



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة الكترونية شهرية - ترسل إلى الأعضاء

للمزيد من المعلومات يرجى الاتصال مع الجمعية على: هاتف ٩٦٢٢ ٦٥٦٧٦٥٢٢/٥٦٩٨٢٨٢ فاكس ٩٦٢٢ ٦٥٦٧٦٥٢٢ بريد الكتروني info@ascasociety.org موقع الكتروني www.ascasociety.org

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

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

Arab Society of Certified Accountants (ASCA)

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

أخبار المجمع

تقوم إدارة المجمع بالتنسيق مع مراكز الإمتحان البالغ عددها (٢٨) ثمانية وعشرون مركز إمتحان في أكثر المدن العربية للإستعداد لعقد دورة إمتحانات (ACPA) (محاسب عربي مهني معتمد) والتي ستعقد بإذن الله في الفترة من ١١/٣٠-٢٩ و ١٢/٢-١/٣٠٠٣.

طلبة جدد

تم قبول السادة التالية أسماءهم طلبة جدد للجلوس لإمتحانات (ACPA) وهم:

- ١- محمد نصري محي الدين الجعفر اوي.
- ٢- أبو القيس محمد حسن طه.
- ٣- محمد وجيه بدوي.
- ٤- محمد أحمد النجار.
- ٥- صالح خالد عدس.

أعضاء جدد

حصل السادة الأعضاء التالية أسماءهم على شهادة (محاسب عربي مهني معتمد) (ACPA) وهم:

- ١- رنا فؤاد إسماعيل يونس.
- ٢- نضال عزت محمد النعيرات
- ٣- توفيق عبد الفتاح عبد الله السيد
- ٤- ناصر بن نبهان بن سلمان النبھاني
- ٥- سعيد عبد الله سعيد محمد الحمداني
- ٦- عاهد محمد البدري
- ٧- سامي يونس الشيخ علي
- ٨- عثمان رعيم الحسن

أخبار المجمع

" المخصصات والإحتياطيات والمشاكل الناجمة عن إستخدامها وموقف مراجع الحسابات الخارجي المستقل منها "

أضواء على التعديلات الأساسية لمشروع قانون الدخل في مصر ...

التجارة والبيئة من كتاب دليل دوائر الأعمال إلى النظام التجاري العالمي

نشرة صادرة عن IFAC

الأموال المشبوهة الجزء الثاني

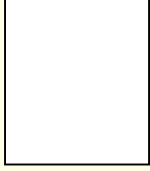
معيار المحاسبة الدولي ٢٧

مكاتب الإتصال

- ٩- مطلق لطفي مطلق
 ١٠- سامي محمد رجب أيوب
 ١١- أسامة نصري الجعفر اوي
 ١٢- غزوان عبد الرزاق جوربة
 ١٣- هشام أسامة سرحان
 ١٤- صفية حاجي أكبر محمد

ترقية

قررت لجنة الترقيات في الجامعة الإسلامية / غزة ترقية الدكتور يوسف محمود جربوع (زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين) الأستاذ المساعد بكلية التجارة في الجامعة الإسلامية إلى رتبة أستاذ مشارك ، بعد إستيفاءه للشروط اللازمة للترقية. تهانينا للدكتور يوسف جربوع بالترقية وألف مبروك.



د. سالم عبد الله حلس
 أستاذ مراجعة الحسابات بكلية التجارة
 الجامعة الإسلامية - غزة
 عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

إعداد



د. يوسف محمود جربوع
 رئيس قسم المحاسبة بكلية التجارة
 الجامعة الإسلامية - غزة
 زميل المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

- ❖ أما الإحتياطي فهو عبارة عن تخصيص جزء من الأرباح الصافية التي حققها المشروع بعد أخذ كافة المخصصات اللازمة في الحسبان وذلك لمقابلة غرض معين أو تحقيق هدف معين أو تمشياً مع سياسة إدارية موضوعة، وبذلك لا يتم تخصيص هذه الإحتياطيات إلا بوجود أرباح فائضة ومنها (الإحتياطي القانوني، الإحتياطي العام، الإحتياطي الرأسمالي، الإحتياطي السري.....إلخ).
- ❖ ونظراً لخضوع تكوين المخصصات وبعض الإحتياطيات للتقديرات من جانب إدارة المنشأة فقد نشأ عنه تباين للإنفاق بدلاً من وجود إلتزام حقيقي كما أنه أدى إلى إفساح المجال للتلاعب في الأرباح من خلال تكوين مخصصات وإحتياطيات

(١) ملخص البحث Abstract

❖ نتيجة لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر في المحاسبة فإنه يتم الإعتراف بالخسائر المحتملة وعمل مخصصات لها، أما الأرباح المحتملة فإنه لا يجب الإعتراف بها ولا تسجيلها في حساب الأرباح والخسائر، فالمخصص يعتبر عبء تحميلي على الأرباح أو تكلفة من تكاليف الإيراد يجب خصمها من مجمل الربح أو إضافتها إلى مجمل الخسائر قبل الوصول إلى صافي الأرباح والخسائر، ولذلك فإن تكوين المخصصات لا يتوقف على تحقيق الأرباح بل يتم تكوين المخصص بغض النظر عن حدوث ربح أو خسارة ومنها (مخصص استهلاك الأصول الثابتة، ومخصص الديون المشكوك فيها، ومخصص هبوط أسعار المخزون السلعي، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية، ومخصص الضرائب...إلخ).

¹ Dr. Yousef Jarbou , “ Auditing between Theory and Application” “ Provisions and Reserves” , 2000, First Edition P. 535.

(٣) أهداف البحث Research Objectives

يهدف هذا البحث إلى إظهار المخاطر التي تنتج عن سوء تقدير مبالغ المخصصات والإحتياطيات حيث أن زيادة أو نقص تلك المخصصات والإحتياطيات عن التقدير الصحيح يؤدي إلى ظهور الإحتياطي المستتر (السري) وعدم بقاء رأس المال سليماً، وفي كلتا الحالتين ينعكس ذلك بأثر سيئ على نتائج الأعمال والمركز المالي ، كما يفسح المجال للتلاعب في الأرباح من خلال تكوين مخصصات غير ضرورية في فترة ما واستردادها في فترة لاحقة، كما يؤدي إلى إظهار مركز مالي يتضمن مخصصات لا تمثل التزامات حقيقية.

(٤) أهمية البحث Research Importance

تهتم كثير من الجهات على نتائج دقة وصحة احتساب مبالغ المخصصات والإحتياطيات لما لها من تأثير على المركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية السنة المالية، ومن هذه الجهات ما يلي:-
(أ) إدارة الشركة.
(ب) الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية.
(ج) الهيئات والجمعيات المهنية.
(د) الدوائر الحكومية المعنية.
(هـ) كل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة.

(٥) مشكلة البحث Research Problem

- تكمن مشكلة البحث في طبيعة كل من المخصصات والإحتياطيات ومراعاة مدى كفاية المبالغ التي تم إقرارها واعتمادها من قبل إدارة المنشأة ، وأسس حسابها والغرض منها وطريقة إظهارها بالميزانية العمومية ، وكذلك المعلومات التي تؤثر عليها بعد إنتهاء السنة المالية ، وكيفية قياسها والإعتراف بها والإفصاحات الواجب تقديمها.
- كما أن أي خطأ في تقدير تلك المخصصات والإحتياطيات سواء بالزيادة أو بالنقصان سوف يؤدي إلى تكوين الإحتياطيات المستترة (السرية) وإظهار الأصول بالميزانية بأقل أو أكثر من قيمتها الحقيقية ، وكذلك فإن الزيادة أو النقصان في تكوين المخصصات سوف تؤدي إلى عدم إظهار الأرباح أو الخسائر بطريقة صحيحة وسليمة ، وهذا بالطبع يؤثر على مدى صدق تعبير القوائم المالية للمركز المالي ونتائج الأعمال في نهاية العام المالي.

غير ضرورية في فترة ما واستردادها في فترة لاحقة، كما أدى إلى إظهار مركز مالي يتضمن مخصصات لا تمثل التزامات حقيقية.

❖ ولهذا فإن هذا البحث يتطلب عدم الإعتراف بالمخصصات في بعض الحالات إلا عندما تبين الأحداث السابقة بأنه لا يوجد لدى المنشأة أي خيار في تجنب إنفاقها في المستقبل ، كما يجب مراعاة طبيعة تكوين الإحتياطيات^٢ حيث أن منها ما يوجد إلزام قانوني على تكوينها، ومنها ما يوجد إلزام تعاقدي على تكوينها ، ومنها ما هو اختياري.

(٢) فرضيات البحث Research Assumptions

(أ) يفترض هذا البحث بأن المخصصات والإحتياطيات من المواضيع التي تعرضت كثيراً للنقاش والجدل بين المحاسبين بهدف التفرقة بينهما وبيان طبيعة كل منهما ، كما أن المخصصات بصفة خاصة من المواضيع الهامة لوضعي المعايير المحاسبية في العالم لعدة أسباب^٣ :-

أولاً - عادة ما تكون المخصصات وحركتها مادية بالنسبة لتقارير الأداء المالي.
ثانياً - الممارسات والمفاهيم الحالية قليلة وقد زاد ذلك من خطورة قيام المنشآت بمعالجة المخصصات بطرق مختلفة مما يستدعي توجيه العناية والتركيز على معالجة الأمور التالية:-

- ❖ توقيت الإعتراف بالمخصصات.
 - ❖ كيفية قياسها.
 - ❖ الإفصاحات الواجب تقديمها.
- (ب) كما يفترض هذا البحث بأنه يتوجب على مراجع الحسابات التحقق من كفاية المخصص ومن أسس حساب هذا المخصص والغرض منه ، وطريقة إظهاره بالميزانية العمومية وقائمة الدخل ، وكذلك المعلومات التي تؤثر على المخصصات بعد إنتهاء السنة المالية.
- (ج) كما يفترض هذا البحث بأنه يتوجب على مراجع الحسابات التحقق من صحة ودقة تكوين الإحتياطيات، ومن جدوى إستثمار هذه الإحتياطيات ، ومن طريقة استخدامها وكيفية ظهورها والإفصاح عنها بالميزانية العمومية.

² Dr. Khalid Amin Abdullah “ Auditing from Theoretical and Practical aspects” P. P . 268-269.

³ Arab Society of Certified Accountants , “ Provisions in Financial Statements” , 1995, Vol . 93.

٦) منهجية البحث Research Methodology

إن منهجية هذا البحث سوف يعتمد النهج الوصفي إستنادا إلى طبيعة كل من المخصصات والإحتياطيات حسب التالي:-

أولا : موقف مراجع الحسابات من المخصصات من حيث:

- كفاية المخصص.
- أسس حساب المخصص.
- المعلومات التي تؤثر على المخصصات بعد إنتهاء السنة المالية.
- الغرض من المخصص.
- طريقة إظهار المخصصات بالميزانية العمومية.

ثانيا : موقف مراجع الحسابات من الإحتياطيات من حيث:

- طريقة تكوين الإحتياطيات.
- طريقة إستثمار الإحتياطيات.
- طريقة إستخدام الإحتياطيات.
- طريقة إظهار الإحتياطيات بالميزانية العمومية.

ثالثا : موقف مراجع الحسابات من بعض الإحتياطيات:

- الإحتياطي القانوني.
- إحتياطي شراء سندات حكومية.
- الإحتياطيات النظامية (وفق النظام الأساسي للشركة).
- إحتياطي إستهلاك السندات.
- الإحتياطيات الإختيارية.
- الإحتياطي الرأسمالي.
- الإحتياطي السري.

رابعا : الإعتراف والقياس والإفصاح عن المخصصات والخسائر المحتملة :

- المخصصات المعترف بها كمطلوبات.
- الخسائر المعترف بها كمطلوبات.
- مراعاة التقدير الموثوق به للإلتزام.

أولا : موقف مراجع الحسابات من المخصصات :

❖ إن للمخصصات أثرها على نتائج أعمال المشروع ومركزه المالي في نهاية السنة المالية، كما أن لها تأثير على تكاليف النشاط تأثيرا كبيرا ومباشرا ومن هنا يتوجب على مراجع الحسابات أن يوليها عناية كافية أثناء قيامه بعملية المراجعة حتى يمكنه أن يعد تقريره بطريقة سليمة ، وفيما يلي أهم النقاط التي يقع عليه الوقوف عليها حتى لا يتعرض للمساءلة القانونية^٤ إذا أخل بواجباته المهنية المفروضة عليه ومنها :-

⁴ Donald H. Taylor and G. William Glezen ,
“ Auditor’s Legal Liabilities Towards Clients and the

أ - كفاية المخصص:

التأكد فيما إذا كان مبلغ المخصص كاف أو غير كاف وفقا للغرض منه ، حيث أن الزيادة غير الضرورية ينتج عنها إيجاد إحتياطي مستتر (سري) ، وظهور الأصول المرتبطة بها المخصصات بأقل من قيمتها الحقيقية ، والتأثير على سمعة المنشأة حيث ينتج عن الزيادة في المخصصات نقص الأرباح مما ينعكس على القيم السوقية لأسهمها في السوق المالي ، كما ينعكس على قدرتها الإقتراضية واجتذاب المستثمرين إليها. ومن ناحية أخرى فإن النقص في المخصص يترتب عليه عدم بقاء رأس المال سليما ، وفي كلتا الحالتين فإن الزيادة أو النقصان في المخصصات يؤدي إلى عدم تعبير حساب الأرباح والخسائر عن نتيجة أعمال المنشأة تعبيراً صادقا وعدم تعبير الميزانية العمومية عن مركزها المالي بعدالة وبصدق ، وكذلك عدم الدقة في مبالغ التكاليف.

ويعتمد مراجع الحسابات عادة على تحديد مدى كفاية المخصصات على ما يحصل عليه من تقارير أو شهادات من المختصين بالمنشأة ، مع الإستفادة بخبرته في الحالات المماثلة وبذله للعناية المهنية المعقولة^٥ ، فإذا تبين له عدم كفاية المخصصات ولم تقم إدارة المنشأة بالتصحيح اللازم بعد عرض الموضوع عليها ، يجب عليه أن يتحفظ في تقريره^٦.

ب- أسس حساب المخصص:

يجب على مراجع الحسابات التأكد من إستمرار الأسس التي تحسب بناء عليها المخصصات من سنة لأخرى^٧ فإذا حدث أي تغيير فيها في السنة التي يراجع حساباتها، فعليه أن يطلب التفسير اللازم حول مقتضيات هذا التغيير والأسباب التي تكمن وراء القيم به ، فإذا لم يقتنع بالأسباب التي من أجلها تم التغيير ولم تقم إدارة المنشأة بتصحيح الوضع يقع عليه الإشارة إلى ذلك صراحة في تقريره^٨.

Third Party ” Auditing Integrated Concepts and Procedures , 1994, Sixth Edition , P. P. 145-151.

⁵ Defliese , Jaenicke Oreilly and Hirsch “ Due Professional Care” , Montgomery’s Auditing , 1990 , Eleventh Edition , P. P. 56-57.

⁶ Defliese , Jaenicke Oreilly and Hirsch “ Qualified Opinion on Auditor’s Report” Montgomery’s Auditing 1990 , Eleventh Edition , P. P. 747-748.

⁷ International Accounting Standards (IAS-1) “ Consistency in Applying Accounting Methods” , Paragraphs 27-28” , 1999, 706-707.

⁸ International Accounting Standards (IAS-1) “ Disclosures on Accounting Policies” 1999, P. P. 63-69.

يتم تكوينها¹³ لمقابلة التزامات معلومة ولكن لا يمكن تحديد مقدارها بدقة معقولة كمخصص التعويضات القضائية ، ومخصص الصيانة ، ومخصص الضرائب ، فتذكر بجانب الخصوم بالميزانية العمومية.

ثانيا : موقف مراجع الحسابات من الإحتياطيات :-

(أ) تكوين الإحتياطيات:-

ليس على مراجع الحسابات أن يصر على تكوين الإحتياطيات¹⁴ حيث أن ذلك يرتبط بالسياسة المالية للمنشأة¹⁵ فيما عدا الإحتياطيات التي يتوجب تكوينها بموجب نصوص قانونية إلزامية.

(ب) إستخدام الإحتياطيات:-

يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن كل الإحتياطيات يتم إستخدامها وفقا للشروط القانونية من حيث إستخدام كل إحتياطي نص عليه القانون في الغرض الذي تم تكوينه من أجله¹⁶ ، كما أن الإحتياطي القانوني يتم إستخدامه وفقا لطبيعته ، مع مراعاة مدى قابلية كل نوع منها للتوزيع على المساهمين.

(ج) إستثمار الإحتياطيات :-

كما أنه ليس على مراجع الحسابات الإصرار على إستثمار الإحتياطيات داخليا أو خارجيا ، فيما عدا الإحتياطيات التي تحتم إستثمارها خارج المنشأة قانونا كإحتياطي شراء سندات حكومية ، أو بموجب ما ينص عليه القانون الأساسي للشركة، أو وفقا لشروط إصدار السندات فيما يتعلق بإحتياطي رد أو سداد السندات.

(د) ظهور والإفصاح عن الإحتياطيات بالميزانية العمومية:-

يجب على مراجع الحسابات التأكد من ضرورة إظهار والإفصاح¹⁷ عن الإحتياطيات بجانب الخصوم من الميزانية العمومية بعد رأس المال مباشرة مع التفرقة بين الإحتياطيات الإيرادية والتي مصدرها الربح المادي من نتيجة النشاط ، وتستخدم وفقا للغرض منها كإحتياطي شراء سندات حكومية ، كما أنها تحتوي على إحتياطيات إجبارية مفروضة على المنشأة قانونا كإحتياطي القانوني، أو بموجب نظام الشركة الأساسي وهي التي

ج- المعلومات التي تؤثر على المخصصات بعد إنتهاء السنة المالية:-

يجب على مراجع الحسابات أن يتأكد من صحة المعلومات والإيضاحات خلال فترة مراجعة القوائم المالية خاصة بعد إنتهاء السنة المالية⁹ والتي تؤثر على المخصصات إما بإلغائها كلية أو بتخفيضها (كما في حالة وجود مخصص للديون المشكوك فيها تم تكوينه لمقابلة دين يشك في تحصيله من أحد المدينين ولكن تبين بعد إنتهاء السنة المالية وقيل إنتهاء المراجعة أن هذا الدين قد سدد بالكامل أو جزءا منه ، أو بزيادة المخصص أو تكوين مخصص جديد وفقا لظروف الحال وما يستنتج من المعلومات التي تتوافر خلال هذه الفترة بعد إنتهاء السنة المالية، وفي هذه الحالات يجب على مراجع الحسابات مراعاة إتخاذ الإجراءات اللازمة لعمل التسويات المطلوبة فيما يتعلق بالمخصصات قبل أن يقدم تقريره ، فالمخصصات يحكمها عامل التقدير والذي لا يمكن عنده قطع الشك باليقين كلية أثناء عملية التقدير هذه مما يجب معه عمل التسويات اللازمة عند ظهور ما يؤكد عدم صدق التقدير.

د- الغرض من المخصص¹⁰ :-

يجب على مراجع الحسابات التأكد من مدى إستخدام المخصص في الغرض الذي كونه من أجله ، وأنه سوف لا يستخدم في أغراض أخرى ، وإذا انتهى الغرض من المخصص فإن أية زيادة فيه يجب إقبالها في حساب الأرباح والخسائر بطريفة صحيحة ، وفي جميع الحالات يجب التأكد من أن الغرض من المخصص يخدم المنشأة وليس أحد العاملين فيها شخصا.

ه- طريقة إظهار المخصصات بالميزانية العمومية¹¹ :-

يجب على مراجع الحسابات التأكد من سلامة معالجة المخصصات محاسبيا¹² بالأسلوب الملائم، فالمخصصات التي ترتبط بأصول معينة كمخصص إستهلاك الأصول الثابتة ، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها، ومخصص الأجيو، ومخصص هبوط أسعار بضاعة المخزون، ومخصص هبوط أسعار الأوراق المالية ، يجب أن تظهر مطروحة من الأصول التي ترتبط بها بجانب الأصول بالميزانية العمومية، أما بالنسبة للمخصصات التي

¹³ A . N . Mosich and E. John Larsen “ Modern Advanced Accounting” , “ Foundation of Provisions” , 1983 , P. P . 819 – 834.

¹⁴ Amitabha Mukherjee and Mohammad hanif, “ Modern Accounting” “ Logic Behind the Creation of Areserve” , 1992, P. P. 979- 981.

¹⁵ International Accounting Standards, (IAS-1) “ Disclosures of Accounting Policies” 1999, P. P. 63 - 69.

¹⁶ Dr. S.N.Maheshwari and S.K.Maheshwari, “ Corporate Accounting” , “ Creation of Reserve Capital” 1997, P. P. 163 – 172.

¹⁷ International Accounting Standards, (IAS-1), “ Disclosures on ownerships Equity” , 1999 , P . P. 87- 88

⁹ International Accounting Standards (IAS-10) “ Events Occurring After the Balance sheet Date” 1999 , P. P. 182-184.

¹⁰ Richard M. Wilkins “ Provisions for Claims in the Financial Statements” “ Accounting Standards,” 1996, P. P. 1249-1253.

¹¹ “ International Accounting Standards , (IAS-37)” “ Provisions and Contingent Losses” 1999, P. P. 804 - 834

¹² Donald E. Kieso and Jerry J. Weygandt, “ Intermediate Accounting “Accounting of Provisions” , 1998 , Ninth Edition , P. 1128.

* (ب-٣) الإفصاح عن إحتياطي شراء سندات حكومية:-

□ يظهر بجانب الخصوم بالميزانية العمومية تحت بند الإحتياطيات، كما يراعي ظهور ما يقابله من إستثمارات بجانب الأصول بالميزانية العمومية.
(ج) الإحتياطيات النظامية:-

وهي التي يتم تكوينها وفقا لنصوص القانون النظامي للشركة، ويجب على مراجع الحسابات التأكد من :-

- نوع الإحتياطي المنصوص على تكوينه.
- النسب المقررة في القانون النظامي للشركة.
- الغرض من هذه الإحتياطيات ، والتأكد من إستخدامها في الغرض التي كونت من أجله.
- كيفية إستثمارها داخليا أو خارجيا ، ونوع تلك الإستثمارات وفقا لنصوص القانون النظامي للشركة.

➤ ظهورها بالميزانية العمومية بجانب الخصوم ، وظهور ما يقابلها من إستثمارات بجانب الأصول إن وجد.

(د) إحتياطي إستهلاك السندات:-

يجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي:-

* (د-١) تكوين إحتياطي إستهلاك السندات:-

التأكد من تكوينه وفقا لشروط إصدار السندات من حيث المعدل المنصوص عليه وفيما إذا كان كافيا أم لا.

* (د-٢) إستثمار إحتياطي إستهلاك السندات:-

التأكد من إستثمار المبالغ المحتجزة من الأرباح مع العائد عليها وفقا للشروط المتعاقد عليها.

* (د-٣) إنتهاء الغرض منها:-

عند إنتهاء الغرض من هذا الإحتياطي^{١٩} على مراجع الحسابات التأكد من تحويل رصيده إلى الإحتياطي العام أو أي إحتياطي آخر حر (قابل للتوزيع).

* (د-٤) الإفصاح عنه بالميزانية العمومية:-

التأكد من ظهوره والإفصاح عنه بجانب الخصوم في الميزانية العمومية تحت بند الإحتياطيات وظهور ما يقابله من إستثمارات بجانب الأصول.

* (د-٥) المستندات:-

الإطلاع على نسخة من العقد الخاص بإصدار السندات وشروط إصدارها للتعرف على شروط تكوين^{٢٠} هذا الإحتياطي وكيفية إستثماره ، والإطلاع على المستندات التي تؤيد إستثماره وفقا لما أتفق عليه.

(هـ) الإحتياطيات الإختيارية :-

ينص عليها نظام الشركة لتكوينها ويشمل إحتياطيات غير ملزمة وإنما تخضع في تكوينها لإقتراح مجلس الإدارة وموافقة الجمعية العمومية العادية للمساهمين، أو بموجب التعاقد كإحتياطي إستهلاك السندات ، وبين الإحتياطيات الرأسمالية والتي مصدرها الأرباح الرأسمالية، وتستخدم لتغطية الخسائر الرأسمالية وذلك من ناحية التوجيه المحاسبي السليم لهذه الأرباح ، أما بالنسبة لتوزيع الإحتياطي الرأسمالي فهو غير قابل للتوزيع إلا بتوافر شروط معينة من الناحية القانونية والمالية ، فمن الناحية القانونية يمكن توزيع الإحتياطي الرأسمالي بتوافر الشروط الثلاثة التالية:

١. وجود تصريح بالتوزيع في القانون النظامي للشركة.

٢. أن تكون هذه الأرباح باقية حقيقية بعد إعادة تقييم جميع أصول وخصوم الشركة.

٣. التحقق الفعلي لتلك الأرباح.

وبجانب الشروط الثلاثة ، فإنه يجب مراعاة الناحية المالية خاصة في حالة توزيع الأرباح الرأسمالية نقدا:-

١. أن لا ينتج عن التوزيع جعل رأس المال العامل غير كاف لمباشرة أو للقيام بنشاط الشركة.

٢. أن لا ينتج عن التوزيع إرتباك في السياسة التمويلية مستقبلا للشركة في يتعلق بمشروعات التوسع أو أية إرتباكات أخرى.

ويتم إيجاد مجموع هذه الإحتياطيات على أن تضاف إلى رأس المال ثم يضاف إليها أرباح العام الحالي والأرباح المرحلة لإيجاد حقوق المساهمين .

ثالثا: موقف مراجع الحسابات من بعض الإحتياطيات:-

(أ) الإحتياطي القانوني:-

يتم تكوين الإحتياطي القانوني بحد أدنى ١٠% من صافي الأرباح (في الأردن) حتى يصل هذا الإحتياطي^{١٨} إلى ٨% من رأس المال، ومراعاة إضافة علاوة إصدار الأسهم حتى ولو بلغ ١/٤ رأس المال ، ويستخدم لمقابلة الخسائر غير العادية ولا يتم توزيعه نقدا، وأنه يظهر في جانب الخصوم من الميزانية العمومية كما سبق أن ذكرنا.

(ب) إحتياطي شراء سندات حكومية:-

يجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي:-

* (ب-١) تكوين إحتياطي شراء سندات حكومية:-

التأكد من أنه قد تم تكوينه حسب القوانين المعمول بها.

* (ب-٢) إستثمار إحتياطي شراء سندات حكومية:-

التحقق من إستثماره خارج الشركة في شراء سندات حكومية، ويكون عليه تحقيق الإستثمارات وأنه لا يتم التصرف به في هذه السندات المشتراة إلا بعد الحصول على ترخيص من محافظ البنك المركزي حسب القوانين المعمول بها بهذا الخصوص.

¹⁹ Amitabha Mukherjee and Mohammad Hanif ,

“ Modern Accounting ” “ Logic Behind the Creation of A reserve ” 1992, P . P. 979- 981.

²⁰ A. N. Mosich and E. John Larsen “ Modern Advanced Accounting ” , “ Foundation of Provisions ” , 1983 P. P. 819 - 834.

¹⁸ Dr. Khaled Amin Abdullah , “ Auditing from the Theoretical and Practical Aspects ” , Statutory Reserve, 2000 , P . P. 272 – 273.

هي التي يتم تكوينها بناء على اقتراح مجلس إدارة الشركة وموافقة الجمعية العمومية العادية للمساهمين، ويجب على مراجع الحسابات القيام بما يلي:-

* (هـ - ١) المستندات :-

الإطلاع على قراري مجلس الإدارة والجمعية العمومية العادية للمساهمين للتعرف على كيفية تكوينها وكيفية استثمارها ، والغرض منها.

* (هـ-٢) الإستخدام:-

التأكد من إستخدامها في الأغراض التي تكونت من أجلها.

* (هـ-٣) الإفصاح عنها بالميزانية العمومية :-

التأكد من الإفصاح عنها وظهورها ضمن بند الإحتياطيات بجانب الخصوم من الميزانية العمومية.

(و) الإحتياطي الرأسمالي:-

الإحتياطي الرأسمالي هو الذي يتم تكوينه من الأرباح الرأسمالية ولا يتم توزيعه إلا بتوافر شروط معينة من الناحية القانونية والمحاسبية.

ومن الأمثلة على الأرباح الرأسمالية التي يتكون منها هذا الإحتياطي:-

١. أرباح بيع الأصول الثابتة.

٢. الأرباح الناتجة عن سداد الإلتزامات طويلة الأجل كسداد قرض السندات بأقل من القيمة الاسمية لها عن طريق الشراء من السوق المالي.

٣. الزيادة في صافي الأصول المشتراة عن ثمن الشراء.

٤. أرباح ما قبل التكوين للشركة (أو قبل تسجيلها).

٥. أرباح إعادة التقدير^{٢١} للأصول الثابتة.

□ موقف مراجع الحسابات من تكوين الإحتياطي الرأسمالي:-

١. يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن العناصر التي يتكون منها الإحتياطي هي أرباحا رأسمالية وليست أرباحا ناتجة عن النشاط العادي للمنشأة.

٢. التأكد من أنه يستخدم فيما خصص من أجله - مثل ترحيل الخسائر الرأسمالية إليه، وإقفال خسائر ما قبل تسجيل الشركة فيه.

٣. التأكد من عدم إستخدامه في توزيع كوبونات على المساهمين إلا بتوافر الشروط القانونية ومراعاة الإعترافات التي تملئها مصلحة الشركة.

٤. التأكد من الإفصاح عن الإحتياطي الرأسمالي مستقلا بجانب الخصوم من الميزانية العمومية.

(ز) الإحتياطي السري :-

الإحتياطي السري هو ذلك الإحتياطي غير الظاهر في الميزانية العمومية وينشأ من إتباع طرق محاسبية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً ، ولالإحتياطي السري عواقب خطيرة مما ينحتم معه ضرورة إعطاء عناية خاصة للطرق والوسائل المتبعة في تكوينه خاصة الطرق المتعمدة من قبل إدارة المنشأة التي ينتج عنها تكوين الإحتياطي السري، ومن أهم ما يجب أن يوجه إليه من العناية الكافية ما يلي:-

(١) بضاعة آخر المدة:-

حيث أن تقييم بضاعة آخر المدة^{٢٢} بأقل من قيمتها الحقيقية ينتج عنه نشوء إحتياطي سري^{٢٣} مستتر. ومن ثم يجب العناية بفحص عملية جرد المخزون السلعي والتحقق من ملكيته، وأنه قد تم تقييمه تقييماً سليماً ، وفي هذا المجال يقوم مراجع الحسابات بالآتي:-

* (أ-١) فحص قوائم الجرد ومقارنة قوائم الجرد الفعلي ببطاقات الجرد الدفترية للتعرف على مقدار العجز أو الزيادة وكيفية التوجيه المحاسبي لهما ، ويتحقق من حيادية لجنة الجرد من خلال تكوينها والكيفية التي تتم بها عملية الجرد ، كما يقوم المراجع بمراجعة إختبارية لبعض أنواع المخزون السلعي للتحقق من دقة عملية الجرد.

* (أ-ب) الحصول على الشهادات أو المستندات التي يراها ضرورية للتأكد من ملكية المخزون السلعي آخر المدة سواء بمخازنها أو لدى وكلاء الأمانة أو وكلاء البيع.

* (أ-ج) دراسة عملية تقييم المخزون السلعي^{٢٤} من حيث :-

➤ مدى ثبات أساس وطرق التقييم من سنة لأخرى ، والتعرف على مبررات التغيير إن وجد.

➤ طريقة التسعير المتبعة ومدى فاعليتها بالنسبة لتقييم المخزون السلعي إذ أن طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) تؤدي إلى تسعير المخزون آخر السنة بأقرب الأسعار إلى القيمة السوقية الجارية بينما يحدث العكس إذا استخدمت طريقة الوارد أخيراً صادر أولاً (LIFO).

²² International Accounting Standards (IAS-2) , "Inventories" , 1999, P. P. 105 – 114.

²³ Dr. Khaled Amin Abdullah, "Auditing from the Theoretical and Practical Aspects", Secret Reserve', 2000, P. P. 279 – 281.

²⁴ Juck L. Smith Robert M. Keith and William L. Stephens, " Pricing the Ending Inventory" , 1989 , Third Edition P. P. 383 – 392.

²¹ Coopers & Lybrand, " Manual of Auditing" " Revaluation Reserve", 1992 , Fifth Edition , P. P.731 – 732.

للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسوية الإلتزام ، أو لأنه لا يمكن إجراء تقدير موثوق به بشكل كاف لمبلغ الإلتزام).
 أما بشأن الإعتراف بالمخصصات فيجب على مراجع الحسابات التحقق من الشروط التالية:-
 ١- يجب الإعتراف بالمخصص عندما يكون على المنشأة الإلتزام حالي (قانوني) نتيجة لحدث سابق.
 ٢- عندما يكون من المحتمل أنه سيطلب تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية لتسوية الإلتزام.
 ٣- يمكن عمل تقدير موثوق به لمبلغ الإلتزام.

(ج) مراعاة التقدير الموثوق به للإلتزام :-

إن إستخدام التقديرات هو جزء أساسي لإعداد البيانات المالية ولا يقلل من موثوقيتها ، ويعتبر ذلك صحيحاً بشكل خاص في حالة المخصصات التي هي بطبيعتها غير مؤكدة أكثر من معظم بنود الميزانية العمومية ، وفيما عدا بعض الحالات النادرة جداً ستكون المنشأة قادرة على تحديد نطاق من النتائج الممكنة ، وتستطيع بناء على ذلك عمل تقدير للإلتزام موثوق به بشكل كاف لإستخدامه في الإعتراف بالمخصص.

في الحالات النادرة جداً التي لا يمكن فيها عمل تقدير موثوق به يوجد مطلوب لا يمكن الإعتراف به، ويتم الإفصاح عن المطلوب على أنه مطلوب محتمل ، ما لم تكن إمكانية حدوث أي تدفق صادر كتسوية بعيدة يجب على المنشأة الإفصاح لكل فئة من المطلوبات المحتملة في تاريخ الميزانية عن وصف موجز لطبيعة المطلوب المحتمل.

الرسم الكروكي الموضح أدناه يبين عرض خارطة القرارات التي تلخص متطلبات الإعتراف الرئيسية للمعايير المتعلقة بالمخصصات والمطلوبات المحتملة:-

➤ مدى اخذ التغيير في مستوى الأسعار في عملية تقييم المخزون السلعي.

٢- التأكد من عدم وجود أية زيادات في قيم المخصصات عما يجب أن يكون، حيث أن هذه الزيادات تعتبر إحتياطيات سرية مستترة.

٣- التأكد من أن جميع مفردات (عناصر) النفقات مقابل الإيرادات بالحسابات الختامية إيرادية وليست رأسمالية.

٤- وفي حالة مراجعة حسابات بعض المنشآت التي يسمح فيها بتكوين إحتياطي سري مستتر، فعلى المراجع التأكد من أن هذا الإحتياطي إنما هو في صالح المنشأة ومنفعتاً على أساس النوايا الحسنة، وأن القيمة لا تزيد عما هو مطلوب وفقاً لما يتلقاه من ردود عن أسباب تكوينه.

٥- بالنسبة للأسباب غير المعتمدة التي تؤدي إلى تكوين الإحتياطي السري المستتر مثل إرتفاع مستوى الأسعار^{٢٥} والذي ينتج عنه إرتفاع القيم السوقية للأصول عن قيمتها الدفترية، وفي هذه الحالة يجب على مراجع الحسابات الإفصاح بالقوائم المالية عنها بطريقة ملائمة.

رابعاً: الإعتراف والقياس والإفصاح عن المخصصات

والخسائر المحتملة مع مراعاة التقدير الموثوق

به للإلتزام:

يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يراعي تطبيق مقاييس الإعتراف وأسس الإعتراف الملائمة على المخصصات والسائر المحتملة^{٢٦} ، على أن يتم الإفصاح عن المعلومات الكافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين الطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية وكل من له علاقة بالقوائم المالية المنشورة من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها. ومن هنا يجب التمييز بين المخصصات والخسائر المحتملة حسب الموضح أدناه:-

(أ) المخصصات المعترف بها كمطلوبات (على إفتراض إمكانية عمل تقرير موثوق به) لأنها عبارة عن إلتزامات حالية ومن المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية سيكون مطلوباً لتسوية الإلتزامات.

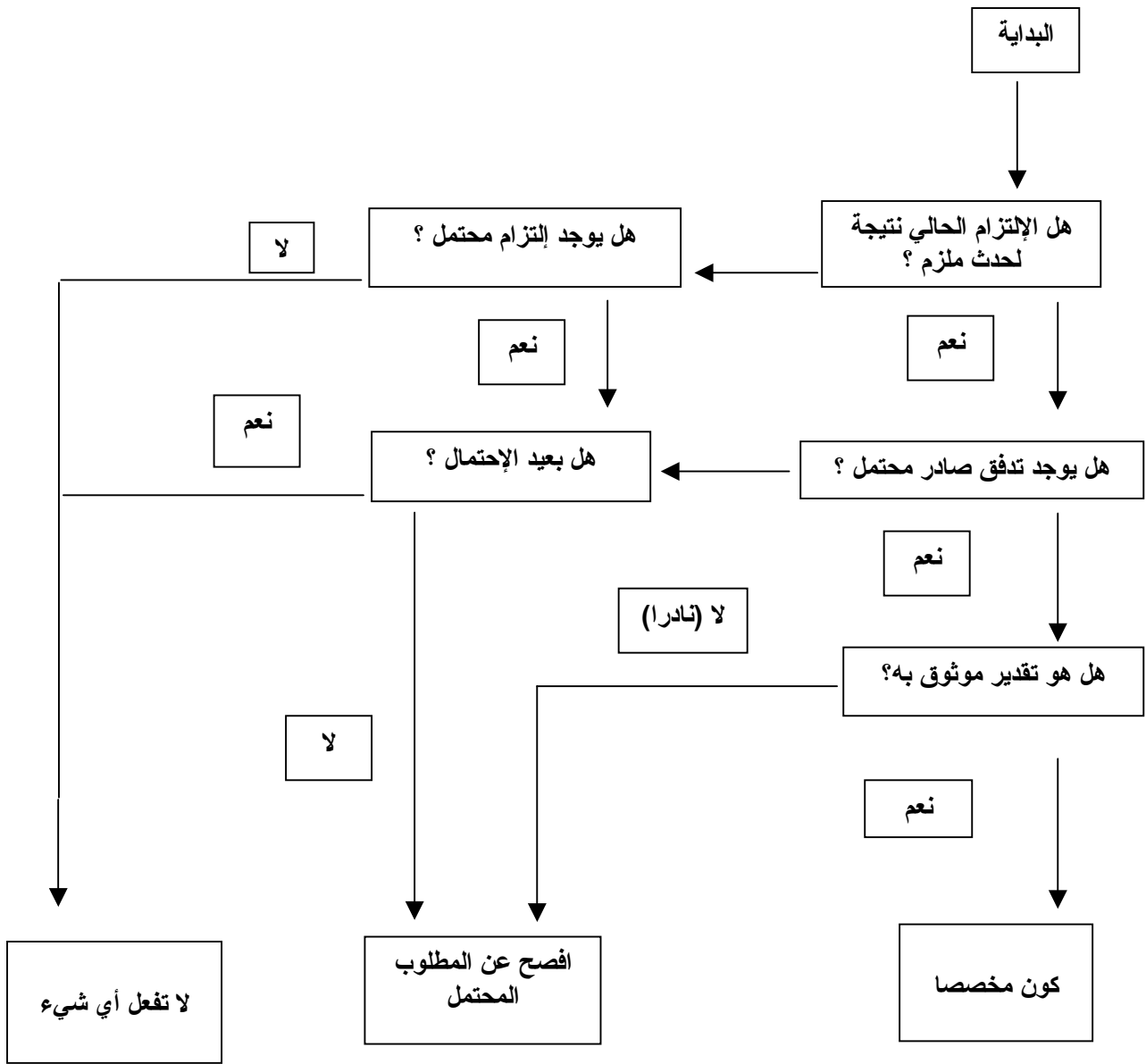
(ب) الخسائر المحتملة المعترف بها كمطلوبات لأنها إما:-

١- إلتزامات ممكنة ، حيث يجب تأكيد ما إذا كان على المنشأة إلتزام حالي يمكن أن يؤدي إلى تدفق صادر للموارد المتضمنة للمنافع الاقتصادية.

٢- إلتزامات حالية لا تلبى مقاييس الإعتراف (لأنه إما ليس من المحتمل أن تدفقاً صادراً للموارد المتضمنة

²⁵ International Accounting Standards , (IAS – 15) “ The Effect of changing prices Level” , 1999, P . P. 299 – 303.

²⁶ Dr. Yousef M. Jarbou , “ Contingent Losses , Arab Society of Certified Public Accountants Journal” Vol. 105, 1998, P . P. 28 – 32.



(٧) النتائج والتوصيات : Conclusion & Recommendations

- (١) يجب على مراجع الحسابات أن يراعي أن أرباح إعادة التقدير للأصول الثابتة بسبب زيادة قيمة الأصول الثابتة نتيجة لإرتفاع الأسعار ، وتعتبر هذه الأرباح من بنود الأرباح الرأسمالية ومن ثم ترحل إلى الإحتياطي الرأسمالي (أو إحتياطي أرباح إعادة التقدير) ويلاحظ أن هذه الأرباح لم تتحقق بعد فما هي إلا أرباحا تقديرية، وليست نتيجة العمليات المادية للمنشأة.
- (٢) كما يجب على مراجع الحسابات أن يراعي كذلك بأن أرباح إعادة التقدير للأصول الثابتة بسبب المغالاة في إستهلاكاتها في الماضي ، أن هذه الأرباح مردها إلى تصحيح خطأ في الماضي أدى إلى نقص الربح في السنوات الماضية التي احتسب فيها الإستهلاك بالزيادة عن مبلغه الحقيقي، كما أنها تعتبر جزءا من الأرباح الناتجة عن النشاط العادي للمنشأة وتعتبر من بنود الإحتياطيات الإيرادية وتثبت في الإحتياطي العام أو يرحل إلى جانب له من حساب الأرباح والخسائر.
- (٣) ويجب على مراجع الحسابات مراعاة أن الضرائب المقدرة التي لم تحدد بعد على وجه التيقن والتي يتم عمل مخصص ضرائب تقديري، والمقصود بها الضرائب التي يقع على المنشأة عنها، وذلك لكي تحمل كل سنة مالية بما يخصها من ضرائب حتى لا تتداخل أرباح السنوات أو تختلط نتائجها ، فالضرائب على أرباح السنة المالية تدفع عادة في السنة المالية التالية.
- (٤) كما أن تكاليف الحملة الإعلانية لعدة سنوات مستقبلية ، تعتبر هذه التكاليف إيرادية مؤجلة تستهلك على عدد من السنوات التي يستفاد فيها بالحملة الإعلانية كل سنة مالية بما يخصها.
- (٥) كما يجب على مراجع الحسابات أن يلاحظ بان أرباح ما قبل التكوين والتي هي أرباح تم تحقيقها قبل تسجيل الشركة قانونا كما في حالة شراء منشأة قائمة وتنازل البائع عن الربح الذي يتحقق قبل تسجيل الشركة، ولهذه الأرباح الصفة الرأسمالية وهي غير قابلة للتوزيع على المساهمين وليس لهم حق قانوني في المطالبة بتوزيعها حيث أن شركتهم لم تولد قانونا في الفترة التي تحققت فيها هذه الأرباح ، وهذه الأرباح تقفل في حساب الإحتياطي الرأسمالي.

(٦) كما يجب على مراجع الحسابات أن يراعي شروط تكوين الإحتياطيات وطرق إستثمارها واستخدامها وكذلك ظهورها والإفصاح عنها بالميزانية العمومية لأن منها ما يتم إنشائه بموجب إلزام قانوني ومنها يتم تكوينه بموجب النظام الأساسي للمنشأة ومنها ما يتم تكوينه إختياريا.

(٧) كما يجب على مراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يراعي مخاطر تكوين الإحتياطي المستتر (السري) وهو ذلك الإحتياطي غير الظاهر في الميزانية العمومية وينشأ من إتباع طرق محاسبية لا تتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها والمقبولة قبولاً عاماً، وللإحتياطي السري عواقب وخيمة وخطيرة مما يحتم معه ضرورة إعطاء المراجع عناية خاصة للوسائل والطرق المتبعة في تكوينه خاصة الطرق المتعمدة من قبل إدارة المنشأة التي ينتج عنها تكوين الإحتياطي السري، ومنها تقييم بضاعة آخر المدة بأقل من قيمتها الحقيقية حيث ينتج عنه نشوء إحتياطي سري مستتر، كما يجب مراعاة أن وجود زيادات في قيم المخصصات عما يجب أن يكون ، تعتبر هذه الزيادات إحتياطي سري مستتر.

أضواء على التعديلات الأساسية لمشروع قانون الدخل في مصر

إعداد

كمال فتحي عبد اللطيف عبد الفتاح

عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

عضو جمعية الضرائب المصرية

محاسب قانوني



من المتوقع خلال الأسابيع القليلة القادمة أن يعرض علي مجلس الشعب المصري قانون جديد للدخل وبهذه المناسبة نقوم بعرض أهم التعديلات سواء كانت متعلقة بالمواد الموجودة بالقانون الحالي أو أحكام مستحدثة.

أولا : التعديلات على الوضع الحالي (مقارنة)

القانون المقترح	القانون الحالي	
يهدف هذا المشروع إلى أن يشمل وعاء الضريبة الموحدة كافة أنواع الإيرادات للأشخاص الطبيعيين حتى يكون الإقرار الذي يقدمه الممول يشمل كافة الإيرادات دون تفرقة بين إيراد وآخر مع مراعاة انه إذا اقتصر دخل الممول على إيرادات المرتبات وما في حكمها أو اقتصر على إيرادات الثروة العقارية دون حد الإعفاء فلا يلتزم بتقديم الإقرار الضريبي السنوي	نظام غير كامل للضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين حيث اقتصرت الضريبة الموحدة علي ثلاث أنواع من الإيرادات التي يحققها الأشخاص الطبيعيين وهي إيرادات النشاط التجاري والصناعي وإيرادات المهن غير التجارية وإيرادات الثروة العقارية بينما تم إفراد أحكام خاصة لكل من إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وإيرادات المرتبات وما في حكمها.	١
حدود الإعفاء للأعباء العائلية هي: ٢٥٨٠ للمول الأعزب ٣٣٦٠ للمول المتزوج ولا يعول أولادا أو غير المتزوج ويعول أولادا ٤٢٠٠ للمول المتزوج ويعول ولدا أو أكثر	حدود الإعفاء للأعباء العائلية هي: ٢٠٠٠ للمول الأعزب ٢٥٠٠ للمول المتزوج ولا يعول أولادا أو غير المتزوج ويعول أولادا ٣٠٠٠ للمول المتزوج ويعول ولدا أو أكثر	٢
نسبة ما يتم خصمه من المرتبات والأجور الخاضعة للضريبة مقابل الحصول علي الدخل ١٥%	نسبة ما يتم خصمه من المرتبات والأجور الخاضعة للضريبة مقابل الحصول علي الدخل ١٠%	٣
تسري الضريبة بالأسعار التالية: الشريحة الأولى: حتى ٢٠٠٠٠ جنيه ٢٠% الشريحة الثانية: من أكثر من ٢٠٠٠٠ جنيه حتى ٤٠٠٠٠ جنيه ٢٥% الشريحة الثالثة: أكثر من ٤٠٠٠٠ جنيه ٣٠%	تسري الضريبة بالأسعار التالية: الشريحة الأولى: حتى ٢٥٠٠ جنيه ٢٠% الشريحة الثانية: من أكثر من ٢٥٠٠ جنيه حتى ٧٠٠٠ جنيه ٢٧% الشريحة الثالثة: أكثر من ٧٠٠٠ جنيه حتى ١٦٠٠٠ جنيه ٣٥% الشريحة الرابعة: أكثر من ١٦٠٠٠ جنيه ٤٠%	
أسعار الضريبة علي شركات الأموال تكون بسعر موحد ٣٠% لكافة الشركات مع مراعاة يستثني من هذا التخفيض أرباح قناة السويس والبنك المركزي المصري فتظل ٤٠% والضريبة علي شركات البحث عن البترول وإنتاجه تظل ٤٠,٥٥% لارتباط ذلك بحسابات مع هيئة البترول أسس المحاسبة مع الشريك الأجنبي	سعر الضريبة علي شركات الأموال ٤٠% عدا أرباح الشركات الصناعية والأرباح الناجمة عن عمليات التصدير سعر الضريبة ٣٢% أرباح شركات البحث عن البترول وإنتاجه من غير الجهات المنصوص عليها في البند ٤ من المادة ١١١ من هذا القانون فيكون سعر الضريبة ٤٠,٥٥%	
السماح بإطلاق ترحيل الخسائر إلى أي عدد من السنوات حتى تستنفذ بالكامل من أرباح السنوات التالية دون التقييد بحد معين من السنوات	تخصم الخسائر التي تنتج في سنة ما من أرباح السنة التالية فإذا لم يكف الربح لتغطية الخسارة بأكملها نقل الباقي إلى السنة التالية وهكذا حتى السنة الخامسة فقط	
تم إلغاء المادة في مشروع القانون التي تنص على ذلك لعدم محاباة الممول المالك عن الممول المستأجر	اعتبار القيمة الإيجارية للعقارات المملوكة التي تشغلها المنشأة من التكاليف الواجبة الخصم	

تعديل النص الخاص بذلك بغرض وضع ضوابط محددة لتقرير هذا الإعفاء وذلك لعدم استغلاله بصيغته الحالية للتهرب من أداء الضريبة	إعفاء أرباح المشروعات الممولة من الصندوق الاجتماعي للتنمية
إلغاء الإعفاء المقرر لراس المال المدفوع لأن ذلك يتنافى مع حيادية الضريبة	يعفي من الضريبة مبلغ يعادل نسبة من راس المال المدفوع بما لا يزيد على الفائدة التي يقرها البنك المركز المصري على الودائع لدى البنوك عن سنة المحاسبة بشرط أن تكون شركات مساهمة وأن تكون أوراقها مقيدة في البورصة
إلغاء هذا الإعفاء إكتفاءً بان هذا النشاط ضمن المجالات المخاطبة بقانون ضمانات وحوافز الاستثمار رقم ٨ لسنة ٩٧	١٠ إعفاء أرباح الشركات الصناعية التي تستخدم خمسين عامل فاكتر ويسري الإعفاء لمدة خمس سنوات تبدأ من أول سنة مالية تالية لبدء الإنتاج مع شرط توافر دفاتر وسجلات ومستندات وحسابات أمينة ومنظمة
قصر الإخطار بعناصر الضريبة وبقيمنتها على نموذج واحد بدلاً من نموذجين	١١ الإخطار بعناصر ربط الضريبة وبقيمنتها على نموذجين ١٨ ثم ١٩
في حالة حصول العاملين بالدولة على إيرادات المرتبات وما في حكمها من غير جهات عملهم الأصلية يتم حساب الضريبة بسعر قطعي ١٠%	١٢ في حالة حصول العاملين بالدولة على إيرادات المرتبات وما في حكمها من غير جهات عملهم الأصلية يتم حساب الضريبة بسعر قطعي ٢٠%
لا يحتج في مواجهة مصلحة الضرائب بالتصرفات التي تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين التي تنصب على الإيرادات الناتجة عن الثروة العقارية فقط	١٣ لا يحتج في مواجهة مصلحة الضرائب بالتصرفات التي تتم بين الأصول والفروع أو بين الزوجين التي تنصب على أموال ثابتة أو منقولة
المبلغ الذي يسري عليه نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة ١٠٠ جنيه ومبلغ التعامل الذي تلتزم الشركة أو الجهة بالإخطار عنه لمصلحة الضرائب ١٠٠ جنيه	المبلغ الذي يسري عليه نظام الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة ١٠ جنيهات ومبلغ التعامل الذي تلتزم الشركة أو الجهة بالإخطار عنه لمصلحة الضرائب ١٠ جنيهات
قصر الالتزام بالإخطار في حالة التنازل عن المنشأة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي على المتنازل فقط	إلزام المتنازل والمتنازل إليه في حالة التنازل عن المنشأة بالنسبة للنشاط التجاري والصناعي بالإخطار عن واقعة التنازل خلال ثلاثون يوماً من تاريخ حدوثها
إلغاء هذه المادة وقصر وجوب الضريبة على حالات عدم تقديم الإقرار وكذلك قرار لجنة الطعن أو حكم محكمة وذلك أسوة بالأحكام الخاصة بالضريبة الموحدة لتحقيق العدالة الضريبية بين ممولي الضريبة الموحدة وممولي الضريبة على شركات الأموال	تنص المادة ١٢٥ من القانون الحالي الذي يقضي بوجوب أداء الضريبة دون النظر لطعن الشركة سواء قامت بالمأمورية بالبت فيه أو إحالته إلى لجنة الطعن
يلتزم الممول في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد بأداء ٤٠% أو مائة جنيه أيهما أكبر ودون أي تخفيض من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي	يلتزم الممول في حالة عدم تقديم الإقرار الضريبي في الميعاد المحدد بأداء ٢٠% من الضريبة المستحقة من واقع الربط النهائي ويخفض إلى النصف في حالة الاتفاق أمام المأمورية
يزاد هذا المبلغ إلى ٢٥% من فرق الضريبة المستحقة دون حد أقصى على أن يخفض إلى النصف في حالة الاتفاق أمام المأمورية	التزام الممول بأداء مبلغ إضافي للضريبة في حالة عدم مطابقة ما ورد بإقراره للحقيقة و مبلغ ٥% بحد أقصى ٥٠٠ جنيه
عقوبة بعض جرائم التهرب الضريبي مثل حالة عدم حصول الممول على بطاقة ضريبية يعاقب بأداء مبلغ من ١٠٠٠ إلى ٥٠٠٠ جنيه	عقوبة بعض جرائم التهرب الضريبي مثل حالة عدم حصول الممول على بطاقة ضريبية يعاقب بأداء مبلغ من ٢٠٠ إلى ٥٠٠ جنيه

ثانياً: استحداث بعض الأحكام:

- ٢- على مأموريات ومكاتب الشهر العقاري الامتناع عن عملية توثيق وشهر التصرفات إلا بعد قيام الممول بأداء الضريبة المستحقة للمصلحة.
- ٣- إلزام المؤجر أو مالك العقار أو المسئول عن إدارته في حالة عدم إخطاره مصلحة الضرائب بواقعة التأجير المفروش بأداء مبلغ ٥٠٠ جنيه عن كل وحدة لم يتم الإخطار عنها.
- ٤- إضافة جهات غير منصوص عليها لجهات الالتزام المكلفة بتطبيق أحكام الخصم والإضافة.
- ٥- خضوع بعض المنشآت لأحكام الإضافة لحساب الضريبة لم يتضمنها القانون الحالي مثل نشاط تجارة الجملة ووكلائها وموزعيها.

- ١- زيادة المبلغ الملزم بأدائه المرتكب لجريمة التهرب الضريبي عند التصالح في هذه الجريمة بحيث يتم زيادته من ١٠٠% من الضريبة التي لم يتم أداءها إلى ١٥٠% في حالة طلب الصلح قبل الدعوة وزيادة المبلغ من ١٥٠% إلى ٣٠٠% في حالة التصالح بعد رفع الدعوة العمومية وقبل صدور حكم نهائي وذلك بهدف الحد من حالات التهرب الضريبي في حالة حكم العودة لهذه الجرائم كذلك يتم زيادة التعويض الملزم بأدائه الممول في حالة حكم الإدانة في جريمة التهرب الضريبي من ثلاثة أمثال الضريبة إلى خمسة أمثالها.

- ١٦- إلزام المأمورية بالبت في طعن الممول خلال ستين يوم من تاريخ تقديمه.
- ١٧- إلزام المأمورية في حالة عدم التوصل إلى اتفاق مع الممول بإحالة الخلاف إلى لجنة الطعن خلال ثلاثون يوم من تاريخ البت في الطعن.
- ١٨- إلزام لجان الطعن بالفصل في أوجه الخلاف التي ترد إليها خلال مدة أقصاها تسعة أشهر من تاريخ ورود الطعن إليها.
- ١٩- تقنين عمل اللجان الداخلية بالمأموريات الضريبية.
- ٢٠- استبدال بعض الأحكام الخاصة بالعقوبات التي ثبت عدم جدواها.
- ٢١- فرض رسم في شكل طابع بريد بمبلغ ٣ جنيه على كل إقرار أو إخطار أو اعتراض أو طعن يقدم إلى مصلحة الضرائب بغرض تطوير وتنمية الإدارة الضريبية.

- ٦- إضافة منشآت تلتزم بحجز ضريبة المرتبات من العاملين لديها غير منصوص عليها في القانون الحالي.
- ٧- إلزام حائز الغراس سواء كان مالكا للأرض أو مستأجرا لها بأداء مبلغ ١٠٠٠ جنيه في حالة إخلاله بالإخطار عن واقعة إزالة الغراس.
- ٨- إلزام ممولي نشاط تجارة الجملة بمسك دفاتر وحسابات منتظمة مع تعديل شروط إمساك الدفاتر بما يتفق وأحكام قانون التجارة رقم ١٧ لسنة ٩٩.
- ٩- التزام الممول بأداء مبلغ ١٠٠٠ جنيه عن كل سنة في حالة عدم التزامه بمسك الدفاتر والحسابات المنتظمة وعدم تقديم الإقرار الضريبي المستند إليها.
- ١٠- إلزام الممول الذي لم يقدم إقرار الثروة في الميعاد بأداء مبلغ ٥٠٠ جنيه.
- ١١- كل من المالك والمؤجر والمنتفع بالعقار مسئول مسؤولية تضامنية عن أداء الضريبة المستحقة على المستغل لنشاط تجاري أو صناعي أو مهني في حالة قيام المالك أو المنتفع بالإخطار عن الأماكن المستغلة وعن نوع التجارة أو الصناعة أو المهنة.
- ١٢- إلزام الجهات الحكومية و وحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والنقابات التي من اختصاصها منح تراخيص مزاولة تجارة أو صناعة أو حرفة أو مهنة تجديد الترخيص إلا بعد تقديم الممول شهادة بالموقف الضريبي.
- ١٣- أحقية مصلحة الضرائب في اتخاذ إجراءات تحصيل مبلغ يعادل ٥٠% من قيمة الضريبة المستحقة الواجبة الأداء المتنازع عليها تحت الحساب إلى أن تصبح الضريبة نهائية.
- ١٤- إضافة بعض حالات التهرب الضريبي إلى جرائم التهرب المنصوص عليها في القانون الحالي ومن ذلك:
- عدم تقديم الإقرار الضريبي وفقا لأحكام القانون.
 - الإدلاء أو التقدم ببيانات غير صحيحة إلى مصلحة الضرائب.
 - الامتناع عن تقديم الدفاتر والأوراق والمستندات التي يمسكها الممول إلى المصلحة.
 - إتلاف أو إخفاء الدفاتر أو السجلات أو المستندات قبل انقضاء الأجل المحدد لتقدم دين الضريبة.
- ١٥- تقديم حافز للممول الذي يقوم بأداء الضريبة على أساس الاتفاق مع المأمورية وذلك على النحو التالي:
- ١٠% من قيمة الضريبة المسددة بموجب الاتفاق باللجنة الداخلية خلال ٩٠ يوما من تاريخ استلام الممول للنموذج المخصص والتنبيه بدفع الضريبة.
 - ٥% في حالة السداد خلال ١٨٠ يوم من تاريخ استلام الممول للنموذج المخصص والتنبيه بدفع الضريبة.

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

التجارة والبيئة

الاتجاهات العالمية الجديدة

والضعف في هيكلها السياسي والإداري، ويجب أن يقوم الاختيار على أساس كل حالة على حدة. ويجب أن تراعى في هذا الاختيار عوامل مثل الفاعلية البيئية لأي تدبير وامكان تنفيذه إداريا، وتكاليف هذا التنفيذ، والعدالة، والقبول من جانب الجمهور. ومن شأن تدابير السياسة البيئية التي تتخذها الحكومات أن تؤثر في التجارة بطرق مختلفة، تجدر الإشارة إلى ثلاثة منها.

الأولى أن هناك تخوفا من أن المعايير البيئية ربما تغير ظروف المنافسة. فالمنتجون في البلدان التي تفرض معايير بيئية أشد يتخوفون من تأثير هذه المعايير على تكاليف الإنتاج وعلى قدرتهم على المنافسة في الأسواق العالمية. والطريقة الثانية أن المنتجين في البلدان التي لا تكون فيها معايير متشددة (وهي أساسا البلدان النامية وبلدان مرحلة التحول) يتخوفون من أن منتجاتهم ربما تتعرض لتدابير تجارية على أساس أنها أنتجت دون مراعاة المعايير المرتفعة لمكافحة التلوث أو الانبعاثات كما هي مطبقة في البلدان المستوردة. فمثل هذه التدابير التي تفرض على الواردات، سواء في شكل ضريبة تعويضية أو حظر الاستيراد أو تقييده، تعني في الحقيقة فرض قيود من طرف واحد على الممارسات والأولويات البيئية في بلدان أخرى. والطريقة الثالثة أن قلق الجمهور يتزايد بشأن المنازعات العالمية (مثل تغير المناخ وتآكل طبقة الأوزون) وبشأن تنوع الأصناف ومعاملة الحيوانات، وقد أدى ذلك/ من زاوية السياسة التجارية، إلى تساؤل مهم عما إذا كانت الاتفاقات الدولية للبيئة التي تعالج القضايا البيئية على المستوى العالمي تتضمن أحكاما تطلب من أطراف الاتفاقات تقييد التجارة مع البلدان غير الأطراف بهدف إرغامها على الانضمام إلى تلك الاتفاقات.

أحكام اتفاقات منظمة التجارة العالمية

ادخل اتفاق إنشاء المنظمة ((الجوانب المتصلة بالتجارة من السياسات البيئية)) ضمن ولاية المنظمة بصورة واضحة، فقد نصت ديباجة اتفاق إنشاء المنظمة على أنها ((تستهدف رفع مستويات المعيشة وتحقيق العمالة الكاملة))، وذلك بتوسيع الإنتاج والتجارة في السلع والخدمات)) الذي يتحقق بفضل الاستخدام الأمثل لموارد العالم وفقا لهدف التنمية المستدامة وذلك مع توخي حماية البيئة والمحافظة عليها بصورة تتلاءم واحتياجات واهتمامات كل منها في مختلف مستويات التنمية الاقتصادية)).

وترد الأحكام العملية الرئيسية التي تحكم التدابير التجارية التي تتخذها الحكومات لاسباب بيئية في اتفاق الجات 1994

في العشرين عاما الماضية أصبحت الصلة بين التجارة والبيئة قضية متزايدة الأهمية في العلاقات التجارية الدولية، فقد أدت زيادة الوعي بضرورة حماية البيئة وتعزيز التنمية المستدامة بالاعتماد على الموارد المتوافرة إلى زيادة في عدد تدابير السياسة البيئية وهي تدابير تطبقها الحكومات في العادة بالاعتماد على أدوات تنظيمية أو اقتصادية، وفي بعض الحالات تلجأ إلى كلا هذين النوعين من الأدوات. وتقوم التدابير التنظيمية، المعروفة أيضا باسم ((تدابير الرقابة والتحكم)) على ما يلي:-

- معايير لمنتجات تبيين الخصائص التي يجب أن تتوفر في المنتج الذي يباع في سوق معينة،
- أنظمة أو لوائح تفرض أساليب للتجهيز والإنتاج أو تفرض معايير للتلوث،
- حظر تصدير أو استيراد منتجات خطيرة على الصحة أو مضرة بها،
- قيود على الاستيراد والتصدير من أجل صيانة الموارد الطبيعية وتتميتها المستدامة،
- اشتراطات خاصة بالتعبئة وكتابة البيانات (التوسيم).

وأما الأدوات الاقتصادية فتشمل الضرائب على المنتجات الخطرة بالصحة والمضرة بها، رسوم على الانبعاثات وغيرها من التدابير السعرية، إعانات بيئية. وبمقارنة الأدوات الاقتصادية بالأدوات التنظيمية يتبين أن النوع الأول يتميز، نظريا على الأقل، بعدد من المزايا المبيته فيه: ارتفاع فاعلية التكاليف، توفير حوافز دائمة لتخفيض التلوث، توفير إيرادات للحكومة. ولكن قد ترى الحكومات من الناحية العملية، ولاسباب اقتصادية وإدارية معا، إن التنظيم والرقابة المباشرين قد يكونان انسب وأكفا في بعض الحالات، فمثلا يمكن اللجوء إلى التدابير التنظيمية إذا كان من الضروري واللازم فرض حظر كامل على انبعاثات بعض الملوثات السامة أو على استخدام منتجات أو مواد خطيرة، ولكن في ظروف أخرى، ربما يمكن استكمال التدابير التنظيمية بتدابير اقتصادية لتعزيز فاعلية التنفيذ.

ويتوقف اختيار نوع الأدوات في أي بلد ما- أي الأدوات التنظيمية أو الأدوات الاقتصادية- على نواحي القوة

ولكن الاتفاق ليس فيه إشارات مباشرة إلى المسائل البيئية ويرجع ذلك أساسا إلى أن الانعكاسات الكاملة للتدهور البيئي والايكولوجي بسبب التلوث أو الإفراط في استغلال الموارد الطبيعية لم تكن معروفة عندما بدأت المفاوضات على اتفاق الجات في أول الأمر.

وهناك استثناءات عامة منصوص عليها في المادة العشرين من الجات ١٩٩٤ تسمح للبلدان باتخاذ تدابير تجارية لبلوغ أهداف بيئية، متى توافرت الشروط التي جاءت في تلك الاستثناءات وتسمح هذه المادة للبلدان بفرض حظر أو غيره من القيود غير المسموح بها في أي حكم آخر من أحكام جات ١٩٩٤ إذا رأيت:

- إنها ضرورية لحماية الحياة والصحة البشرية أو الحيوانية أو النباتية {المادة العشرون (أ)}
- إنها تتعلق بحماية الموارد الطبيعية القابلة للنفاذ إذا كانت هذه التدابير ستنتفد جنبا إلى جنب مع قيود على الإنتاج والاستهلاك المحليين {المادة العشرون (ز)}.

وفي نزاع عرض أخيرا على منظمة التجارة العالمية (بشأن واردات بعض أصناف الألبان ومشتقاتها وتأثير ذلك على سلاحف البحر) حكمت هيئة الاستئناف بأن عبارة ((الموارد الطبيعية القابلة للنفاذ)) في تطبيق المادة العشرين (ز) من اتفاق جات يجب أن تفسر لا على أنها تعني الموارد الطبيعية ((المعدنية)) أو ((غير الحية)) فقط بل على جميع الموارد ((القابلة للتجدد)) وعلى الموارد الطبيعية ((الحية)) مثل سلاحف البحر.

ولكن يراعى أن أي تدابير تقيد التجارة وتتخذ وفقا لأحكام المادة العشرين يجب أن تستوفي الشرطين التاليين:

- ألا تكون وسيلة لتمييز لا مبرر له في حالة وجود نفس الظروف (مبدأ عدم التمييز في الجات)،
- ألا يكون فيها تقييد للتجارة بصورة مقنعة.

وبالإضافة إلى أحكام جات ١٩٩٤ هناك بعض الأحكام في اتفاقات منظمة التجارة العالمية لها صلة بالعلاقة بين التجارة والتنمية ومنها أحكام المعايير في اتفاق الصحة النباتية واتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة، والأحكام المتعلقة بإعادة الدعم في كل من اتفاق الدعم والتدابير التعويضية واتفاق الزراعة.

القضايا المتصلة بالتجارة

تقع المسؤولية الرئيسية في عمل المنظمة في مجال التجارة والبيئة على اللجنة الدائمة للتجارة والبيئة وهي التي تدور فيها المناقشات بشأن الانعكاسات التجارية للتدابير التي تتخذها البلدان لأغراض بيئية، كما تدور هذه المناقشات في اللجان المنشأة بموجب مختلف اتفاقات المنظمة على النحو الذي سبقت الإشارة إليه، وفي الأقسام التالية وصف موجز للقضايا التجارية التي يجرى بحثها في ضوء أحكام قانون منظمة التجارة العالمية، وفيما يلي بيان لهذه القضايا:

- التدابير البيئية التي لها تأثير ملموس في التجارة وأحكام قانون منظمة التجارة العالمية:
- استخدام أساليب التجهيز والإنتاج في اللوائح والأنظمة البيئية،
- اشتراطات التعبئة،
- كتابة البيانات البيئية أو التوسيم البيئي،
- ضرائب الاستهلاك وغيرها من الضرائب المفروضة لأغراض بيئية.
- الأحكام التجارية في الاتفاقات البيئية المتعددة الأطراف.
- المكاسب البيئية من تحرير التجارة.

التدابير البيئية التي لها تأثير ملموس في التجارة وأحكام قانون منظمة التجارة العالمية استخدام أساليب التجهيز والإنتاج في اللوائح والأنظمة البيئية.

يمكن بصفة عامة تقسيم المعايير إلى فئتين: معايير المنتجات، وأساليب التجهيز والإنتاج، فمعايير الإنتاج تضع مواصفات تبين خصائص المنتجات (مثل استعمالات المنتجات، وسلامتها، ومقايسها) كما تضع اشتراطات التعبئة وكتابة البيانات (التوسيم). ويجب تمييز هذه المعايير عن المعايير الخاصة بأساليب التجهيز والإنتاج التي تنص على كيفية إنتاج المنتجات والتي تنطبق على مرحلة الإنتاج أي قبل أن تصل المنتجات إلى السوق للبيع.

ومن الطبيعي أن كل بلد له حق سيادي في الإصرار على أن تستوفي المنتجات المستوردة المعايير المطبقة على المنتجات المحلية وذلك بهدف حماية البيئة أو الصحة أو السلامة للبشر أو للحيوان. ويتطلب اتفاق تدابير الصحة والصحة النباتية واتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة أن تلجأ البلدان إلى معايير دولية عند صياغة المعايير الخاصة بها، وإذا لم تكن هناك معايير دولية أو كانت تعتبر غير مناسبة فيجب أن تتأكد البلدان من عدم إصدار معايير أو تطبيقها بطريقة تنتهي حواجز لا مبرر لها أمام التجارة.

ولا تسمح أحكام هذين الاتفاقين للبلدان بحظر أو تقييد الواردات استنادا إلى أنها لم تنتج وفقا لمعايير أساليب التجهيز والإنتاج المفروضة على الصناعات، المحلية، ويسمح اتفاق الحواجز الفنية باستثناء وحيد من هذه القاعدة هو أن البلد يستطيع حظر واردات منتج معين إذا كانت الأساليب المستخدمة في تجهيزه أو إنتاجه تؤثر في خصائصه أو نوعيته، بيد أن البلد المستورد لا يستطيع أن يفيد الواردات لمجرد أن المنتجات أنتجت في مصنع لا يستوفي اشتراطات هذا البلد المستورد من حيث تلوث الهواء أو الماء، أو لمجرد أن المنتج لم يصنع وفقا لأساليب الإنتاج التي يطبقها هذا البلد. فأى اشتراط من هذا النوع يعني إجبار البلد المصدر على اتباع أساليب التجهيز والإنتاج المطبقة في البلد المستورد، وهي أساليب قد لا يرى البلد المصدر أن يستعملها بسبب ظروفه البيئية والايكولوجية.

ورغم الأحكام القانونية التي جاءت في اتفاقات المنظمة فإن ضغوط جماعات الضغط البيئية تجبر الحكومات على سن

قوانين تؤثر في التجارة لأنها تقيد الواردات على أساس أنها لم تنتج وفقا لأساليب الإنتاج التي تفرضها تلك القوانين. وتشمل الأساليب المذكورة ما يلي:

- ممارسات إدارة موارد الغابات،
- معايير صيد الأسماك،
- أساليب تسمين الحيوانات أو زيادة إدرار لبن الأبقار،
- أساليب إزهاق روح الحيوانات.

لحين التوصل إلى توافق آراء على المستوى الدولي. كما أن مثل هذه المفاوضات تكون معقدة لأن أساليب التجهيز والإنتاج المقترحة لا تستند في أغلب الحالات إلى اعتبارات علمية بل إلى قيم لها أهمية لدى بلدان معينة أو مجموعات من البلدان، وليس من الضروري أن تكون القيمة المهمة في مجتمعات ثرية موسرة هي القيم السائدة في حالة انخفاض الدخل واختلاف الأولويات.

اشتراطات التعبئة

اختلاف الأنظمة أو اللوائح التي تحكم التعبئة

العبوة أو التعبئة يمكن تعريفها بأنها مادة تستخدم لحماية أو احتواء سلعة أو منتج من المنتجات، والهدف البيئي الرئيسي من اشتراطات التعبئة الجديدة التي أصبحت مطلوبة الآن هو تقليل كمية العبوات التي تدخل في قنوات تصريف الفضلات وخصوصا العبوات التي ينبغي التخلص منها إما بإحراقها أو بدفنها في باطن الأرض، والمقدر أن نسبة ٢٥ إلى ٣٠ في المائة من وزن الفضلات التي يلقيها منزل عادي في بلد أوروبي هي مواد تعبئة. ولما كان معظم هذه البلدان يفتقر إلى أماكن لدفن المخلفات فإن اللوائح أو الأنظمة الجديدة تهدف إلى تشجيع المصانع المحلية والمستوردين والشركات الأجنبية على تخفيض فضلات التعبئة التي يجب التخلص منها، وذلك بأن تفرض عليهم الأنظمة من بين جملة أمور، إعادة استخدام مواد التعبئة لعدة مرات وإعادة تدوير المواد التي لا يمكن استخدامها أكثر من مرة.

وبالإضافة إلى ذلك يمكن إصدار اشتراطات تعبئة بهدف تقليل كثافة استعمال الموارد في التعبئة (مثلا بعدم استخدام مواد تتطلب كثيرا من الطاقة أو الماء أو الهواء في إنتاجها) أو بهدف التحكم في المخاطر المرتبطة بأنواع معينة من العبوات.

أنواع الاشتراطات

أمام الحكومات تدابير وسياسات لبلوغ تلك الأهداف، وتتضمن هذه التدابير أدوات للرقابة والتحكم (مثل الحظر المباشر أو الإلزام بجمع المخلفات أو إعادة تدويرها) أو أدوات اقتصادية تهدف أساسا إلى جعل إنتاج العبوات واستخدامها والتصرف فيها مسألة داخلية في الشركات المنتجة بدلا من أن تكون مسألة خارجية في المجتمع، والتأثير في السلوك بواسطة آلية الأسعار، ويبرز الإطار رقم ٥٤ السمات الأساسية في التدابير المستخدمة في هذا المجال.

وإذا كان معظم هذه الاشتراطات يكون مفروضا بصورة موحدة في بلد ما بموجب تشريع وطني فليس من النادر أن تعتمد الحكومات المحلية أو حكومات الأقاليم أنظمة تقديم ودائع أو غيرها من الأنظمة لجمع فضلات العبوات إذا رأت مثل هذه الأنظمة ضرورة لكفاءة تصريف فضلات التعبئة.

فمثلا، هناك حركة في هولندا لعدم السماح باستيراد الأخشاب ومشتقاتها إلا إذا كانت مصحوبة بشهادة صادرة من السلطات المختصة تشهد بأن الخشب الخام أتى من غابات تدار بطريقة مستدامة، ويفرض الاتحاد الأوروبي حظرا على استيراد فراء حيوانات تصاد بطريقة افخاخ القوادم، وفي الولايات المتحدة قوانين تقيد واردات التونا من بلدان لا تفرض على الصيادين منع اصطياد عجل البحر بدون ميرر أثناء صيد التونا، وهو التزام مفروض على صيادي الولايات المتحدة أنفسهم، وبالمثل تحظر الولايات المتحدة الاربيان أو الجمبري من بلدان لا تتبع معايير وطنية لمنع اصطياد سلاحف البحر اثناء صيد الاربيان بسفن الجر.

ولا يقوم فرض هذه التدابير التجارية على معايير تستند إلى مبادئ علمية بل انه يعكس عددا من القيم في البلدان المستوردة، وفي بعض الحالات قد تكون المعايير المقترحة مثلا لتقييد واردات الاخشاب الاستوائية قائمة جزئيا على اعتبارات علمية وجزئيا على القيم التي يفضلها البلد المستورد، ومعنى هذه التدابير هو فرض قيم البلد المستورد على البلد المصدر.

وقد عرضت تدابير حظر استيراد التونا والاربيان التي تفرضها الولايات المتحدة على الجات ومنظمة التجارة العالمية بموجب إجراءات تسوية المنازعات وذلك من بلدان كانت ترى أن تجارة صادراتها تتأثر سلبا عكسيا بسبب تلك التدابير. وفي الحاليتين، كان الحكم ضد الولايات المتحدة. فقد ذهبت فرق الخبراء وهيئة الاستئناف إلى أن هذه التدابير ليس لها ما يبررها بموجب الاستثناءات العامة التي تقرها المادة العشرون لأنها تطبق على أساس تمييزي وتعتبر حواجز لا مبرر لها أمام التجارة. واقترحت الفرق وهيئة انه لما كانت هذه التدابير تعتبر تطبيقا لمعايير أساليب التجهيز والإنتاج في بلد ما على بلدان أخرى فإن البلدان المستوردة التي تريد فرض مثل هذه التدابير يجب أن تبحث في إمكان التفاوض على ترتيبات تعاون دولية بين جميع البلدان صاحبة الشأن سواء كانت مصدرة أو مستوردة حتى يمكن التأكد من أن تلك التدابير تتفق مع أحكام المادة العشرين.

ولكن لا ينبغي التهورين من الصعوبات القائمة في التفاوض على ترتيبات تعاون دولية من هذا النوع، فالمفاوضات تستغرق وقتا طويلا، وربما لا يوافق أنصار البيئة الذين يطالبون بعمل فوري على تأجيل العمل من جانب حكوماتهم

الانعكاسات التجارية لاشتراطات التعبئة

حتى مع تطبيق اشتراطات التعبئة دون تمييز على المنتجات المحلية والمنتجات المستوردة فإنها يمكن أن تثير مشاكل خاصة أو صعوبات خاصة للموردين الأجانب وخصوصا في الأحوال التالية:

□ إذا كانت اشتراطات تختلف من بلد إلى آخر فقد يكون على الموردين الأجانب تحمل تكاليف اكبر لضمان استيفاء مختلف الاشتراطات في المنتجات التي يصدرونها.

□ كثيرا ما توضع اشتراطات التعبئة على أساس مواد التعبئة الشائعة في البلد المستورد وعلى أساس مرافق تصريف الفضلات المتوافرة لدى البلد أو الأولويات المقررة لديه، وقد يكون في هذه الاشتراطات تثبيط للموردين الأجانب عن استمرار استخدام مواد التعبئة الموجودة في بلادهم.

□ قد يجد الموردون الأجانب، وخصوصا في البلدان النامية، إن من الصعب عليهم الامتثال للتشريع المطبق في البلدان المستوردة إذا كان يفرض التزامات تتعلق بجمع فضلات العبوات أو إعادة استخدامها أو إعادة تدويرها أو تصريفها نهائيا، وذلك:

- إذا كانت تكاليف الانضمام إلى البرامج الإلزامية (تكاليف العضوية والاشتراك وتكاليف جعل العبوات مقبولة بموجب هذه البرامج)، هي تكاليف مرتفعة بالقياس الى مجموع ما يبيعه في السوق المستورد.

- أو إذا كانت المرافق الموجودة لا صلة لها بمواد التعبئة التي يستخدمونها كأن تكون البرامج مقتصرة على جمع المواد البلاستيكية والورق المموج أو الورق المقوى دون جمع مواد التعبئة الخشبية أو الجوت أو غيرها من المواد الشائعة في البلدان النامية.

ويمكن تخفيف بعض الصعوبات بدرجة كبيرة عند تنسيق اشتراطات التعبئة والتخلص من العبوات على المستوى الدولي، ولكن هناك شكوكا في إمكان تحقيق التنسيق الدولي، وحتى إذا أمكن تحقيقه ومدى توافر مرافق تصريف الفضلات، والافضليات لدى الصناعة والمستهلكين.

الأحكام القانونية

يتضمن اتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة أحكاما خاصة بالتعبئة، وقد سبق القول بأن الاتفاق ينطبق بصفة أساسية على الأنظمة أو اللوائح الفنية التي تحدد خصائص المنتجات، وهو يوضح أن هذه الخصائص يمكن أن تتضمن ((اشتراطات التعبئة ... أو اشتراطات كتابة البيانات المطبقة على المنتج أو العملية أو أسلوب الإنتاج)).

الإطار رقم ٤ هـ

أمثلة من اشتراطات التعبئة المفروضة لأغراض بيئية

التدابير التنظيمية

وهي تشمل تدابير تحظر استخدام:

□ مواد التعبئة التي تحتوي على رصاص أو زئبق أو كاديوم،

□ الحاويات التي لا يمكن إعادة ملئها أو إعادة تدويرها،

□ مواد التعبئة التي لا تحتوي على مواد يمكن إعادة تدويرها أو لا تحتوي على نسبة كافية من هذه المواد.

نظام رد تأمين الفوارغ، تتبع بعض البلدان نظاما إلزاميا لرد تأمين الفوارغ بالنسبة لحاويات شراب الجعة والمشروبات الخفيفة، وقد وسع بعض البلدان نطاق هذا النظام ليشمل حاويات المنظفات والبويات، ولما كان المستهلك لا يستطيع المطالبة برد التأمين إلا عند إرجاع الحاويات فإن النظام يوجد حوافز لإرجاع هذه الحاويات.

قوانين الإلزام بإعادة التدوير أو استعادة العبوات، من أجل تسهيل إعادة تدوير فضلات التعبئة تفرض قوانين بعض البلدان على الأسر فرز فضلات التعبئة (مثل اللعب والزجاجات والعبوات الورقية) من أجل جمعها منفصلة.

الأدوات الاقتصادية

ضريبة المادة البكر، يمكن فرض هذه الضريبة على الخامات التي تستخدم في إنتاج مواد التعبئة والغرض من هذه الضريبة على مدخلات الإنتاج هو تقليل استخدام مواد بكر والتشجيع على استخدام مواد أعيد تدويرها.

رسوم على مواد التعبئة، تفرض هذه الرسوم على المواد المستعملة في التعبئة وقد يكون الهدف منها تشجيع استخدام مواد صديقة للبيئة، فمثلا مواد التعبئة المصنوعة بالكامل من عمليات إعادة التدوير قد تعفى من هذه الرسوم، وقد تكون الرسوم أقل على المواد المصنوعة جزئيا من مواد أعيد تدويرها، وتكون الرسوم أعلى على الحاويات التي لا يمكن إعادة تدويرها أو إعادة ملئها.

الترتيبات التعاونية

بالإضافة إلى ما تقدم قد تتفق صناعة ما على الالتزام بمدونة سلوك طوعية يتفاوض عليها اتحادات القطاع الخاص بهدف تقليل ظهور فضلات جديدة من مواد التعبئة وزيادة استخدام العبوات القابلة لإعادة الملء أو إعادة التدوير.

أنواع البيانات أو الملصقات البيئية

الحالات، ورغم مراعاة التأثير البيئي للمنتوج في جميع مراحل إنتاجه، فإن المعيار النهائي ربما لا يستند إلا إلى خاصية واحدة أو اثنتين من الخصائص البيئية (مثل مدى استخدام الطاقة عند الإنتاج، وإمكان إعادة تدويره).

ويختلف مدى اشتراك الحكومة في عملية اتخاذ القرارات من بلد إلى بلد، سواء عند انتقاء المنتجات أو عند وضع المعايير التي ستخدم في منح الصفة البيئية، وتضطر أجهزة إصدار تراخيص البيانات البيئية إلى الاعتماد، على الأقل في البداية، على الدعم المالي من الحكومة، وخصوصا لان البحوث والعمل الفني المطلوب لوضع المعايير على أساس أسلوب من المهد إلى اللحد تحتاج إلى إنفاق كبير.

وفي كثير من الحالات تتطلب أنظمة إنشاء أجهزة مستقلة للبيانات البيئية أن تقدم هيئات المحلفين قراراتها إلى الحكومة للموافقة عليها، ولكن الحكومات لا تخالف ما تنتهي إليه هيئات المحكمين في كثير من الحالات. فمثلا، تكون توصيات هيئات المحلفين مقبولة بصفة عامة في كل من النمسا وبلدان اسكندنافيا، وأما بالنسبة لعلامة بلو إنجيل الألمانية فلهيئة المحلفين مطلق السلطة في تحديد فئات المنتجات ومعاييرها، ولكن في فرنسا تستطيع الحكومة أن تغير بدرجة كبيرة من معايير المنتجات التي تقترحها هيئة التوحيد القياسي الفرنسية (Association Francaise de Normalisation) (AFNOR) de Normalisation). وفي الهند يشترك ممثلو وزارات البيئة والصناعة في اللجنة التوجيهية التي تنتقي المنتجات وتحدد المعايير، ويعتبر اشتراك الحكومة في برامج كتابة البيانات أمرا مرغوبا فيه بصفة عامة لأنها تكون في وضع احسن لضمان تأسيس المعايير على اعتبارات موضوعية وتحقيق التوازن بين آراء الصناعة والمجموعة البيئية وغيرها من المجموعات صاحبة الشأن.

وتهدف برامج البيانات البيئية الى حماية البيئة بزيادة وعي المستهلكين بالآثار البيئية للمنتوجات وبالتالي تعديل سلوك الشراء، وأيضا بإدخال تغيير على مواصفات المنتجات من أجل استخدام مواد وتقنيات صديقة للبيئة، وفي هذه البرامج تعتبر كتابة البيانات أداة من أدوات السوق وليس فيها أي اشتراطات إلزامية أو قيود.

الانعكاسات التجارية لأنظمة التوسيم البيئي

يتضمن الإطار رقم ٥٥ قائمة توضيحية لهذه الأنظمة في كل من البلدان المتقدمة والنامية، ومنه يتبين أن كثيرا من الأنظمة ترعاها الحكومات، ولما كانت المنتجات التي توضع عليها بيانات بيئية هي منتجات قليلة نسبيا فليس هناك دليل كاف على آثارها العكسية على التجارة.

ولكن هناك تخوفا من أن برامج كتابة مثل هذه البيانات ربما تضع البلدان النامية في موقف تنافسي ضعيف عندما يبدأ العمل ببعض الأنظمة الجاري إعدادها الآن، ومما يزيد من هذه المخاوف أن الموردين الأجانب لا يستطيعون الاشتراك في مرحلة التفاوض على اختيار المنتجات وفي وضع معايير البيانات البيئية.

شهدت السنوات الأخيرة زيادة ملحوظة في استخدام البيانات البيئية على المنتجات وعبواتها من أجل إبراز سماتها أو خصائصها البيئية، ومعظم هذه البيانات طوعي إذ إن قرار كتابة بيانات معينة هو قرار تتخذه الشركة الصانعة أو التجار الذين يبيعون المنتجات بطريق التجزئة تحت اسمهم التجاري، ولكن في بعض الحالات قد يكون تطبيق هذه الاشتراطات قائما على أنظمة إلزامية يقصد منها تنبيه المستهلكين، إلى ما في المنتجات من خصائص مضررة بالبيئة مثل محتواها من الكلوروفلوروكربون (CFC).

وتستخدم البيانات البيئية الطوعية كوسيلة من وسائل التسويق لتنشيط مبيعات المنتجات على أساس خصائصها البيئية، ويمكن تقسيم هذه البيانات الطوعية إلى فئتين، ففي الفئة الأولى توجد بيانات التسويق البيئية التي بموجبها يعلن الصانع أو بائع التجزئة أن المنتج الذي يحمل هذه البيانات له خصائص أو مزايا بيئية معينة، وفي بعض الحالات يمكن تدعيم هذه البيانات بشهادات من وكالات معينة مستقلة أو من معامل بحوث مستقلة، وذلك من أجل زيادة ثقة المستهلكين في دقة البيانات البيئية.

وهذه البيانات تتميز عن بيانات الفئة الثانية التي يصدر فيها ترخيص باستخدام البيانات من جهاز تابع للحكومة أو من جهاز خاص مستقل متى تأكد هذا الجهاز من أن المنتجين أو الموردين الذين تقدموا بطلبهم قد استوفوا المعايير والاشتراطات التي يفرضها الجهاز لمنح الترخيص، وتسمى بيانات هذه الفئة الثانية بصفة عامة ((البيانات البيئية)).

أنظمة كتابة البيانات البيئية

من الخصائص المهمة في نظام كتابة البيانات البيئية أن المعايير المستخدمة لمنح حق استخدام هذه البيانات هي معايير يضعها جهاز مختص وتكون في أكثر الحالات قائمة على أساس تحليل دورة حياة المنتج، وهو ما يسمى أسلوب من المهد إلى اللحد، ويقوم هذا الأسلوب على تقييم أثر المنتج في البيئة في مختلف دورات حياته وهي تشمل ما قبل الإنتاج (أي تجهيز الخامات) والإنتاج نفسه، والتوزيع (بما في ذلك التعبئة) والاستخدام أو الاستهلاك، والتصريف بعد الاستخدام.

وتختلف منهجيات تحليل دورة الحياة هذه من نظام إلى آخر، ففي بعض النظم يوضع تحليل تفصيلي للتأثير البيئي للمنتوجات على أساس المعلومات التي تجمع عن مدخلات ومخرجات كل عنصر من عناصر المنتج في كل مرحلة من مراحل دورة حياته، وهناك أنظمة أخرى لا تحلل التأثير البيئي إلا في بعض مراحل من مراحل دورة حياة المنتج، وتقدم المعايير التي يضعها الخبراء الفنيون على أساس تحليل دورة الحياة إلى هيئة محلفين تتألف من ممثلي الصناعة صاحبة الشأن والمجموعات البيئية ومجموعات المستهلكين وغيرها، إلى جانب الحكومة، وفي أكثر

الإدارية- لبلوغ الأهداف البيئية، ويبين الإطار رقم ٥٦ بعضاً من الأغراض البيئية التي تفرض من أجلها مثل هذه الضرائب.

قواعد الجات

تسمح قواعد الجات للبلدان بأن تفرض على المنتجات المستوردة (بالإضافة الى رسوم الجمارك) ضرائب داخلية مثل تلك المفروضة على منتجات محلية مماثلة، وحتى لا تكون هذه الضرائب سبباً في رفع مستوى حماية الإنتاج المحلي تكرر المادة الثالثة -٢ من الجات قاعدة المعاملة الوطنية فيما يتعلق بالضرائب الداخلية ونقول إن المنتجات المستوردة لا يجب إخضاعها ((بصفة مباشرة أو غير مباشرة لضرائب داخلية أو غيرها من أي أنواع الرسوم الداخلية بما يجاوز تلك المفروضة على المنتجات المحلية المماثلة))، وعلى ذلك فإن فرض رسوم على المنتجات وفرض رسوم إدارية يتفق مع قواعد الجات ما دامت لا تفرض على المنتجات المستوردة بمعدل أعلى من ذلك المطبق على المنتجات محلية المنشأ.

استخدام إيرادات الضرائب الداخلية على الواردات

هل يجوز ان تستخدم حصيلة الضرائب الداخلية المفروضة على منتجات مسببة للتلوث، المحلية والمستوردة، في تمويل برامج بيئية لمنفعة داخلية فحسب؟

وقد تتفاقم مشاكل الأجنبي، وخصوصاً من البلدان النامية، إذا كانت المعايير (وبالأخص المعايير المتعلقة بطرق التجهيز والإنتاج) تتأثر تأثراً تاماً بالصناعة المحلية وبالقائم البيئية لدى مختلف المجموعات في البلد الذي يضع النظام. كما أن هؤلاء المنتجين قد يجدون أن من المستحيل تقريباً الحصول على استخدام البيانات البيئية إذا كانت المعايير تختلف من بلد إلى آخر.

الإطار رقم ٥٥

قائمة توضيحية بنظم كتابة البيانات البيئية

نظم تحت رعاية الحكومات

□ البلدان المتقدمة

- Blue Angel: ألمانيا

- Eco Mark: اليابان

- Environmental Choice: كندا

- NF Environment: فرنسا

- White Swan: البلدان النوردية

- علامة الاتحاد الأوروبي.

وقد بدأت برامج من هذا النوع في كل من استراليا والنمسا ونيوزيلندا وهولندا.

□ البلدان النامية:

- Eco- logo: جمهورية كوريا

- Eco- Mark: الهند

- Green Label: سنغافورة

وهناك جهود للأخذ بمثل هذه الأنظمة في بعض البلدان النامية الأخرى وهي جهود ما زالت في مراحل مختلفة من التقدم.

نظم خاصة (غير حكومية)

□ Scientific Certification System

الذي كان يعرف قبل ذلك باسم Green

Cross: الولايات المتحدة

□ Green Seal: الولايات المتحدة

□ Good Environmental Choice

السويد

وهناك نظامان خاصان في ألمانيا في وضع معايير كتابة بيانات لنوعين من المنتجات هما المنسوجات والأخشاب الاستوائية.

أحكام التوسيم البيئي في الجات

توجد الأحكام الرئيسية المطبقة على العلامات البيئية في اتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة من بين اتفاقات الجات.

ضرائب الاستهلاك وغيرها من الضرائب المفروضة لأغراض بيئية

يتزايد فرض ضرائب ورسوم داخلية- مثل ضرائب استهلاك، ورسوم المنتجات، ورسوم الانبعاثات، والرسوم

الإطار رقم ٥٦

الضرائب المفروضة لبلوغ أهداف بيئية

رسوم على المنتجات

وهي تفرض على المنتجات التي تلوث أو التي تحتوي على مكونات يصعب تصريفها، ومن هذه المنتجات المواد الكيميائية السامة والمنظفات المحتوية على فوسفات، والبطاريات المحتوية على معادن ثقيلة، والعبوات التي لا تعاد، ويمكن أيضاً فرض مثل هذه الرسوم بسعر أدنى من أجل تشجيع استهلاك منتجات قليلة التلوث مثل البنزين الخالي من الرصاص.

رسوم الانبعاثات

وهي تطبق على الملوثات التي تطلق في الهواء أو الماء أو التربة، كما تفرض على إحداث الضوضاء، ويجوز تحصيلها عند نقطة الاستهلاك (وهي بهذا تكون مشابهة لرسوم المنتجات ويكون لها نفس الآثار التجارية) كما يمكن أن تكون على شكل رسوم على المستعملين من أجل تغطية تكاليف معالجة النفايات والفضلات بواسطة الحكومة.

الرسوم الإدارية

وهي تفرض بصفة عامة مع الأدوات التنظيمية من أجل تغطية تكاليف الخدمات الحكومية، ويمكن أن تكون في شكل رسوم لإصدار التراخيص، أو الاختبار والمراقبة.

استحسان إدخال مبدأ من يلوث يدفع في قانون الجات وما إذا كان من الضروري إدخال أي تغييرات على قواعد الجات المتعلقة بتعديل الضرائب التي تفرض على الحدود، ويرد وصف لخصائص هذا المبدأ في ملحق الفصل الحالي.

الأحكام التجارية في الاتفاقات البيئية المتعددة الأطراف

هناك نحو ١٤٠ من الاتفاقات والصكوك الدولية في مجال البيئة ويتضمن نحو ٢٠ منها أحكاما تجارية، ويمكن تقسيم هذه الاتفاقات إلى ثلاث فئات:

- اتفاقات لمكافحة التلوث العابر للحدود أو لحماية المشاعات العالمية، ومن أمثلتها اتفاقية فيينا لحماية طبقة الأوزون وبروتوكول مونتريال الملحق بها والخاص بالمواد التي تستنفد طبقة الأوزون، وكذلك اتفاق تغير المناخ.
 - اتفاقات لحماية الأنواع المهددة بالخطر، والطيور المهاجرة، والحيوانات والأسماك والحيوانات البحرية، ومن أمثلتها اتفاقية التجارة الدولية في الأنواع المهددة بالخطر من الحيوانات والنباتات البرية والاتفاقية الدولية لتنظيم صيد الحيتان، وتوجد بين أحكام هذه الاتفاقات خطوط توجيهية عن أساليب الصيد أو اقتناص الحيوانات البرية أو الأسماك.
 - اتفاقات للرقابة على إنتاج المنتجات والمواد الخطرة والاتجار بها ومن أمثلتها اتفاقية بازل بشأن الرقابة على تحركات المواد الخطرة عبر الحدود والتخلص منها، والخطوط التوجيهية الصادرة في لندن لتبادل المعلومات عن المواد الكيميائية التي تدخل التجارة الدولية.
- وبصفة عامة تكون الالتزامات التي تفرضها هذه الاتفاقات على البلدان المشاركة فيها من أجل الرقابة على التجارة هي التزامات في شكل حظر الواردات أو الصادرات، ومن زاوية قانون الجات قد لا يكون هناك أي مشكل في فرض قيود على التجارة مع بلدان أخرى مشاركة في اتفاق من هذا النوع ما دام جميع المشاركين في الاتفاق وافقوا على فرض تلك القيود، ويستطيع كل بلد عضو أن يبرر القيد بأنه ضروري بموجب المادة العشرين وذلك لحماية الصحة أو لصيانة الموارد في إقليم البلد.
- ولكن الوضع يختلف إذا كان الاتفاق البيئي المتعدد الأطراف يفرض أيضا حظرا على التجارة مع بلدان ليست أطرافا في الاتفاق، والحالة التي يضرب بها المثل في هذا المجال بروتوكول مونتريال فهو يدعو البلدان الأطراف فيه إلى إنهاء إنتاج واستهلاك المواد التي تستنفد طبقة الأوزون (وترد بها قائمة) بحلول عام ٢٠٠٠، وأما عن التجارة مع الأطراف فيترك البروتوكول لكل بلد أن يقرر كيفية تقييد صادراته و وارداته من هذه المواد ومراعاة التزاماته العامة بإنهاء إنتاجها واستهلاكها في التاريخ المحدد، ولكن المطلوب من أطراف الاتفاق أيضا حظر التجارة مع غير الأطراف في المواد التي تستنفد طبقة الأوزون وذلك فور بدء نفاذ البروتوكول، وتوجد مثل هذه الأحكام في اتفاقية بازل وفي اتفاقية التجارة الدولية في الأنواع المهددة بالخطر

نظر جهاز تسوية المنازعات في هذه المسألة عام ١٩٨٧ بناء على شكوى من الاتحاد الأوروبي وكندا والمكسيك فيما يتعلق بالتعديل الذي أدخلته الولايات المتحدة على قانون الصندوق الكبير وإعادة الترخيص، وهذا القانون يرخص بفرض ضريبة على المواد الكيميائية المستوردة والمنتجة محليا التي تستخدم في صناعة مشتقات وذلك من أجل تمويل برنامج الصندوق الكبير لتطهير الفضلات المضرة الناشئة من الإنتاج الصناعي في البلد، وردت الولايات المتحدة بأن التدابير تتفق مع المادة الثالثة من جات وهي المادة التي تسمح للبلدان بعمل تعديلات على الضرائب التي تفرض على الحدود وذلك بفرض ضرائب داخلية على المنتجات المستوردة شريطة اتباع قاعدة المعاملة الوطنية اتباعا كاملا ورأت الجماعة الأوروبية أن الضريبة يجب الاتقراض على المنتجات المستوردة، وانتهى فريق الخبراء الى ان الضريبة تتفق مع مبدأ المعاملة الوطنية الوارد في المادة الثالثة وبذلك يمكن إدخال تعديل على الضرائب التي تفرض على الحدود، وفيما يتعلق بالنقطة السابقة التي اثارها المجتمع الاوروبي لاحظ الفريق:

..... إن قواعد تعديل الضرائب في الاتفاق العام تميز بين الضرائب على المنتجات {ضرائب مباشرة} والضرائب التي لا تفرض مباشرة على المنتجات {ضرائب غير مباشرة} ولكنها لا تميز بين الضرائب بحسب السبب السياسي القائم وراءها، وكون ضريبة المبيعات على منتج ما تفرض لأغراض الحصول على إيراد حكومي أو لتشجيع الاستخدام الرشيد للموارد البيئية فهذا أمرا لا صلة له بتحديد إمكان إدخال تعديل على نوع من أنواع الضرائب التي تفرض على الحدود.

وفيما يتعلق بالادعاء بأن الإنتاج المحلي هو وحده الذي كان يجب أن يخضع للضريبة، وذلك وفقا لمبدأ من يلوث يدفع، لاحظ الفريق أن هذا المبدأ وإن كان مقبولا في بلدان منظمة التعاون الاقتصادي والتنمية على أساس طوعي، فإنه ليس جزءا من قانون الجات، وذكر الفريق بوجه خاص ((إن قواعد الاتفاق العام الخاصة بتعديل الضرائب التي تفرض على الحدود)) تعطي لأي بلد عضو في الجات ((إمكانية تطبيق مبدأ من يلوث يدفع ولكن دون أن تفرض عليه تطبيق هذا المبدأ)).

ومع ذلك لاحظ الفريق انه إذا كانت أحد البلدان الأعضاء في الجات.

...يرغب في فرض ضريبة على مبيعات منتجات محلية معينة (لأن إنتاجها يلوث البيئة المحلية) وفرض ضريبة أقل أو عدم فرض ضريبة على الإطلاق على منتجات مستوردة (لأن استهلاكها أو استخدامها يسبب مشاكل بيئية أقل) فإن له الحرية في أن يفعل ذلك من حيث المبدأ.

ويبدو أن تقرير الفريق يوحي بأنه يرى من غير الإنصاف أن تفرض ضريبة، يقصد بها غرض وحيد هو تمويل برامج بيئية محلية في البلد المستورد، على المنتجات المستوردة أيضا، ولكن لما كانت ولاية الفريق تقتصر على النظر في القضية على أساس القواعد القائمة فإنه اقترح، بعد أن رأى أن تدابير الولايات المتحدة تتفق مع الجات، أن يفحص الفريق المعني بالتدابير البيئية والتجارة الدولية في الجات

ولكن الورقة أشارت إلى علاقة إيجابية بين استبعاد قيود التجارة والتشويبات التجارية وتحسين نوعية البيئة، فمثل هذه العلاقة تؤدي إلى:

- زيادة كفاءة استخدام عوامل الإنتاج وكفاءة أنماط الاستهلاك بفضل تعزيز المنافسة،
- تخفيف الفقر بفضل توسيع التجارة والتشجيع على الاستعمال الرشيد للموارد الطبيعية،
- زيادة توافر السلع والخدمات المتصلة بالبيئة بفضل تحرير الأسواق،
- تحسين ظروف التعاون الدولي بفضل المفاوضات المتعددة الأطراف المستمرة.

وبالنسبة للبلدان النامية فالتجارة هي الوسيلة الرئيسية المتاحة أمامها للحصول على الموارد اللازمة لحماية البيئة، وقد كانت الفروض السياسية التي قام عليها مؤتمر الأمم المتحدة للبيئة والتنمية، أي حدوث تحويلات كبيرة مالية وتقنية إلى البلدان النامية لمساعدتها على مواجهة احتياجات التنمية الاقتصادية وحماية البيئة لديها، مجرد فروض لم تتحقق، والنتيجة هي أن تحرير التجارة لمصلحة منتوجات ذات أهمية تصديرية للبلدان النامية أصبح مطلباً أساسياً لمساعدتها على تحقيق التنمية المستدامة، وبالإضافة إلى ذلك فإن معالجة بعض المشاكل البيئية العالمية الملحة (مثل تغير المناخ) يمكن أن يستفيد استفادة كبيرة من تحرير التجارة في السلع والخدمات البيئية.

الأعمال المقبلة

تواصل لجنة التجارة والبيئة في منظمة التجارة العالمية عملها التحليلي في هذه القضايا وما يتصل بها، أما تقرير ما إذا كان من الضروري إجراء مفاوضات تؤدي إلى وضع قواعد جديدة في هذا المجال فهي مسألة سيقرها المؤتمر الوزاري الثالث الذي سيعقد في تشرين الثاني/نوفمبر 1999.

المراجع

Trade and environment. (WTO, background paper submitted to the Trade and Environment Seminar, Cairo, 1998).
Rege, Vinod, GATT Law and environment- related issues affecting trade of developing countries, journal of World Trade, 28: 3, 1994.

الملحق

مبدأ من يلوث يدفع ومبدأ من يستخدم يدفع

يقضي المبدأ الأول بأن المتسبب في التلوث يجب أن يتحمل النفقات التي تتكبدها السلطات الحكومية لتخفيف التلوث ومنع وقوعه وللإبقاء على البيئة في حالة مقبولة، وهذا المبدأ يكمل مبدأ من يستخدم يدفع الذي وضعته منظمة

من الحيوانات والنباتات البرية، وهي أحكام تطلب من أطراف الاتفاقات تطبيق تدابير تقييدية للتجارة على بلدان ليست أطرافاً في الاتفاقات.

ومثل هذه الأحكام تثير نوعين من التساؤلات، الأول: هل الأحكام التجارية التي تطلب من البلدان الأعضاء حظر الاتجار أو تقييده مع بلدان ليست أطرافاً في الاتفاقات البيئية تعتبر أحكاماً ضرورية بالفعل ومرغوباً فيها من الناحية الاقتصادية؟ والتساؤل الثاني: هل هذه الأحكام التي تطبق على أساس تمييزي على الواردات أو الصادرات من بلدان غير أطراف، تتفق مع التزامات الأطراف بموجب المبادئ العامة في القانون الدولي وعلى وجه الخصوص قانون الجات؟ وهذه القضايا هي الآن محل درس في الأجهزة المعنية بالبيئة مثل برنامج الأمم المتحدة للبيئة ولجنة منظمة التجارة العالمية المختصة بالتجارة والبيئة، وقد لاحظت اللجنة الأخيرة في تقريرها عام 1996 أن قواعد منظمة التجارة العالمية تفتح مجالاً واسعاً لمثل هذه التدابير وأنه لا يوجد حتى ذلك الوقت اتفاق بين البلدان الأعضاء على تغيير الأحكام المتصلة بهذا الموضوع.

المكاسب البيئية من تحرير التجارة

هناك قضية عامة ومهمة تسأثر بانتباه لجنة التجارة والبيئة في منظمة التجارة العالمية وهي مسألة العلاقة بين تحرير التجارة، وحماية البيئة والتنمية المستدامة، ولوضع أساس للمناقشة في هذا الموضوع أعدت أمانة المنظمة ورقة تشمل عدداً من القطاعات (الزراعة، الطاقة، مصائد الأسماك، الغابات، المعادن غير الحديدية، المنسوجات والملابس، الجلود، الخدمات البيئية)، وهي تبين القيود والتشوهات التي تصيب التجارة في كل قطاع والمكاسب البيئية التي تعود من استبعاد هذه القيود والتشوهات، وتلاحظ الورقة أن تحرير التجارة ليس هو السبب الأول في تدهور البيئة وإن الأدوات التجارية ليست هي أول أدوات السياسة المناسبة لمعالجة المشاكل البيئية، ويظهر أهم جزء من العلاقة بين تحرير التجارة والبيئة فيما تحدثه هذه العلاقة من آثار غير مباشرة على مستويات وأنماط الإنتاج والاستهلاك، ولذلك فإن المكاسب البيئية من إزالة القيود والتشوهات التجارية يحتمل أن تكون مكاسب غير مباشرة ولا يمكن التعرف عليها فوراً بصفة عامة.

وكانت المقدمة الأولى في ورقة الأمانة أن أي اقتصاد يقوم على السوق ويسير سيراً حسناً تضطلع فيه الأسواق بتسجيل الندرة النسبية للموارد وتفضيلات المستهلكين وإن دور الأسعار، من بين جملة أمور، هو تحقيق كفاءة تخصيص الموارد وإن مجتمع الرفاهية قد يتعرض للخطر إذا فشلت أسعار السوق في فهم آثار الأنشطة المضرة بالبيئة فأرسلت إشارات مضللة عن الاستخدام الأمثل للموارد البيئية، فالخطأ في تخصيص الموارد يقوض الإدارة البيئية الفعالة، ومن شأن الأسعار المشوهة أن تخفي وجود موارد بيئية ضخمة غير مستخدمة استخداماً كافياً، وإن تساهم في المضي في استنزاف الموارد القابلة للنفاذ، وإن تخلق مشاكل بيئية جديدة، وتزيد من الإفراط في استخدام مدخلات مضرّة بالبيئة.

تشجع على اعتماد تقنيات لتخفيف التلوث ولصيانة الموارد القابلة للنفاد عند مستويات تتفق مع التنمية المستدامة، وان تساعد على منع التلوثات في تخصيص الاستثمارات وفي أنماط التجارة، وبذلك فإن تطبيق هذين المبدأين من جانب جميع البلدان يسهل التنمية المستدامة لموارد العالم بأكمله، والمفهوم إن إدخال التكاليف ضمن نطاق المنشأة وفقا لهذين المبدأين يمكن تحقيقه بفضل تدابير التحكم والرقابة (ومداها واسع يبدأ بمعايير عمليات الإنتاج والمنتجات إلى إصدار أنظمة ولوائح خاصة بكل منتج أو فرض حظر) أو بفضل أدوات اقتصادية (النص على فرض رسوم على مختلف أنواع التلوث)، أو بهذين النوعين من الأدوات معا.



International Federation of Accountants

التعاون الاقتصادي والتنمية فيما بعد، وإذا كان المبدأ الأول يختص بالتلوث فإن مبدأ من يستخدم يدفع يعالج تسعير الموارد الطبيعية القابلة للنفاد ويقول أن سعر أي مورد طبيعي يجب أن يعكس مجموع التكاليف الداخلة في استخدام هذا المورد، بما في ذلك تكاليف الآثار الخارجية المرتبطة باستغلال هذا المورد وتحويله واستخدامه، إلى جانب تكاليف الاستغناء عن استخدامات أخرى في المستقبل. والمبدأ الاقتصادي الذي يقوم عليه هذان المبدأان هو أنه إذا كانت التكاليف البيئية تدمج كلها في داخل المنشأة، بمعنى أنها تنعكس في الأسعار، فإن آلية السوق سيكون بوسعها أن

المعلومات الجوهرية الخاطئة بسبب التحايل ومن ثم تتم مواجهة هذه المخاطر المقيّمة. كما يتطلب المعيار الجديد المقترح من المدقق أن يواجه المخاطر المفترضة المتمثلة في تحقيق إيرادات غير صحيحة ومخاطر تجاوز الإدارة للضوابط الرقابية. وتشتمل هذه المواجهة على فحص صحة القيد اليومية ومراجعة التقديرات المحاسبية بحثا عن أي تجاوزات والحصول على فهم للمبررات التجارية للمعاملات المهمة التي تتم خارج المسار الطبيعي لأعمال المنشأة. كما تتناول المسودة بالبحث اتصالات المدقق مع الإدارة ومع الجهات المسؤولة عن الرقابة وكذلك اتصالات المدقق بالسلطات التنظيمية والتنفيذية.

يقول السيد دييتر مارتن، رئيس المجلس: "صممت هذه المسودة الجديدة للمساعدة في تقليل حالات التحايل في البيانات المالية عن طريق تحديد مسؤوليات جميع الأطراف التي لها دور في عملية الإبلاغ المالي وعن طريق تشجيع المدققين على التصرف بمزيد من التشكك المهني".

مقدمة جديدة تركز على استقلالية المجلس

أصدر المجلس "مقدمة إلى المعايير الدولية لضبط الجودة والتدقيق والتأكيد والخدمات ذات الصلة" وهي مقدمة جديدة تتضمن مرجعيات جديدة للمجلس. وتوضح المقدمة دور المجلس باعتباره هيئة مستقلة لوضع المعايير تحت رعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين وتبرز مسؤولياته في الحفاظ على المصلحة العامة وتؤكد أهدافه الرامية إلى توحيد المعايير عن طريق العمل والتعاون الوثيقين مع واضعي المعايير الوطنيين.

المجلس الدولي لمعايير التدقيق يقترح بأن يلعب المدققون دورا أكبر في الكشف عن عمليات التحايل

(نيويورك في ١٢ أغسطس ٢٠٠٣) - ناقش المجلس الدولي لمعايير التدقيق (IAASB) التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في اجتماعه الذي عقد في نيويورك في الفترة ما بين ٢١ و ٢٥ يوليو أحد أهم المعضلات التي تواجه مدققي الحسابات في الوقت الراهن ألا وهي المسؤولية عن كشف عمليات التحايل. وقد وافق المجلس على إصدار مسودة عرض كجزء من المعايير الدولية للتدقيق (ISA) بعنوان "مسؤولية المدقق في أخذ التحايل في الاعتبار لدى تدقيق البيانات المالية" (ISA 240).

واتخذ المجلس في نفس الاجتماع عددا من الإجراءات لتعزيز وإبراز الدور الدولي للمجلس في وضع المعايير عن طريق إصدار مرجعيات معدلة و"مقدمة" للمعايير التي يصدرها. كما تمت الموافقة على إصدار مسودة عرض ثانية بعنوان "تخطيط عملية التدقيق".

المعيار المقترح يوسع إرشادات كشف التحايل

تحدد مسودة العرض للمعيار المقترح حول التحايل مسؤولية المدقق في أن يضع التحايل في اعتباره لدى تدقيق البيانات المالية. وتوضح المسودة أيضا بأن المسؤولية الأولى عن منع التحايل والكشف عنه تقع على عاتق كل من تلك الجهات المسؤولة عن إدارة المنشأة والرقابة عليها إضافة إلى وصف مسؤوليات هذه الجهات.

وتنبه المسودة مدققي الحسابات إلى مخاطر المعلومات الجوهرية الخاطئة بسبب التحايل فيما قد يواجهونه من حالات في أثناء عمليات التدقيق وتطلب منهم تقييم مخاطر

مسودة عرض تخطيط عملية التدقيق تحتوي على إرشادات جديدة

تعتبر مسودة عرض المعيار ٣٠٠ المقترح بعنوان "تخطيط عملية التدقيق" مكملة لإرشادات المجلس المقترحة حول مخاطر التدقيق الصادرة في شهر تشرين أول ٢٠٠٢. وتشتمل على المبادئ الأساسية والإجراءات الجوهرية الخاصة بالاعتبارات والأنشطة المطبقة في تخطيط عملية تدقيق البيانات المالية. وتقدم بشكل خاص إرشادات جديدة بشأن الأمور التي يجب على المدقق مراعاتها قبل الإقدام على أية أنشطة تخطيط مهمة: موافقة العميل والحجز، والمتطلبات الأخلاقية بما فيها الاستقلالية والاتصال بالمدققين السابقين، وشروط تنفيذ عملية التدقيق. كما تضم مسودة العرض إرشادات أكثر تحديدا تتعلق باعتبارات التخطيط في مراحل التدقيق الأولى وتشتمل على مناقشة لاعتبارات التخطيط المتعلقة بالتوجيه والإشراف ومراجعة العمل الذي يؤديه أعضاء الفريق المشارك في التدقيق.

الوصول إلى مسودات العرض والإرشادات الجديدة

يمكن الاطلاع على مسودات العرض بالذهاب إلى الموقع www.ifac.org/EDs. ويجب تقديم الملاحظات في هذا الصدد بحلول الخامس عشر من تشرين ثاني ٢٠٠٣ إلى

العنوان الإلكتروني Edcomments@ifac.org أو إرسالها إلى المدير الفني للمجلس الدولي لمعايير التدقيق على الفاكس رقم ٩٥٧٠-٢٨٦-٢١٢-١+ أو بالبريد إلى المدير الفني للمجلس على عنوان: الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٥٤٥ الطريق الخامس، الطابق ١٤، نيويورك، إن واي ١٠٠١٧.

كما يمكن الاطلاع على المقدمة بالذهاب إلى الموقع الإلكتروني للمجلس www.ifac.org/iaasb والبحث في القسم الخاص بمطبوعات ٢٠٠٣.

ويذكر أن الاتحاد الدولي للمحاسبين هو المنظمة العالمية لمهنة المحاسبة، حيث يكرس جهوده في خدمة المصلحة العامة من خلال تشجيع الأداء المتميز لدى جميع المحاسبين في العالم. ويضم في عضويته حاليا ١٥٥ هيئة محاسبية موزعة في ١١٣ بلدا وتمثل أكثر من ٢,٤ مليون محاسب من القطاع العام والخاص وقطاع الصناعة وقطاع التعليم والقطاع الأكاديمي.

ويتلخص دور المجلس في تحسين معايير التدقيق والجودة، ومستوى جودة ممارسة المهنة وتوحيدها في كافة أرجاء العالم، وبالتالي تعزيز ثقة العامة في مهنة التدقيق عالميا وخدمة المصلحة العامة.

الأموال المشبوهة

إعداد

دائرة الرقابة والتطوير المهني في شركة طلال أبو غزالة وشركاه فرع الرياض
الجزء الثاني

معايير المراجعة الدولي ٢١٠ شروط التكاليف بالمراجعة Terms of Audit Engagement

- المحددات الملزمة لنظام الرقابة الداخلية.
- الإطلاع غير المشروط على كافة السجلات والوثائق والمستندات وأية معلومات وبيانات ذات علاقة بأعمال المراجعة يتم طلبها.
- إن العوامل التي تجعل من الضروري إرسال كتاب تعيين جديد عند إعادة التعيين هي :
 - أي مؤشر يدل على أن العميل قد أساء فهم هدف ونطاق المراجعة .
 - أية إعادة نظر أو شروط خاصة بالتكاليف.
 - تغييرات حدثت مؤخراً في الإدارة العليا أو مجلس الإدارة أو المالكين .
 - أي تغيير هام في طبيعة أو حجم أعمال العميل.
 - المتطلبات القانونية

معايير المراجعة الدولي ٣٠٠ التخطيط

- على المراجع تخطيط عمل المراجعة لكي يتم إنجاز المراجعة بطريقة فعالة .
- وضع خطة مراجعة شاملة :

- على المراجع والعميل الاتفاق على شروط التكاليف :
 - أن الهدف ونطاق المراجعة ومسؤوليات المراجعين تكون محددة بموجب القانون في البلدان المعنية وبذلك فإن كتاب التكاليف يتضمن هذه المتطلبات القانونية.
 - ضمن المحتويات الرئيسية لكتاب التكاليف يتم إدراج الآتي :
 - الهدف من مراجعة البيانات المالية.
 - مسؤوليات الإدارة فيما يتعلق بالبيانات المالية.
 - نطاق المراجعة متضمنا الإشارة إلى التشريعات والتعليمات ذات العلاقة والتعاميم الصادرة عن الهيئات المهنية التي يلتزم بها المراجع.
 - شكل أي تقارير أو أية وسيلة أخرى لإيصال نتائج المراجعة.
 - محددات عملية المراجعة :
 - المحددات الملزمة للحسابات.

- المعرفة بطبيعة العمل.
- فهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلية.
- المخاطر والأهمية النسبية.
- التقديرات المتوقعة للمخاطر الملازمة ومخاطر الرقابة.
- وضع مستويات للأهمية النسبية لأغراض المراجعة.
- إمكانية وجود معلومات أساسية خاطئة.
- تحديد النواحي المحاسبية المعقدة ومن ضمنها تلك التي تعتمد على تقديرات محاسبية.
- طبيعة الإجراءات وتوقيتها ومداهها.
- التنسيق والتوجيه والإشراف والمتابعة.
- المتطلبات الأخرى.
- إمكانية الشك في فرضية استمرار المنشأة.
- ظروف تتطلب اهتماماً خاصاً. مثل وجود أطراف ذات علاقة.
- شروط التكليف بالمراجعة وأية مسؤوليات قانونية.
- طبيعة وتوقيت أو وسائل الإبلاغ الأخرى في المنشأة بموجب التكليف.
- على المراجع وضع وتوثيق برنامج مراجعة يتضمن طبيعة وتوقيت ومدى إجراءات المراجعة المخططة لتنفيذ خطة المراجعة الشاملة.

معيار المراجعة الدولي ٢٤٠ مسؤولية مراجع الحسابات تجاه التحايل والخطأ عند تدقيق البيانات المالية

The auditor's responsibility to consider fraud and error in an audit of financial statements.

- بدأ التطبيق بتاريخ أو بعد تاريخ ٣٠ يونيو ٢٠٠٢
- كان إسم المعيار سابقاً الغش والخطأ Fraud and Error
- تتطلب هذا المعيار من مراجع الحسابات عند :
 - تنفيذ إجراءات المراجعة .
 - تقييم نتائج المراجعة.
 - الإبلاغ عن نتائج المراجعة.
- أن يأخذ بالاعتبار خطر احتواء البيانات المالية لتحريفات مادية ناتجة عن التحايل والخطأ.
- التحايل : عمل متعمد ينطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة.
- الخطأ : يشير إلى التحريف غير المتعمد في البيانات المالية ويتضمن حذف مبالغ أو إيضاحات.
- التحايل الإداري Management fraud : الأعمال المتعمدة التي تنطوي على استخدام الخداع للحصول على منفعة غير عادلة أو غير قانونية من قبل أعضاء الإدارة المخولين بإدارة المنشأة تسمى Management fraud.

أنواع التحريفات المتعمدة

Type of Intentional Misstatements

- (١) التحريفات الناتجة عن إعداد التقارير التحايلية Fraudulent Financial Reporting
- (٢) التحريفات الناتجة عن التصرفات غير المخولة بالأصول Misappropriation of assets

تقارير التحايل المالية

Fraudulent Financial Reporting

- ١- الخداع مثل التلاعب، تزوير وتغيير السجلات المحاسبية والمستندات المؤيدة التي تعد منها البيانات المالية.
- ٢- تضليل Misrepresentation أو الحذف المتعمد للبيانات المالية والأحداث والعمليات والمعلومات المهمة الأخرى.
- ٣- التطبيق الخاطئ المتعمد لمعايير المحاسبة الدولية ذات العلاقة بالقياس والاعتراف والتصنيف والعرض والإفصاح.

معياري التفريق ما بين التحايل والخطأ

- إن العامل المميز ما بين الخطأ والتحايل هو ما إذا كان العمل الذي ينتج عنه تحريف في البيانات المالية مقصود أو غير مقصود . (Intentional or Unintentional)
- التحايل هو عمل مقصود (متعمد) وعادة ما ينطوي على إخفاء للحقائق .

المسؤولية عن الوقاية من أو اكتشاف التحايل والخطأ

- ١- تقع المسؤولية في اكتشاف التحايل أو الخطأ أو الوقاية منه على عاتق كل من :
 - الهيئة الحاكمة Governing في المنشأة
 - إدارة المنشأة
- ٢- وظيفة المراقبة ما بين الهيئة الحاكمة وكذلك الإدارة متبادلة.

مسؤولية مدقق الحسابات

- (١) إبداء الرأي حول عدالة البيانات المالية من كافة النواحي الجوهرية لها وفقاً للإطار المحدد لإعداد التقارير ذات العلاقة .
- (٢) إن التدقيق وفقاً لمعايير المراجعة الدولية يوفر تأكيداً معقولاً Reasonable assurance أن البيانات المالية موضوع الفحص خالية من التحريفات المادية Material Misstatement سواء كانت ناتجة عن التحايل أو الأخطاء.
- (٣) يعمل نشاط التدقيق كمكثف للتحايل أو الأخطاء deterrent
- (٤) لا يمكن أن يكون المدقق مسؤولاً عن الوقاية من Prevention التحايل أو الأخطاء.

اكتشاف التحايل والأخطاء

- ١) هناك دائماً خطر لا يمكن تجنبه بوقوع تحريفات مادية في البيانات المالية دون اكتشافها وهذا الأمر هو أحد المحددات التي تعيق المدقق من الحصول على دليل مطلق حول عدالة البيانات المالية.
 - ٢) لا يمكن أن تضمن عملية التدقيق اكتشاف جميع التحريفات المادية بسبب العوامل التالية .
 - استخدام الحكم الشخصي في عملية التدقيق وفي تفسير النتائج.
 - استخدام العينات في الدراسة وليس كافة عناصر المجتمع المكون للبيانات المالية.
 - المحددات الملزمة لفعالية أي نظام رقابة داخلي في الوقاية من/أو اكتشاف / أو تصحيح التحريفات المادية.
 - إن معظم الأدلة التي يجمعها المدقق في العادة هي مقنعة Persuasive وليست حاسمة Conclusive من حيث الطبيعية.
 - ٣) أن خطر عدم اكتشاف التحايل في البيانات المالية هو أعلى من خطر عدم اكتشاف التحريفات المادية الناتجة من الأخطاء وذلك لان التحايل قد يستخدم فيه مشاريع وخطط معقدة ومحكمة بشكل حذر صممت لإخفاء التحايل.
 - ٤) عندما تكون المحاولات المنظمة لإخفاء التحايل مرتبطة بالتواطؤ فإن هذا الأمر يجعل من مهمة اكتشافه صعبة.
 - ٥) إن التواطؤ يجعل المدقق أن يعتقد أن الدليل الذي حصل عليه هو مقنع Persuasive بينما هو في الحقيقة زائف.
 - ٦) يعتمد اكتشاف التحايل على عوامل عدة منها:
 - أ) درجة مهارة وخبرة المقترف والمنفذ للتحايل.
 - ب) تكرار التحايل.
 - ج) مدى التلاعب
 - د) درجة التواطؤ.
 - هـ) حجم المبالغ التي تم التلاعب فيها.
 - و) مدى مستويات الموظفين أو الأفراد المتورطين في عملية التحايل.
 - ٧) إن خطورة عدم اكتشاف التحريفات المادية الناتجة عن تحايل الإدارة هو اكبر من التحايلات من قبل الموظفين في المستويات الدنيا وذلك بسبب:
 - أن الموظفين المسؤولين عن قيادة Governance وإدارة المنشأة هم في وضع غير مشكوك في نزاهتهم Integrity.
 - أن افتراض نزاهة الإدارة يمكن الإدارة من تجاوز إجراءات الضبط الموضوعة.
- يمكن المستويات من الإدارة تنفيذ التحايل وتجاوز السياسات والإجراءات الرقابية بسبب قدرتهم على التأثير على موظفين من مستويات دنيا من خلال توجيههم لعمل شيء ما أو طلب مساعدتهم في لعب دور في عملية التحايل سواء بمعرفتهم أو بدون معرفة.

التأكيد المعقول

Reasonable Assurance

- يعتمد رأي المدقق على البيانات المالية على مفهوم الحصول على تأكيد معقول Reasonable Assurance.
- بموجب مفهوم "التأكيد المعقول" فإن المدقق لا يضمن أن التحريفات المادية سواءاً كانت ناتجة عن التحايل أو الخطأ سوف يتم اكتشافها.
- إن اكتشاف تحريفات مادية في البيانات المالية ناتجة عن التحايل أو الخطأ ليست مؤشراً على:
 - فشل المدقق في الحصول على تأكيد معقول.
 - التخطيط غير الملائم أو إنجاز التدقيق أو الحكم الشخصي.
 - غياب الكفاءة المهنية أو العناية اللازمة.
 - فشل التقيد بمعايير المراجعة الدولية.
- تكون في العادة إجراءات التدقيق غير فعالة في اكتشاف التحريف المتعمد الذي يتم إخفاءه من خلال التواطؤ ما بين الإدارة العليا والجهة الحالية ومستويات الموظفين الآخرين.

الشك المهني

Professional Skepticism

- يتوجب أن يخطط المدقق عملية التدقيق مستخدماً الشك المهني كما نص عليه معيار التدقيق الدولي ٢٠٠ : الأهداف والمبادئ العامة التي تحكم مراجعة البيانات المالية وذلك بهدف تحديد:
 - الأمور التي تزيد خطر التحريف المادي في البيانات المالية التي تنتج عن التحايل والخطأ.
 - الظروف التي تجعل من المدقق أن يشك في أن البيانات المالية محرفة مادياً.
 - الدليل المتحصل عليه والذي يثير تساؤلاً حول موثوقية Reliability إقرارات الإدارة.
- إذا لم تؤدي عملية التدقيق إلى أدلة معاكسة فإن المدقق له الحق في قبول السجلات والمستندات على أنها أصلية.
- إن التدقيق وفقاً لمعايير التدقيق الدولية نادراً ما يتطلب التحقق من سلامة Authentication المستندات كذلك فإن المدقق ليس مدرباً كخبير لفحص سلامة Authentication المستندات.

مناقشات التخطيط

- يتوجب على المدقق إجراء مناقشة مع أفراد فريق التدقيق الآخرين لدراسة مدى تعرض Susceptibility البيانات المالية للمنشأة للتحريفات المادية التي تنتج عن التحايل أو الخطأ.
- يتم تداول المواضيع التالية في النقاش:
 - ما هي الأخطاء التي يحتمل بشكل كبير أن تحدث.
 - كيف يتم افتراض التحايل وطرق التحايل.
 - ما هي النواحي المعرضة أكثر من غيرها لحدوث تحايل فيها.

- تأثير أية مسائل مثل ما ذكر أعلاه على الأسلوب العام والنطاق الكلي للتدقيق متضمناً أية إجراءات إضافية على المدقق أن يقوم بها.

خطر التدقيق

Audit Risk

- معيار التدقيق الدولي ٤٠٠ : تقدير المخاطر والرقابة الداخلية قد عرف خطر التدقيق على أنه "الخطر بأن يعطي المدقق رأياً غير ملائم عندما تكون البيانات المالية محرفة مادياً والتي تنتج في العادة عن التحايل أو الخطأ".
- حدد معيار التدقيق الدولي ٤٠٠ ثلاث مكونات لخطر التدقيق :
- الخطر الملازم (الكامن) Inherent risk
- خطر الرقابة Control risk
- خطر الاكتشاف Detection risk

الخطر الملازم وخطر الرقابة

- يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار كيف يمكن أن تكون البيانات المالية محرفة مادياً كنتيجة لحدوث التحايل أو الخطأ.
- يجب على المدقق أن يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت عوامل خطر التحايل موجودة بحيث تشير إلى احتمال حدوث.

- تقارير مالية تحايلية Fraudulent Financial Reporting
- سوء التصرف في الأصول Misappropriation of assets

- من الممكن أن يحدد المدقق الأحداث Events أو الظروف Conditions التي توفر فرصه opportunity أو حافر Motive أو وسيلة Means لاقتراف التحايل أو تشير إلى أن التحايل من الممكن أن يكون قد حدث. إن هذه الأحداث أو الظروف يشار إليها "عوامل خطر التحايل"
- إن السمات المتعلقة بحجم Size ومدى تعقيد Complexity وملكية Ownership المنشأة لها تأثير مهم على "عوامل خطر التحايل Fraud risk Factors" ذات العلاقة .

- في المنشآت الكبيرة فإن المدقق في العادة يأخذ في الاعتبار العوامل التي تحد بشكل عام من سلوك الإدارة غير الملائم مثل فعالية الأفراد المكلفين بحكم المنشأة ووظيفة التدقيق الداخلي.
- يأخذ المدقق في الاعتبار الخطوات التي تم اتخاذها لتطبيق نظام رسمي للسلوك وكذلك فعالية نظام الموازنة التقديرية .
- يأخذ المدقق في الاعتبار مدى سيطرة فرد أو مجموعة أفراد لهم نفس الصفات على نشاطات المنشأة التشغيلية وسياساتها وقراراتها.

- من هو الشخص الذي سيكلف بتوجيه الأسئلة والاستفسارات للعميل وكيف سيتاح لباقي أفراد التدقيق المشاركة والاستفادة من المعلومات التي يتم الحصول عليها جراء هذا الاستفسار.

الاستفسارات من الإدارة

Inquiries of Management

- عند تخطيط عملية التدقيق يتوجب على المدقق إجراء الاستفسارات من الإدارة .
- أهداف الاستفسارات:
- الحصول على فهم لتقييم الإدارة لخطر احتمال إحتواء البيانات المالية لتحريفات مادية ناتجة عن التحايل وكذلك لفهم النظام المحاسبي ونظام الرقابة الداخلي المطبق.
- الحصول على فهم حول معرفة الإدارة بنظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة للوقاية من Prevent أو اكتشاف Detect الأخطاء.
- لتقرير ما إذا كانت الإدارة على دراية بأية احتمالات قد أثرت على المنشأة أو إحتيالات محتملة هي في طور التحقق Investigation.
- لتحديد ما إذا كانت الإدارة قد اكتشفت أية أخطاء مادية في البيانات المالية سابقاً.

المناقشات مع الجهات الحاكمة في المنشأة

Discussions with those charged with Governance

- الجهات الحاكمة في المنشأة لها مسؤولية مراقبة أنظمة ضبط المخاطر والرقابة المالية والامتثال للقوانين.
- يشجع المعيار المدققين على طلب آراء ووجهات نظر الأفراد المكلفين كجهات حاكمة للمنشأة بخصوص ملائمة أنظمة المحاسبة والضغط الداخلي في المنشأة المخصصة للوقاية من/ أو إكتشاف التحايل والأخطاء.
- إن الاستفسارات هذه توفر دراية متعمقة لمدى تعرض المنشأة للتحايل من الإدارة

Management Fraud

- تحديد ما إذا كانت هناك مسائل ذات علاقة بإدارة المنشأة يتوجب مناقشتها مع الجهات الحاكمة ومنها .
- طبيعة ومدى وتكرار إجراء التقييم من قبل الإدارة لنظم المحاسبة والرقابة الداخلية المطبقة وتحديد قدرتها على درء Prevent واكتشاف التحايل والخطأ وخطر أن تحتوي البيانات المالية على تحريفات مادية.
- فشل الإدارة في معالجة نقاط الضعف المكتشفة في نظام الرقابة الداخلي التي تم تحديدها خلال فترات التدقيق السابقة.
- تقييم المدقق لهيئة الرقابة في المؤسسة Control environment متضمناً الإدارة ونزاهتها Management competence integrity

- إن وجود "عوامل خطر التحايل" قد تشير إلى أن المدقق لا يمكنه تخفيض خطر التدقيق بأقل من مرتفع لبعض إقرارات البيانات المالية.

خطر الاكتشاف

Detection Risk

- يجب على المدقق أن يصمم design الإجراءات الجوهرية لتحقيق أدنى مستوى مقبول من خطر عدم اكتشاف التحريفات الناتجة عن التحايل أو الأخطاء التي هي مادية للبيانات المالية مأخوذة ككل.
- يجب على المدقق عند تقييم الإجراءات الجوهرية Substantive Procedures الأخذ في الاعتبار عوامل خطر التحايل Fraud Risk Factors التي حدد وجودها المدقق.
- حدد معيار المراجعة الدولي رقم ٤٠٠ أن تقييم خطر الرقابة جنباً إلى جنب مع تقدير الخطر الملازم يؤثر على طبيعة Nature وتوقيت Timing ومدى Extent الإجراءات الجوهرية اللازم تنفيذها لتقليل خطر الاكتشاف إلى مستوى منخفض مقبول.
- يتم دراسة "عوامل خطر التحايل" والتعامل معها من قبل المدقق من حيث:
 - طبيعتها.
 - أهميتها.
- عند تغير طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الجوهرية فإن على المدقق أن يأخذ في الاعتبار تأثيرها على عوامل خطر التحايل. وهذا يتطلب تقدير الحاجة إلى :
 - ١- الاستجابة Response على المستوى الكلي.
 - ٢- الاستجابة على مستوى محدد لرصيد حساب معين.
 - ٣- الاستجابة على مستوى فئة عمليات Class of transaction.
 - ٤- الاستجابة على مستوى إقرار البيانات المالية.

الإجراءات عندما تشير الظروف إلى وجود تحريف محتمل Procedures when circumstances indicate a possible misstatement

- ١- عندما يواجه المدقق ظروفاً من الممكن أن تشير إلى وجود تحريف مادي في البيانات المالية ناتج عن احتيال أو خطأ فيجب على المدقق تنفيذ إجراءات لتحديد ما إذا كانت البيانات المالية محرقة مادياً.
- ٢- يعتمد التغيير في طبيعة وتوقيت ومدى الإجراءات الواجب تنفيذها على :
 - حكم المدقق فيما يتعلق بنوع التحايل أو الخطأ التي تشير إليه الظروف .
 - احتمالية حدوث هذا التحايل أو الخطأ.
 - احتمالية تأثير هذا التحايل أو الخطأ بشكل مادي على البيانات المالية.
- ٣- لا يمكن إن يفترض المدقق إن حاله التحايل أو الخطأ هي حدث منفصل Isolated Occurrence.

دراسة ما إذا كانت التحريفات المكتشفة تشير إلى وجود تحايل

- عندما يكتشف المدقق تحريفاً عليه أن يدرس ما إذا كان التحريف المكتشف يشير إلى وجود تحايل.
- إذا كان هناك ما يشير إلى وجود تحايل فإن على المدقق أن يدرس أبعاد التحريف بالمقارنة مع نواحي التدقيق الأخرى وخصوصاً الإقرارات المتحصل عليها من الإدارة:
 - إذا كان التحايل يخص مثلاً حساب نقد في الصندوق بحركة غير مهمة وحجم المبالغ تضع حدوداً على أي خسارة كذلك فإن حفظ الصندوق معهود لشخص بمستوى منخفض في الإدارة فإن أثر هذا التحايل غير مهم.
 - إذا كان التحايل قد حدث من قبل الإدارة العليا ولو بمبالغ قليلة فإن هذا الأمر يشكل خطورة عالية وذلك:
 - احتمال أن يكون لذلك تأثيراً متشعباً.
 - احتمال عدم اكتمال المعلومات المقدمة من الإدارة العليا.
 - احتمال عدم صدق الإقرارات المقدمة حول صحة السجلات المحاسبية وأصليتها وكذلك المستندات.
 - احتمال وجود تواطؤ مع مستويات إدارية متعددة وكذلك آخرين من خارج المنشأة

إقرارات الإدارة

Management Representations

- أ- على المدقق إن يحصل على إقرارات مكتوبة من الإدارة بخصوص:
 - ١- تعترف الإدارة بمسؤوليتها في إنجاز وتشغيل نظم محاسبية وضبط داخلي مصممة لدرء واكتشاف التحايل والخطأ.
 - ٢- أنها تعتقد أن آثار التحريفات في البيانات المالية غير المصححة التي تم تجميعها من قبل المدقق خلال عملية التدقيق هي غير مادية، سواءاً أفرادياً أو كمجموعة، على البيانات المالية مأخوذة لكل.
- * يتوجب أن يتم إرفاق قائمة ملحقه بالتحريفات المكتشفة مع كتاب التمثيل من الإدارة.
- ٣- قامت الإدارة بالإفصاح للمدقق عن كامل الحقائق الهامة ذات العلاقة بأي حالات تحايل أو حالات مشبوهة معروفة لدى الإدارة والتي من الممكن أنها أثرت على المنشأة.
- ٤- أنها أفصحت للمدقق عن نتائج تقييمها لخطر أن تكون البيانات المالية قد تحتوي على تحريف مادي كنتيجة للتحايل.
- ب- ١- على المدقق أن يدرس عند تحديد مادية حالات التحايل التي تم الإبلاغ عنها أنها تحتمل

غير مادية على مستوى إفرادي أو تأثيرها كمجموعة واحدة على البيانات المالية مأخوذة ككل .

الإبلاغ عن التحريفات الناتجة عن التحايل إلى الإدارة وإلى الأفراد المخولين بحكم المنشأة Communication of misstatements resulting from fraud to management and to those charged with governance

- (أ) إذا تمكن المدقق :
- من اكتشاف تحايل سواء نتج عنه تحريف مادي أم لا في البيانات المالية.
 - حصل على دليل يشير أن التحايل قد يكون موجوداً حتى ولو كان تأثيره المحتمل على البيانات المالية غير مادي.
 - في الحالات أعلاه يتوجب على المدقق أن يقوم :
 - بالإبلاغ عن هذه المسائل لمستوى ملائم من الإدارة على أساس وقتي.
 - دراسة الحاجة للإبلاغ عن هذه المسائل للأفراد المخولين بحكم المنشأة.
- (ب) يتحدد المستوى الملائم من الإدارة الذي يتوجب رفع التقارير إليه:
- ظروف احتمال وجود تواطؤ Collusion.
 - احتمال تورط أعضاء من الإدارة في التحايل.
 - يكون المستوى الملائم من الإدارة بشكل عام وعلى الأقل مستوى واحد أعلى من الأفراد المتورطين في عملية التحايل.
- (ج) إذا قرر المدقق أن حالة التحايل سينتج عنها تحريف مادي أو لم يتمكن من تحديد التأثير على البيانات المالية عليه:
- * مناقشة مسألة التحايل وطريقة التحقق الإضافية مع مستوى ملائم من الإدارة وهو على الأقل مستوى واحد أعلى من مستوى الأفراد المتورطين في عملية التحايل وإلى الإدارة في أعلى مستوى.
 - * تقديم اقتراح للإدارة إذا كان ذلك ملائماً للتشاور مع مستشار قانوني

الإبلاغ عن نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي

Communication of material weaknesses in internal control

- يجب على المدقق أن يبلغ للإدارة أي نقاط ضعف مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة ببدء واكتشاف التحايل أو الخطأ والتي ظهرت لانتباه المدقق كنتيجة لإجراءات التدقيق.
- يجب أن يكون المدقق على قناعة Satisfied أنه تم إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المنشأة عن أية ملاحظات مادية في الضبط الداخلي ذات علاقة ببدء واكتشاف التحايل والتي جاءت لإنتباه المدقق سواء عن طريق

اعتبارات نوعية Qualitative وكمية Quantitative .

- ٢- التحريفات غير المادية من حيث المبلغ ليس لها تأثير على البيانات المالية.
- ٣- لا يتضمن الملخص بالتحريفات المرفق مع كتاب التمثيل من العميل التحريفات غير المادية.

الاتصالات

Communication

- عندما يكتشف المدقق تحريفاً ناتجاً عن تحايل أو الإشتباه بوجود تحايل أو خطأ يتوجب على المدقق الإبلاغ عن ذلك إلى :
 - أ- الإدارة Management
 - ب- الأفراد المخولين بحكم الشركة Those charged with governance
 - ج- في بعض الحالات الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقوانين.
- يتوجب إصدار التقارير إلى الجهات ذات العلاقة حول حالات التحايل المكتشفه وكذلك الأخطاء على أساس وقتي On Timely basis.
- الحالات التي يتم التقرير عنها للأفراد الحاكمين في المنشأة تشمل ما يلي :
 - ١- الأسئلة حول كفاءة الإدارة ونزاهتها.
 - ٢- حالات الاحتيال المتورطة فيها الإدارة،
 - ٣- حالات الاحتيال الأخرى التي ينتج عنها تحريف مادي للبيانات المالية.
 - ٤- التحريفات المادية الناتجة عن الأخطاء.
 - ٥- التحريفات التي تشير إلى وجود نقاط ضعف مادية في نظام الرقابة متضمناً تصميم وتشغيل عملية إعداد التقارير المالية للمنشأة.
 - ٦- التحريفات التي قد تؤدي بالبيانات المالية المستقبلية للمنشأة بأن تكون محرفة.

الإبلاغ عن التحريفات الناتجة عن الخطأ للإدارة والأفراد المخولين بحكم المنشأة

Communication of misstatements resulting from error to management and to those charged with governance

١. إذا اكتشف المدقق تحريفاً مادياً ناتجاً عن خطأ يتوجب على المدقق أن يبلغ المعلومات حول هذا التحريف لمستوى مناسب من الإدارة على أساس وقتي .
 ٢. على المدقق أن يدرس الحاجة للإبلاغ عن التحريف للأفراد المخولين بحكم المنشأة وفقاً لمعيار المراجعة الدولي ٢٦٠ .
- يتوجب على المدقق إبلاغ الأفراد المخولين بحكم المنشأة عن التحريفات غير المصححة المجمعمة من قبل المدقق خلال التدقيق والتي قررت الإدارة أنها

١- دراسة مسؤولياته المهنية والقانونية ذات العلاقة بالظروف الخاصة بعملية التدقيق وتشمل:

- إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين عينوا المدقق الخارجي .
- إبلاغ السلطات المنظمة في بعض الحالات .

٢- دراسة احتمال الانسحاب من عملية التدقيق .

٣- إذا قرر المدقق الانسحاب من عملية التدقيق عليه:

- إجراء نقاش مع مستوى ملائم من الإدارة وكذلك مع الأفراد المخولين بحكم المنشأة وإيضاح أسباب ذلك لهم .

• دراسة ما إذا كان هناك متطلبات مهنية أو قانونية تستوجب إبلاغ الشخص أو الأشخاص الذين كلفوا المدقق بعملية التدقيق .

• في بعض الأحيان دراسة إبلاغ السلطات المنظمة عن انسحاب المدقق من عملية التدقيق وأسباب هذا الانسحاب .

ب. من الممكن أن ينسحب المدقق من عملية التدقيق لأسباب عديدة تعتمد على حكم المدقق وقد تشمل هذه الحالات ما يلي:

١- عندما لا تأخذ المنشأة إجراء تصحيحي فيما يتعلق بالتحايل الذي يعتبره المدقق لازماً ضمن ظروف عملية التدقيق حتى ولو كان التحايل غير مادياً بالنسبة للبيانات المالية .

٢- عندما تشير دراسة المدقق لخطر التحريف المادي الناتج عن التحايل وكذلك نتائج فحوصات التدقيق إلى وجود خطر مهم بوجود تحايل مادي ومستشعب الآثار والتعقيد .

٣- عندما يكون للمدقق مخاوف مهمة بخصوص كفاءة ونزاهة الإدارة أو لأولئك المخولين بحكم المنشأة .

الإدارة أو تم اكتشافها من قبل المدقق خلال تنفيذ عملية التدقيق .

- إذا كانت أمانة ونزاهة الإدارة والأفراد المخولين بحكم الشركة مشكوك فيها فإن المدقق في العادة يدرس أخذ استشارة قانونية لمساعدته في تحديد الإجراء الملائم لاتخاذها .

الإبلاغ للسلطات المنظمة والمنفذة للقانون

Communication to regulatory and enforcement authorities

أ. أن الواجبات المهنية للمدقق تحتم عليه المحافظة على سرية المعلومات الخاصة بالعمل وفي العادة تمنع الإبلاغ عن التحايل أو الخطأ لطرف خارج منشأة العميل .

ب. أن مسؤوليات المدقق القانونية حول الإبلاغ تختلف من بلد لآخر وفي ظروف معينة فإن واجب المدقق المحافظة على السرية يقطع overridden بالقانون statute أو قرارات المحاكم courts of law .

ج. في بعض البلدان على مدقق المؤسسات المالية واجب قانوني للإبلاغ عن حدوث التحايل والأخطاء المادية للسلطات الإشرافية .

د. عندما تكون هنالك متطلبات قانونية بالإبلاغ عن التحايل أو الأخطاء فعلى المدقق الالتزام بها أو أخذ استشارات قانونية بخصوصها .

عدم قدرة المدقق على استكمال عملية التدقيق Auditor unable to complete the engagement

أ. إذا توصل المدقق إلى نتيجة انه من غير الممكن الاستمرار في تنفيذ أعمال التدقيق بسبب تحريف ناتج عن التحايل أو التحايل المحتمل الحدوث فإن على المدقق القيام بما يلي :

مسؤولية مدقق الحسابات

ملاحق معيار المراجعة الدولي ٢٤٠

الملحق رقم (١) لمعيار المراجعة الدولي رقم ٢٤٠

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بالتحريفات الناتجة عن سوء التصرف في الأصول
Fraud Risk Factors Relating to Misstatements Resulting from disapproval privation of assets

الضوابط
Controls

مدى تعرض الأصول لسوء التصرف
Susceptibility of Assets to Misappropriation

سمات العملية التشغيلية والاستقرار المالي
Operating characteristics and financial stability

ظروف الصناعة
Industry conditions

سمات الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة
Management's characteristics and influence over the control environment

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بصفات الإدارة وتأثيرها على بيئة الرقابة

Fraud Risk Factors relating to management's characteristics and influence over the control environment

- 1- هناك حوافز للإدارة تجعلها مستعدة للانخراط في التقارير التحايلية المالية Fraudulent Financial Reporting .
- 2- فشل الإدارة في إظهار وإيصال وجهة نظر ملائمة حول الضبط الداخلي كذلك عملية إعداد التقارير المالية.
- 3- ممارسات الإدارة غير المالية تشارك بشكل مكثف وكبير في اختيار المبادئ المحاسبية وفي تحديد التقديرات المحاسبية الهامة.
- 4- هناك دوران كبير للإدارة والمجلس الاستشاري Counsel وكذلك أعضاء مجلس الإدارة .
- 5- هناك علاقة غير سليمة ما بين الإدارة والمدقق الخارجي الحالي أو السابق.
- 6- هناك تاريخ من التجاوزات لقوانين تداول الأسهم أو وجود ادعاءات ومطالبات على المنشأة أو إدارتها تدعي التحايل أو مخالفة قوانين الأسهم .
- 7- أن يكون التكوين الإداري للشركة ضعيفاً Corporate governance أو غير فعال.

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بظروف الصناعة

Fraud Risk Factors Relating to Industry Conditions

- 1- صدور متطلبات محاسبية أو قانونية " أو تنظيمية تؤدي إلى انخفاض درجة الاستقرار المالي أو الربحي للمنشأة .
- 2- درجة عالية من المنافسة أو الإشباع في السوق مصحوباً بانخفاض هوامش الربح في المبيعات.
- 3- هبوط في الصناعة مع زيادة حالات فشل الشركات والمنشآت المشابهة وهبوط مهم في الطلب من العملاء.
- 4- التغيرات السريعة في الصناعة مثل تعرضها المرتفع للتغيرات التكنولوجية أو التقدم المتسارع للمنتجات.

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بسمات التشغيل والاستقرار المالي

Fraud Risk Factors Relating to operating characteristics and financial stability

- 1- عدم القدرة على توليد التدفقات النقدية من التشغيل بينما تظهر التقارير إيرادات ونمو في هذه الإيرادات.
- 2- ضغوط هامة للحصول على رأس مال إضافي ضروري للبقاء في سوق المنافسة.

- 3- أصول ومطلوبات وإيرادات ومصاريف المنشأة تعتمد على تقديرات مهمة خاضعة لاستخدام الحكم الشخصي أو ظروف عدم التأكد بشكل غير اعتيادي أو أن تكون هذه العناصر خاضعة لتغيرات هامة محتملة في المستقبل القريب على نحو يؤدي إلى آثار مالية مدمرة على المنشأة.
- 4- تعاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة وهي ليست ضمن السياق العادي في العمل.
- 5- تعاملات هامة مع الأطراف ذات العلاقة لم تخضع للتدقيق الخارجي أو أنها تدقق من قبل مدقق خارجي آخر خلافاً للمدقق الرئيسي للمنشأة.
- 6- معاملات مالية هامة غير عادية أو معقدة إلى حد كبير مما يضع مصاعب في تقرير وإظهار جوهر هذه العمليات وليس شكلها substance over form.
- 7- وجود حسابات بنكية هامة أو شركة تابعة هامة أو عمليات فروع في دول فيها ضرائب كبيرة والتي لا يوجد ما يبرر هذه الضرائب من نشاطات أعمال .
- 8- وجود هيكل تنظيمي معقد يتضمن منشآت قانونية متعددة أو غير عادية وخطوط سلطة إدارية أو ترتيبات تعاقدية بدون وجود هدف عمل واضح .
- 9- صعوبة تحديد التنظيم داخل المنشأة وكذلك الشخص أو الأشخاص الذين يسيطرون على المنشأة.
- 10- وجود إضطراد غير عادي في النمو أو الربحية خصوصاً إذا ما تم مقارنه ذلك مع النمو والربحية للشركات والمنشآت المشابهة في نفس الصناعة .
- 11- تعرض مرتفع للتغيرات في أسعار الفائدة على نحو خاص.
- 12- اعتماد غير عادي على الديون أو قدرة حديه (بسيطة) لمواجهة إعادة دفع الديون والتقييد بمتطلباتها أو وجود موثيق Covenants من الصعب تحقيقها.
- 13- وجود برامج تحفيزية كبيرة للمبيعات والربحية للأفراد.
- 14- تهديد بوجود عملية إفلاس وشيكة الحدوث أو الحجر على الأصول Foreclosure أو تهديده باندماجها مع شركة أخرى بشكل عدائي Hostile takeover
- 15- حدوث نتائج عكسية لعمليات مالية مهمة موقوفة مثل دمج أعمال أو عدم الحصول على عقد معين إذا تم التقرير عن نتائج مالية صعبة في البيانات المالية للمنشأة.
- 16- ضعف أو تدهور الموقف المالي بسبب قيام الإدارة نفسها بضمان ديون مهمة للمنشأة.

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بالتحريفات الناتجة

عن سوء التصرف بالأصول

١- مدى تعرض الأصول لسوء التصرف

Susceptibility of Assets to

Misappropriation

٢- الضوابط Controls

مدى تعرض الأصول لسوء التصرف

Susceptibility of assets to misappropriation

١- الاحتفاظ أو المعالجة المحاسبية لمبالغ كبيرة من النقد.

٢- سمات البضاعة المحتفظ بها مثل حجم صغير ولكن سعرها مرتفع .

٣- أصول قابلة للتداول بشكل سهل مثل مستندات دين لحامله أو مجوهرات أو رقائق الكمبيوتر.

٤- سمات الأصول الثابتة مثل حجم صغير مقترنة بقابلية تسويق كبيرة وعدم وجود تعريف وتحديد للملكية

Ownership identification

عوامل خطر التحايل ذات العلاقة بالضوابط

Fraud Risk Factors Relating To Controls

١- عدم وجود مراقبة ملائمة من قبل الإدارة مثل إشراف غير ملائم ومراقبة غير ملائمة لمواقع المنشأة البعيدة.

٢- عدم وجود إجراءات لفرز طلبات التوظيف في مناصب يكون فيها للموظفين المستقبين صلاحية دخول ووصول Access للأصول التي تتميز بقابلية تعرضها لسوء التصرف.

٣- سجلات غير ملائمة بالأصول القابلة للتعرض لسوء التصرف .

٤- عدم وجود فصل ملائم ما بين الوظائف أو الواجبات أو المراجعة والتفتيش المستقل.

٥- عدم وجود نظام ملائم للتحويل أو الموافقة على العمليات مثل عمليات الشراء.

٦- إجراءات حماية ضعيفة على النقد والاستثمارات والبضاعة والأصول الثابتة.

٧- عدم وجود مستندات مؤيدة ملائمة متوفرة على أساس وفتي Timely للعمليات المالية مثل الإشعارات الدائنة لمرتجعات البضاعة.

٨- عدم وجود إجازات إجبارية للموظفين الذين ينفذون في المنشأة وظائف رقابية رئيسية.

الملحق رقم ٢ لمعيار المراجعة الدولي ٢٤٠
أمثلة على التعديلات لإجراءات التدقيق كاستجابة
لتقييم عوامل خطر تحايل أو احتماله

الاستجابات المحددة
-التحريفات الناتجة
عن سوء التصرف
بالأصول

الاستجابات المحددة
- التحريفات الناتجة
عن التقارير المالية
التحايلية

الاعتبارات على
مستوى رصيد
الحساب وفتة
العمليات وإقرار
البيانات المالية

الاعتبارات العامة
Overall
Considerations

الاعتبارات العامة

Overall Considerations

الضوابط
controls

المبادئ والسياسات
المحاسبية
Accounting
principles and
policies

تحديد أعضاء فريق
التدقيق
Assignment of
members of
the audit team

الشك المهني
Professional
skepticism

الشك المهني

Professional skepticism

- زيادة الحساسية في إختيار طبيعية ومدى المستندات المؤيدة المهمة لفحصها.
- زيادة الاعتراف بضرورة توثيق وتعزيز التوضيحات الواردة من الإدارة بخصوص المسائل المادية.

تخصيص أعضاء فريق التدقيق

Assignment of members of the audit team

- أعضاء فريق التدقيق :
- **معرفة Knowledge** أعضاء فريق التدقيق بما يوازي تقييم خطر التدقيق للعملية (خطر التحايل)
- **مهارات** أعضاء فريق التدقيق بما يوازي تقييم خطر التدقيق في العملية (خطر التحايل)
- **قدرات** أعضاء فريق التدقيق بما يوازي تقييم خطر التدقيق في العملية (خطر التحايل).
- الإشراف :
- التحريفات المادية الناتجة عن التحايل.
- مؤهلات أعضاء فريق التدقيق.

المبادئ والسياسات المحاسبية

Accounting principles and policies

- دراسة اختيار الإدارة للمبادئ والسياسات المحاسبية بشكل موسع.
- دراسة تطبيق الإدارة للمبادئ والسياسات المحاسبية بشكل موسع.
- التركيز على السياسات والمبادئ ذات العلاقة بـ :
 - * الاعتراف بالإيرادات Revenue Recognition
 - * تقييم الأصول Asset Valuation
 - * رأسماله المصاريف في مقابل تسجيلها مصاريف فترة Capitalization Versus expensing

الضوابط

Controls

- تحديد الضوابط الرقابية لمنع واكتشاف التحايل لحالات أخطار التحايل المحددة.
- تحديد حساسية الإدارة لتجاوز الضوابط الرقابية.
- إن تقدير خطر التدقيق بمستوي مرتفع لا يلغي التعرف على الضوابط الرقابية اللازمة لمواجهة أخطار التحايل.

الاعتبارات على مستوى رصيد الحساب أو العمليات المالية وإقرار البيانات المالية

Considerations at the account balance, Class of transaction and Assertion level

- زيارة المواقع أو تنفيذ فحوصات معينة على أساس مفاجئ أو غير معلن مسبقاً.
- طلب جرد البضاعة قريباً من نهاية السنة المالية أو بتاريخ نهاية السنة المالية بالضبط.
- تغيير طريقة التدقيق خلال السنة الجارية Audit Approach.
- مراجعة قيود التعديل في نهاية ربع السنة أو نهايتها والتحقق من القيود غير العادية التي تبدو كذلك من حيث **الطبيعية** أو **المبلغ**.
- التحقق من وجود أطراف ذات علاقة لها علاقة بالعمليات المالية الكبيرة والمهمة والتأكد من مصدر الأموال التي مولت بها هذه العمليات.
- تنفيذ إجراءات تحليلية جوهرية بمستوي تفصيلي.
- إجراء مقابلات مع الأشخاص الذين يعملون في أماكن فيها خطورة حدوث تحريف مادي ناتج عن الاحتيال.
- مناقشة مدى العمل مع المدققين الآخرين للفروع أو الأقسام الذي يتوجب القيام به.
- تنفيذ إجراءات إضافية حول عمل الخبير من حيث مراجعة سلامة الافتراضات التي اعتمد عليها والطرق المستخدمة لتحديد أن النتائج معقولة أو الاستعانة بخبير آخر لهذا الغرض.
- مراجعة الأرصدة الافتتاحية والبيانات المالية للسنة السابقة للتأكد من معقولية التقديرات.
- إجراء مراجعة على التسويات المعدة من قبل المنشأة أخذاً في الاعتبار أعمال التدقيق في الفترة المرحلية.
- فحص صحة السجلات المستخرجة من الكمبيوتر وكذلك العمليات المالية.
- الحصول على دليل تدقيق إضافي من مصادر خارج المنشأة موضوع التدقيق.

استجابات محددة – التحريفات الناتجة عن التقارير المالية التحليلية

- الاعتراف بالإيرادات.
- كميات البضاعة.
- القيود المحاسبية غير النموذجية.

استجابات محددة – التحريفات الناتجة من سوء التصرف بالموجودات

- تتم حسب الطرف الخاص بكل حالة لأن الحالات المختلفة تتطلب استجابات مختلفة .
- أن نطاق العمل يجب أن يعتمد على المعلومات المحددة حول خطر سوء التصرف بهذه الموجودات الذي تم التعرف عليه.

الملحق رقم (٣)

أمثله على الظروف التي تشير إلى احتمال وجود تحايل أو خطأ

- مواعيد غير واقعية لإنجاز التدقيق تم فرضها من قبل الإدارة.
- تردد الإدارة في الدخول في اتصالات صريحة مع الأطراف الأخرى مثل الجهات التنظيمية أو البنوك.
- تقييد لنطاق التدقيق تم فرضه من قبل إدارة العميل.
- اكتشاف مسائل مهمة لم يفصح عنها سابقاً من قبل الإدارة.
- أرقام مهمة ضمن الحسابات من الصعب تدقيقها.
- تطبيق مبالغ فيه للمعايير المحاسبية.
- تضارب في دليل غير مرضى مقدم من قبل الإدارة والموظفين.
- دليل مستندي غير عادي مثل تعديلات بخط اليد للمستندات أو تعديلات على مستندات مطبوعة إلكترونيا في الأصل.
- معلومات مقدمة دون رغبة أو بعد تأخير غير معقول.
- سجلات محاسبية غير مكتملة أو غير ملائمة بشكل خطير.
- عمليات مالية غير معززة بمستندات مؤيده.
- عمليات مالية غير عادية بموجب طبيعتها وحجمها ودرجة تعقيدها خصوصاً إذا حدثت تلك العمليات المالية قريباً من نهاية السنة المالية.
- عمليات مالية لم يجرى تسجيلها وفقاً لموافقة الإدارة المحددة أو العامة.
- فروقات مهمة لم يجرى تسويتها ما بين الحسابات الرقابية في الأستاذ/ العام وما بين الدفاتر المساعدة (التحليلية) أو ما بين الجرد الفعلي والأرصدة ذات العلاقة في الحسابات والتي لم يتم التحري عنها أو تصحيحها في الوقت المناسب.
- رقابة غير ملائمة حول المعالجة بالكمبيوتر مثل أخطاء معالجة كثيرة وتأخر في معالجة النتائج والتقارير.
- وجود فروقات مهمة عن التوقعات المسبقة تم التوصل إليها من خلال تطبيق إجراءات تحليلية.
- ردود قليلة للتبديلات المرسله مقارنة ما هو متوقع أو وجود فروقات مهمة أظهرتها كتب التثبيت المستلمة.
- وجود دليل على حياة رفاهية مسرفة غير مسبوقة من قبل المسؤولين أو الموظفين.
- عدم وجود تسويات للحسابات الموقوفة.
- أرصدة حسابات الذمم المدينة الموقوفة دون تحصيل لفترة طويلة.

معيان المراجعة الدولي ٢٥٠

مراعاة القوانين والأنظمة عند مراجعة البيانات المالية مقدمة

- على المراجع الإدراك بأن عدم التزام المنشأة بالقوانين والأنظمة قد يؤثر بشكل أساسي على البيانات المالية وذلك عند :

- تخطيط إجراءات المراجعة
- تنفيذ إجراءات المراجعة.
- عند تقييم نتائج المراجعة.
- عند الإبلاغ عن نتائج المراجعة.
- "عدم الالتزام" يشير إلى :
- أعمال السهو.
- الأعمال الإرتكابية بقصد أو بدون قصد والتي هي مخالفة للقوانين والأنظمة.
- لا يتضمن "عدم الالتزام" التصرف السيئ الشخصي من قبل مدراء المنشأة.
- عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة قد تنتج عنه عواقب مالية على المنشأة كالغرامات والمقاضاة.

مسؤولية الإدارة للالتزام بالقوانين والأنظمة

- أن الإدارة مسؤولة عن التأكد من أن فعاليات المنشأة تسير حسب القوانين والأنظمة.
- أن مسؤولية منع واكتشاف عدم الالتزام تقع على عاتق الإدارة.

نظرة المراجع حول الالتزام بالقوانين والأنظمة

- لا يعتبر المراجع مسؤولاً عن منع عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة.
- على المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني مدركاً أن المراجعة قد تكشف حالات أو أحداثاً تؤدي إلى الاستفسار عما إذا كانت المنشأة تلتزم بالقوانين والأنظمة أم لا.
- لغرض التخطيط لعملية المراجعة على المراجع الحصول على فهم عام للإطار القانوني والنظامي الملائم والقطاع العائدة له المنشأة ومدى التزام المنشأة بهذا الإطار.
- عند إعداد البيانات المالية على المراجع :
 - الاستفسار من الإدارة فيما إذا كانت المنشأة ملتزمة بالقوانين والأنظمة.
 - فحص المراسلات مع السلطات المانحة لإجازة العمل أو المنظمة له.
 - أن يحصل المراجع على أدلة إثبات كافية وملائمة حول الالتزام بالقوانين والأنظمة والتي أقر المراجع بتأثيرها على تحديد المبالغ المهمة والإفصاح عنها في البيانات المالية.
 - على المراجع امتلاك فهم كافي للقوانين والأنظمة لغرض أخذها في الاعتبار عند مراجعة التوكيدات المتعلقة بتحديد المبالغ التي ستسجل والإفصاح الذي سيتم لها.
- على المراجع الحصول على إقرارات تحريرية بأن الإدارة قد كشفت له عن كافة حالات عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة المعروفة أو المحتملة والتي سيؤخذ تأثيرها عند إعداد البيانات المالية.
- عندما يطلع المراجع على معلومات تفيد باحتمال وجود أمثله على عدم الالتزام فإن :

"audit matters of governance interest"

- مسائل التدقيق التي هي مهمة Important وذات علاقة من وجهة نظر المدقق للأفراد الحاليين في المنشأة لمراقبة عملية التقارير المالية والإفصاح.
- تشمل هذه المسائل تلك المسائل التي جاءت لانتباه المدقق كنتيجة لتنفيذ إجراءات التدقيق والاختبارات.
- ليس مطلوباً من المدقق أن يصمم إجراءات تدقيق محددة لأهداف اكتشاف "المسائل ذات الأهمية بحكم المنشأة Matters of governance interest"

الأفراد ذوى الاختصاص

- 1- على المدقق إن يحدد الأفراد ذوى الاختصاص الذين خولوا بحكم المنشأة والذين سيتم إيصال مسائل التدقيق التي لها أهمية بحكم المنشأة إليهم.
- 2- السلطة الحاكمة (ذوى الاختصاص) مجلس الإدارة أو مثلاً لجنة التدقيق.
- 3- لتحديد ذوى الاختصاص يستخدم المدقق الحكم الشخصي أخذاً في الاعتبار:
 - هيكل تكوين السلطة الحاكمة في المنشأة.
 - ظروف عملية التدقيق.
 - التشريعات الحكومية ذات العلاقة.
 - المسؤوليات القانونية للأفراد في السلطة الحاكمة في المنشأة.
- 4- إذا لم يستطيع المدقق تحديد السلطة الحاكمة (الأفراد ذوى الاختصاص) عليه أن يتفق مع الإدارة لتحديد الأفراد الذين سيتم رفع التقارير بمسائل التدقيق التي لها أهمية بحكم المنشأة.
- 5- قد يتم ذكر تحديد الأفراد ذوى الاختصاص في كتاب تكليف المدقق لتجنب أي سوء فهم بالإضافة إلى تحديد شكل التقارير التي سيتم رفعها وكذلك تحديد مسائل التدقيق ذات الأهمية بحكم المنشأة والتي إن اكتشفت سيتم الإبلاغ عنها.

مسائل التدقيق التي لها أهمية بحكم المنشأة التي يتم إيصالها أو الإبلاغ عنها

- 1- الطريقة العامة ونطاق التدقيق العام متضمناً أية تقييدات محتملة عليه أو أية متطلبات إضافية متوقع حدوثها على هذا النطاق.
- 2- اختيار السياسات المحاسبية أو التغيرات عليها وكذلك الممارسات التي ينتج عنها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
- 3- التأثير المحتمل على البيانات المالية من أية أخطار وتعرضات مهمة.
- 4- التعديلات الناتجة عن التدقيق سواءاً كانت قد سجلت أم لم تسجل من قبل المنشأة أو التي يمكن أن يكون لها تأثير هام على البيانات المالية للمنشأة.
- 5- ظروف عدم تأكد مادية ذات علاقة بأحداث وظروف من الممكن أن تلقي شكاً مهماً على قدرة المنشأة في الاستمرار في النشاط ككيان مستمر.

- على المراجع التعرف على طبيعة العمل (عدم الالتزام).
- على المراجع التعرف على الظروف التي حدثت بموجبها عدم الالتزام.
- على المراجع الحصول على المعلومات الكافية الأخرى ذات العلاقة.
- على المراجع تقييم إمكانية تأثير ذلك على البيانات المالية.
- عند تقييم إمكانية التأثير على البيانات المالية على المراجع النظر في:
 - العواقب المالية المحتملة كالغرامات والعقوبات والمصادرة للأصول
 - فيما إذا كانت العواقب المالية تتطلب الإفصاح.
 - خطورة العواقب المالية وتأثيرها على تقرير مراجعي الحسابات.

الإبلاغ عن عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة

- على المراجع وبأسرع وقت ممكن إما:
 - إبلاغ عدم الالتزام بالقوانين والأنظمة إلى لجنة الرقابة ومجلس الإدارة والإدارة العليا.
 - أو الحصول على دليل بأنه قد تم إبلاغهم به بالشكل المناسب.
- في حالة شك المراجع بأن بعض أعضاء الإدارة العليا ومن ضمنهم أعضاء مجلس الإدارة متورطون في مخالفة القوانين والأنظمة على المراجع:
 - إبلاغ الأمر إلى المستوى الأعلى في السلطة إن وجد في المنشأة.
 - في حالة عدم وجود سلطة أعلى في المنشأة على المراجع دراسة الحصول على استشارة قانونية بخصوص إبلاغ الجهات الرسمية.
- إذا استنتج المراجع بأن عدم الالتزام له تأثير مهم على البيانات المالية ولم يعكس هذا التأثير بشكل ملائم على تلك البيانات فعلية أن يبدي رأياً متحفظاً أو رأياً سلبياً.
- إذا منع المراجع من الحصول على أدلة الإثبات الملائمة على المراجع أن يبدي رأياً متحفظاً أو أن يمتنع عن إبداء الرأي حسب الحالة.

متطلب معيار المراجعة الدولي ٢٦٠

الإبلاغ عن مسائل التدقيق إلى الأفراد المخولين بحكم المنشأة

- 1- يجب على المدقق أن يوصل مسائل التدقيق التي لها أهمية بحكم المنشأة المكتشفة من تدقيق البيانات المالية إلى الأفراد والمخولين بحكم الشركة Those charged with Governance.
- 2- كلمة حكم Governance تعتبر وصفاً لدور الأفراد المؤتمنين على الإشراف والرقابة والتوجيه للمنشأة.
- 3- مصطلح "مسائل التدقيق التي لها أهمية بحكم المنشأة":

القوانين والأنظمة

Laws and Regulations

- إن متطلبات هيئات المحاسبة المهنية الوطنية والتشريعية والنظم بخصوص توصيل مسائل تدقيق لها علاقة بحكم المنشأة ليست مغطاة من قبل هذا المعيار.

تاريخ نفاذ معيار المراجعة الدولي ٢٦

يبدأ تطبيق معيار المراجعة الدولي ٢٦٠ في أو بعد تاريخ ٢٠٠٠/١٢/٣١

معيار المراجع الدولي ٧٠٠ تقرير المراجع حول البيانات المالية

الظروف التي قد تؤدي إلى إصدار رأي آخر عدا الرأي النظيف على البيانات المالية

١- قيود على نطاق الفحص :

• قيود فرضها العميل : من المفترض أن يعتذر المراجع عن قبول مهمة المراجعة.

• قيود فرضتها ظروف العملية : يتم إبرازها في رأي المراجع.

٢- الاختلاف مع الإدارة:

• اختلاف حول السياسات المحاسبية – طرق محاسبية غير ملائمة - متحفظ .

• اختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير ملائم – متحفظ .

• اختلاف حول السياسات المحاسبية – إفصاح غير ملائم – رأي سلبي.

٦- الاختلاف مع الإدارة على مسائل إفرادية أو كمجموعة هي مهمة بالنسبة للبيانات المالية للمنشأة وكذلك على تقرير مراجع الحسابات.

٧- التعديلات المتوقعة على تقرير مراجع الحسابات.

٨- المسائل الأخرى التي تسترعي انتباه الأفراد ذوي الاختصاص (الأفراد الحاكمين للمنشأة) مثل:

• نقاط الضعف المادية في الضبط الداخلي.

• التساؤلات حول نزاهة الإدارة.

• التحايل التي تشارك فيه الإدارة.

٩- أية مسائل أخرى تم الاتفاق عليها ضمن كتاب التعيين.

توقيت الاتصال

• يتوجب على المدقق أن يوصل مسائل التدقيق ذات أهمية بالتحكم Matters of governance interest على أسس وقتية On a timely bases.

أشكال الاتصال

١) يمكن أن يقوم المدقق بالاتصال مع الأفراد المخولين بحكم المنشأة.

• كتابياً

• شفويًا.

٢) عندما يتم إيصال مسائل التدقيق ذات أهمية للجهة الحاكمة في المنشأة شفويًا فإنه يتم توثيق ذلك في ملف أوراق العمل بالإضافة إلى أية تعليقات استلمت عليها.

٣) في بعض الحالات اعتمادا على :

• طبيعة الملاحظات (مسائل التدقيق ذات أهمية للجهة الحاكمة)

• حساسية الملاحظات (مسائل التدقيق ذات أهمية للجهة الحاكمة)

• أهمية مسائل التدقيق وأي أهمية للتحكم.

يكون من الأفضل للمدقق الحصول على تثبيت كتابي من الأفراد المخولين بحكم المنشأة بشأن إيصال الملاحظات إليهم.

٤) يقوم المدقق ميدانياً بمناقشة مسائل التدقيق ذات أهمية للجهة الحاكمة مع الإدارة ماعدا الملاحظات التي تتعلق بـ كفاءة و نزاهة الإدارة.

السرية

Confidentiality

• يرجع المدقق إلى متطلبات هيئات المحاسبة المهنية المحلية والتشريعية أو النظم قبل أن يوصل مسائل التدقيق ذات أهمية للجهة الحاكمة إلى الأفراد والمخولين بحكم المنشأة.

• إذا كان هناك تعارض مع التزامات المدقق الأخلاقية أو القانونية فإن للمدقق أن يتشاور مع مستشار قانوني قبل اتخاذ أي تصرف.

معايير المحاسبة الدولية ٢٧ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)

من كتاب معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠١ الذي صدر عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، حيث تم ترجمة المعايير إلى اللغة العربية ، وهي الترجمة الموحدة المعتمدة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

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

النطاق

- ١- يجب أن يطبق هذا المعيار في إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة من المشاريع تحت سيطرة المشروع الأم .
- ٢- كما يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع التابعة في البيانات المالية للمشروع الأم .
- ٣- يحل هذا المعيار محل معيار المحاسبة الدولي ٣، البيانات المالية الموحدة، ما عدا ما يتعلق من ذلك المعيار في محاسبة الاستثمارات في المشاريع الزميلة (أنظر معيار المحاسبة الدولي ٢٨، المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة).
- ٤- تعتبر البيانات المالية الموحدة متضمنة في مصطلح " البيانات المالية " الوارد في مقدمة معايير المحاسبة الدولية، لذلك يتم إعداد البيانات المالية الموحدة بموجب معايير المحاسبة الدولية.
- ٥- لا يتعامل هذا المعيار مع :

(أ) طرق المحاسبة عن ضم الأعمال وتأثيرها على التوحيد، بما في ذلك الشهرة الناشئة عن اندماج الأعمال (راجع معيار المحاسبة الدولي ٢٢ ضم الأعمال).

(ب) المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة (راجع معيار المحاسبة الدولي ٢٨، المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة). و

(ج) محاسبة الاستثمارات في المشاريع المشتركة (راجع معيار المحاسبة الدولي ٣١، التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة).

تعريف

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

السيطرة (لغرض هذا المعيار) هي القدرة على التحكم في السياسات المالية والتشغيلية للمشروع للحصول على منفعة من نشاطه .

القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة

يحل هذا المعيار المحاسبي الدولي المعاد صياغته محل المعيار الأصلي المصادق عليه من قبل المجلس في يونيو ١٩٩٨. وقد قدم بشكله المعدل الذي تم تبنيه لمعايير المحاسبة الدولية اعتباراً من ١٩٩١ وما بعد ذلك، ولم تجر تغييرات جوهرية على نص المعيار الأصلي باستثناء تعديل بعض المصطلحات لتتناسب مع الممارسة الحالية للجنة معايير المحاسبة الدولية .

أجري بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩- الأدوات المالية: الاعتراف والقياس - تعديل الفقرات ١٣، ٢٤، ٢٩، ٣٠، من معيار المحاسبة الدولي ٢٧. تحل التعديلات محل المرجعيات في معيار المحاسبة الدولي ٢٥- محاسبة الاستثمارات - بمرجعيات إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ .

لأهداف هذه النشرة فإن النص الجديد قد تم تظليله والنص المحذوف من معيار المحاسبة الدولي ٢٧ (المعاد صياغته في ١٩٩٤) قد ظلل وشطب.

أحد تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة يتعلق بمعيار المحاسبة الدولي ٢٧ :
التفسير - ١٢ : توحيد البيانات المالية- للوحدات ذات الغرض الخاص .

معايير المحاسبة الدولية ٢٧ (المعاد صياغته عام ١٩٩٤)
القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة

رقم الفقرة

٥ - ١	النطاق
٦	تعريف
١٠ - ٧	عرض البيانات المالية الموحدة
١٤ - ١١	نطاق البيانات المالية الموحدة
٢٨ - ١٥	إجراءات التوحيد
	المحاسبة عن الاستثمارات في
	المنشآت التابعة في البيانات
٣١ - ٢٩	المالية المنفصلة للمنشأة الأم
٣٢	الإفصاح
٣٣	تاريخ التطبيق

المشروع التابع هو مشروع يجري التحكم به من قبل مشروع آخر (يعرف عادة باسم المشروع الأم).
المجموعة هي المشروع الأم وكافة المشاريع التابعة لها .
البيانات المالية الموحدة هي البيانات المالية للمجموعة والتي يتم عرضها وكأنها لمشروع واحد.
حقوق الأقلية هو ذلك الجزء من صافي نتائج عمليات وصافي أصول المشروع التابع التي تعزى للحصص غير المملوكة من قبل المشروع الأم، بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال مشاريعها التابعة .

عرض البيانات المالية الموحدة

٧ - على المشروع الأم، غير تلك المذكور في الفقرة ٨، أن تعرض بيانات مالية موحدة .
٨ - لا يطلب من المشروع الأم الذي يكون بدوره مشروعاً تابعاً مملوكاً بالكامل، أو بشكل شبه كامل تقديم بيانات مالية موحدة بشرط ، أن يحصل المشرع الأم في حالة المشروع المملوك بشكل شبه كامل على موافقة مالكي حقوق الأقلية. وعلى المشروع الأم الإفصاح عن أسباب عدم عرض بيانات مالية موحدة وبيان أسس المحاسبة عن المشاريع التابعة في بياناتها المالية المنفصلة، كما يجب الإفصاح عن اسم وعنوان مكتبها المسجل لمشاريعها الأم التي تنشر قوائم مالية موحدة.

٩ - يهتم مستخدمو البيانات المالية للمشروع الأم عادة بالمركز المالي، ونتائج العمليات، والتغييرات في المركز المالي للمجموعة ككل ويحتاجون لمعلومات حول ذلك، وتخدم هذه الحاجة من خلال البيانات المالية الموحدة التي تعرض المعلومات المالية حول المجموعة وكأنها لمشروع واحد دونما اعتبار للحدود القانونية للمشاريع القانونية المنفردة .

١٠ - إن المشروع الأم الذي هو نفسه مملوك كلياً من قبل مشروع آخر قد لا يعرض قوائم مالية موحدة حيث أن هذه القوائم قد لا تطلبها مشاريعها الأم وبالتالي فإن حاجات المستخدمين الآخرين قد تخدم بشكل أفضل بواسطة البيانات المالية الموحدة لمشاريعها الأم. في بعض البلدان يعفى المشروع الأم كذلك من تقديم قوائم مالية موحدة إذا كانت مملوكة بشكل شبه كامل من قبل مشروع آخر وتم الحصول على موافقة مالكي حقوق الأقلية فيها. يعني عبارة مملوكة بشكل شبه كامل أن المشروع الأم يملك ٩٠ % أو أكثر من مجموع حقوق التصويت.

نطاق البيانات المالية الموحدة

١١ - على المشروع الأم الذي يصدر قوائم مالية موحدة أن يوحد كافة المشاريع التابعة لها، الأجنبية والمحلية، عدا تلك المشار إليها في الفقرة ١٣ .

١٢ - تشمل القوائم المالية الموحدة كافة المشاريع التي يتحكم بها المشروع الأم، عدا تلك المشاريع التابعة المستثناة للأسباب المبينة في الفقرة ١٣ ، يفترض وجود السيطرة عندما تملك الأم، بشكل مباشر أو

غير مباشر من خلال المشاريع التابعة، أكثر من نصف مجموع حقوق التصويت في المشروع باستثناء بعض الظروف الاستثنائية عندما يمكن إثبات أن هذه الملكية لا تمثل سيطرة. وتتوفر السيطرة أيضاً حتى عند امتلاك المنشأة الأم النصف أو أقل من مجموع حقوق التصويت في المشروع وذلك عندما يكون هناك: (١)

(أ) سيطرة على أكثر من نصف حقوق التصويت بفضل اتفاق مع مستثمرين آخرين .

(ب) القدرة على التحكم بالسياسات المالية والتشغيلية للمشروع بموجب تشريع أو اتفاقية .

(ج) القدرة على تعيين أو إزالة غالبية أعضاء مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل . أو

(د) قوة الحصول على أغلبية الأصوات في اجتماعات مجلس الإدارة أو أي مجلس آخر معادل .

١٣ - يجب استبعاد المشروع التابع من التوحيد عندما :

(أ) يكون الهدف من السيطرة مؤقتاً لأن المشروع التابع قد امتلكت ويتم الاحتفاظ بها بقصد التخلص منها في المستقبل القريب . أو

(ب) يعمل المشروع تحت قيود صارمة وطويلة الأجل تضعف بشكل هام من قدرتها على تحويل الأموال للمشروع الأم .

يجب المحاسبة عن مثل هذه المشاريع التابعة كأنها استثمارات بموجب معيار المحاسبة الدولي ٣٩ - الأدوات المالية : الاعتراف والقياس .

١٤ - في بعض الأحيان يستبعد المشروع التابع من التوحيد بسبب أن نشاطات أعمالها مختلفة عن نشاطات المشاريع الأخرى في المجموعة. أن الاستبعاد على هذا الأساس غير مبرر لأن توحيد هذه المشاريع يوفر معلومات أفضل مع إظهار معلومات إضافية في القوائم المالية الموحدة عن نشاطات الأعمال المختلفة في المجموعة.

إجراءات التوحيد

١٥ - عند إعداد البيانات المالية الموحدة، يتم تجميع البيانات للأم ومشاريعها التابعة بندا بندا بواسطة إضافة البنود المتماثلة من الأصول، والالتزامات، وحقوق الملكية، والدخل والمصروفات إلى بعضها البعض. وحتى يمكن للبيانات المالية الموحدة أن تعرض معلومات مالية عن المجموعة كمشروع واحد يجب القيام بالخطوات التالية :

(أ) حذف القيمة المرحلة لاستثمار المشروع الأم في كل مشروع تابع مقابل نصيب المشروع الأم من حقوق الملكية في كل مشروع تابعة (أنظر معيار المحاسبة ٢٢، ضم الأعمال، والذي يبين أيضاً المعالجة لأي شهرة ناتجة).

(ب) تعريف حقوق الأقلية في صافي دخل المشاريع التابعة لفترة التقرير وتعديل دخل المجموعة بها

للوصول إلى صافي الدخل الذي يعزى لمالكي المشروع الأم. و

(ج) تحديد حقوق الأقلية في صافي دخل المشاريع التابعة وعرضها في الميزانية العمومية الموحدة مفصلة عن الالتزامات وحقوق ملكية حملة أسهم المشروع الأم. تتألف حقوق الأقلية في صافي الأصول من :

١- المبلغ بتاريخ التوحيد الأصلي محسوبا بموجب معيار المحاسبة الدولي ٢٢ المعدل في ١٩٩٨، ضم الأعمال، و

٢- نصيب الأقلية من التحركات في حقوق الملكية منذ تاريخ التوحيد .

١٦- تتم المحاسبة عن الضرائب المستحقة على المشروع الأم أو مشاريعه التابعة المترتبة على توزيع الأرباح المحجوزة في المشاريع التابعة إلى المشروع الأم بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ محاسبة ضرائب الدخل .

١٧- يجب حذف كامل الأرصدة والعمليات ضمن المجموعة والأرباح غير المتحققة الناتجة عنها. كما يجب حذف كامل الخسائر غير المتحققة الناتجة عنها ضمن المجموعة ما لم تكن غير ممكنة الاسترداد .

١٨- تحذف كامل الأرصدة والعمليات ضمن المجموعة، شاملا المبيعات والمصروفات وأرباح الأسهم . وتحذف كامل الأرباح غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة التي تدخل في القيمة المرحلة للأصول، مثل المخزون والأصول الثابتة. كذلك تحذف الخسائر غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة التي تطرح للوصول إلى القيمة المرحلة للأصول إلا إذا كانت التكلفة غير ممكنة الاسترداد. يتم التعامل مع فروق التوقيت التي تنشأ عن حذف الأرباح والخسائر غير المتحققة الناتجة عن العمليات ضمن المجموعة بموجب معيار المحاسبة الدولي ١٢ المحاسبة عن ضرائب الدخل .

١٩- عندما تكون البيانات المستخدمة في التوحيد معدة في تواريخ مختلفة، فإنه يجب إجراء تعديلات لآثار العمليات الهامة أو الأحداث الأخرى التي تجري بين هذه التواريخ وتاريخ البيانات المالية للمشروع الأم. وفي جميع الأحوال يجب ألا يتجاوز الفرق بين تواريخ التقارير أكثر من ٣ أشهر .

٢٠- تعد عادة البيانات المالية للمشروع الأم والمشاريع التابعة التي تستخدم في إعداد البيانات المالية الموحدة في نفس التاريخ ولكن عندما تكون تواريخ التقرير مختلفة، فإنه لأغراض التوحيد ، غالبا ما يعد المشروع التابع، قوائم بنفس تاريخ قوائم المجموعة. وعندما يكون من غير العملي إجراء ذلك، فإنه يمكن استخدام قوائم مالية معدة في تواريخ مختلفة شريطة أن لا يتجاوز الفرق أكثر من ثلاثة أشهر ، وينتطلب مبدأ الثبات أن تكون أطول فترات التقرير، وأي فرق في تواريخ التقارير ثابتة من فترة لأخرى .

٢١- يجب أن تعد البيانات المالية الموحدة باستخدام سياسات محاسبية موحدة للعمليات المتماثلة والأحداث الأخرى في الظروف المتماثلة. وإذا لم يكن عمليا استخدام سياسات محاسبية موحدة في إعداد البيانات المالية الموحدة، فإنه يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة كما يجب الإفصاح عن نسب البنود في البيانات المالية الموحدة التي خضعت لسياسات محاسبية مختلفة.

٢٢- في كثير من الحالات، إذا كان عضو المجموعة يستخدم سياسات محاسبية غير تلك المستخدمة في البيانات المالية الموحدة للعمليات المتماثلة والأحداث في الظروف المشابهة فإنه يتم القيام بتعديلات مناسبة لبيانات مالية عند استخدامها في إعداد البيانات المالية الموحدة .

٢٣- تدخل نتائج عمليات المشروع التابع في البيانات المالية الموحدة من تاريخ التملك، وهو التاريخ الذي يجري فيه فعليا انتقال السيطرة على المشروع التابع إلى المشتري وفقا لمعيار المحاسبة الدولي ٢٢، ضم الأعمال. وتدخل نتائج عمليات المشروع التابع التي تم التخلص منها في قائمة الدخل الموحدة حتى تاريخ التخلص وهو التاريخ الذي تتوقف عنده سيطرة الأم على المشروع التابع. يتم الاعتراف في قائمة الدخل الموحدة بالفرق بين المتحصلات الناجمة عن التخلص من المشروع التابع والقيمة المرحلة لأصوله ناقصا التزاماتها كما هي بتاريخ التخلص كأرباح أو خسائر التخلص من المشروع التابع، ومن أجل الحفاظ على قابلية المقارنة بين البيانات المالية من فترة محاسبية إلى التي تليها، فإنه غالبا ما يجري توفير معلومات إضافية حول أثر التملك والتخلص من المشاريع التابعة على المركز المالي في تاريخ التقرير وعلى المبالغ المقابلة للفترة السابقة .

٢٤- يجب المحاسبة عن الاستثمار في المشروع بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس . ابتداء من التاريخ الذي تتوقف فيه تلبية تعريف المشروع التابع ولا يصبح مشروعا زميلا كما هو معرفا في معيار المحاسبة الدولي ٢٨، المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة .

٢٥- تعتبر القيمة المرحلة للاستثمار بتاريخ التوقف عن كونه مشروعا تابعا بمثابة التكلفة من ذلك التاريخ فصاعدا .

٢٦- يجب أن تعرض حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة بشكل منفصل عن الالتزامات وحقوق مالكي المشروع الأم، كذلك يجب عرض حقوق الأقلية في أرباح المجموعة بشكل منفصل أيضا .

٢٧- قد تزيد خسائر الأقلية في المشاريع التابعة الموحدة عن حقوق ملكيتهم في المشاريع التابعة. تحمل هذه الزيادة، وأية خسائر إضافية متعلقة بالأقلية على حقوق الأكثرية إلا عندما تكون الأقلية ملتزمة وقادرة على تعويض الخسائر. وإذا حققت المشاريع التابعة

ولكن بسبب غياب السيطرة ليس مشروع تابع.

و

٤- تأثير التملك واستبعاد المشاريع التابعة على المركز

المالي بتاريخ التقرير، وعلى نتائج فترة التقرير،

وعلى مبالغ المقارنة للفترة السابقة . و

(ج) وصف للطريقة المستخدمة في المحاسبة عن

المشاريع التابعة في البيانات المالية المنفصلة

للمشاريع الأم .

أرباحا فيما بعد فيجري تخصيص كامل الأرباح إلى حصة الأكثرية حتى يتم تغطية نصيب الأقلية من الخسائر السابقة التي تمتلكها الأكثرية .

٢٨- إذا كان للمشروع التابع أسهم ممتازة متجمعة قائمة

محتفظ بها خارج المجموعة ، فإن نصيب المشروع

الأم يحسب الأرباح أو الخسائر بعد التعديل مقابل

أرباح الأسهم الممتازة للمنشأة التابعة، سواء أعلنت

هذه الأرباح أم لم تعلن .

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع التابعة في القوائم المالية المفضلة للمشروع الأم :

٢٩- يجب المحاسبة في البيانات المالية المنفصلة

للمشروع الأم عن الاستثمارات في المشاريع التابعة

التي تدخل في البيانات المالية الموحدة بإحدى

الطريقتين التاليتين :-

(أ) ترحل بالتكلفة .

(ب) تتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية كما هي

موصوفة في معيار المحاسبي الدولي ٢٨ ،

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة ،

أو

(ج) تتم المحاسبة عنها كأصول متوفرة للبيع كما هو

مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات

المالية : الاعتراف والقياس .

٣٠- الاستثمارات في الشركات التابعة والمستثناة من

البيانات المالية الموحدة إما أن :

(أ) ترحل بالتكلفة

(ب) يتم المحاسبة عنها وفقا لطريقة حقوق الملكية كما

هو موضح في معيار المحاسبة الدولي ٢٢

المحاسبة عن الاستثمارات في المشاريع الزميلة . أو

(ج) يتم المحاسبة عنها كأصول متوفرة للبيع كما هو

مبين في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات

المالية : الاعتراف والقياس .

٣١- في كثير من البلدان تعرض بيانات مالية منفصلة

للمشروع الأم من أجل الوفاء بالمتطلبات القانونية

أو متطلبات أخرى .

٣٢ - يجب الإفصاح عما يلي، إضافة للإفصاحات المطلوبة

في الفقرتين ٨ و ٢١ :

(أ) في البيانات المالية الموحدة تدرج قائمة بالمشاريع

التابعة الهامة تبيين الاسم، وبلد التسجيل أو الإقامة،

ونسبة حق الملكية، أو نسبة حقوق التصويت

المحتفظ بها إذا كانت مختلفة عن نسبة حق الملكية.

(ب) في البيانات الموحدة، متى كان ذلك ملائما :

١- أسباب عدم توحيد مشروع تابع .

٢- طبيعة العلاقة بين المشروع الأم والمشروع

التابع التي لا يملك فيها المشروع الأم، بشكل

مباشر أو غير مباشر من خلال المشاريع

التابعة، أكثر من نصف حقوق التصويت .

٣- اسم المشروع الذي يملك فيه المشروع الأم

أكثر من نصف حقوق التصويت، بشكل مباشر

أو غير مباشر من خلال المشاريع التابعة،

٣٣- يسري مفعول معيار المحاسبة الدولي هذا على

البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١

يناير ١٩٩٠ أو بعد ذلك التاريخ .

مكاتب الاتصال

المملكة العربية السعودية

الرياض

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

بريد الكتروني tagco.riyadh@tagi.com

المملكة الأردنية الهاشمية

عمان

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

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

المملكة العربية السعودية

جدة

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

بريد الكتروني tagco.jeddah@tagi.com

جمهورية مصر العربية

القاهرة

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

بريد الكتروني tagco.cairo@tagi.com

المملكة العربية السعودية

الخبر

الأستاذ إبراهيم الأفغاني

عمارة فلور العربية (برج الجفالي) - الطابق الثالث

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

بريد الكتروني tagco.khobar@tagi.com

جمهورية مصر العربية

الإسكندرية

الأستاذ إبراهيم عبد الرازق

٦ شارع إبراهيم شريف / مصطفى كامل

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

سلطنة عُمان

مسقط

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

بريد الكتروني tagco.oman@tagi.com

مملكة البحرين

المنامة

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

بريد الكتروني tagco.bahrain@tagi.com

دولة الكويت

الكويت

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

بريد الكتروني tagco.kuwait@tagi.com

دولة قطر

الدوحة

الأستاذ طلال عبد العزيز
بناية مركز عبر الشرق
الدور الثالث - طريق المطار
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة
هاتف ٤٤٤٠٩١١١/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٢٤٠٢٤ (٩٧٤)
فاكس ٤٣٥٥١٧٥ (٩٧٤)

بريد الكتروني tagco.qatar@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

أبو ظبي

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

بريد الكتروني tagco.abudhabi@tagi.com

فلسطين

غزة

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

بريد الكتروني tagco.gaza@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

دبي

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

بريد الكتروني tagco.dubai@tagi.com

فلسطين

رام الله

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

دولة الإمارات العربية المتحدة

رأس الخيمة

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

بريد الكتروني tagco.rak@tagi.com

فلسطين

نابلس

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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

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