحة Enron التي تبين أنها قد نشرت معلومات مضللة أهمها بعض التزامات الشركات التابعة، مما أدى إلى إصدار قانون Sarbanes-oxley عام ٢٠٠٢، حيث طلب القانون من مراجعي الشركات المساهمة العامة المسجلة في البورصة التقرير عن الإفصاح العادل للقوائم المالية، بالإضافة إلى فعالية الرقابة الداخلية . على أن يكون واضحاً أن مسؤولية تبني سياسات محاسبية راسخة، والمحافظة على رقابة داخلية كافية تقع أساساً على إدارة المشروع تحت المراجعة قبل المراجع. ودرجت الشركات الأمريكية بعد صدور قانون Sarbanes-oxley عام ٢٠٠٤ على إعداد بيان حول مسؤوليات الإدارة وعلاقتها مع منشأة المراجعة . كما أن القانون حدّد عقوبات جنائية على من يوقع على القوائم المالية والتقارير الربعية بشكل زائف ومعروف تتضمن هذه العقوبات غرامات مالية وسجنًا يصل إلى عشرين عاماً.^(١)

لكن المحاولات الهادفة لوضع معايير موحدة للمراجعة لم تقتصر على المستوى القطري فقط إذ كان للتوسع في التجارة الخارجية والاستثمارات الدولية، وانتشار الشركات المتعددة الجنسية الأثر الأكبر في اتساع قاعدة مستخدمي البيانات المحاسبية، لتضم بالإضافة إلى المستخدمين المحليين، آخرين على نطاق دولي. بالإضافة إلى أن الوصول إلى صيغة موحدة لمعايير المحاسبة الدولية تقتضي بالضرورة إيجاد معايير موحدة للمراجعة أيضاً. لذا فإن البورصات الدولية لم تشترط معايير المحاسبة الدولية فحسب، بل صارت بحاجة إلى معايير دولية للمراجعة، مما خلق الحاجة على المستوى الدولي لتوحيد الممارسة المهنية وإيجاد قواعد وأصول ممارسة مهنة التدقيق متعارف عليها دولياً تحل محل قواعد وأصول الممارسة المهنية المعمول بها إقليمياً.

لقد بدأ الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC بإصدار المعايير الدولية للمراجعة International Standards on Auditing (ISAs) التي بلغت ٢٧ معياراً عام ١٩٨٩، ثم ألغيت بعضها وجُدّد محتوى البعض الآخر وإصدار معايير جديدة وتطويرها في شكل مجموعات رئيسية وفرعية منذ العام ١٩٩٦ وما يزال التطوير والتعديل مستمراً.^(٢)

^١ القاضي ، حسين ، دحدوح ، حسين ، مرجع سابق، ص ٢٣٣

^٢ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، عمان، ٢٠٠٨، ص ١٩

وتحتوي تلك المعايير على المبادئ والإجراءات الجوهرية، وكذلك فإنها تحتوي على الإرشادات ذات العلاقة على شكل شروح وإيضاحات ومعلومات أخرى. ويراعي عند صدور هذه المعايير ما يلي^(١):

- ١- مادامت معايير المراجعة الوطنية تختلف بدرجة أو بأخرى من دولة إلى أخرى فإنه من المهم عند صدور معايير مراجعة دولية مراعاة مثل هذه الاختلافات، ومحاولة الوصول إلى معايير دولية تحظى، أو يراد لها أن تحظى، بالقبول العام دولياً.
- ٢- إن مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB عندما تضع معايير المراجعة الدولية فإنها تستهدف تطبيقها على مراجعة القوائم المالية، إلا أنه لا يمنع أن يتم مواءمة هذه المعايير إذا لزم الأمر بحيث تطبق على خدمات مهنية ومعلومات أخرى.
- ٣- عدم إعطاء الأولوية في التطبيق عندما تتعارض مع المعايير المحلية (الوطنية) والخاصة بمراجعة القوائم المالية في أي بلد، ويتم الالتزام التلقائي بهذه المعايير في الحالات التي تتفق فيها مع الأنظمة والمعايير الدولية.

-مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB

"إن مهمة الاتحاد الدولي للمحاسبين هو "تحسين وتطوير مهنة المحاسبة بالشكل الذي يجعلها قادرة على توفير خدمات مستمرة وبنوعية رفيعة لمصلحة الجمهور"، كما نص عليها نظامه الأساسي. ولسعيه لتحقيق هذه المهمة، قام مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين بإنشاء لجان فنية أهمها مجلس معايير التدقيق والتأكيد الدولية IAASB ويهدف هذا المجلس إلى تحسين جودة ووحدة الممارسة في العالم عن طريق قيامه بالمهام التالية: (٢)

١. إصدار معايير دولية للمراجعة.
٢. إصدار إرشادات عن تطبيق المعايير الدولية للمراجعة.
٣. دعم الأخذ ببيانات اللجنة كأساس لوضع المعايير والتعليمات الوطنية.
٤. دعم الإلزام بتطبيق المعايير الدولية للمراجعة من المشرعين وأسواق الأوراق المالية.
٥. تنمية الحوار بين الممارسين والمستخدمين والهيئات التنظيمية في العالم لاستكشاف احتياجات المستخدمين لمعايير وإرشادات جديدة."

^١ القاضي ، حسين ، دحدوح ، حسين، مرجع سابق، ص ٦٦

^٢ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، مرجع سابق ، ص ١٨

أما عن عملية إعداد وصياغة المعايير بداية فتتم بالحصول على المدخلات، حيث يكون ذلك عملياً، من مجموعة النصائح الاستشارية والهيئات التي تضع المعايير الوطنية وغيرهم، وبعد الموافقة تتخذ إجراءات العمل التابعة للمجلس لإيلاء المسؤوليات لفرق العمل التي تم تأسيسها لها الغرض.

ويرأس فرق العمل عادة عضو من المجلس، ويمكن أن تضم مشاركين لهم خبرة مناسبة في الموضوع الموجه ولكنهم ليسوا أعضاء في المجلس. وتكون لدى فرق العمل المسؤولية المبدئية لإعداد وصياغة المعايير وبيانات الممارسة وتطور فرق العمل مواقفها باستخدام البحث والاستشارة المناسبين.

وتعمل فرق العمل على إعداد مسودة عرض ليراجعها، ويناقشها المجلس في اجتماع للعموم. وبعد الموافقة يضع المجلس اقتراح المعيار الدولي لملاحظات العموم وتوضع مسودة العرض على الموقع الإلكتروني للمجلس وتوزع على نطاق واسع لتبدي الهيئات الأعضاء في اتحاد المحاسبين الدولي والمؤسسات التي لديها اهتمام بمعايير المراجعة والتأكيد والخدمات ذات العلاقة ومراقبة الجودة وبيانات الممارسة والجمهور العام الملاحظات بشأنها، وتتاح فترة كافية من الوقت لكل مسودة عرض لتلقي الملاحظات بشأنها، ويتم تعديلها على نحو ملائم، وتتم الموافقة على المسودة المعدلة، ويتم إصدارها كمعيار دولي نهائي أو بيان ممارسة. وإذا التغييرات التي أجريت بعد المسودة أخذت بعين الاعتبار من قبل المجلس لتكون مستقلة فسوف يضع المجلس تاريخاً منذ إدراك واعتبار مراجع الحسابات لبيانات الممارسة المناسبة.^(١)

تضم في عضوية المجلس IAASB : خمسة ممثلين عن شركات المراجعة الدولية الرئيسية ، وعشرة أعضاء من الهيئات العضوة في الاتحاد الدولي للمحاسبة IFAC وتكون الأغلبية من الدول التي تمتلك هيئات قوية المختصة بوضع المعايير الوطنية ، وثلاثة أعضاء مهتمين بالمصلحة العامة (من العامة). ليلعب العدد الإجمالي ١٨ عضواً. كما يجتمع المجلس خمس مرات في السنة.

أكثر من ١٠٠ دولة في العالم تستخدم حالياً أو هي في طور التبني لمعايير المراجعة والتأكيد الدولية ISAs لاستعمالها كما هي دون تغيير أو استخدامها كأساس لإنشاء معايير وطنية.

كما أطلق المجلس مشروعاً The clarity Project عام ٢٠٠٤ ، لتشجيع استخدام أوسع لمعايير بتسهيل ترجمة كل إصدارات المجلس .^(٢)

^١ المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق ، مرجع سابق ، ص ٥١

^٢ الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، مرجع سابق

• لجنة المراجعين الدوليين (Transnational Auditors Committee(TAC))^(١)

"هي لجنة تنفيذية تأسست عام ٢٠٠٠ تابعة للاتحاد الدولي للمحاسبين مكرسة لتمثيل و تلبية احتياجات أعضاء منتدى مكاتب المحاسبة (FOF). وهي تلعب دوراً رئيسياً في تشجيع مكاتب المحاسبة الدولية الأعضاء في المنتدى على الالتزام بمعايير عالية الجودة في الممارسة الدولية لمهنة المراجعة لمصلحة مستخدمي خدمات المهنة. ويشمل ذلك استخدام المعايير الدولية للمراجعة (ISAs).

تتمثل مسؤوليات اللجنة على وجه الخصوص على ما يلي :

- تحديد المشاكل الناتجة عن ممارسة مهنة المراجعة. وإذا تبين أن هذه المشاكل تتطلب تعديلاً لمعايير المراجعة أو التأكيدات، تقترح اللجنة على مجالس الإتحاد الدولي المختصة بوضع المعايير مراجعة الموضوع المعني.
- توفير منتدى لمناقشة "أفضل الممارسات" في مجالات مثل تلك التي تتضمن الرقابة النوعية، ممارسات المراجعة، الاستقلال، التدريب والتطوير.
- المشاركة في فريق IFAC التنظيمي للاتصالات وتحديد المرشحين المؤهلين من أجل الخدمة بمجالس IFAC المعنية بتحديد المعايير.
- العمل كقناة رسمية للتفاعل بين المكاتب الدولية والجهات التنظيمية الدولية والمؤسسات المالية فيما يتعلق بجودة عمليات المراجعة، وأنظمة الرقابة النوعية، وشفافية الشبكات الدولية".

وفيما يلي، المكاتب المحاسبة الدولية التي تتألف منها لجنة المراجعين الدوليين حتى تاريخ كانون الثاني ٢٠٠٩ :^(٢)

- Deloitte Touche Tohmatsu
- Grant Thornton International Ltd
- BDO International
- KPMG International
- RSM International Limited
- Baker Tilly International Limited

^١ الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، مرجع سابق

^٢ الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC ، مرجع سابق

- Moore Stephens International Limited
- UHY International Limited
- Ernst & Young Global Limited
- Crowe Horwath International

ولدى مقارنة معايير المراجعة الدولية (IASS) مع المعايير الأمريكية (GAAS) يبدو أن هناك تشابهاً كبيراً بين هاتين المجموعتين بل أن المعايير الأمريكية كانت أساساً هاماً لإصدار وتبني المعايير الدولية.

إلا أن التطور الذي أصاب المهنة في عام ٢٠٠٢ من خلال قانون Sarbanes Oxley act. وما تمخض عنه إنشاء هيئة الإشراف على الشركات BCOAB التي دأبت على وضع معايير جديدة للشركات المسجلة في البورصة الأمريكية، وكان من أهم معطيات هذه المعايير تحميل مراجع الحسابات المسؤولية عن تقويم الرقابة الداخلية لكن ليس بهدف تحديد العينات الجوهرية كما في GAAS أو المعايير الدولية بل من أجل إعداد تقرير مستقل أو موحد مع التقرير المعتاد عن القوائم المالية.

وفيما يلي عرضاً لهيكل تبويب المعايير الدولية للمراجعة: ^(١)

التبويب	المجموعة وعنوان المعيار
١٩٩-١	أمور تمهيدية
	الإطار الدولي لعمليات التأكيد
٢٠٠-٢٩٩	المجموعة الثانية : المبادئ العامة والمسؤوليات Responsibility
٢٠٠	الهدف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية
٢١٠	شروط التكاليف بالمراجعة
٢٢٠	رقابة الجودة لأعمال المراجعة
٢٢٠ (المعدل)	رقابة الجودة لتدقيق المعلومات المالية التاريخية
٢٣٠	التوثيق
٢٤٠	مسؤولية المراجع في اعتبار الغش والخطأ عند مراجعة البيانات المالية

^١ القاضي ، حسين ، دحدوح ، حسين، مرجع سابق، ص٦٦-٦٨

٢٥٠	مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية
٢٦٠	الاتصالات بشأن أمور المراجعة مع المكلفين بالرقابة
٤٩٩-٣٠٠	المجموعة الثالثة : تقييم الخطر والاستجابة في تقدير الأخطاء
٣٠٠	التخطيط لتدقيق البيانات المالية
٣١٥	فهم المنشأة وبيئتها وتقييم مخاطر البيانات الخاصة بالمادية
٣٢٠	الأهمية النسبية في المراجعة
٣٣٠	إجراءات المراجع في الاستجابة للمخاطر المقيمة
٤٠٢	اعتبارات المراجعة المتعلقة بالمنشآت التي تستعمل مؤسسات خدمية
٥٩٩-٥٠٠	المجموعة الخامسة : أدلة الإثبات Evidence
٥٠٠	أدلة الإثبات
٥٠١	أدلة الإثبات - اعتبارات إضافية لبنود محددة
٥٠٥	المصادقات الخارجية
٥١٠	التكاليف بمراجعة لأول مرة - الأرصدة الافتتاحية
٥٢٠	الإجراءات التحليلية
٥٣٠	المعاينة في المراجعة وإجراءات الاختبارات - الانتقائية الأخرى
٥٤٠	مراجعة التقديرات المحاسبية
٥٤٥	تدقيق قياسات وإفصاحات القيمة العادلة
٥٥٠	الأطراف ذات العلاقة
٥٦٠	الأحداث اللاحقة
٥٧٠	استمرارية المنشأة
٥٨٠	إقرارات الإدارة (كتاب التمثيل)
٦٩٩-٦٠٠	المجموعة السادسة : الاستفادة من عمل الآخرين Using of Others
٦٠٠	الاستفادة من عمل المراجع آخر
٦١٠	مراعاة عمل المراجعة الداخلية
٦٢٠	الاستفادة من عمل الخبير
٧٩٩-٧٠٠	المجموعة السابعة : نتائج المراجعة وتقاريرها Audit Conclusion and Reporting
٧٠٠	تقرير المراجع حول البيانات المالية
٧٠٠ (المعدل)	تقرير المراجع المستقل حول مجموعة كاملة من البيانات المالية ذات

الغرض التام	
التعديلات على تقرير المراجع المستقل	٧٠١
الأرقام المقارنة	٧١٠
المعلومات الأخرى في وثائق تحتوي على بيانات مالية مدققة	٧٢٠
المجموعة الثامنة : المجالات المتخصصة Specialized Areas	٨٠٠-٨٩٩
تقرير المراجع عن مهمات تدقيقية لأغراض خاصة	٨٠٠
المجموعة العاشرة : البيانات الدولية لمهنة المراجعة	١٠٠٠-١١٠٠
إجراءات المصادقة المتبادلة بين المصارف	١٠٠٠
العلاقة بين المشرفين على المصارف والمراجعين الخارجيين	١٠٠٤
اعتبارات خاصة عند مراجعة المنشآت الصغيرة	١٠٠٥
مراجعة البيانات المالية للبنوك	١٠٠٦
اعتبارات الأمور البيئية عند مراجعة البيانات المالية	١٠١٠
تدقيق الأدوات المالية المشتقة	١٠١٢
التجارة الالكترونية - الأثر في تدقيق البيانات المالية	١٠١٣
تقديم التقارير من قبل المراجعين حول الامتثال للمعايير الدولي لتقديم التقارير المالية	١٠١٤
المعايير الدولية لعمليات المراجعة	٢٠٠٠-٢٦٩٩
عمليات مراجعة البيانات المالية	٢٤٠٠
المعايير الدولية لعمليات التأكيد	٣٠٠٠-٣٦٩٩
تنطبق على جميع عمليات التأكيد	٣٠٠٠-٣٣٩٩
عمليات التأكيد باستثناء عمليات تدقيق أو مراجعة المعلومات المالية التاريخية	٣٠٠٠ (المعدل)
المعايير المحددة موضوع البحث	٣٤٠٠-٣٦٩٩
فحص المعلومات المالية المستقبلية	٣٤٠٠
الخدمة ذات العلاقة	٤٠٠٠-٤٦٩٩
عمليات أداء الإجراءات متفق عليها فيما يتعلق بالمعلومات المالية	٤٤٠٠
عمليات إعداد المعلومات المالية	٤٤١٠

المبحث الثالث : منشآت المراجعة الكبرى :

كانت ممارسة مهنة مراجعة الحسابات -من حيث المبدأ- منوطة بشخص طبيعي لديه التأهيل العلمي والعملية المناسبين، ويتمتع باستقلال ينعكس بنزاهة وموضوعية، على كل الأعمال التي يقوم بها.

غير أن ضخامة حجم المشروعات الخاضعة للمراجعة من أجل تلبية متطلبات سوق المراجعة المعاصر، جعلت من الصعوبة بمكان أن يتمكن شخص واحد من إنجاز مراجعة مشروع واحد بفاعلية، بل إن ذلك يحتاج إلى عمل فريق يضم عدة أشخاص يتحملون المخاطر المختلفة في طليعتها خطر المقاضاة، لذا فإننا نجد في سوق المراجعة المعاصر عدد من الأشكال القانونية التي تمارس المراجعة من خلالها وهي : (١)

١- الشخص الطبيعي الذي يعمل بمفرده، وقد يساعده بعض المساعدين ، كما في القرار ١١٠٩ (٢) المعتمد في سورية.

٢- شركات التضامن التي تجمع بين عدد من المحاسبين القانونيين، ويتحملون المسؤولية بالتكافل والتضامن.

٣- الشركات المساهمة المهنية التي تقدم الخدمات المهنية، وهي مملوكة من قبل شخص واحد أو أكثر من المساهمين ، وما تزال هذه الشركات قليلة الانتشار في مجال المحاسبة القانونية.

٤- شركات ذات مسؤولية محدودة يُسمح بممارستها للمحاسبة القانونية، وقد بدأت في الولايات المتحدة، وانتقلت إلى معظم دول العالم ومنها سورية بحسب القانون (٣٣) لعام ٢٠٠٩ (٣).

^١ القاضي ، حسين ، دحود ، حسين ، قريط، عصام، مرجع سابق ، ص ٦٣-٦٤

^٢ قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة، رقم ١١٠٩، بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري، ١٩٥٨

^٣ القانون رقم ٣٣ ، الخاص بتشكيل مجلس المحاسبة والتدقيق ، والصادر بتاريخ ١-١٢-٢٠٠٩

٥- شركات تضامن تحوّلت إلى شركات ذات مسؤولية محدودة، وقد حافظت على أسماء الشركاء السابقين، وهي الشركات الأكثر شيوعاً في مجال المراجعة يتحمل فيها الشريك مسؤولية مطلقة عن الأعمال التي يمارسها شخصياً أو تتم بإشرافه من قبل أشخاص آخرين تابعين له، إلا أنه ليس مسؤولاً عن الأعمال التي يقوم بها شركاء آخرون ، والجدير ذكره أن الأربعة الكبار تعمل بموجب شركات ذات مسؤولية محدودة.

لقد شهد سوق المراجعة تمركزاً باتجاه المنشآت الضخمة التي اكتسبت سمعة جيدة جعلتها تخرج من حدود معينة إلى مستوى الدولة ثم الإقليم الذي يضم عدداً من الدول ثم جميع أنحاء العالم ، حيث أصبحت بعد عام ٢٠٠٢ أربع منشآت كبرى تسيطر على نسبة كبيرة من سوق المراجعة للشركات المسجلة في بورصة الأوراق المالية في أنحاء العالم كافة .

فقد عرّف كل من Hampton و Sikka ^(١) منشآت المحاسبة الكبرى بأنها عبارة عن شبكة من الشركات العالمية والعاملة في المئات من البلدان. وهي مثل الشركات الرأسمالية الأخرى التي تعنى بالبيئة التجارية، وفي كل تشريع في كل بلد على حدة، تظهر استعداداً لتعبئة المصادر السياسية والمالية الضرورية لضمان الشروط الموصلة للأرباح المجمعة بسهولة.

فقد أكد كلٌّ من Zimmerman و Watts ^(٢) بأن الشركة المحاسبية تحقق منافع متعددة لكونها كبيرة الحجم وإن تلك المنافع هي : اقتصاديات الحجم economies of scale، وتطوير اسم لها، وتوطيد علاقات بين مجموعة كبيرة من الشركاء في الشركة المحاسبية، وكل واحد من الشركاء يضع رأسماله المهني في خطر عند تشكيل الشركة الكبيرة.

كما توصل Greenwood et al ^(٣) إلى النتيجة السابقة نفسها والتي خلقت حافزاً لدى الشركات الكندية للاندماج فيما بينهم. ووصفوا منافع الحجم الكبير الناتج عن اندماج الشركات والمطابقة لمقولة " الكبير جيد ولكن الأكبر أفضل " وهي :

- ١- السمعة - الشركات الكبيرة مطلوبة أكثر لتقديم خدمات المراجعة.
- ٢- تقسيم التكلفة على السعر يعطيها صفة تنافسية (الاستثمار في التكنولوجيا والتدريب).

٣- اعتبار الشركات الكبيرة طريقة وحيدة للتمايز متوفرة لدى الشركات المحاسبية.

1 Sikka, P. and Hampton, M.P., (2005), "The role of accountancy firms in tax avoidance: some evidence and issues", Accounting Forum, Vol. 29 No. 3, , pp. 325-43.

2 Baskerville, Rachel and Hay, David, op.cit, pg2

3 Baskerville, Rachel and Hay, David, op.cit.,pg2

٤- القدرة على تقديم خدمات وفتح مكاتب في الخارج لزبائنهم الذين لديهم استثمارات في الخارج.

ومن أهم الأسباب التي أدت لذلك التمرکز :

مجاراة انتشار الشركات المتعددة الجنسيات : نتيجة توسع نشاط واستثمارات الشركات المتعددة الجنسية في أرجاء العالم لقطف ثمار التحرر الاقتصادي الذي تنتهجه معظم بلدان العالم ، خلقت الحاجة إلى وجود منشآت للمراجعة ذات قدرة على مجاراة ذلك الانتشار وتلبية متطلباتها من خدمات مراجعة وخدمات أخرى، لا تستطيع المكاتب الصغيرة تأمينها على عكس المنشآت المحاسبية الكبرى المنتشرة مكاتبها في مختلف دول العالم، وذات القدرة البشرية والتكنولوجية والخبرة العالية في تقديم الخدمات المهنية المطلوبة .

فقد وصف Perera et al ^(١) في بحثهما، العولمة وتأثيرها على الشركات المحاسبية . وعزوا إلى أن عولمة الشركات المحاسبية للتحرر الاقتصادي الذي تبنته مختلف بلدان العالم وبدوره سمح بنمو الزبائن وبسببه احتاج الأمر لشركات أكبر لتقديم خدمات المراجعة وخدمات أخرى، إن التحرر من القيود يخلق فرصاً للشركات المحاسبية في البلدان والأقاليم المختلفة ذات الأسواق الجديدة، إضافة إلى دور التكنولوجيا الذي ازداد فاعلية في مساعدة تلك الشركات وتخفيض التكاليف.

وقد أدى تحرير قطاع الخدمات، وبالتالي دخول الشركات الأجنبية للسوق الوطني إلى خلق تحدٍّ كبير أمام المهنة المحلية حتى تستطيع الصمود والبقاء أمام المنافسة الشديدة. وبناء على ذلك يرى فونك ^(٢)، بأنه ينبغي على شركات المحاسبة المهنية رؤية تحرير قطاع الخدمات كتحدٍّ عظيم خاصة لأولئك المستعدين بشكل جيد، والتي تمكنها عملية التحرر بقطف منافع الحجم . أما أولئك غير المستعدين يجب عليهم أخذ الفرصة لتجهيز أنفسهم.

كما شرح Annisette ^(٣) التسهيلات المقدمة للمنشآت المحاسبة الدولية الكبرى للدخول إلى أسواق الدول النامية، عن طريق الاتفاقيات والمعاهدات التي أبرمتها الدول النامية مع

١ Perera, H., A. Rahman and S. Cahan , June 2007, Globalization and the Major Accounting Firms. ١

Australian Accounting Review,13 (1): 27-37.

٢ Salleh, Afrah and Che Rose , Raduan and Kumar , Naresh and Peng , Lu Chee ,op.cit .,pp176-177

٣ Annisette, M., 2004, The true nature of the World Bank , Critical Perspectives on Accounting, Vol. ١٥, P.318

المنظمات الدولية كالبانك الدولي وصندوق النقد الدولي للحصول على قروضهم وبرامجهم التي تتطلب أن يتم تصديقها من إحدى المنشآت المحاسبية الدولية.

مما تم ذكره سابقاً، يمكن القول إن الشركات المحاسبية الكبرى استطاعت أن تحتل مكانة اقتصادية مهمة في عصرنا هذا حيث فرضت نفسها، وتمكنت من فرض مكانة راقية لها في الاقتصاد العالمي لا بل وبمقدراتها يمكن أن تؤثر فيه بعدة طرق نظراً للإمكانيات المتشعبة التي تمتلكها، وقد تمكنت من اقتناص ما تهيئه البيئة العالمية من فرص، وتمكنت من تخفيف ما تفرضه من تهديدات. ومن ثم تمكنت من بلوغ أهدافها.

-الأربع الكبار (Big 4)

هي تسمية تطلق على أكبر أربع منشآت للمحاسبة و الخدمات المهنية في العالم، و التي تقوم بعملية المراجعة لمعظم الشركات المساهمة العامة وأكبرها، بالإضافة إلى الكثير من الشركات الخاصة. يبين الجدول التالي قائمة بالمنشآت الأربع الكبار بالإضافة إلى معلومات اقتصادية عنهم والتي تعود لعام ٢٠٠٧^(١):

الشركة	PWC	Deloitte	E&Y	KPMG
الكيان الرئيسي	انكليزي	سويسرا	انكليزي	سويسرا
عدد البلدان	١٥٠	١٤٠	١٤٠	١٤٠

الإيرادات بمليارات الدولارات وكنسبة مئوية من الإجمالي

الأمريكتين	٩,٦	%٣٨	١١,٥	%٥٠	٩	%٤٣	٦,٥	%٣٣
أوروبا، الشرق الأوسط وإفريقيا	١٢	%٤٨	٩,٢	%٤٠	٩,٦	%٤٦	١٠,٧	%٥٤
آسيا، أوقيانوسيا	٣,٦	%١٤	٢,٥	%١٠	٢,٥	%١١	٢,٦	%١٣
الإجمالي	٢٥,٢	%١٠٠	٢٣,٢	%١٠٠	٢١,١	%١٠٠	١٩,٨	%١٠٠

عدد الموظفين كنسبة مئوية من الإجمالي

الأمريكتين	٤٦٩٤٤	%٣٢	٦٣٠٠٠	%٤٣	٤٠٦٣٥	%٣٣	٣٥٥٤٧	%٢٩
أوروبا ، الشرق الأوسط وإفريقيا	٦٨٩٤٩	%٤٧	٥٦٤٠٠	%٣٨	٥٦٧١٧	%٤٦	٦٢٧٥٦	%٥١
آسيا ، أوقيانوسيا	٣٠٨٠٧	%٢١	٢٧٢٠٠	%١٩	٢٦٩٨٣	%٢١	٢٥٠١٩	%٢٠
الإجمالي	١٤٦٧٠٠	%١٠٠	١٤٦٦٠٠	%١٠٠	١٢٤٣٣٥	%١٠٠	١٢٣٣٢٢	%١٠٠
الموقع الإلكتروني	www.pwc.com	www.deloitte.com	www.ey.com	www.kpmg.com				

^١ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

– الهيكل القانوني للأربع الكبار Big4^(١)

"تتألف كل منشأة من منشآت المراجعة الأربع الكبار من شبكة من الشركات تدار وتمتلك بشكل مستقل وقد دخلت باتفاقيات مع شركات أخرى لتتقاسم الاسم الشائع ، العلامة التجارية ومعايير الجودة. كل شبكة أنشأت كيانا رئيسياً لتنسيق الأنشطة التي تضطلع بها الشبكة في الحاليتين (KPMG , Deloitte) لكل منهما كيان سويسري للتنسيق وفي حالتي (PWC , E&Y) كيان بريطاني للتنسيق.

تلك الكيانات لا تقوم بنفسها بممارسة المحاسبة ولا تملك أو تتحكم بالشركات الأعضاء. وبشكل عام ممارسات الشركة العضو خاصة بالبلد التي تتواجد فيه وهيكلها منسجم مع البيئة التنظيمية في ذلك البلد.

عام ٢٠٠٧ أعلنت كي بي أم جي اندماج لأربع شركات أعضاء فيها (بريطانيا، ألمانيا، سويسرا، ليختنشتاين) لتشكيل شركة واحدة."

– الاندماجات والمراجعون الكبار :

بدأت الاندماجات تحدث في سوق الخدمة المحاسبية العالمي منذ العام ١٩٨٩ ولكن تبقى فضيحة آرثر أندرسون هي العلامة الفارقة والتي استقرت بعدها عدد الشركات المحاسبية الدولية على أربع وتمت تسميتهم بالشركات الأربع الكبار The Big 4 وفيما يلي التدرج التاريخي للاندماجات :

– الثماني الكبار Big 8 حتى ١٩٨٩^(٢)

فقد سيطروا على سوق الخدمات المحاسبية الدولية لمعظم القرن العشرين وهم :

<u>Arthur Andersen</u>	١- آرثر أندرسون .
<u>Arthur Young & Co.</u>	٢- آرثر يونغ
<u>Coopers & Lybrand</u>	٣- كوبرز آند ليبراند
<u>Ernst & Whinney</u>	٤- إرنست آند ويني
	٥- ديلويت هاسكينز آند سيلس

^١ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

^٢ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

<u>Deloitte Haskins & Sells</u>	٦- بيت مارويك ميتشيل
<u>Peat Marwick Mitchell</u>	٧- برايس ووتر هاوس
<u>Price Waterhouse</u>	٨- توش روس
<u>Touche Ross</u>	

معظم الثماني الكبار نشأ بفعل التحالفات التي تمت ما بين الشركات المحاسبية البريطانية والأمريكية في القرن التاسع عشر أو بداية القرن العشرين. برايس ووتر هاوس كانت شركة بريطانية وقامت بفتح مكتباً بأمريكا عام ١٨٩٠ وفي وقت لاحق أسست شركة أمريكية منفصلة. وفي عام ١٩٢٥ اتبنا اسم واحداً.

شركات أخرى استخدمت أسماء منفصلة للأعمال المحلية، ولم تستخدم أسماء شائعاً حتى وقت متأخر ، توش روس عام ١٩٦٠ ، آرثر يونغ عام ١٩٦٨ ، كوبرز آند ليبراند ١٩٧٣ ، ديلويت هاسكينز آند سيليس ١٩٧٨ ، إرنست آند ويني ١٩٧٩ .

ويرجع السبب للتوسع الدولي الأولي للشركات المحاسبة الدولية بسبب الحاجات المتزايدة للشركات المتعددة الجنسيات البريطانية والأمريكية من الخدمات على المستوى الدولي ، ومنها خدمات المراجعة والمحاسبة. فقامت شركات المحاسبة بالتوسع لتلبية ذلك الطلب المتزايد على خدمة المراجعة.

الاندماج الأكبر حدث عام ١٩٨٧ عندما اندمج بيت مارويك مع مجموعة كي بي أم جي ليصبح كي بي أم جي بيت مارويك ولاحقاً المعروفة باسم كي بي أم جي فقط.

الست الكبار Big 6^(١)

اشتدت المنافسة بين الشركات المحاسبية الكبرى على السوق العالمي للخدمات المحاسبية وأصبحت الثماني الكبار ستاً عام ١٩٨٩ عندما اندمجت إرنست آند ويني مع آرثر يونغ ليشكلا إرنست آند يونغ بحزيران من العام نفسه وكما اندمجت أيضاً ديلويت هاسكينز آند سيليس مع توش روس ليشكلا ديلويت آند توش وذلك في شهر آب من العام نفسه .

أما في بريطانيا فتم اندماج الشركة المحلية لديلويت هاسكينز آند سيليس مع كوبرز آند ليبراند وسمي الاندماج كوبرز آند ليبراند ديلويت والشركة المحلية توش روس احتفظت باسمها الأصلي حتى منتصف التسعينيات حيث كلتا الشركتين غيّرت اسميهما حسب منظماتها الدولية الخاصة

^١ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

بهما ولتلك الأسباب فإن المنظمة الدولية لديلويت آند توش تعرف الآن باسم DTT لتجنب استخدام الأسماء.

الخمس الكبار Big 5: ^(١) الست الكبار أصبحت خمسة في تموز ١٩٩٨ عندما اندمجت ووتر هاوس مع كوبرز آند ليبيراند ليشكلا برايس ووتر هاوس كوبرز.

الأربع الكبار Big 4 من ٢٠٠٢ لحد الآن ^(٢) : نتيجة تصفية منشأة آرثر أندرسون عقب فضيحة شركة انرون عام ٢٠٠٢، باتت تعرف المنشآت الكبرى المتبقية باسم الأربع الكبار.

المبحث الرابع : واقع مهنة المراجعة في سورية

أدت التراكومات الرأسمالية التي تكونت لدى التجار السوريين وكبار المزارعين أثناء الحرب العالمية الثانية إلى تشكيل العديد من الشركات المساهمة، كالشركة التجارية الصناعية المتحدة الخماسية والشركة الوطنية للإسمنت في دمشق، والشركة السورية للغزل والنسيج وشركة الشهباء للإسمنت في حلب، وشركة سكر حمص وغيرها. حيث تبنت سورية بعيد الاستقلال النهج الليبرالي، وأخذت بالحرية الاقتصادية مما أدى إلى تسريع التراكم الرأسمالي وإنشاء العديد من الشركات وتحسين مؤشرات التنمية الاقتصادية، كما كان لسورية في ذلك الوقت سوقاً مالية بسيطة في إحدى تفرعات سوق الحميدية يتم تبادل الأسهم من خلالها، ولعبت المصارف الخاصة دوراً كبيراً في تقديم الدعم التمويلي لتلك الشركات. وقد كان بعض المراجعين الفرنسيين يقومون بمراجعة حسابات الشركات المساهمة في سورية أثناء الاحتلال إلا أن السلطة الوطنية أصدرت قانون التجارة الذي كان في مجمله مأخوذاً عن قانون التجارة الفرنسي لعام ١٩٤٩، وقد نص ذلك القانون على ضرورة مراجعة حسابات الشركات المساهمة من قبل شخص طبيعي سوري.

وفي بداية عهد الوحدة بين سورية ومصر صدر القرار رقم ١١٠٩ لعام ١٩٥٨ لتنظيم المهنة في سورية، وقد أدى ذلك إلى تشكيل جمعية المحاسبين القانونيين في سورية عام ١٩٥٨، فكانت المنظمة المهنية الثانية في الوطن العربي بعد جمعية المراجعين الملكية المصرية التي أسست عام ١٩٤٦.

^١ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

^٢ موقع <http://www.wikipedia.org> ، مرجع سابق

وقد حدد القرار ١١٠٩ الشروط الواجب توافرها في المتقدمين لنيل درجة المحاسب القانوني وواجباته. وكان ذلك إيداناً بوجود مهنة المراجعة وقد تضمن : (١)

- عدم جواز مزولة مهنة مفتش الحسابات قبل الحصول على إجازة محاسب قانوني من وزارة الاقتصاد وإدراج اسمه في جداول المحاسبين القانونيين .
- منح هذه الإجازة لشخص طبيعي فقط عربي سوري أو من رعايا الدول العربية شرط المعاملة بالمثل.
- أن يكون حاملاً لإجازة بكالوريوس في الاقتصاد والتجارة ولديه الخبرة الكافية في مجال عمله المالي والمحاسبي والتدريسي .
- تشكيل لجنة لقبول طلبات الحصول على إجازة المحاسب القانوني وتخصص الطلبات والخبرات والوثائق المؤيدة لها وإجراء الامتحان اللازم .
- صدور قرار من السيد وزير الاقتصاد بأسماء الناجحين بناء على اقتراح اللجنة ويتم إدراج أسمائهم في جدول المحاسبين القانونيين بعد أداء اليمين القانونية.

وقد اختارت سورية تبني النهج الاشتراكي في أواخر عهد الوحدة بين سورية ومصر في أعقاب ثورة الثامن من آذار، تنفيذاً لمقررات المؤتمر القومي السادس المنعقد في عام ١٩٦٣ الذي كان متأثراً بالنظرية الماركسية وداعياً إلى التأميم التدريجي لوسائل الإنتاج والحد من النشاط الاقتصادي إلى أن يتم الوصول إلى القضاء نهائياً على الملكية الفردية التي كانت تعد خراب النظام الاقتصادي. وقد عملت القيادة التي تولت السلطة إثر حركة ٢٣ شباط لعام ١٩٦٦ على مزيد من السيطرة للقطاع العام وقدمت صيغاً تنفيذية لمقررات المؤتمر القومي السادس على الصعيد الإيديولوجي، وعمقت من تحالفها السياسي مع الدول الاشتراكية بزعامة الاتحاد السوفييتي وأخذت تفرع طبول الحرب من خلال دعم العمل الفدائي لخلق توتر في المنطقة مما قدم ذريعة لإسرائيل، أدت إلى شن حرب ٥ حزيران ١٩٦٧ التي أسفرت عن احتلال مدينة القنيطرة بالإضافة إلى احتلال الضفة الغربية وصحراء سيناء وكان لعزلة النظام السياسي دوراً كبيراً في سوء التخطيط للمعركة وقيادتها التنفيذية . وقد أدى ذلك إلى مزيد من العزلة السياسية للنظام الحاكم وضعف وتيرة التنمية الاقتصادية، وبُعد الجماهير عن تبني شعارات السلطة الحاكمة والالتفاف حولها كُل ذلك أدى إلى حدوث الحركة التصحيحية عام ١٩٧٠ هذه الحركة

^١ جمعية المحاسبين القانونيين السورية، مقال بعنوان حول دور مفتش الحسابات وأهميته وعلاقته مع الأطراف أصحاب العلاقة، ،

<http://www.asca-sy.com/Main/Topic.aspx?Id=ODg=>

التي تبنت الجبهة الوطنية التقدمية، وأصدرت دستوراً للبلاد وشكلت مجلساً للشعب ينتخب من الجماهير بشكل مباشر. وقد عمدت هذه الحركة على ضمان الملكية الفردية وحرصت على إشراك القطاع الخاص في التنمية الاقتصادية دون شعوره بالتهديد بالمصادرة أو التأميم، كما طرحت شعار التعددية الاقتصادية من خلال القطاع العام والمشارك والمشارك.

ثم عملت على إصدار المرسوم رقم ١٠ لعام ١٩٨٦، الذي سمح بإنشاء الشركات المشتركة بين القطاع العام والقطاع الخاص.

وكان للصراع السياسي الذي كان يدور بين المعسكرين الرأسمالي بقيادة الولايات المتحدة والاشتراكي بقيادة الاتحاد السوفيتي أثراً على السياسة السورية في الداخل والخارج، وقد أدى انهيار المعسكر الاشتراكي وسقوط الاتحاد السوفيتي وتفتته إلى خمس عشرة دولة وتحول دول أوروبا الشرقية وانضمامها إلى حلف الناتو، إلى مزيد من التعددية الاقتصادية في سورية وإعطاء دور أكبر للقطاع الخاص للمشاركة في التنمية الاقتصادية عن طريق إصدار القانون رقم ١٠ لعام ١٩٩١ الذي سمح للقطاع الخاص بإنشاء الشركات المساهمة، وأعطى للمهنة الدور لتدقيق حسابات هذه الشركات وإعداد البيان الضريبي لشرائح معينة من مكلفي ضريبة الأرباح التجارية والصناعية.

وبالتوجه نحو اقتصاد السوق الاجتماعي وضغوط العولمة، تجلت جهود التحديث الرئيسية منذ العام ٢٠٠٢ فقد أخذ القطاع الخاص دوراً أكبر من خلال موافقة السلطات السورية على إنشاء القاعدة التمويلية والتأمينية من خلال الموافقة على إنشاء العديد من المصارف الخاصة وشركات التأمين. مما عزز إنشاء وتطوير الشركات المساهمة الخاضعة للتدقيق بحيث قاربت المائتي شركة.

وكان لإنشاء هيئة الأوراق والأسواق المالية في سورية^(١)، دوراً كبيراً في أحكام الإطار القانوني الذي يحكم تداول الشركات المساهمة ويضمن حقوق المساهمين.

وقد أصبحت شركات ومكاتب المراجعة المعتمدة من الهيئة خاضعة لإشراف الهيئة ورقابتها والذي بلغ عددها ٣٢ مكتباً معتمداً إلا أن بعض المحاسبين المعتمدين يمثلون منشآت دولية للمحاسبة مثل Ernst & Young و Deloitte و K.P.M.G.

وقد اعتمدت الهيئة معايير المحاسبة والتدقيق الدولية التي يجب التقيد بها من قبل تلك الشركات ومكاتب المحاسبة المعتمدة، وتحديد المعايير والشروط الواجب توافرها في مراجعي الحسابات المؤهلين لتدقيق حسابات الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة وإشرافها.

^١ قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم (٢٢) لعام ٢٠٠٥

ليأتي بعده القرار رقم ٣٩٤٣ لعام ٢٠٠٦^(١) مكملاً للقانون ٢٢ لعام ٢٠٠٥ لينظم، ويضع التعليمات للإفصاح للجهات الخاضعة لإشراف هيئة الأوراق والأسواق المالية السورية. فقد نص على إلزام جميع الجهات الخاضعة لإشراف ومراقبة الهيئة إعداد بياناتها وقوائمها المالية وفقاً لمعايير المحاسبة الدولية، وكما يتعين على مراجعي الحسابات الالتزام بالمعايير المراجعة الدولية عند قيامهم بتدقيق حسابات وبيانات الجهات المذكورة.

كما ألقى على عاتق الهيئة إعداد جدول لمراجعي الحسابات المعتمدين من قبلها والمرخص لهم بممارسة أنشطة مراجعة وتدقيق حسابات الشركات المصدرة للأوراق المالية والجهات الأخرى الخاضعة لإشراف ورقابة الهيئة وفقاً لنظام اعتماد مراجعي الحسابات الصادر بقرار رئاسة مجلس الوزراء رقم /٣٩٤٤/ لعام ٢٠٠٦ ، وقد تضمن هذا النظام ما يلي :^(٢)

- لا يجوز تعيين (انتخاب) مفتش حسابات لأية جهة خاضعة للهيئة إلا من خلال قائمة المراجعين المعتمدة من قبل الهيئة.
- يشترط في مراجع الحسابات إذا كان شخصاً طبيعياً أن تتوفر فيه الشروط التالية:
 - ١- أن يكون حاصلاً على إجازة محاسب قانوني سارية المفعول في سورية.
 - ٢- أن يكون عضواً في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية.
 - ٣- أن يكون قد مارس المهنة مدة خمس سنوات متتالية على الأقل بعد حصوله على إجازة ممارسة المهنة، وتخفيض المدة المذكورة إلى سنتين إذا كان المراجع حاصلاً على شهادة دولية من مستوى C.P.A الأمريكية أو C.A الإنكليزية أو ما يعادلها.
 - ٤- أن يعمل في مكتبه مراجع حسابات أو أكثر من تتوفر فيه الشروط السابقة.
 - ٥- أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات الهيئة سنوياً.
- كما يشترط في مراجع الحسابات إذا كان شخصاً اعتبارياً:
 - ١- أن يكون شركة سورية مسجلة أصولاً.
 - ٢- أن يكون الشركاء فيها ممن تتوفر فيهم الشروط المبينة في البنود ١-٢-٣ من شروط الشخص الطبيعي.
 - ٣- أن يكون مدير الشركة من بين الشركاء فيها.
 - ٤- أن يسدد بدل الاعتماد المحدد في نظام بدلات هيئة الأوراق المالية سنوياً .

^١ قرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٣ لعام ٢٠٠٦

^٢ قرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٤ لعام ٢٠٠٦

- أن يكون متفرغاً لمهنة مراجعة الحسابات تفرغاً تاماً، و لا يجوز الجمع بين أية وظيفة عامة أو خاصة ممارسة أي عمل تجاري أو مهنة أخرى، ويستثنى من ذلك التدريس في الجامعات والمعاهد العليا.

- وعلى مفتش الحسابات الراغب في إدراج اسمه في قائمة مراجعي الحسابات المعتمدين لدى الهيئة التقدم بطلب إلى الهيئة مرفق بما يلي:

١- صورة مصدقة عن إجازة محاسب قانوني .

٢- بيان صادر عن جمعية المحاسبين يثبت فيها عضويته .

٣- خمسة تقارير تفتيش حسابات قام بإعدادها في شركات مساهمة .

-قانون شركات رقم ٣ لعام ٢٠٠٨:

أحدث هذا القانون نقلة متقدمة في النصوص الخاصة بمفتش الحسابات، وفي الباب السادس الخاص بالشركات المساهمة من المواد ١٨٥ ولغاية ١٩٣ أهمها :^(١)

- تنتخب الهيئة العامة جهة لمراجعة حساباتها، ويجوز أن تكون هذه الجهة مراجع حسابات واحد أو أكثر .

- يتم اختيار مراجع الحسابات من الجدول المعتمد من هيئة الأوراق المالية.

- يتم تحديد أتعابه من الهيئة العامة أو تفويض مجلس الإدارة بذلك.

- تقديم تصريح قبل انتخابه يظهر أية علاقة عمل مع أعضاء مجلس الإدارة بشكل مباشر أو غير مباشر وعدد الأسهم التي يمتلكها في الشركة، ويلتزم بالتعويض للشركة في حال عدم صحة التصريح.

- التأكد من التزام الشركة بمعايير المحاسبة المعتمدة.

- بيان مدى قدرة الشركة على الاستمرار .

- إعلام الهيئة العامة إضافة إلى رئيس مجلس الإدارة في حال عدم إزالة المخالفات التي ارتكبتها الشركة للقانون أو لنظامها الأساسي أو للأنظمة المحاسبية.

^١ قانون الشركات رقم ٣ لعام ٢٠٠٨

- لا يحق لمراجع الحسابات أو لموظفيه المضاربة بأسهم الشركة التي يدقق حساباتها بشكل مباشر أو غير مباشر.

- دخول المنشآت الأربع الكبار Big 4

كانت Arthur Anderson أول منشأة تدقيق عالمية دخلت السوق السورية عام ١٩٩١ من أجل تدقيق أعمال شركة " إلف " الفرنسية التي تعاقدت مع الشركة السورية للنفط، وأسفرت عملياتها عن تأسيس شركة دير الزور للنفط ، ثم شرعت بتقديم خدمات أخرى. وقد تم تحويل اسم المنشأة إلى E&Y بعد تصفية Arthur Anderson إثر فضيحة Enron.

- شركة K.P.M.G ، وهي تابعة لمركز الشركة في القاهرة وقد تواجدت في عقد التسعينيات من القرن الماضي.

- شركة سابا كانت في سورية منذ الخمسينيات وهي شركة فلسطينية متواجدة في الدول العربية أساساً، وكانت تتعاون مع شركة Deloitte & Touche . ثم قامت ديلاويت بشراء سابا ثم فتحت مكتبها بدمشق عام ٢٠٠٢ .

- شركة Price Water House Coopers فتحت في سورية عام ٢٠٠٧ ولكن تم إغلاق المكتب صيف ٢٠٠٨ بسبب عقدها مع مصرف سورية المركزي ، وينظر القضاء في الخلاف حالياً ، وينتظر إعادة فتح مكتب هذه المنشأة (وهي أكبر منشأة تدقيق في العالم) قريباً. ويقدر ^(١) أن حوالي ٨٠٪ من إيرادات سوق المراجعة في سورية تأخذها ثلاثة من منشآت المحاسبة الأربع الكبار التي فتحت مكاتب لها في دمشق.

-قانون تنظيم مهنة المحاسبة في سورية :

صدر قانون تنظيم مهنة المحاسبة بتاريخ ١٢-١-٢٠٠٩ ليأتي كبديل عن قانون تنظيم مهنة المحاسبة الصادر بالقرار الجمهوري رقم ١١٠٩ تاريخ ١٩٥٨. أي القرار الذي مضى على صدوره خمسون عاماً تقريباً.

بناء عليه تم تشكيل المجلس الدائم للمحاسبة والتدقيق برئاسة وزير المالية ، ويهدف المجلس إلى : ^(٢)

الإشراف على مهنة المحاسبة والتدقيق للارتقاء بمستوى أدائها، والتأكيد على مستوى جودة ودقة عمل شركات المهنة ومدققي الحسابات في سورية على ضوء توفير مستوى الجودة والشفافية

^١ دهي، دينا، مرجع سابق، ص ٨٨

^٢ قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، مرجع سابق

للقوائم المالية للشركات والمؤسسات على ضوء المعايير الدولية للمحاسبة والمراجعة، وما يستجد من تعديلات على ضوء المستجدات العالمية الاقتصادية الدولية، والقيام بالرقابة على الأعمال المحاسبية والمالية تدعيماً للثقة في أنشطة المحاسبة والتدقيق.

وقد أشارت المادة ٥٠ إلى : تدرج أسماء المحاسبين القانونيين الحاصلين على الرخصة في جدول شركات الأشخاص، كما يدرج أسماء المحاسبين القانونيين الحاصلين على رخصة مزاوله المهنة في جدول شركات الأموال بشروط تمّ ذكرها في المادة ٥١ وهي :^(١)

١- يعين مدقق الحسابات لمدة سنة قابلة للتجديد حتى أربع سنوات إذا كان التعيين لمكتب أما في حالة الشركة فيتعين تغيير الشركة المسؤولة عن التدقيق وفريق العمل كل أربع سنوات.

٢ - يتم اعتماد الأشخاص الطبيعيين من العاملين لدى الشركات ومكاتب التدقيق من التنظيم المهني للوظائف الخاضعة للاعتماد على الشكل التالي..

أ- مدقق.. حاصل على إجازة جامعية اختصاص محاسبة.

ب -مدقق رئيسي.. حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة إلى سنتين خبرة بعد الشهادة.

ج -مدير تدقيق.. حاصل على إجازة محاسب قانوني إضافة إلى خمس سنوات خبرة بعد الشهادة.

٣ -يحظر على الشخص الطبيعي المعتمد في سجل شركات الأموال مزاوله خدمات التدقيق إلا من خلال شركة أو مكتب تدقيق واحد.
يشترط في الشخص..

أ -أن يكون قد مارس المهنة لمدة خمس سنوات متتالية في تدقيق شركات الأشخاص وتخفيض المدة إلى أربع سنوات بعد الحصول على شهادة دولية.

ب -أن يقدم قائمة بالدورات المهنية التي اتبعها داخليا أو خارجيا مع الوثائق المثبتة لذلك.

ويتضمن القانون إحداث و تأسيس مكاتب وشركات للتدقيق أما الشروط الواجب توافرها في شركات ومكاتب التدقيق فقد أشارت المادة ٥٢ إلى ما يلي:^(٢)

١ -شركة التدقيق..

أ -أن تكون شركة سورية مدنية أو مهنية محدودة المسؤولية غايتها تدقيق الحسابات ومسجلة أصولاً.

^١ قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، مرجع سابق

^٢ قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، مرجع سابق

ب -أن يعمل لدى الشركة ستة أشخاص على الأقل ماعدا الشركاء منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

ج -على الشركاء في شركة التدقيق الذين يدققون شركات الأموال أن تتوافر في كل شريك منهم الشروط السابقة.

٢-مكتب التدقيق..

أ -أن يكون مسجلاً أصولاً لدى التنظيم المهني.

ب -أن يعمل لدى المكتب ثلاثة أشخاص على الأقل ماعدا مدير المكتب منهم مدير تدقيق ومدقق رئيسي معتمدين من قبل التنظيم المهني.

وفي باب آخر لهذا القانون تحدث عن ماهية الشركات المهنية، فقد أجاز للمحاسبين القانونيين أن يؤسسوا فيما بينهم شركات مدنية أو شركات مهنية محدودة المسؤولية، وقد أشارت المادة ٥٧ إلى ما يلي :^(١)

تضم الشركة المهنية فقط أعضاء من المحاسبين القانونيين السوريين المتفرغين أو من الشخصيات الاعتبارية من الشركات الدولية المرخص لها في بلد تسجيلها بممارسة المهنة بصفة شركاء ويكون موضوع هذه الشركات ممارسة مهنة تدقيق الحسابات بموافقة المجلس لممارسة المهنة بتلك الصفة على أن تسجل الشركة وفق أحكام القوانين النافذة . وذلك وفق الشروط التالية :

١ -ألا يكون المحاسب القانوني شريكاً في أكثر من شركة واحدة، وألا يمارس المهنة خارج نطاق الشركة.

٢ -أن يتم إشعار التنظيم المهني (جمعية المحاسبين القانونيين) خطياً عند انضمام أي محاسب قانوني مرخص إلى الشركة أو انسحابه منها.

أما بالنسبة للشركات المحاسبية الدولية، فقد نظم القانون تواجدها في السوق السورية من خلال المادة ٦٤ وهذا يأتي تأكيداً لما وصلت إليه نتائج الدراسة الميدانية والتأييد الحاصل للفرضية الثالثة التي نصت " بأن التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة " فتواجد الشركات والمكاتب المحلية والدولية معاً أمر طبيعي تستجبه متطلبات العولمة، وقد حصل ذلك على تأييد كبير من عينة الدراسة تجاوزت الـ ٧٠٪ بالإضافة إلى أن تحقيق تحالفات فيما بين المحاسبين القانونيين السوريين والشركات الدولية ، سوف يؤدي إلى خلق جو من المنافسة يؤدي بالتالي إلى رفع سوية المهنة المحلية وهذا ما أكدته عينة

^١ قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، مرجع سابق

الدراسة، فقد تجاوزت نسبة التأييد ٧٦٪. كما يتيح أيضاً الفرصة للمحاسبين القانونيين السوريين للاحتكاك بتلك الشركات الدولية والاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا الحديثة التي ستجلبها معها، وكانت نسبة التأييد عالية جداً تجاوزت الـ ٩٧٪.

وقد أجاز القانون للمحاسبين القانونيين السوريين تأسيس شركات مهنية سورية تساهم فيها شركات محاسبة دولية وفق الشروط الآتية: (١)

١- الحد الأدنى لمساهمة الشركة الدولية كشخص اعتباري ٢٥ % من رأس المال وبما لا يتجاوز ٤٩ %.

٢- أن يكون بقية الشركاء من المحاسبين القانونيين السوريين المجازين وفق أحكام هذا القانون، وألا تقل مدة خبرتهم عن خمس سنوات بعد الحصول على الرخصة أو أربع سنوات بعد الحصول على شهادة معترف بها دولياً بعد موافقة المجلس.

٣- يجوز لشركات المحاسبة المسجلة وفق أحكام هذه المادة استخدام غير السوريين وفق القوانين والأنظمة النافذة وبعد موافقة المجلس.

ولكنه في الوقت نفسه فسح المجال لشركات المحاسبة الدولية أن يكون لها مكاتب تمثيل في سورية مع الأخذ بعين الاعتبار الشروط السابقة ، دون أن يسمح للمحاسبين القانونيين السوريين بتمثيلها في السوق السوري أو الترويج لها أو العمل باسمها أو استخدام علاماتها التجارية أو اسمها التجاري. ولكنه فسح المجال لأن يكون أحد الأعضاء السوريين شريكاً مهنيّاً في الشركة الدولية بعد موافقة المجلس على ذلك.

^١ قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩، مرجع سابق

الفصل الثالث :الدراسة الميدانية

١ - مجتمع و عينة الدراسة:

يتكون مجتمع الدراسة من ثلاث فئات أول فئتين هما المحاسبون القانونيون العاملون بالقطاع الخاص والقطاع الحكومي، المسجلون في جمعية المحاسبين القانونيين في سورية والبالغ عددهم لغاية ٢٠٠٩/٨/١ ، ١٩٦٣ عضواً^(١)موزعين على النحو التالي :

المحافظة	العدد
دمشق	١٠٣٩
حلب	٤١٦
حمص	١٢٤
اللاذقية	١٠٠
حمّاه	٦٨
طرطوس	٤٣
دير الزور	٣
السويداء	٣٦

^١ جمعية المحاسبين القانونيين السورية، تقرير مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين السوريين والبيانات المالية عن الدورة المالية لعام

٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩

درعا	٣٢
إدلب	٢٧
الرقّة	٢٢
الحسكة	١٦

تم توزيع ١٢٠ استبانة على الحضور ليتم استرداد ٩٦ استبانة في اجتماع الجمعية العمومية لجمعية المحاسبين القانونيين في سورية ، الذي جرى بتاريخ ٢٠٠٩/٨/١٥ في مبنى الاتحاد العام لنقابات العمال.

أما الفئة الثالثة فكانت من العاملين في المكاتب الإقليمية التابعة للمنشآت المحاسبة الدولية والعاملة في السوق السورية حيث تم توزيع ٣٠ استبانة على تلك المكاتب وهي :

١- Ernst & Young

٢- KPMG

٣- Deloitte & Touch

حيث تم استرداد ٢٧ من أصل ٣٠ استبياناً.

٢- الأساليب والأدوات الإحصائية المستخدمة في تحليل البيانات:

لتحقيق أهداف الدراسة واختبار فرضياتها تم استخدام مقياس ليكرت الخماسي للإجابة عن أسئلة الاستبانة إذ يشير رقم ٥/ إلى موافق جداً والرقم ٤/ موافق، والرقم ٣/ محايد، والرقم ٢/ غير موافق، والرقم ١/ غير موافق أبداً.

وقد تم اعتبار المدى من (١ وأقل من ٣) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد منخفضة والمدى من (٣ وأقل من ٣.٥) بحيث يكون دالاً على درجة تأييد متوسطة والمدى من (٣.٥ وأقل من ٥) دالاً على درجة تأييد عالية.

بعد توزيع الاستبانات والحصول على الإجابات من العينة العشوائية التي تم سحبها من المجتمع الإحصائي ، تم استخدام البرنامج الإحصائي المعروف ب(SPSS)، والتي هي اختصار ل Statistical Package For Social Sciences ، لإجراء التحليلات الإحصائية للبيانات التي تم جمعها في هذه الدراسة، فضلاً عن استخدام عدد من الأساليب الإحصائية المتمثلة بالمتوسط الحسابي والانحراف المعياري، علاوة عن بعض الاختبارات التي تناسب الدراسة وهي على الشكل التالي.

- اختبار (one- sample t-test) أحد الاختبارات العلمية الذي يستخدم من أجل

مقارنة متوسط متحول كمي مع متوسط معروف مسبقاً (وهو في الدراسة القيمة ٣)

ودراسة إن كان هناك اختلاف معنوي أم لا.

- اختبار Alpha Cronbach's وذلك للتأكد من ثبات الاستبيان وصلاحيته كأداة للبحث العلمي.
- اختبار ANOVA لحساب الفروق بين المتوسطات لدى العينات الفرعية من عينة الدراسة.
- اختبار T.test ت .ستيوذنت لحساب الفروق بين درجات , وكان ذلك مفيداً في حساب الصدق التمييزي الذي أجري للاستبيان للتأكد من صلاحيته للبحث.

$$c.v = \frac{s}{\bar{X}} \times 100 = \text{معامل الاختلاف (c.v)}$$

أحد القوانين الإحصائية التي تعتمد على درجة الانحراف المعياري لتبين الاختلاف أو الفروق بين نتائج العينات المختلفة. حيث ترمز S للانحراف المعياري و X للمتوسط الحسابي.

٣- أداة البحث:

استخدم الباحث الاستبانة كأداة من أدوات جمع البيانات الأولية ذات العلاقة المباشرة بموضوع الدراسة، وقد تم في ضوء أهداف الدراسة تقسيم الاستبانة إلى قسمين (انظر ملحق ١) كما يلي:

القسم الأول : يحتوي على البيانات العامة : طبيعة العمل، المؤهل العلمي والمهني.

القسم الثاني: يحتوي على ثلاثة محاور كما يلي:

المحور الأول: مهنة المراجعة المحلية قادرة على مواكبة متطلبات العولمة، ويحتوي على ستة أسئلة.

المحور الثاني: لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة ، ويحتوي على أربعة أسئلة.

المحور الثالث: التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية ، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة، ويحتوي على خمسة أسئلة.

٤- ثبات وصدق الأداة :

أ- الثبات :

تم التأكد من ثبات الاستبيان "أداة البحث" (والذي يعني عند قيام باحث آخر بالدراسة نفسها سوف يتوصل إلى النتائج نفسها)، عن طريق اللجوء لمعامل الثبات وفق قانون إلغا كرونباخ كما هو موضح في الجدول التالي :

معامل الثبات إلغا كرونباخ

Reliability Scale: ALL VARIABLES Case Processing Summary

		N	%
Cases	Valid	123	100.0
	Exclude	0	.0
	d a		
	Total	123	100.0

a Listwise deletion based on all variables in the procedure.

Reliability Statistics

Cronbach's Alpha	N of Items
0.849	15

- نجد من الجدول السابق أن عدد العناصر التي تدخل بالتحليل هي ١٥ عنصراً، بلغ معامل الثبات إلغا كرونباخ ٨٤٪ وهي نسبة مرتفعة وبذلك نقول إن الاختبار ثابت ويمكن اعتماده كأداة للبحث العلمي.

ب- الصدق :

تم التأكد من صدق وصلاحيّة أداة البحث من خلال اللجوء لطريق حساب الصدق التمييزي الذي يبين مدى قدرة الاستبيان على التفريق بين المفردات التي تقع بعد الربع الثالث والمفردات التي تقع قبل الربع الأول أي الأفراد ذوي التوجه الضعيف والأفراد ذوي التوجه القوي نحو متغيرات الدراسة كما هو موضح في الجداول التالية:

معامل الصدق التمييزي :

Frequencies Statistics

SUM		
N	Valid	123
	Missing	0
Percentiles	25	29.0000
	50	31.5000
	75	46.0000

SUM

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	27.00	9	7.4	7.4	7.4
	28.00	12	9.8	9.8	17.2
	29.00	17	13.9	13.9	31.1
	30.00	13	10.7	10.7	41.8
	31.00	10	8.2	8.2	50.0
	32.00	11	9.0	9.0	59.0
	33.00	7	5.7	5.7	64.8
	37.00	7	5.7	5.7	70.5
	46.00	20	16.4	16.4	86.9
	53.00	16	13.1	13.1	100.0
	Total	123	100.0	100.0	

T-Test

Group Statistics

	الفرق بين الربيعيات	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
SUM	الربيع الأول	38	28.2105	.81067	.13151
	الربيع الثالث	36	49.1111	3.52767	.58794

Independent Samples Test

		Levene's Test for Equality of Variances		t-test for Equality of Means					
		F	Sig.	t	Df	Sig. (2-tailed)	Mean Difference	Std. Error Difference	95% Confidence Interval of the Difference
									Upper Lower
SUM	Equal variances assumed	938.172	.000	-35.5	72	.000	-20.90058	.58779	-22.07233 -19.72884
	Equal variances not assumed			-34.6	38.4	.000	-20.90058	.60247	-22.11971 -19.68146

الجدول يبين اختبار T.test للمقارنة بين الربيعيات لحساب الصدق التمييزي .

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة لاختبار T.test هي ٠.٠٠٠ وهي أصغر من مستوى الدلالة النظرية للاختبار التي تساوي ٠.٠٥ وهنا نستطيع القول أن الاختبار قادر على التمييز بين نوعين من الأفراد أصحاب الدرجات المتدنية وأصحاب الدرجات المرتفعة أي في النهاية الاختبار صادق من حيث الصدق التمييزي، وهنا يمكن اعتماده كأداة للبحث العلمي.

٥- الدراسة الوصفية للعينة :

وتهدف الدراسة الوصفية إلى التعرف على الصفات المكونة للعينة، ولتحقيق ذلك تم تحليل البيانات حسب كل صفة باستخدام برنامج SPSS، فكانت النتائج على الشكل التالي :

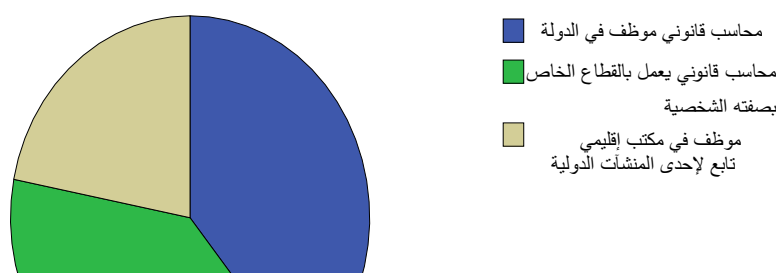
فالجدول التالي والرسم البياني الخاص به ، يوضحان توزيع عينة الدراسة حسب طبيعة العمل:

Frequencies

توزيع العينة

		Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid	محاسب قانوني يعمل بالقطاع العام	48	39.0	39.0	39.0
	محاسب قانوني يعمل بالقطاع الخاص بصفته الشخصية	48	39.0	39.0	78.0
	موظف في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت المحاسبة الدولية	27	22.0	22.0	100.0
	Total	123	100.0	100.0	

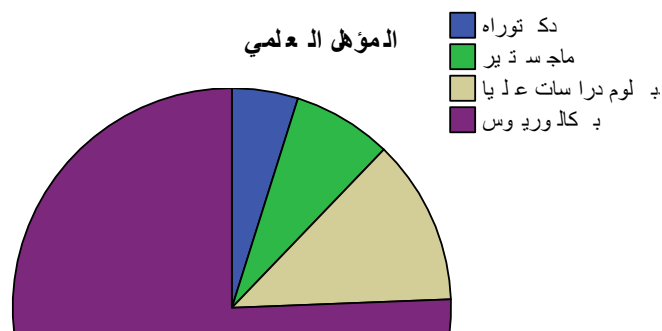
توزيع العينة



ب- توزيع العينة حسب متغير التأهيل العلمي :

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid دكتوراه	6	4.9	4.9	4.9
ماجستير	9	7.3	7.3	12.2
دبلوم دراسات عليا	15	12.2	12.2	24.4
بكالوريوس	93	75.6	75.6	100.0
Total	123	100.0	100.0	

يتبين من الجدول السابق أن الغالبية العظمى هم من حملة شهادة البكالوريوس، إذ بلغ عددهم 93 فرداً أي ما نسبته (75.6%) من العينة، في حين بلغ عدد من يحملون دبلوم دراسات عليا ١٥ فرداً أي ما نسبته (12.2%) من العينة. في حين كان عدد حاملي شهادة ماجستير 9 أفراد أي ما نسبته 7.3% من العينة، وأقل نسبة حصلوا عليها حاملي شهادة الدكتوراه قد بلغ عددهم 6 أفراد أي ما نسبته 4.9%. والشكل التالي يوضح توزيع العينة حسب المؤهل العلمي .



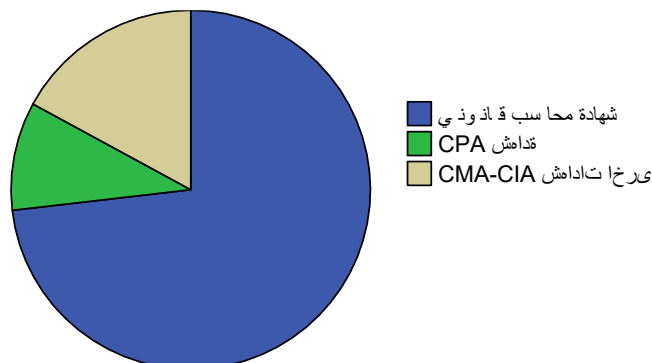
ج- توزيع العينة حسب متغير التأهيل المهني

	Frequency	Percent	Valid Percent	Cumulative Percent
Valid شهادة محاسب قانوني	94	73.2	73.2	73.2
شهادة CPA	12	9.8	9.8	82.9
شهادات أخرى	15	17.1	17.1	100.0
CMA-CIA				
Total	123	100.0	100.0	

يظهر من الجدول السابق أن عينة الدراسة هم من العاملين في مجال تدقيق الحسابات، في السوق السوري كما يبين الجدول أن الغالبية العظمى من عينة الدراسة حاصلون على شهادة محاسب قانوني ، إذ بلغ عددهم (٩٤) فرداً بنسبة (73.2%) من عينة الدراسة، في حين كان عدد الحاصلين على شهادة CPA الأمريكية (12) فرداً أي ما نسبته (9.8%) من العينة ، أما باقي العينة والبالغ حجمها (15) فرداً بنسبة (17.1%) من عينة الدراسة ، تعبر عن حاملي شهادات أخرى غير المذكورة أعلاه مثل CMA و CIA.

الشكل التالي يوضح كيفية توزيع أفراد العينة حسب تأهيلهم المهني:

الشكل ١: توزيع أفراد العينة حسب تأهيلهم المهني



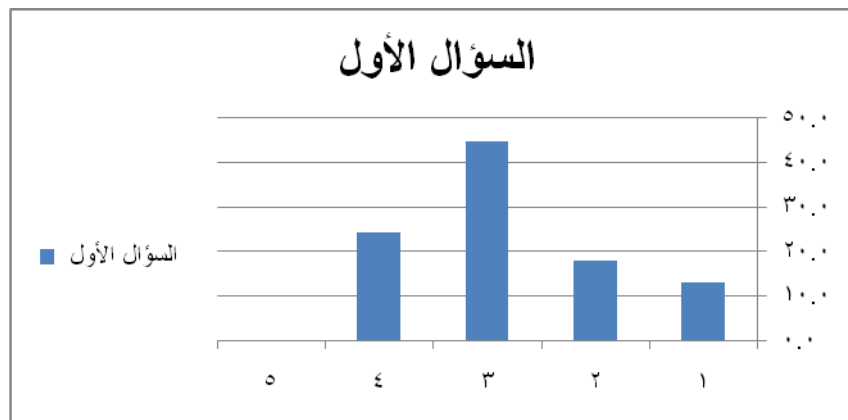
٦- جدول التكرارات وإجابات عيني الدراسة حول الفرضيات الثلاث

جدول يوضح بيانات العينة الإجمالية الكلية

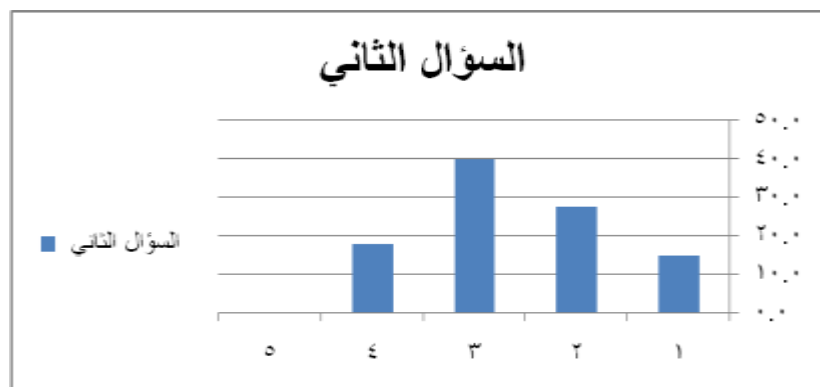
البند	موافق بشدة		موافق		غير متأكد		غير موافق بشدة		الإجمالي
	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	النسبة	تكرار	
1	0.00	0	24.4	30	44.7	55	17.9	22	123
2	0.00	0	17.9	34	39.84	49	17.9	22	123
3	0.00	0	12.20	15	38.21	47	37.40	46	123
4	0.00	0	17.1	50	28.46	35	40.7	21	123
5	0.00	0	45.53	56	26.02	32	14.63	18	123
6	7.32	9	52.85	65	18.70	23	8.13	10	123
7	17.89	22	47.15	58	13.82	17	8.13	10	123
8	17.07	21	56.10	69	9.76	12	13.01	16	123
9	17.89	22	49.59	61	20.33	25	6.50	8	123
10	17.89	22	41.46	51	19.51	24	14.63	18	123
11	13.01	16	56.91	70	9.76	12	12.20	15	123
12	21.95	27	54.47	67	7.32	9	8.13	10	123
13	16.26	20	50.41	62	23.58	29	1.63	2	123
14	26.02	32	70.73	87	3.25	4	0.00	0	123
15	21.14	26	54.47	67	13.01	16	6.50	8	123
الإجمالي	12.79	236	46.02	849	20.70	382	12.25	226	

يتضح من الجدول السابق ما يلي :

١- فيما يتعلق بإلمام المراجعين المحليين بمعايير المحاسبة الدولية يلاحظ أن غالبية الآراء كانت غير مؤيدة للفكرة السابقة حيث بلغت نسبتهم ٣٠,٩٪، في حين كانت نسبة الموافقين فقط ٢٤,٤٪، ومن خلال دراسة ميدانية أُجريت عام ٢٠٠٧ في سوق مراجعة الحسابات في سورية تبين أن هنالك علاقة بين تطبيق المعايير الدولية وبين الإلمام بالمعايير الدولية، وبالتالي لن يستطيع مراجع الحسابات إبداء الرأي بالقوائم المالية المعدة وفقاً للمعايير المحاسبية الدولية^(١)، ويبين الشكل البياني التالي توزيع النسب.



٢- فيما يتعلق بإلمام المراجع المحلي بمعايير المراجعة الدولية كانت نسبة المؤيدين ٤٢٪، بينما الغير مؤيدين كانت ١٨٪ وفقاً للشكل البياني التالي



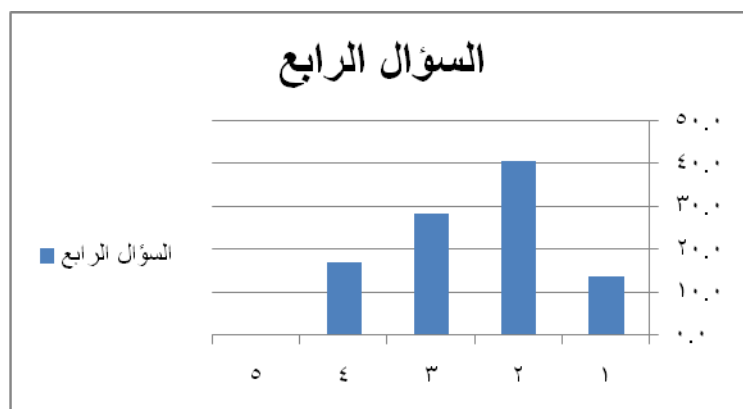
٣- أيضاً بخصوص إتقان المراجعين المحليين للغة الانكليزية لمراجعة حسابات الشركات الدولية والبنوك ، غالبية العينة لم تكن مؤيدة ونسبتهم كانت ٤٩,٦٪، في حين كانت نسبة الموافقين فقط ١٢,٢٪، حيث عدم معرفة بعض مزاولي المهنة للغة الإنكليزية أو

^١ دهي ، دينا موفق، مرجع سابق ، ص ٩٣

إتقانها بشكل جيد، قد لا تمكنهم من مواكبة التطورات على صعيد المهنة بالسرعة اللازمة والاطلاع على أحدث إصدارات المعايير المحاسبية والمراجعة الدولية باللغة أي الانكليزية وعدم انتظار النسخ المترجمة التي تصدرها إحدى الهيئات، والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :

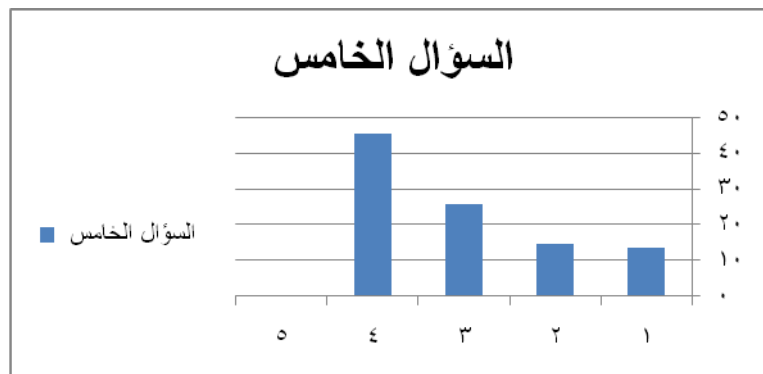


٤- وبالنسبة لقدرة المراجعين المحليين استخدام الكمبيوتر والتدقيق عبره غالبية الآراء غير موافقة على ذلك بنسبة ٤٤,٥% في حين بلغت نسبة الموافقين ١٧%، وهذا ينصب بفكرة الاستعداد المنخفض جداً لدى المراجع المحلي في التواجد في بيئة منافسة مع شركات دولية كبرى تمتلك كادراً ذا تأهيل عالٍ وخاصة في مجال التكنولوجيا والتدقيق عبر الكمبيوتر. والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :

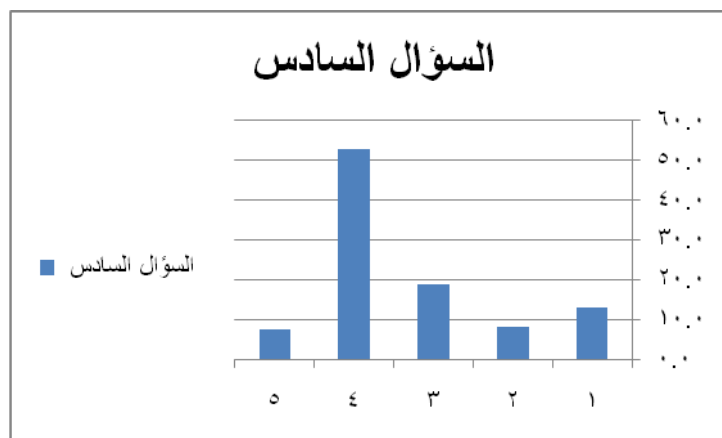


٥- أما بخصوص أن المراجعين المحليين تتوفر فيهم النزاهة والمصداقية والاستقلال من أجل مراجعة جميع أشكال الشركات الموجودة في سورية، غالبية آراء أفراد العينة أيدت تلك الفكرة بنسبة ٤٥,٥%، وغير الموافقين ٢٨,٤% حيث لاحظ الباحث أنه حتى موظفي المكتب الإقليمي وصلت نسبة المؤيدين لتلك الفكرة كانت ٥٠% وغير المؤيدين كانت ٢١% ولذلك يجب أن يستغل المراجع المحلي تلك الصفات، ويبني عليها، ويقوم

بتأهيل نفسه ويصبح أهلاً للمنافسة مع المحاسب الأجنبي الذي يعمل معه بالسوق المحلية ، والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :

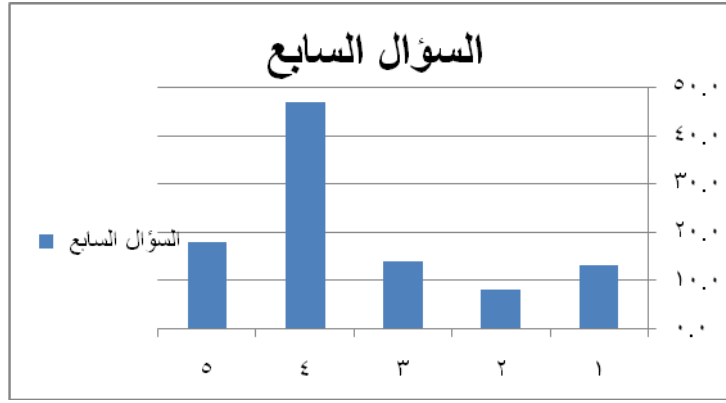


٦- وبالنسبة لاعتماد المراجع السوري يقدم ضمان قانوني، فالمراجع يتحمل كامل المسؤوليات المدنية والجزائية اللاحقة، فقد أيدت غالبية أفراد العينة بنسبة تتجاوز ٦٠٪ بينما غير الموافقين كانت نسبتهم ٢١٪، وهذا يؤكد الثقة التي ما زالت موجودة بالمراجع المحلي وقادر على تحمل جميع المسؤوليات المدنية والجزائية من جراء عمله، والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :

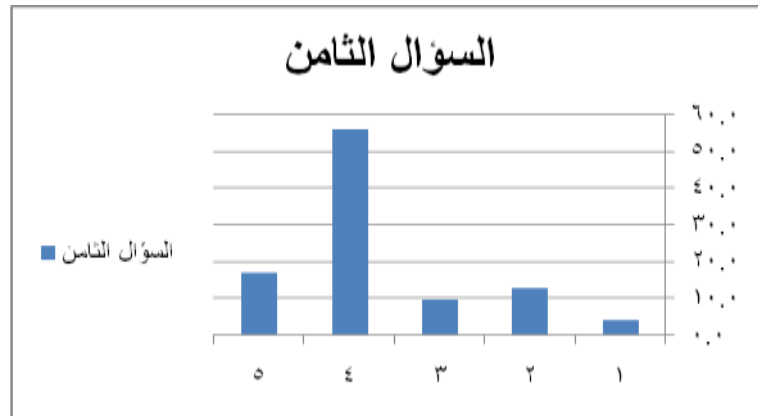


والنتائج التفصيلية للأسئلة المتعلقة بالفرضية الثانية كانت على الشكل التالي :

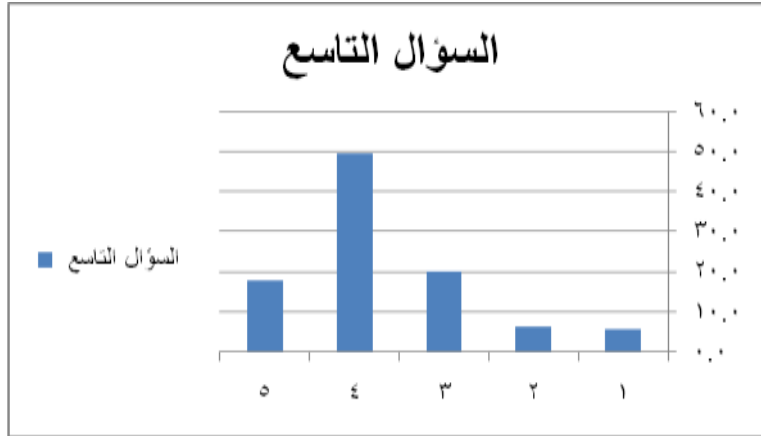
٧- بالنسبة لتمتع المنشآت الدولية باستقلالية أكبر من المنشآت المحلية، تم تأييده بنسبة كبيرة ٦٤٪ في حين كان نسبة غير المؤيدين حوالي ٢١٪ وفي دراسة أجريت وفقاً للشكل البياني التالي



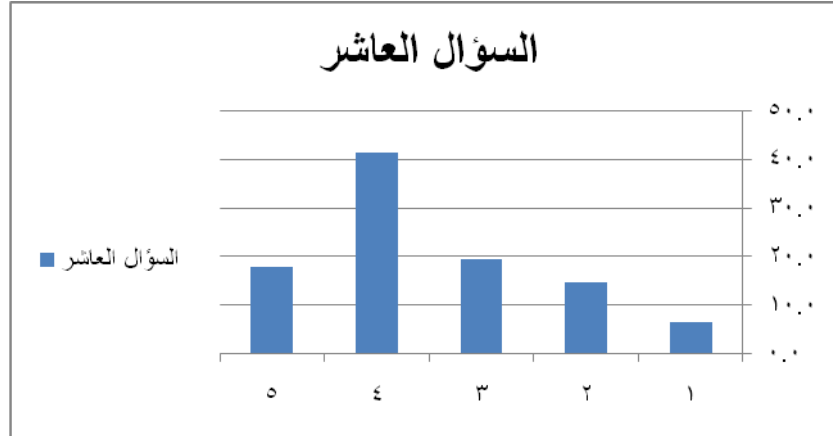
٨- بالنسبة المنشآت الدولية مؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً أكثر من المراجعين المحليين فقد النتائج كما يلي : المؤيدون ٧٣٪ في حين كانوا الغير مؤيدين فقط ١٧٪ ، ويدل ذلك على معرفة المراجع السوري بقدرات ومؤهلات تلك المنشآت الدولية مما يخلق ذلك لديه الرغبة في تحسين مستواه العلمي والعملية ليبقى ضمن المنافسة والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :



٩- أما فيما يتعلق بقيام المنشآت الدولية بدور كبير في تطوير عمل المكاتب الإقليمية التابعة لها والإشراف عليها وتدريبها، فقد كانت غالبية الآراء مؤيدة بنسبة ٦٧٪ في حين كان الغير مؤيدين ١٢٪، حيث تقوم تلك المنشآت بأمر عدة لتطوير عمل مكاتبها الإقليمية المنتشرة حول العالم أهمها تزويدها بأحدث الإصدارات الخاصة بمجال التدقيق والمحاسبة وإرسال أحدث التكنولوجيا والأساليب التدقيق إليها واستقدام موظفين تلك المكاتب لجمعهم وإخضاعهم إلى تدريب موحد وشامل لصقل مهاراتهم وممارساتهم العملية والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :



١٠- وبخصوص تمتع المكاتب التابعة للمنشآت الدولية بسمعة أفضل وشهرة واسعة لدى السوق المحلي والدولي بموجبه تضفي مصداقية أكبر على التقارير، كان التأييد له بنسبة ٥٩,٥% أما غير المؤيدين ٢١%، وهذا يؤيد فكرة الدراسة التي تناولناها بالتفصيل عن دخول الشركات المحاسبة الدولية إلى ماليزيا، فمن إحدى المزايا التي تتميز بها المنشآت الدولية لتستطيع الدخول إلى الأسواق الوطنية، وتسيطر على القسم الأعظم منه هو سمعتها التي بنتها والاسم الذي كونته. وأعطاه ذلك مصداقية أكبر على التقارير التي تصدرها وفقاً للشكل البياني التالي :



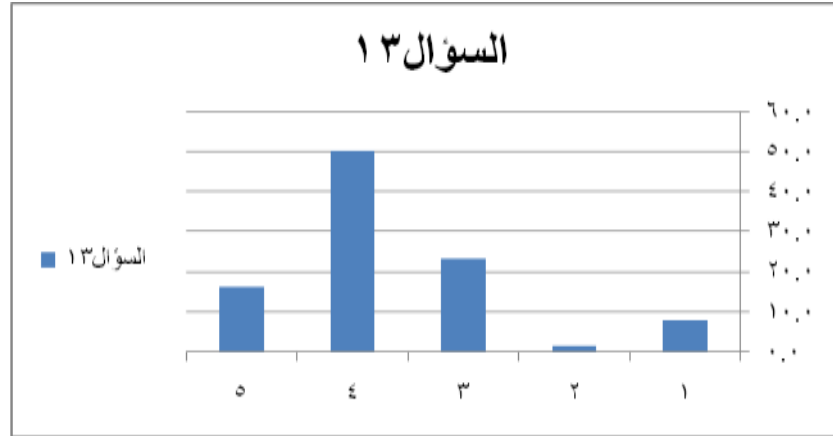
١١- وبالنسبة لوجود المراجعين المحليين والمنشآت الدولية معاً في السوق المحلي هو أمر طبيعي لتلبية متطلبات السوق المحلي. كانت نسبة التأييد عالية فقد بلغت ٧٠% أما غير الموافقين فكانت النسبة فقط ٢٠%. بسبب حاجة السوق المحلية المتزايدة ودخول الشركات الأجنبية التي تشترط أن يتم تدقيق حساباتها من قبل إحدى المنشآت المراجعة الدولية والشكل البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة :



١٢- وفيما يتعلق بالتنافس بين المكاتب المحلية والمنشآت الدولية يؤدي إلى رفع سوية المهنة المحلية أتت أيضا غالبية الآراء مؤيدة لذلك الطرح بنسبة ٦٧٪ ولم تتجاوز نسبة غير الموافقين الـ ١٠٪، فالمنافسة والخوف من خسارة كل من الطرفين حصته من السوق المحلي أو المحاولة لزيادة تلك الحصة يقدم حافزاً لتطوير عمل المكاتب والشركات المحلية والدولية لتقديم خدمة أفضل للعملاء ، وبالتالي رفع سوية المهنة المحلية. الشكل البياني التالي يبين درجة توزع إجابات عينة الدراسة :



١٣- وفيما يتعلق بأن وجود شريك محلي في المكتب الدولي يقوم بتوقيع التقارير يعطي مصداقية أكبر للتقارير المالية المؤيدين ٧٦٪ وغير المؤيدين لم تتجاوز ١٧٪ ، يشير التأييد الكبير إلى الرغبة من المراجعين المحليين بالقيام بشراكات حقيقية مع تلك المكاتب الدولية ومشاركتهم بمخاطر السوق من خلال اسمه المتداول في السوق المحلي منذ سنوات عدة وفقاً للشكل البياني التالي :

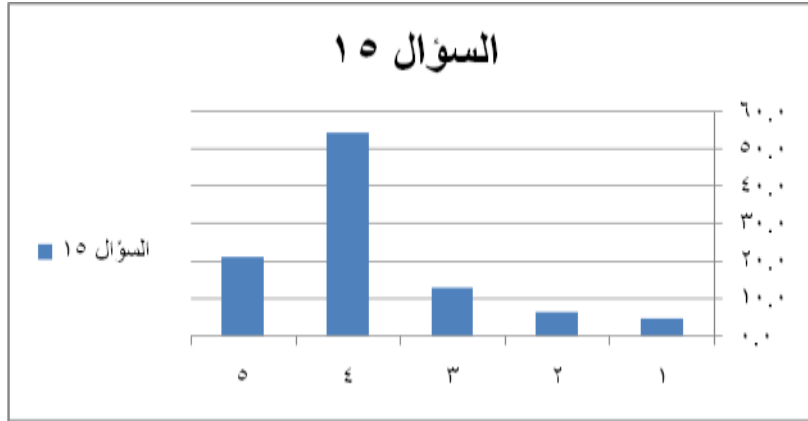


١٤- أما تحسين مهارات وخبرات المراجعين المحليين من خلال الاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا الحديثة القادمة من الدول المتقدمة فكانت نسبة التأييد عالية جداً فقد وصلت إلى ما يقارب ٩٧٪ دون أية معارضة تذكر، بسبب تحرير السوق والسماح بدخول منشآت المراجعة الدولية للسوق السورية والتي تجلب معها أحدث التقنيات والأدوات في مجال المهنة والشكل

البياني التالي يبين توزيع إجابات العينة



١٥- إن استيعاب المنشآت الدولية ضمن المنظمة المهنية (جمعية المحاسبين القانونيين) يؤدي إلى زيادة الوعي المهني أتت غالبية الآراء منسجمة مع ذلك الطرح بنسبة تأييد بلغت ٧٥,٥ % أما غير الموافقين ١١٪ وفقاً للشكل البياني التالي :



٧- اختبار الفرضيات : يتم اختبار الفرضيات كما يلي :

١- الفرضية الابتدائية : (فرضية الاستقلال) **Null Hypothesis** : وهي الفرضية التي يجري اختبارها لقبولها أو رفضها، واختيار الفرضية البديلة بدلاً عنها في حال الرفض .

وقد اتفق أن يكون شكلها العام $H_0:0=0_0$ وهي تقول بعدم وجود علاقة جوهرية بين القيمة الافتراضية 0_0 والقيمة الحقيقية 0 للمؤشر المدروس، حيث أن المؤشر المدروس هو المعلومة الرقمية التي تم التوصل إليها من خلال معالجة البيانات كالوسط الحسابي ، وثوابت المعادلات ومعاملات الارتباط .

٢- الفرضية البديلة **Alternative Hypothesis** : وهي الفرضية المغايرة للفرضية الابتدائية .

٣- **الرفض أو القبول :** حيث يتم الانطلاق بأن الفرضية الابتدائية التي تمت صياغتها هي فرضية صحيحة ، وبالتالي فإن احتمال الثقة بقبولها كبير مقارنة باحتمال رفضها، وبالتالي فإذا كان مستوى الدلالة المحسوب أكبر من مستوى الدلالة النظري والبالغ ٠,٠٥ ، نقبل فرضية الاستقلال. أما إذا كان مستوى الدلالة المحسوب أصغر من مستوى الدلالة النظري والبالغ ٠,٠٥ يتم رفض فرضية الاستقلال وقبول الفرضية البديلة.

أ- **اختبار الفرضية الأولى وهي " إن مهنة المراجعة المحلية قادرة على مواكبة متطلبات العولمة "**، ولاختبار هذه الفرضية يجب إعادة صياغتها في صورة فرضية إحصائية على النحو التالي :

- الفرضية الصفرية (H_0) (فرضية الاستقلال) : " إن مهنة المراجعة المحلية غير قادرة على مواكبة متطلبات العولمة "، ولاختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

T-Test	N	Mean	Std.deviation	Std. Error Mean
الاستبيان الأول	123	17.9024	4.24923	.38314

One-Sample Test

	Test Value = 18					
	t	df	Sig(2=tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاستبيان الأول	-.255	122	.799	-.09756	-.8560	.6609

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة تساوي ٠.٧٩٩ وهي بالتالي أكبر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٥ وبالتالي نقبل فرضية الاستقلال التي تقول : " إن مهنة المراجعة المحلية غير قادرة على مواكبة متطلبات العولمة ".

- ولمعرفة آراء كل فئة من الفئات الثلاث حيال الفرضية الأولى، قمنا بتحليل نتائج الجداول التالية :

دراسة الفرق بين آراء المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع العام والخاص والموظفين في المكاتب الإقليمية التابعة للمنشآت الدولية

الاستبيان الأول	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
محاسب قانوني موظف في الدولة	48	17.1875	3.56494	.51455	16.1524	18.2226	8.00	23.00
محاسب قانوني يعمل بالقطاع الخاص بصفته الشخصية	48	16.8750	4.35463	.62854	15.6105	18.1395	11.00	24.00
موظف في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية	27	16.8148	5.86408	1.12854	14.4951	19.1346	6.00	25.00
الإجمالي	123	16.9837	4.42234	.39875	16.1944	17.7731	6.00	25.00

ANOVA

الاستبيان الأول	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	3.331	2	1.665	.084	.020
Within Groups	2382.637	120	19.855		
Total	2385.967	122			

يتبين من الجداول السابقة أن مستوى الدلالة المحسوبة يساوي ٠.٠٢٠ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٥ وبالتالي توجد فروق ذات دلالة بين الأفراد الموظفين لدى الدولة و الأفراد العاملين في مكتب محلي بصفة شخصية و الأفراد العاملين في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية من حيث وجهة نظرهم إلى أن المكاتب المحلية غير قادرة على مراجعة حسابات جميع أنواع الشركات العاملة في سورية وتطوير نفسها لمواكبة تطورات الاقتصاد السوري. حيث تبين أن الأفراد الأكثر تأييداً لهذه الفرضية هم الذين يعملون في مكتب

إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية ويأتي في الدرجة الثانية الأفراد العاملون في مكتب محلي بصفة شخصية وبالمرتبة الثالثة العاملون لدى الدولة الحاصلين على شهادة محاسب قانوني.

ب- اختبار الفرضية الثانية وهي " لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة "، واختبار هذه الفرضية يجب إعادة صياغتها في صورة فرضية إحصائية على النحو التالي :

- الفرضية الصفرية (H_0) (فرضية الاستقلال) : " لا يمكن الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة " ، واختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test .

One-Sample Statistics

T-Test	N	mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاستبيان الثاني	123	16.898	3.25619	.35672

One-Sample Test

Test Value = 12						
	t	Df	Sig(2=tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاستبيان الثاني	6.723	122	.000	2.39837	1.6922	3.1045

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٠٥ وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة " أما لمعرفة آراء كل فئة من الفئات الثلاث حيال الفرضية الثانية ، قمنا بتحليل نتائج الجداول التالية :

دراسة الفرق بين آراء المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع العام والخاص والموظفين في المكاتب الإقليمية التابعة للمنشآت الدولية

الاستبيان الثاني	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
محاسب قانوني موظف في الدولة	48	12.7708	3.47783	.50198	11.7610	13.7807	7.00	18.00
محاسب قانوني يعمل بالقطاع الخاص بصفته الشخصية	48	13.3750	4.62015	.66686	12.0334	14.7166	5.00	25.00
موظف في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية	27	17.0741	2.90789	.55962	15.9237	18.2244	6.00	20.00
Total	123	13.9512	4.18595	.37743	13.2041	14.6984	5.00	25.00

ANOVA

الاستبيان الثاني	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	346.126	2	173.063	11.592	.040
Within Groups	1791.581	120	14.930		
Total	2137.707	122			

يتبين من الجداول السابقة أن مستوى الدلالة المحسوبة يساوي ٠.٠٤٠ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٥ وبالتالي توجد فروق ذات دلالة بين الأفراد الموظفين لدى الدولة والأفراد العاملين في مكتب محلي بصفة شخصية والأفراد العاملين في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية من حيث وجهة نظرهم إلى أن " لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة "، حيث نلاحظ متوسط الحسابي للفئة الثالثة من عينة الدراسة وهم الأفراد العاملون في المكاتب الإقليمية التابعة للمنشآت المحاسبية الدولية الأعلى بين المتوسطات للفئات الأخرى، وبالتالي تأييدها أعلى للفرضية الثانية .

ج - اختبار الفرضية الثالثة وهي " التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة "، واختبار هذه الفرضية يجب إعادة صياغتها في صورة فرضية إحصائية على النحو التالي :

- الفرضية الصفرية (H_0) (فرضية الاستقلال) : " التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية، لا يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة "، واختبار هذه الفرضية استخدم الباحث t-test

One-Sample Statistics

T-Test	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error Mean
الاستبيان الثالث	123	17.28	3.82	.29038

One-Sample Test

	Test Value = 15					
	t	df	Sig(2=tailed)	Mean Difference	95% confidence interval of the Difference	
					Lower	Upper
الاستبيان الثالث	12.62	122	.000	3.66667	3.0918	4.2415

يتبين من الجدول السابق أن مستوى الدلالة المحسوبة تساوي ٠.٠٠٠٠ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٠٠٥ وبالتالي نرفض فرضية الاستقلال ونقبل الفرضية البديلة التي تقول " التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية ، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة ".

أما لمعرفة آراء كل فئة من الفئات الثلاث حيال الفرضية الثالثة ، قمنا بتحليل نتائج الجداول التالية :

دراسة الفرق بين آراء المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع العام والخاص والموظفين في المكاتب الإقليمية التابعة للمنشآت الدولية

الاستبيان الثالث	N	Mean	Std. Deviation	Std. Error	95% Confidence Interval for Mean		Minimum	Maximum
					Lower Bound	Upper Bound		
محاسب قانوني موظف في الدولة	48	18.666 7	2.64441	.38169	17.898 8	19.434 5	14.00	25.00
محاسب قانوني يعمل بالقطاع الخاص بصفته الشخصية	48	18.770 8	3.81620	.55082	17.662 7	19.878 9	8.00	25.00
موظف في مكتب إقليمي تابع لإحدى المنشآت الدولية	27	19.555 6	2.29269	.44123	18.648 6	20.462 5	12.00	25.00
Total	123	18.902 4	3.08995	.27861	18.350 9	19.454 0	8.00	25.00

ANOVA

الاستبيان الثالث	Sum of Squares	Df	Mean Square	F	Sig.
Between Groups	15.017	2	7.508	.784	.002
Within Groups	1149.813	120	9.582		
Total	1164.829	122			

يتبين من الجداول السابقة أن مستوى الدلالة المحسوبة يساوي ٠.٠٠٢ وهي بالتالي أصغر من مستوى الدلالة النظرية التي تساوي ٠.٠٥ وبالتالي توجد فروق ذات دلالة بين الأفراد الموظفين لدى الدولة و الأفراد العاملين في مكتب محلي بصفة شخصية و الأفراد العاملين في مكتب إقليمي تابع لأحدى المنشآت الدولية من حيث وجهة نظرهم إلى " التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية ، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة " حيث نلاحظ أن الأفراد العاملين في المكاتب الإقليمية كانوا مؤيدين بشكل كبير، والأقل تأييداً كانت فئة الموظفين بالدولة، بمقارنة المتوسطات الخاصة بكل فئة.

ومن خلال المقارنة بين نتائج الجداول لكل من الفرضية الثانية والثالثة نلاحظ أن الفرضية الثالثة كانت نتائجها أقوى أي أنها مؤكدة أكثر من قبل عينة الدراسة. وذلك بعد اختبار معامل الاختلاف (C.V) بين الفرضيتين بالاعتماد على قيمة الانحراف المعياري لكل منهما حيث تبين أن الفرضية الثانية التي بلغ قيمة المتوسط فيها ١٦.٨٩ والانحراف المعياري ٣.٢٣ أضعف قوة وتأييد من الفرضية الثالثة التي بلغ متوسط الدرجات ١٧.٢٨ والانحراف المعياري ٣.٨٢.

حيث تبين أن قيمة معامل الاختلاف (C.V) بلغت في الفرضية الثانية ١٩.٢٤ بينما بلغت قيمة معامل الاختلاف في الفرضية الثالثة ٢٢.١ أي أن هذا يؤكد تأييد أفراد العينة للفرضية الثالثة أكثر من الفرضية الثانية.

النتائج والتوصيات :

أولاً : النتائج

١. نلاحظ أنه تم رفض الفرضية الأولى التي نصت على " إن مهنة المراجعة المحلية قادرة على مواكبة متطلبات العولمة " من قبل فئات العينة الثلاث وبالأخص الفئة الثالثة وهي موظفو المكاتب الإقليمية تليها الفئة الثانية فئة المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع الخاص بصفتهم الشخصية بالمرتبة الثانية ، لتأتي الفئة الأولى فئة المحاسبين القانونيين العاملين في القطاع العام بالمرتبة الأخيرة.

وبذلك يمكننا القول أن المحاسبين القانونيين السوريين غير قادرين على مواكبة آخر التطورات التي طرأت على مهنة المراجعة من خلال ما تبين من أسئلة الاستبيان الأولى (من ١-٦) والتي أوصلت لنتيجة مفادها عدم إلمام المراجع المحلي بمعايير المحاسبة والمراجعة الدولية وضعف مستواه في اللغة الانكليزية وعلوم الكمبيوتر والتدقيق عبره.

٢. نلاحظ أنه قد تم تأييد الفرضية الثانية والتي نصت " لا بد من الاعتماد على منشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة " وذلك من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان (من ٧-١٠). ولا بد من الإشارة بأن الفئة الثانية فئة المحاسبين القانونيين العاملين بالقطاع الخاص بصفتهم الشخصية هي التي رجحت كفة الميزان

وأدت إلى تأييد تلك الفرضية في حين كانت الفئة الأولى معارضة بشدة لتلك الفرضية على عكس الفئة الثالثة التي كانت مؤيدة تماماً . فيمكننا القول بأن فئات العينة الثلاث ماثلة للاعتراف بقدرة المكاتب الإقليمية على مزاوله المهنة في السوق السورية بشكل متميز بسبب ما تتمتع به من دعم من المنشآت الدولية التابعة لها على سبيل المثال : إعداد دورات تدريبية للكادر المهني الخاص بتلك المكاتب الإقليمية وتزويدهم بأحدث ما توصل إليه العلم من تكنولوجيا وأساليب تدقيق لتعطيتهم القدرة على الجمع بين المهارات الدولية والتأقلم مع خصوصية السوق السورية.

٣. كما نلاحظ أنه تم تأكيد الفرضية الفرعية الثالثة والتي نصت "التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة"، وقد حصلت على التأييد من قبل فئات العينة الثلاث ولكن بشكل متفاوت ، من خلال الإجابة على أسئلة الاستبيان (من ١١ - ١٥). الفئة الأولى كانت الفئة الأقل تأييداً من الفئات الثلاث . في حين كانت الفئة الثالثة مؤيدة لتلك الفرضية بشكل تام ، أما الفئة الثانية معتدلة في التأييد. ولكن من الملاحظ أيضاً أن التأييد الذي حصلت عليه الفرضية الفرعية الثالثة أقوى من التأييد التي حصلت عليه الفرضية الفرعية الثانية من خلال نتائج الاستبيان التي حصلنا عليها.

وهذا ما تم تأييده بصدور القانون الخاص بتنظيم مهنة المحاسبة في سورية الذي شرّع وجود الشركات الدولية في السوق السورية لتعمل مع المكاتب والشركات المحلية جنباً إلى جنب لرفع مستوى مهنة المراجعة المحلية ومواكبة متطلبات العولمة في ظل انفتاح السوق وتحرير قطاعات الاقتصاد الوطني كافة وبالأخص قطاع الخدمات.

ثانياً : التوصيات:

يوصي الباحث بما يلي :

١. إن التكامل بين مهنة المراجعة في سورية ومنشآت المراجعة الدولية، والذي أيدته غالبية أفراد العينة، حل لا بد منه في المرحلة الراهنة. فعلى مكاتب والشركات المراجعة المحلية النهوض بكافة أعمال المحاسبة والمراجعة في السوق السورية دون الاعتماد بشكل دائم على المنشآت الدولية، والاستفادة من تواجدها في السوق المحلية في الفترة الحالية واحتكاك المراجعين المحليين بها والاستفادة من الخبرات والمهارات المتوفرة لديها وبنتيجة ذلك يصبح لدى المكاتب والشركات المحلية القدرة على تقديم خدمات المحاسبة والمراجعة بشكل يلبي كافة متطلبات السوق المحلية والعالمية.

٢. التأكيد على التدريب المهني للكوادر المحلية لإكسابها المهارات الضرورية لمزاولة المهنة بشكل احترافي وذلك من خلال إقامة دورات تدريبية في مجال معايير المحاسبة والمراجعة الدولية والاطلاع على آخر التطورات الحاصلة على صعيد المهنة.

٣. تشديد الرقابة على أعمال المنشآت الدولية العاملة في السوق السورية ومدى التزامها بما نص عليه القانون رقم (٣٣) وخاصة فيما يتعلق بالحصة المحددة للمنشآت الدولية عند تشكيل شركات مهنية سورية. فقد يقوم المحاسبون القانونيون السوريون بغية تحقيق شراكات مع تلك المنشآت

الدولية بالدخول باتفاق ضمني مع تلك المنشآت الدولية لتغيير نسب الحصص لصالح المنشآت الدولية بغية تحقيق شراكات معها.

٤. إن الجوانب القانونية التي أشار إليها القانون رقم (٣٣) مع أهميتها غير كافية لتفعيل المهنة في سورية، ولكي تلعب الدور المنوط بها على صعيد التنمية الاقتصادية من خلال كونها ضمير المجتمع الذي لا يسمح بالغش أو التلاعب، وهذا يحتاج إلى تطبيق مسؤول لنصوص القانون. إذ لم يكن هنالك تطبيق للقانون رقم ١٠ لعام ١٩٩١ رغم ما أعطاه هذا القانون من صلاحيات واسعة لوزارة المالية في محاسبة المحاسبين القانونيين الذين لا يلعبون الدور المسؤول في الحفاظ على الأموال العامة. لذا فإن المطلوب أن تتمكن السلطات المختصة وخاصة وزارة المالية من المتابعة الفعالة لنصوص القانون لخلق مناخ مهني مسؤول يعمل على نقل المهنة بقفزة نوعية إلى الأمام بما ينعكس على حماية الأموال العامة المتمثلة بالضرائب بشكل أساسي، وكذلك حماية المجتمع المالي بما يضمنه من مساهمين ومقرضين ووسطاء من خلال الحرص المسؤول على الشفافية والتبني الرشيد لمعايير المحاسبة والتدقيق الدولية.

المراجع العربية

أ- الكتب

١. أحمد، عبد القاهر، دور البنك الدولي في العلاقات الاقتصادية الدولية، معهد الاتحاد العربي، بيروت، ١٩٩٧
٢. أحمد، آدم، العولمة وعلاقتها بالهيمنة التكنولوجية، الشركة العالمية، القاهرة، ٢٠٠١
٣. تانزر، مايكل وآخرون، من الاقتصاد القومي إلى الاقتصاد الكوني - دور الشركات المتعددة الجنسيات، ترجمة عفيف الرزاز، مؤسسة الأبحاث العربية، بيروت، ١٩٨١
٤. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، التدقيق، عمان، ٢٠٠٨
٥. حبيب، مطانيوس، قراءات ورؤى في الاقتصاد السوري، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠٩
٦. حسن، زينب، الاقتصاد الدولي، الدار الجامعية للطباعة والنشر، بيروت، ١٩٩٨
٧. خطيب، شذا، العولمة المالية ومستقبل الأسواق العربية لرأس المال، مؤسسة طابا للنشر، مصر، ٢٠٠٢

٨. سعيان، سمير، معمار، محمد، التجارة الخارجية في سورية ، أطلس للنشر، دمشق ٢٠٠٩
٩. عبد الحميد، عبد المطلب، النظام الاقتصادي العالمي بعد ١١ سبتمبر، دار طيبة للنشر، مصر، ط١، ٢٠٠٠
١٠. عبد الحميد، عبد المطلب، العولمة الاقتصادية (منظماتها -شركاتها -تداعياتها) الدار الجامعية، الإسكندرية، ٢٠٠٦
١١. القاضي، حسين، الإصلاح الاقتصادي إلى أين ؟، دار الرضا للنشر، دمشق، ٢٠٠٢
١٢. القاضي، حسين، حمدان، مأمون، المحاسبة الدولية، دار الثقافة، عمان، ٢٠٠٠
١٣. القاضي، حسين، حمدان، مأمون، نظرية المحاسبة، جامعة دمشق، ٢٠٠٤
١٤. القاضي، حسين، دحدوح ، حسين، قريط، عصام، تدقيق الحسابات (١)، جامعة دمشق - نظام التعليم المفتوح، ٢٠٠٩
١٥. القاضي، حسين، دحدوح، حسين، مراجعة الحسابات المتقدمة : الإطار النظري والإجراءات العملية، الجزء الأول، ٢٠٠٩
١٦. كفاليت، سنغ، عولمة المال، دار الفارابي، بيروت، ٢٠٠١
١٧. لتشنر، فرانك جي، بولي، جون، العولمة: الطوفان أم الإنقاذ: الجوانب الثقافية والسياسية والاقتصادية، ترجمة فاضل جتكر، المنظمة العربية للترجمة، مركز دراسات الوحدة العربية، بيروت، ٢٠٠٤
١٨. المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (١) ، عمان ، ٢٠٠٨
١٩. ميرزا، عباس علي، هولت، جراهام جيه، أوريل، ماغنوس، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، شركة جون وايلي وأبنائه ، لندن، مترجم من قبل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عمان، ٢٠٠٦
٢٠. هيرست، بول و طومسون، غراهام ، ما العولمة : الاقتصاد العالمي وإمكانات التحكم ، ترجمة فالح عبد الجبار ، سلسلة عالم المعرفة ، مطابع السياسة ، الكويت، ٢٠٠١

٢١. يسن، السيد، العولمة والطريق الثالث، الهيئة المصرية للكتاب، مريت للنشر، القاهرة،

١٩٩٩

ب-الدوريات والمنشورات المهنية والمواقع الالكترونية

١. فريد، نصر، الرهون العقارية والأزمة المالية العالمية، بحث منشور في المؤتمر العلمي السنوي الثالث عشر لكلية الحقوق-جامعة المنصورة، ٢٠٠٩
٢. أبو راشد،عبد الله، العولمة وإشكالية المصطلح وولادته في الأدبيات المعاصرة، مجلة المعلومات الدولية، العدد ٥٨، دمشق، ١٩٩٨
٣. أبو غزالة، طلال، محاضرة بعنوان " نحو عولمة مهنة المحاسبة "، جامعة الإمارات العربية المتحدة، كلية التجارة والاقتصاد، ١٩٩٧، الدخول كان بتاريخ ٢٩-١١-٢٠٠٩،
http://www.tag-publication.com/download_file.aspx?filename=/UpLoadFiles/Speeches/d4295138426bllj_04.doc
٤. أحمد، أحمد عبد الرحمن، " العولمة ، المظاهر والمسببات " ، مجلة العلوم الاجتماعية ، الكويت ، المجلد ٢٦، العدد ٢، كانون الأول ١٩٩٩
٥. بلقزيز ،عبد الإله ، العولمة والهوية الثقافية(عولمة الثقافة أم ثقافة العولمة)، مجلة المستقبل العربي، بيروت ، العدد ٢٣٤، ١٩٩٨
٦. بلوناس ، عبد الله ، عولمة الاقتصاد : الفرص والتحديات ، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية ، المجلد ٢٤، العدد الأول ، ٢٠٠٨

٧. جبار، محفوظ، العولمة المالية وانعكاساتها على الدول النامية، مجلة العلوم الاجتماعية والإنسانية، جامعة باتنة، العدد ٧، الجزائر، ٢٠٠٢
٨. جمعية المحاسبين القانونيين السورية، مقال بعنوان حول دور مفتش الحسابات وأهميته وعلاقته مع الأطراف أصحاب العلاقة، ، <http://www.asca-sy.com/Main/Topic.aspx?Id=ODg=>
٩. حمدان، مأمون، محاضرة بعنوان " تطبيق معايير المحاسبة الدولية في سورية "، جمعية المحاسبين القانونيين السورية ، بيروت ، ٢٠٠٨
١٠. الحويش، ياسر، محاضرة في التنظيم الدولي الاقتصادي، معهد الايना، الدورة الدبلوماسية، دمشق ، ٢٠٠٨
١١. زكي، أحمد، أثر تحرير التجارة في الخدمات على مهنة المحاسبة والمراجعة ومزاويلها في مصر، بحث نشر في المؤتمر العلمي لكلية التجارة - جامعة حلوان بعنوان (الجامعات المصرية والمعاهد العلمية في ظل تطبيق الاتفاقية العامة لتحرير التجارة في الخدمات)، ٢٠٠٦
١٢. سعيغان، سمير، محاضرة بعنوان " علاقة سورية بالاقتصاد العالمي "، معهد الاينا، ٢٠٠٦
١٣. سعيغان، سمير، محاضرة بعنوان "اتفاقية الشراكة السورية الأوروبية وآثارها " ، معهد الاينا ، ٢٠٠٦
١٤. شحاته، عبدالله، الأزمة المالية: المفهوم والأسباب، <http://www.pidegypt.org/download/azma.doc>
١٥. شيخة ، ليلي و كبابي ، كلثوم ، العولمة ؟ ، جامعة الحاج لخضر كلية العلوم الاقتصادية ، الجزائر ، ٢٠٠٤ ، الدخول كان بتاريخ ١٨-٣-٢٠٠٩ ، ، http://www1.univ-batna.dz/fac_economie/faculte/travaux%20de%20recherche/5.pdf
١٦. عبد الله ، إسماعيل ، الكوكبة ، الرأسمالية العالمية في مرحلة ما بعد الإمبريالية ، مجلة المستقبل العربي ، مركز الدراسات الحرة العربية ، لبنان ، العدد ٢٢٢ ، آب ١٩٩٧
١٧. عطوي قارة ، علي سميرة ، العولمة وتأثيرها على الجهاز المصرفي ، مجلة العلوم الإنسانية ، الجزائر ، العدد ١٣٥ ، كانون الثاني ٢٠٠٦
١٨. قاسم، منى، الشركات المتعددة الجنسيات وأهميتها في الاقتصاد العالمي، النشرة الاقتصادية، بنك مصر، السنة (٤١)، العدد (١)، ١٩٨٨
١٩. كرازدي ، إسماعيل ، بين سيادة الدولة وسيادة العولمة ، مجلة العلوم الإنسانية -جامعة محمد خضر بسكرة ، الجزائر ، العدد ١٥ ، عام ٢٠٠٨

٢٠. مكّي ، فادي، ما بين الغات ومنظمة التجارة العالمية ، المركز اللبناني للدراسات، عام ٢٠٠٠، الدخول كان بتاريخ ٢١-٥-٢٠٠٩
- <http://www.aljazeera.net/NR/exeres/BEBC6702-F180-4F54-9785-C3D4A5D57E61.htm>
٢١. الموقع الإلكتروني BBC Arabic.com ، مقال بعنوان " أوباما يصف قمة العشرين بالتاريخية "
٢٢. الموقع الإلكتروني <http://www.wikipedia.org>
٢٣. الموقع الرسمي لمؤتمر الأمم المتحدة للتجارة والتنمية UNCTAD ، WWW.UNCTAD.ORG
٢٤. الموقع الإلكتروني لبعثة المفوضية الأوروبية في سورية <http://www.delsyr.ec.europa.eu>
٢٥. الموقع الإلكتروني لصندوق النقد الدولي www.imf.org
٢٦. الموقع الإلكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين www.ifac.org
٢٧. الموقع الإلكتروني للبنك الدولي WWW.WORLDBANK.ORG
٢٨. الموقع الإلكتروني للمعهد السويسري KOF للتكنولوجيا ، www.kof.com
٢٩. الموقع الإلكتروني لوزارة الاقتصاد والتجارة <http://www.syrecon.org>
٣٠. محمد ، المصطفى ، التحولات الرئيسية للاقتصاد العالمي في ظل منظمة التجارة العالمية ، بحث منشور ضمن موقع الجزيرة الإلكتروني ، عالم المعرفة ، <http://www.aljazeera.net/NR/exeres/B2600A87-82FB-4554-B6B3-ECC57E860EFE.htm>

ج- الرسائل العلمية

١. مشتاق، غيداء، دور مكاتب المراجعة العالمية في تطوير مهنة المراجعة في المملكة العربية السعودية: دراسة ميدانية، رسالة ماجستير، جامعة الملك عبد العزيز، ٢٠٠٨
٢. البهلول ، محمد، موقف مهنة مراجعة الحسابات في سورية من معايير المراجعة الدولية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، ١٩٩٧
٣. دهبي ، دينا ، مدى تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في سورية ، ماجستير ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٧
٤. يسوف، يامن ، واقع التوازن الدولي بعد الحرب الباردة واحتمالاته المستقبلية ، رسالة ماجستير ، جامعة دمشق ، ٢٠٠٩

د- تقارير

- هيئة الاستثمار السورية، تقرير هيئة الاستثمار السورية السنوي الثالث لعام ٢٠٠٨ ، رئاسة مجلس الوزراء
- جمعية المحاسبين القانونيين السورية، تقرير مجلس إدارة جمعية المحاسبين القانونيين السورية والبيانات المالية عن الدورة المالية لعام ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩
- المركز الاقتصادي السوري، تقرير حول القطاع المصرفي في سورية، واقع وآفاق، ٢٠٠٧
- المركز الاقتصادي السوري، تقرير بعنوان "التأمين في سورية بين الواقع والتطبيق"، ٢٠٠٧

ر- تشريعات:

- قرار رئيس الجمهورية العربية المتحدة ، رقم ١١٠٩ ، بشأن نظام المحاسبين القانونيين بالإقليم السوري ، تاريخ ١٨-٩-١٩٥٨
- قانون هيئة الأوراق والأسواق المالية رقم ٢٢ عام ٢٠٠٥
- قرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٤ لعام ٢٠٠٦
- قرار مجلس الوزراء رقم ٣٩٤٣ لعام ٢٠٠٦
- قانون الشركات رقم ٣ لعام ٢٠٠٨
- قانون رقم ٣٣ لعام ٢٠٠٩ ، الخاص بتشكيل مجلس للمحاسبة والتدقيق

ثانياً: المراجع الأجنبية

1. Annisette, M., 2004, The true nature of the World Bank , Critical Perspectives on Accounting, Vol. 15
2. Baskerville , Rachel and Hay , David, 2007 , Globalization of professional accounting: the Big 8 entering New Zealand , University of Auckland Business School accessed at <http://business-school.exeter.ac.uk/accounting/papers/0606.pdf>
3. Caramanis, C. , 2002, The interplay between professional groups, the state and supranational agents: Pax Americana in the age of globalization Accounting, Organization and Society, Vol. 27.
4. Cooper, D. J., Greenwood, R., Hinings, B. and Brown, J. L.,1998 Globalization and nationalism in a multinational accounting firm: The case of opening new markets in Eastern Europe, Accounting, Organizations and Society, Vol. 23, No. 5/6
5. Diaconu , Paul et al , May 2009, Harmonization in auditing profession , Journal of Modern Accounting and Auditing , USA, vol.5,no.5

6. , IASB, International Financial reporting standards 2009
7. Kolk, Anas and Margineantu, Andreea, 2009, Globalization/regionalization of accounting firms and their sustainability services, International Marketing Review, vol.26,(4/5)p.p396-410
8. Perera, H., A. Rahman and S. Cahan , June 2007, Globalization and the Major Accounting Firms. Australian Accounting Review , ,13 (1)
9. Salleh, Afrah and Che Rose , Raduan and Kumar , Naresh and Peng , Lu Chee, 2007 , Readiness in meeting globalization challenges : a case of accounting firms in Malaysia , university Putra Malaysia , journal of social sciences , 3 (4)
10. Sikka, P. , Hampton, M.P., 2005, “The role of accountancy firms in tax avoidance: some evidence and issues”, Accounting Forum, Vol. 29 No. 3
11. Yue-chang , Su, Xiao-me, Guo, Oct. 2006 , An Analysis of Globalization of Accounting Standards based on Game Theory , Journal of Modern Accounting and Auditing , Vol.2, No.10

الملاحق

جامعة دمشق
كلية الاقتصاد
قسم محاسبة

استبيان

المحترم

الزميل المراجع

بعد التحية...

يسرنا أن نلفت عنايتكم إلى أن هذا الاستبيان قد تم إعداده بهدف الحصول على البيانات المتعلقة بالجانب الميداني لرسالة الماجستير التي يعدها الباحث تحت اسم "(أثر العولمة على مهنة المراجعة في سورية- دراسة ميدانية)".

حيث أن إجاباتكم على أسئلة الاستبيان ستساعد الباحث في الوصول إلى نتائج قيمة تخدم الأطراف المعنية . علماً بأن البيانات المجمعة من هذا الاستبيان سوف تحاط بسرية تامة، ولن تستخدم إلا لأغراض البحث العلمي فقط.

ويسر الباحث تلقي أي إضافات أو ملاحظات علمية يمكن تدوينها على الصفحات الخلفية للاستبيان، وسيكون على استعداد للإجابة على أي استفسار يتعلق بالاستبيان.

وتفضلوا بقبول خالص التحية والتقدير،

الباحث
عصام الشاهين

المشرف الأستاذ الدكتور
حسين القاضي

أولاً : البيانات العامة :

١. الرجاء وضع إشارة (صح) أمام الإجابة المناسبة :

العمل :

- ☐ موظف لدى الدولة
- ☐ في مكتب محلي بصفة شخصية
- ☐ في مكتب إقليمي تابع لأحدى المنشآت الدولية

المؤهل العلمي :

- ☐ دكتوراه
- ☐ دبلوم دراسات عليا
- ☐ ماجستير
- ☐ جامعي
- ☐ أخرى (يرجى ذكرها)

التأهيل المهني :

- ☐ محاسب قانوني مجاز (مرخص في سورية)
- ☐ CPA
- ☐ شهادات أخرى (يرجى ذكرها)

ثانياً محاور الاستبيان :

المحور الأول - إن مهنة المراجعة المحلية قادرة على مواكبة متطلبات العولمة .

م	العوامل	غير موافق نهائياً ١	غير موافق ٢	حيادي ٣	موافق ٤	موافق جداً ٥
١	هل تعتقد بأن المراجعين المحليين ملمين بمعايير المحاسبة الدولية					
٢	هل تعتقد بأن المراجعين المحليين ملمين بمعايير المراجعة الدولية					
٣	هل تعتقد أن المراجعين المحليين يتقنون اللغة الانكليزية لمراجعة الشركات الدولية والبنوك					
٤	هل تعتقد أن المراجعين المحليين يلمون باستخدام الكمبيوتر والتدقيق عبره					
٥	هل تعتقد أن المراجعين المحليين تتوفر فيهم النزاهة والمصداقية والاستقلال من أجل مراجعة كافة أشكال الشركات الموجودة في سورية					
٦	اعتماد المراجع السوري يقدم ضمان قانوني فالمراجع يتحمل كامل المسؤوليات المدنية والجزائية اللاحقة					

المحور الثاني لا بد من الاعتماد على المنشآت المراجعة الدولية لمواكبة متطلبات العولمة .

م	العوامل	غير موافق نهائياً ١	غير موافق ٢	حيادي ٣	موافق ٤	موافق جداً ٥
١	تتمتع المنشآت الدولية باستقلال أكبر من المكاتب المحلية					
٢	المنشآت الدولية مؤهلة تأهيلاً علمياً وعملياً أكثر من المراجعين المحليين					
٣	إن للمنشآت الدولية دور في تطوير عمل المكاتب الإقليمية التابعة لها والإشراف عليها وتدريبها					
٤	إن المنشآت الدولية تتمتع بسمعة أفضل وشهرة واسعة لدى السوق المحلي والدولي وتضفي مصداقية أكبر على التقارير					

المحور الثالث - التكامل بين مهنة المراجعة المحلية والمنشآت الدولية المتواجدة داخل السوق السورية ، يقدم حلاً أفضل لمواكبة متطلبات العولمة .

م	العوامل	غير موافق نهائياً ١	غير موافق ٢	حيادي ٣	موافق ٤	موافق جداً ٥
١	إن وجود المراجعين المحليين والمكاتب الدولية في السوق المحلية أمر طبيعي لتلبية متطلبات السوق المحلية					
٢	إن التنافس بين المكاتب المحلية والمنشآت الدولية يؤدي إلى رفع سوية المهنة في سورية					
٣	إن وجود شريك محلي في المكتب الدولي يقوم بتوقيع التقارير يعطي مصداقية أكبر للتقارير المالية					
٤	تحسين مهارات وخبرات المراجعين المحليين من خلال الاستفادة من الخبرات والتكنولوجيا الحديثة القادمة من الدول المتقدمة					
٥	إن استيعاب المنشآت الدولية ضمن المنظمة المهنية (جمعية المحاسبين القانونيين) يؤدي إلى زيادة الوعي المهني					

Abstract

The effect of globalization on Auditing Profession in Syria (Field Study)

***Prepared by : Issam Al Shaheen**

***Supervised by Dr.Hussein Al Kadi**

The purpose of this study is to identify to what extent the whole Syrian economy , in particular, the local auditing profession have been affected by globalization .

The dissertation has concluded that the Syrian economy has been deeply affected by globalization through policies of economic openness and allow the creation of joint-stock companies. In addition to the opening of several private banks and insurance companies and adopting a policy of social market economy. This has had a direct impact on accounting and auditing services through the adoption of international accounting standards and the abandonment of a uniform accounting system , which was binding in all governmental and economic companies and institutions.

The study was designed to express three assumptions about the impact of globalization in auditing profession in Syria . The first assumption was that the local profession can develop itself in a responsible manner without the need for international accounting firms.

The second was that the international firms must take on hampered provide audit services in Syrian market without relaying on local offices. While the third assumption has called for integration between local profession and international accounting firms.

The majority of a sample of 123 individuals, who have been asked about their opinion, supported the corporation between local auditing profession and international accounting firms.