العدد ١ / كانون ثاني ٢٠٠٥

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية

لمزيد من المعلومات يرجى الاتصال على الجمعية على: هاتف:916 5100 / 917 5100 962 6 00 فاكس: 902 5100 962 6 00 بريد الكتروني: info@ascasociety.org موقع الكتروني: www.ascasociety.org

For more information contact the society at: Tel. 00 962 6 5100 916 / 5100 917 Fax. 00 962 6 5100902 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 دوليا.

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.

المحتويات

- نتائج دورة إمتحانات تشرين الثاني ٢٠٠٤
- طلبة جدد
- أخبار الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)
- الدورة المالية المتكاملة - د. عبد اللطيف عبد المطلب
- تقييم دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكلٍ عام ودور ديوان المحاسبة في لبنان بشكل خاص - الجزء الثاني
  إعداد الأستاذ محمد ياسين غادر
- دليل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ : الإعتراف والقياس على عناصر البيانات المالية - الجزء الأول
  إعداد دائرة الرقابة والتطوير المهني شركة طلال أبو غزالة وشركاه
- مكاتب الإتصال

نتائج إمتحانات دورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٤

يسر إدارة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين أن تعلن عن صدور نتائج إمتحانات المجمع لدورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٤ والتي عقدت تحت إشراف الإمتحانات الدولية - جامعة كامبردج في عدد (٢٨) مركز إمتحان ، وسيتم تزويد هذه المراكز بكشوفات النتائج للدورة المذكورة كما سيتم إعلان أسماء الناجحين في النشرة القادمة وعلى موقع المجمع الإلكتروني على شبكة الإنترنت.

طلبة جدد

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

١. أحمد إبراهيم عمر - السودان
٢. معصومة حسن عبد الله - البحرين
٣. أحمد عبد الله شبيب - الأردن
٤. فراس حكمت أبو عودة - الأردن
٥. مخلص خليل - الأردن
٦. أيمن جوزيف غالي - مصر
٧. مدحت مختار مصطفى - مصر
٨. عمر أحمد صبحة - الأردن
٩. عبد الله أحمد المرازيق - الإمارات
١٠. أحمد عبد العظيم سالم - مصر
١١. محمد عصام قرقش - الأردن
١٢. شريف عصام قرقش - الأردن
١٣. أسامة رياض المدهون - الأردن
١٤. فادي فاروق الراس - الأردن
١٥. حسام أحمد المغربي - الأردن
١٦. خالد جميل كتانة - الأردن
١٧. أسامة أسعد أبو خزنة - الأردن
١٨. رنا محمود الخالدي - الأردن
١٩. يحيى مصطفى عقل - الأردن
٢٠. هشام محمد جميل أبو عابد - الأردن
٢١. شريف الصفصافي عبد السلام - مصر
٢٢. محمد سيد بيومي - مصر
٢٣. مصطفى نور طاهر - أرتيريا
٢٤. تامر حسن محمد - مصر
٢٥. أحمد صلاح علي - مصر
٢٦. إبراهيم طه بكر - فلسطين
٢٧. طارق السيد إبراهيم - مصر
٢٨. عبد الله هاشم النخلي - السعودية
٢٩. أيمن محمد صالح البرقاوي - الأردن

إصدار دليل بيانات المحاسبة الدولية للقطاع العام ٢٠٠٥

تُبرز الطبعة الجديدة للدليل كافة معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التي تم إصدارها ابتداء من ٣١ كانون الأول ٢٠٠٤، بما في ذلك معيارين جديدين تم إصدارهما عام ٢٠٠٤ ألا وهما: أساس النقد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام " الإبلاغ المالي بموجب أساس النقد المحاسبي، وكذلك معيار المحاسبة الدولية للقطاع العام رقم ٢١ "تخفيض قيمة الأصول غير المولدة للنقد". كما يتضمن الدليل مسردا بالمصطلحات التي تم تحديثها وملخصا بالأوراق والدراسات المعدة لأغراض خاصة وقائمة منتقاة من ثبت المراجع.

وضع مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين كافة المعايير بهدف تحسين جودة الإبلاغ المالي في القطاع العام والممارسات المحاسبية في مختلف أرجاء العالم.

ومن الاهداف المهمة لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام هو تحقيق المقاربة بين المعايير الدولية حول الإبلاغ المالي في القطاع العام. ولإنجاز هذا الهدف، يأخذ المجلس في اعتباره الإرشادات الصادرة عن واضعي المعايير الدولية والسلطات التنظيمية وهيئات المحاسبة المهنية والمنظمات الأخرى المعنية بالإبلاغ المالي والمحاسبي في القطاع العام. كما يأخذ المجلس في اعتباره ويتبنى، الى الحد الذي يكون فيه الأمر مناسبا للقطاع العام، متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

توصيات حول أنشطة مقاربة معايير الإبلاغ المالي للقطاع العام

كجزء من برنامج المجلس لدعم المقاربة بين معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأسس الإحصائية للإبلاغ المالي، حسبما هو مناسب، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين تقريرا يحدد أوجه الاختلاف في متطلبات معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام ونماذج الإبلاغ الإحصائي. ويحتوى التقرير أيضا توصيات لهيئات وضع المعايير وغيرها من المنظمات الرئيسية.

يهدف تقرير معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام والأسس الإحصائية للإبلاغ المالي: تحليل أوجه الاختلاف وتوصيات المقاربة، الى تقليل إرباك مستخدمي الإبلاغ المالي للقطاع العام الذي تسببه الفوارق بين النماذج المحاسبية والإحصائية للإبلاغ المالي. كما يتضمن التقرير مادة معينة تحدد وتوضح أوجه الاختلاف الرئيسية بين النماذج المحاسبية والإحصائية للإبلاغ المالي ابتداء من ٣٠ حزيران ٢٠٠٤، ويوصي بعملية مقاربة بين المعايير لتقليل تلك الفوارق.

مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع يقترح متطلبات لمتلقي المساعدة الخارجية

(نيويورك/ ٤ شباط ٢٠٠٥)- يدعو مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام التابع للاتحاد الدولي للمحاسبين لإبداء الملاحظات حول مسودة عرض المعيار المحاسبي الدولي الجديد والمقترح للقطاع العام الموجه نحو تعزيز شفافية وملاءمة الإفصاحات حول تلقي الحكومات وغيرها من منشآت القطاع العام للمساعدة المالية الخارجية واستخدامها.

سيتم تطبيق المعيار المقترح، الذي يحمل عنوان "المعيار المحاسبي الدولي المقترح للقطاع العام: الإبلاغ المالي بموجب أساس النقد المحاسبي - متطلبات الإفصاح لمتلقي المساعدة الخارجية"، على الحكومات وغيرها من منشآت القطاع العام التي تتبنى أساس النقد المحاسبي.

وقد تم وضع هذا المعيار استجابة لمطالب الأعضاء لوضع معيار محاسبي مقبول عموما للإبلاغ عن المساعدة الخارجية.

قد يستلم المتلقين المساعدة من عدد من المزودين الخارجيين الذين يطلبون الإفصاح عن المعلومات باستخدام ممارسات محاسبية وطرق إبلاغ مختلفة.

ويوفر تبني مجتمع المانحين الدولي للمتطلبات المقترحة آلية لتخفيض تكاليف الامتثال المفروضة على المتلقين.

يقول رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام- فيليب أدهيمار- "أن مسودة العرض هذه تعكس التزام المجلس بتعزيز متطلبات أساس النقد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام". كما يضيف أيضا بقوله "أن تبني معايير المحاسبة الدولية بشأن المساعدة الخارجية يفيد كل من

معدي المعايير ومستخدميها. حيث سيستفيد معدي المعايير من تدني تكاليف الامتثال. وسيصبح مستخدمي تلك المعايير قادرين بشكل أفضل على تقييم تأثير معونات التنمية أو غيرها من المساعدات الخارجية على منشآت الإبلاغ".

كما سيتم تطبيق المعيار المقترح على كافة المنشآت التي تتلقى المساعدة الخارجية وتعمل على إعداد بياناتها المالية ذات الأغراض العامة بموجب أساس النقد المحاسبي، وهو نظام الحسابات الذي يستخدمه العديد من متلقي المساعدة الخارجية. وينبغي قراءة هذا المعيار المقترح بالإنسجام مع معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام، أساس النقد لمعايير المحاسبة الدولية للقطاع العام: الإبلاغ المالي بموجب أساس النقد المحاسبي.

كيفية إبداء الملاحظات

يُطلب تقديم الملاحظات حول مسودة العرض حتى ١٥ حزيران لعام ٢٠٠٥. ويمكن الإطلاع على مسودة العرض من خلال زيارة الموقع الالكتروني www.ifac.org/EDs. ويمكن تقديم الملاحظات عبر البريد الالكتروني التالي EDComments@ifac.org. أو عن طريق إرسالها بالفاكس الى عناية المدير الفني لمجلس معايير المحاسبة الدولية للقطاع العام على رقم: ٢٨٦-٩٥٧٠ (٢١٢) ١+ أو بالبريد العادي على عنوان الاتحاد الدولي للمحاسبين، ٥٤٥ الجادة الخامسة، الطابق ١٤، نيويورك، NY ١٠٠١٧، الولايات المتحدة الأمريكية. سيتم اعتبار كافة الملاحظات مادة تندرج ضمن السجل العام وسيتم نشرها في نهاية الامر على الموقع الالكتروني للاتحاد الدولي للمحاسبين.

"أيفاك" يرحب بتعيين مجلس جديد للرقابة على المصلحة العامة

رحب الإتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) بالإطلاق الرسمي للجنة الرقابة على المصلحة العامة (PIOB) والتي ستشرف على عمل اللجان التي تضع معايير الرقابة والسلوك الأخلاقي والتعليم والتأكد من إلتزام أعضاء هذه اللجان بالبرنامج المقرر . وسوف يرأس هذه اللجنة التي تتكون من ثمانية أعضاء السيد ستافروس ثوماداكس وهو بروفيسور مالية في جامعة أثينا ورئيس سابق لهيئة سوق رأس المال في أثينا.

إن هدف هذه اللجنة هو المساعدة في ضمان أن نشاط وضع المعايير في الإتحاد الدولي للمحاسبين تعكس المصلحة العامة وتتسم بالشفافية.

الدورة المالية المتكاملة

د. عبد اللطيف أحمد عبد المطلب
حاصل على : محاسب قانوني عربي

إن المحاسبة المالية لا تنفك بأي حال من الأحوال عن المحاسبة الإدارية والتخطيط المالي وتمثل قاعدة البيانات الأساسية لهما بمعنى إن المحاسبة الإدارية تعتمد على تحليل البيانات المحاسبية (القوائم المالية) وتحويلها إلى معلومة جديدة تستفيد منها الإدارة في اتخاذ القرار السليم في ضوء السياسات المقررة بواسطة إدارة المنظمة وكذلك التخطيط المالي يعتمد بالدرجة الأولى على البيانات التي توفرها المحاسبة المالية ... ولما كانت هناك دورة محاسبية تبدأ من إنشاء واكتمال العملية المالية (transaction) و تنتهي بالقوائم المالية الأربعة ودورة أخرى للإدارة المالية تبدأ من حيث انتهت الدورة المحاسبية وتنتهي أيضا بالقوائم المالية بعد مراقبة العمليات والخطط الموضوعة كان لابد من تكامل هاتين الدورتين و دمجهما في دورة واحدة بحيث تبدأ من بداية العملية المالية و تسير حتى تكتمل القوائم المالية ومن ثم تحليل هذه القوائم والاستفادة منها في عملية التخطيط ووضع الموازنات ومراقبتها من خلال التقارير الدورية (شهرياً - ربع سنوي) وتعديل تلك الموازنات متى ما كان ذلك ضرورياً حسب الأداء والتغييرات التي تطرأ على السوق والعمليات التشغيلية والاقتصاد عموماً .

ولما كانت معظم الشركات العاملة في السوق وخصوصاً في منطقتنا العربية (وخاصة الشركات المتوسطة والصغيرة على وجه التحديد) لا تهتم كثيراً بالتحليل المالي والتخطيط لعملياتها في المستقبل القريب ناهيك عن المستقبل البعيد ، مما ساهم بشكل كبير في فشل تلك المؤسسات وخروجها من السوق في وقت قصير جداً من دخولها له. لذلك نرى ضرورة اتجاه كل المؤسسات بكل أحجامها أن تدخل عمليات التحليل المالي والتخطيط في سياساتها المالية حتى تستطيع التنبوء بما يمكن أن تؤول إليها في المستقبل وما يمكن أن تحتاجها لتواكب تطلعات أصحابها ومديريها على السواء مما يحقق لهم النجاح أو على الأقل تلافي وتصحيح مكامن الخلل في عملياتها التجارية واتخاذ ما يمكن اتخاذه من إجراءات تصحيحية.

وسنتطرق فيما يلي إلى الدورة المحاسبية ودورة الإدارة المالية بشيء من التفصيل وكيفية دمجهما وكيفية المراقبة حتى يمكن للقائمين الاستفادة من هذه الورقة.

الدورة المحاسبية:

يمكن إيجاز الدورة المحاسبية في الخطوات التالية :

١. تحليل العملية المالية وتصنيفها من حيث النوع (أصل - مصروف - إيراد -التزام.. الخ).(Analyzing & classifying financial transactions
٢. تسجيل العملية في اليومية العامة Recording & Journalizing
٣. الترحيل إلى دفاتر الأستاذ المساعد والأستاذ العام. Posting
٤. استخراج موازين المراجعة . extracting trial balances
٥. إعداد القوائم المالية preparation of financial statements

reference: http://business.semo.edu/kunz/FI361/s61ch3r/s61ch3r.PPT

بالنظر إلى تلك الخطوات نجد إن كل المؤسسات تقوم بتنفيذها جميعاً وتنتهي بإصدار القوائم المالية.. ومن ثم النظر إلى مبالغ الأرباح والخسائر وبقية البنود المعروفة في الميزانية. وكأن القوائم المالية هي نهاية المطاف من كل العملية المحاسبية . وهذا المفهوم هو السائد في معظم المؤسسات بالرغم من أن القوائم المالية هي بداية العمل المالي للعام الجديد حيث ترتكز عليها الخطط القادمة واحتياجات التمويل الجديد و...و.الخ.

وربما يعزى هذا إلى تدني كفاءات وخبرات القائمين على الجهازين المالي والإداري في تلك المؤسسات . كما إن ميل المؤسسات إلى توظيف أصحاب المؤهلات الأقل كفاءة لقلة مرتباتهم ومن ثم تقليل حجم المصروفات إلا أنهم بهذا التصرف يضرون مؤسساتهم من حيث لا يشعر أولئك المسؤولون حيث أن المحاسب الكفء على أقل تقدير قد يسدي النصح ويعمل كمستشار مالي حيث يعجز الأقل كفاءة عن ذلك . كما انه يستطيع توظيف الموارد بشكل أفضل في مصلحة المؤسسة الأمر الذي ينعكس إيجابا على العملية المالية.

كما ان ميل أصحاب الأموال و إصرارهم على إدارة مؤسساتهم بأنفسهم وتدخلهم في العمليات المالية رغم عدم درايتهم بها وإصرارهم على تنفيذ آراؤهم ولو كانت مغلوطة تضطرهم أحيانا إلى توظيف موظف يطيعه في أوامره وينفذها له بحذافيرها ولو كانت في غير مصلحة الشركة وضد القوانين المعمول بها وهذا ما لا يمكن أن يفعله المحاسب المؤهل الذي ينظر الى العملية المحاسبية برمتها انها عملية اخلاقية و أي تزوير فيها يدمر شرف المهنة برمتها ولا يقدم على فعل قد يضر بالمنشأة و يبين ذلك ومضاره و ايجاد حلول بديلة أقل ضررا أو أجدى و انفع لمصلحة الشركة.

إذن وجود محاسب كفء هو أول الطريق الصحيح لقواعد محاسبية سليمة و أكثر أماناً في توفير بيانات محاسبية صحيحة تعكس واقع العمليات.

باختصار يمكن القول إن القوائم المالية يجب أن تكون تقريراً مالياً عن النتائج الحالية (الإيراد- التدفقات المالية - الالتزامات المالية ... الخ) ولكن يجب أن لا تكون القوائم المالية هي نهاية المطاف لإدارة المنشأة بل يجب أن تذهب للاستفادة من هذه المعلومات بشكل يخدم الأغراض والأهداف المنشودة.

دورة الإدارة المالية:

يمكن تعريف دورة الإدارة المالية أو الإدارة المالية بأنها استخدام القوائم المالية التي تعكس الموقف المالي للشركة لمعرفة مواطن القوة والضعف فيها .. ويمكن تلخيص عمليات الإدارة المالية في الآتي:

١. توثيق العمليات والأداء (القوائم المالية).
٢. تحليل القوائم المالية (النسب).
٣. التنبوء بالعمليات المستقبلية (الأداء المستقبلي).

وبما أن القوائم المالية هي خلاصة الدورة المحاسبية للسنة المنتهية فإن الإدارة المالية تعتمد على معلومات السنين الماضية لتخطيط المستقبل. عليه فإن القوائم المالية التاريخية للمنشأة تمثل نقطة الانطلاق لدورة الإدارة المالية.. لذا إن عمليات التحليل تقوم على تحليل القوائم المالية لمعرفة مواطن الضعف في الميزانية وتقويتها وكشف مواطن القوة للاستفادة منها في التخطيط للسنوات القادمة.
أما عمليات التنبوء فهي عمل ميزانيات وقوائم مالية أولية لعمليات المنشأة للسنة القادمة وتحديد الاحتياجات المالية وكيفية تدبيرها ومن ثم مراقبة هذه القوائم ومعرفة الخلل متى ما كان ذلك ممكناً واتخاذ الخطوات التصحيحية المناسبة.

لذا فإن عملية الموازنات التقديرية تعتبر خريطة طريق يمكن من خلالها للمنشأة ان تتلمس الطريق الصحيح ولذلك فهي من أنجح الأدوات والوسائل المالية و أكثرها فاعلية.

ويمكن ان تقسم الموازنة الى أرباع سنوية حتى يمكن مراقبتها حيث تقارن النتائج الفعلية (مصروفات - مبيعات ... الخ) بتلك المخططة ومعرفة الفوارق واتخاذ الخطوات التصحيحية المناسبة لإعادة الأمور إلى نصابها الصحيح.

Reference: http://www.onlinewbc.gov/docs/finance/budget1.html

الدورة المالية المتكاملة:

كثير من المنشآت تنتهي عملياتها بالقوائم المالية وبعضها قد يذهب حتى تحليل تلك القوائم ويكتفي بذلك.. مما يضيع فرصة الاستفادة من هذه المعلومات المتضمنة في تلك القوائم و التي تحوي خلاصة العمليات في العام الماضي ويعزى هذا كما ذكرنا لنقص التأهيل والخبرة في الكوادر في الجانب الإداري والمالي ...

ولكن فإذا ما كانت الدورة المالية الكاملة هي المتبعة في المنشأة فإنها تختم إكمال الدورة المحاسبية وإنفاذ التحليل ومن ثم التخطيط للسنة المالية التالية ومراقبة تلك التنبوءات واتخاذ ما يلزم لتصحيح مسار العمليات وهذا أمر سهل إذا ما تم تطبيق هذه الدورة وتتلخص في دمج الدورتين معا في دورة واحدة:

وبذلك لا ينتهي العمل المحاسبي باستخراج القوائم المالية و إنما يتعداها إلى ما سوى ذلك للاستفادة من المعلومات الكبيرة التي تضمنتها: ويمكن إيجاز هذه الدورة في الآتي:

١. استخراج القوائم المالية (خلاصة الدورة المحاسبية العادية).
٢. تحليل النتائج (القوائم) من خلال النسب المحاسبية المعروفة.
٣. التخطيط والتنبوء للمستقبل مستخدمين أدوات التخطيط المالي المعروفة مثل:

i. طريقة القوائم المالية الأولية المتكاملة بما في ذلك قوائم التدفق النقدي واستخدامه مسترشدين في ذلك بالبيانات التاريخية للسنين الماضية وتحليلها.
ii. يمكن استخدام الطريقة الرياضية في تحديد المبالغ المطلوبة من خارج المنشأة عند إعداد الميزانية العامة.
iii. الميزانية الرئيسية الشاملة (حيث يتم فيها تحديد حجم المبيعات (نقدية وآجلة) وكيفية تحصيلها والمصروفات وكيفية دفعها والمشتريات وكيفية السداد للموردين ... الخ ومن ثم عمل الموازنة لكل شهور السنة ومتابعتها شهرا بشهر ومراقبتها.

٤. المراقبة على فترات للعمليات ومقارنتها بالمخطط من خلال تقارير الأداء (شهرية أو ربع سنوية) وتعديل المخطط والتنبوء لباقي السنة على ضوء المستجدات الطارئة حتى نهاية العام واستخراج القوائم المالية النهائية.

وبهذا يمكن الاستفادة من المعلومات ونتائج العام الماضي في التخطيط للمستقبل ومن ثم مراقبة هذه الخطط في ضوء نتائج العمليات الفعلية وتحديث العمليات المخططة شهرا بشهر حتى نهاية العام ومن ثم إصدار القوائم الفعلية والحقيقية للعام وهكذا التخطيط للسنة القادمة.

تقييم دور أجهزة الرقابة في مجال تحقيق أهداف عملية المراجعة بشكلٍ عام ودور ديوان المحاسبة في لبنان بشكلٍ خاص.

إعداد : محمد ياسين غادر
دبلوم : المال والأعمال
الجزء الثاني

الفصل الثاني
دور أجهزة الرقابة العليا في مجال المراجعة والدور الواقعي الميداني لرقابة ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية

قدَّم الفصل السابق المفهوم العام للمراجعة، وحدَّد أهدافها سواء على نطاق المراجعة الداخلية، أو على نطاق المراجعة الخارجية والتي يقوم بعملياتها مراجع خارجي مستقل في القطاع الخاص، أو أجهزة الرقابة في القطاع العام، كما أوضح تقسيمات المراجعة في كافة مجالاتها وميادينها.

لكن هذا الفصل سوف يتناول باختصار الدور العام لأجهزة الرقابة العليا في مجال المراجعة من خلال تحديد مفهومها والمعايير الرقابية المطبَّقة، ويركز على دور الجهاز الأعلى للرقابة في الجمهورية اللبنانية (ديوان المحاسبة)، ومدى اعتماده على تطبيق معايير الرقابة بشكلٍ عام ومعايير العمل الميداني بشكلٍ خاص.

١ – المفهوم العام لأجهزة الرقابة العليا:
الأجهزة العليا للرقابة هي هيئات عمومية تابعة للدولة وتمارس بموجب القانون وظيفة الرقابة العمومية العليا لتلك الدولة كيفما كانت طريقة تعيينها أو تشكيلها أو تنظيمها (١).

ومن خلال هذا التعريف نرى انه في كل دولة توجد هيئة عليا للرقابة المالية، ولكن التشريعات التي ترعاها تختلف تبعاً للأنظمة السياسية والمالية السائدة، كما يتم الإختلاف في تسمية هذه الأجهزة الرقابة المتخصصة لدى هذه الدول، ومثال ذلك الجهاز المركزي للمحاسبات في جمهورية مصر العربية، وديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية، وديوان المراقبة العامة في السعودية، والمجلس الأعلى للحسابات في المملكة المغربية، والجهاز المركزي للرقابة المالية في الجمهورية السورية، إلى تسمياتٍ أخرى مختلفة في كل دولة، لكن جميعها تعتبر أجهزة رقابية عليا متخصصة في الرقابة المالية على الإدارات والمؤسسات الحكومية وفقاً لقوانين إنشائها والأنظمة السائدة لكل دولة.

ويمكن تصنيف هذه الأجهزة في ثلاثة أنواعٍ رئيسية:

- النوع الأول : ويتألف هذا النوع من محاكم للحسابات في نظامها وعملها أيضاً فهي عبارة عن غرفٍ تتمتَّع بالإستقلال إزاء السلطتين التشريعية والتنفيذية رغم تعاون هذه الأجهزة معهما، ولها صلاحيات في الرقابة المالية المسبقة أحياناً، وفي الرقابة المؤخرة النهائية دائماً، كما لها صلاحيات قضائية تطال موظفي تنفيذ المعاملات المالية في الدولة، ويندرج ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية ضمن هذا النوع ويتمتَّع بالإضافة إلى صلاحياتٍ رقابية بصلاحياتٍ قضائية لا تقل أهميةً عن صلاحيات محكمة الحسابات في أيٍ من الدول المتبِّعة مثل هذه الأنظمة.

- النوع الثاني: ويضم هيئاتٍ تحمل تسمية محاكم إلى أن هذه التسمية تشير إلى تنظيمها أكثر من وظيفتها، فهي تتألف من غرفٍ يرأسها رئيس يتمتَّع بصلاحياتٍ هامة، وتمارس أعمالها من خلال الرقابة الإدارية المسبقة أو المؤخرة اللاحقة، أو الإثنين معاً، إلا انها لا تتمتَّع إطلاقاً باختصاصاتٍ قضائية، وهي تتمتَّع حتماً بالإستقلال إزاء الحكومة دون السلطة التشريعية، ومثل هذا النوع من الأجهزة محكمة الحسابات في ألمانيا.

- النوع الثالث : وهو نظام المراقبين العامين أو المراجعين العامين، ويمتاز بهذا النوع كل من بريطانيا والولايات المتحدة والدول التي عليها تأثير بريطاني، ويمارس هذا النوع من الأجهزة أعمال الرقابة مباشرةً ويزوِّد السلطة التشريعية نتائج هذه الرقابة بتقارير يعِّدها خصيصاً لذلك.

وفي العالم العربي معظم أجهزة الرقابة المالية ليس لها الصفة القضائية باستثناء المغرب وتونس والجزائر ولبنان المتأثرة تشريعاتهم بالقوانين الفرنسية، وهي جميعها تزاول عملاً رقابياً فقط. وقد ظهرت تنظيمات لهذه الأجهزة سواء على المستوى الدولي أو الاقليمي المحلي يرعى شؤونها

---

١ - تعريف الأنتوساي.

ويسعى إلى تبادل الخبرة والمعرفة فيما بينها ومن أمثلة هذه التكتلات منظمة (الأنتوساي) وهي منظمة دولية تهتم بالرقابة المالية الحكومية من خلال إقامة الندوات والبرامج التدريبية والتثقيفية وإعداد المعايير الضرورية للرقابة المالية الحكومية بالتنسيق بين أعضائها والحث على تطبيق هذه المعايير وتطويرها باستمرار وان أغلب أعضائها هم الأعضاء المنتسبين إلى جمعية الأمم المتحدة، كما ظهرت منظمة أوروبية "أيسكوف I/AISCCUF للأعضاء الناطقين باللغة الفرنسية كلياً أو جزئياً، وعلى الصعيد العربي تمَّ تأسيس المجموعة العليا للرقابة المالية والمحاسبة (الارابوساي) سنة ١٩٧٦ ومن أهم أهداف هذه المجموعة هو تنظيم وتنمية التعاون على اختلاف أشكاله بين الأجهزة الأعضاء، بالإضافة إلى تشجيع تبادل وجهات النظر والأفكار والخبرات والدراسات والبحوث في ميدان الرقابة المالية، بالإضافة للتنسيق مع المنظمات الدولية الأخرى، وان جميع الأعضاء في جامعة الدول العربية يعتبرون حكماً أعضاء في هذه المجموعة، كما ظهرت تنظيمات اقليمية محلية مثل المنظمة الإفريقية للأجهزة العليا للرقابة على الأموال العامة (الافروساي)، وقد انضَّم إليها أغلب الدول العربية الواقعين ضمن القارة الإفريقية، وفي الفترة الأخيرة أسست منظمة للمجموعة الأسيوية للرقابة الحكومية (أسوساي) إلا أن جهاز ديوان المحاسبة اللبناني قد انتسب إلى المجموعات الثلاث الأوائل وهو بصدد درس إمكانية انضمامه للمجموعة الأسيوية (أسوساي)، لاسيما وانه انضم اليها بعض الدول العربية الأسيوية.

وفي الواقع ان وجود هذه التنظيمات ما هو إلا دليل على أهمية الدور الذي تلعبه أجهزة الرقابة العليا في مجال تحقيق عملية المراجعة والرقابة على العمليات المالية في الإدارات والمؤسسات الحكومية، وتحظى الرقابة البناءة لهذه الأجهزة باهتمام كافة الدول النامية والمتقدمة على السواء، ونتيجةً لذلك شهدت مجالات الرقابة تطوراتٍ هامة، ساهم فيها عدد من العوامل التي تكمن في اتبَّاع المنهج التخطيطي للتنمية، وتزايد حجم النفقات العامة وزيادة تأثيرها على الحياة الإقتصادية والإجتماعية، وتطبيق التحليل الإقتصادي في مجال اتخاذ القرارات لتحقيق التخصيص الأمثل للموارد المالية العامة في علاقتها بالإستخدامات البديلة لهذه الموارد، ولم تعد تقتصر الرقابة المالية فقط، وانما امتد نطاقها ليشمل رقابة الأداء التي تتناول مجالات الاقتصاد والكفاءة والفعالية، وهذا ما يعرف بمصطلح الرقابة المتكاملة.

وانطلاقاً من ذلك تقوم الأجهزة العليا للرقابة بالتطوير المستمر لأساليبها الرقابية لمسايرة الاتجاهات الحديثة في الرقابية خاصةً في ظل اقتحام الحاسب الآلي لاستخدامات معظم الجهات الخاضعة للرقابة والمراجعة.

وهي دائماً وبالتعاون فيما بينها لم تتوانَ لحظةً عن مسايرة التطوُّر العلمي في مجال الرقابة والمراجعة، حيث ترتكز استراتيجيتها على ضرورة مسايرة التطوُّر ومد جميع أعضائها بكل جديد، وحثِّهم على استخدام الحاسب الآلي بتكثيف تدريبهم عليه وتعريفهم بالطرق والأساليب الرقابية الممكن استخدامها بواسطته، هذا بالإضافة إلى المشاركة في المؤتمرات واللقاءات والندوات التي تتناول بالبحث والدراسة مجالات الرقابة المختلفة سواء على المستوى المحلي أو الإقليمي أو العالمي.

وتأكيداً لهذا الدور المهم ومنذ بداية الثمانينات بدأت هذه الأجهزة على العمل لوضع معايير للرقابة والمراجعة الواجب تطبيقها للحصول على كفاءةٍ عالية في مجال تنفيذ عمليات المراجعة على الإدارات والمؤسسات الحكومية، على غرار ما اعتمد من معاييرٍ في مراجعة المؤسسات والشركات في القطاع الخاص، والذي أثبت من خلال تطبيقها نجاح المراجع لتلك المؤسسات والشركات في مراجعة وفحصٍ حساباتها خلال الفترة السابقة من بداية هذا القرن.

وفي الحقيقة تهدف معايير الرقابة إلى تحديد الكيفية أو المناخ الذي يتم بها ممارسة وظيفة المراجعة، وهي بمثابة مقياس الأداء المهني، كما يمكن اعتبارها النموذج المستخدم لإظهار الحكم على نوعية العمل الذي يقوم به المراجع أو الجهاز ككل، والجدير بالذكر ان هذه المعايير ما زالت في بدايتها في مجال المراجعة العامة، ولم تتمتع بصفة التنفيذ الإلزامي لمستخدميها رغم اعتراف الجميع بأهميتها ومن أشهر هذه المعايير ممارسةً وأفضلها تلك المعايير المنبثقة من قبل منظمة الانتوساي والتي أجمعت عليها الهيئات العليا للرقابة المالية في أغلب الدول وهي ما زالت معايير إرشادية تعطي السلطة لكل هيئة من هيئات الرقابة المالية لجعلها ملائمة لظروفها.

٢ – معايير الرقابة المالية لأجهزة الرقابة (معايير التدقيق الدولية الحكومية)(٢)

١ – ٢ – المعطيات الأساسية في الرقابة الحكومية:

تمثل المعطيات الأساسية في الرقابة افتراضات أساسية، ومنطلقات منسقة ومتطلبات ومبادئ منطقية تساعد كلها على تطوير المعايير الرقابية وتساعد المدققين في تكوين آرائهم وصياغة تقاريرهم خاصةً في الحالات التي لا توجد فيها معايير محدَّدة.

وتتضمَّن المعطيات الأساسية في الرقابة المعايير التالية:

١-١-٢- قابلية معايير الرقابة للتطبيق:

ينص هذا المعيار على انه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة الاهتمام بأن تأتي تصرفاته مطابقة لمعايير الرقابة بالنسبة لجميع الأمور التي تعتبر ذات أهمية نسبية.

---

٢ - المعايير الرقابية للأنتوساي: وقد أوردنا بعض الفقرات كما وردت في النص الأساسي نقلاً عن بحثٍ من إعداد مدقق الحسابات الأول في ديوان المحاسبة اللبناني الأستاذ طلال العاكوم.

ويوضح لنا هذا المعيار أن بعض المعايير قد لا يكون من الممكن تطبيقها على بعض أعمال الجهاز الأعلى للرقابة بما في ذلك تلك الأجهزة التي تأخذ صورة محاكم المحاسبات ولا على الأعمال الأخرى غير أعمال الرقابة التي تقوم بها تلك الأجهزة. لذا يجب على تلك الأجهزة وضع معايير يمكن تطبيقها على تلك الأعمال لضمان انها ذات نوعية عالية بصفةٍ دائمة.

٢-١-٢- القرار أو الحكم غير المتحيِّز:

ينص هذا المعيار على انه يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يتخذ القرار اللازم بنفسه بالنسبة لجميع الأمور المختلفة التي تظهر أمامه أثناء القيام بالرقابة الحكومية.

ويوضح لنا هذا المعيار ان النصوص المحدَّدة لسلطة الجهاز الأعلى للرقابة هي الأولى بالإتباع عند وجود تعارض بينها وبين معايير الرقابة المتعارف عليها. ونتيجةً لذلك لا يمكن لأية معايير رقابية دولية، خارج الجهاز الأعلى للرقابة أن تكون آمرةً أو أن تكون لها صفة التطبيق الإلزامي على الجهاز الأعلى للرقابة أو موظفيه. ومع ذلك يجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يعتبر بأن معايير الرقابة الدولية تمثل رأياً مجمعاً عليه من قبل المراقبين الماليين (المدققين)، وتحاول أن تطبِّق هذه المعايير كلما كانت منسجمة مع السلطة القانونية للجهاز الأعلى للرقابة المالية. كما يجب على جهاز الرقابة أن يسعى جاهداً إلى إزالة أي تعارضٍ كلما كان الأمر ضرورياً لكي يتبنى بعض هذه المعايير المرغوب بها.

٣-١-٢- المساءلة العامة:

ينص هذا المعيار على انه نتيجة للوعي العام المتزايد فإن المطالبة بتقرير المساءلة العامة على الأفراد أو الوحدات التي تدير موارد عامة صارت أكثر وضوحاً، بحيث أصبحت الحاجة ملحة لإيجاد عملية المساءلة وإدارتها بفعالية.

ويبيِّن لنا هذا المعيار ان الإجراءات القانونية المتخذة من قبل الأجهزة العليا للرقابة، يجب أن ينظر إليها على انها جزء من المنطق الذي يحكم الأهداف العامة، أو على انها تؤدي إلى تحقيق الأهداف العامة للوحدات التي تتم متابعتها من قبل الأجهزة وبوجهٍ خاص تلك الأهداف المتعلقة بالمسائل المحاسبية، وعلى الجهات العامة تنفيذ واجبات المساءلة.

٤-١-٢- مسؤولية الإدارة:

ويقضي هذا المعيار بأن إعداد وتطوير نظم مناسبة للمعلومات والرقابة الداخلية والتقويم وإعداد التقارير ضمن الإدارة الحكومية سوف يسهل عملية المساءلة، وان الإدارة مسؤولة عن صحة وكفاية صيغة التقارير المالية والمعلومات الأخرى.

ويشير هذا المعيار إلى أن واجب الوحدة محل الرقابة هو توفير معلومات تتعلق بموضوع الرقابة موثوق في صحتها ودقيقة وصحيحة وكافية أي على الوحدة موضوع الرقابة ضمان صحة وكفاية التقارير المالية والبيانات المالية التي تعبِّر عن المركز المالي ونتائج العمليات.

٥-١-٢- إصدار المعايير:

وينص هذا المعيار بأن تقوم السلطات المختصة بالتحقق من صدور قواعد محاسبية مقبولة بشأن إعداد التقارير المالية وإقفال الحسابات تتعلق بحاجة الإدارة الحكومية. كما تقوم الوحدات الخاضعة للرقابة بوضع أهدافٍ تفصيلية محدَّدة وقابلة للقياس، فضلاً عن وضع أهدافٍ كلية تتعلق بالأدلة.

وهذا المعيار يوضح أمرين هما:

- انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة المالية أن تعمل مع الهيئات التي تضع المعايير المحاسبية للمساعدة على التأكد من وجود معايير محاسبية ملائمة صدرت عن الإدارة الحكومية.
- أن توصي الأجهزة العليا للرقابة المالية الوحدات الخاضعة لرقابتها بأن تضع أهدافاً واضحة وقابلة للقياس.

٦-١-٢- ثبات المبدأ المحاسبي:

يقضي هذا المعيار بأنه يجب أن يؤدي التطبيق المستمر لمبادئ المحاسبة المقبولة إلى عرضٍ دقيق للمركز المالي ونتائج العمليات.

وهذا المعيار يوجب على الوحدة الخاضعة للرقابة المالية بأن تجعل تصرفاتها مطابقةً للمبادئ المحاسبية حسب الظروف الملائمة، فضلاً عن ضرورة تطبيق مثل تلك المبادئ بصفةٍ مستمرة.

٢-١-٧- أنواع الرقابة الداخلية:

يقضي هذا المعيار بأن وجود نظام ملائم للرقابة الداخلية يقلل من خطر الأخطاء والمخالفات. وهذا المعيار يوجب على الوحدة الخاضعة للرقابة بأن تضع نظماً مناسبة للرقابة الداخلية للمحافظة على مواردها. وأن تتحقق من أن أنواع الرقابة الداخلية قد وضعت في محلها الصحيح. وانها تعمل للمساعدة في التحقُّق من أن التصرفات قد جاءت مطابقةً للقوانين والأنظمة الموضوعة. ورغم أن ذلك مسؤولية الوحدة وليس مسؤولية المراقب المالي (المدقق). إلا أن هذا لا يعفي المراقب المالي من تقديم الإقتراحات والتوصيات إلى الوحدة الخاضعة للرقابة إذا كانت أنواع الرقابة الداخلية غير ملائمة أو مفقودة.

٢-١-٨- الإطلاع على المعلومات:

ينص هذا المعيار على أن تسهل القواعد التشريعية تعاون الجهات الخاضعة للرقابة بتوفير حق الإطلاع والمحافظة عليه بالنسبة لجميع المعلومات المتعلقة بموضوعٍ ما. واللازمة من أجل التقويم الشامل للأنشطة محل الرقابة.

وبمقتضى هذا المعيار. يحق للجهاز الأعلى للرقابة الإطلاع على مصادر المعلومات والبيانات. فضلاً عن حق الإتصال بموظفي ومستخدمي الوحدة الخاضعة للرقابة. وذلك من أجل القيام بصورةٍ مناسبة بمسؤولية الرقابة.

٢-١-٩- الأنشطة التي يجب مراقبتها:

بموجب هذا المعيار فإن جميع أوجه نشاط الرقابة داخلة ضمن السلطة القانونية للرقابة المالية التي يمارسها الجهاز الأعلى للرقابة.
ويوضح لنا هذا المعيار بأن النطاق الكامل للرقابة الحكومية يتضمَّن الرقابة النظامية ورقابة الأداء.

كما يوضح هذا المعيار بأن مهما اختلفت اختصاصات وسلطات أجهزة الرقابة العليا. فإن وظيفتها الأساسية هي دعم وتأييد المساءلة العامة. خاصةً ونحن نجد في بعض البلدان الجهاز الأعلى للرقابة على هيئة محكمة. ومن هنا فإن الوظيفة القانونية تتطلَّب من محكمة الحسابات أن تتأكد من أن كل شخصٍ مخوَّل بالتعامل بالأموال العامة عرضة للمساءلة أمامها. وانه يكون خاضعاً لاختصاصها القضائي.

٢-١-١٠- تحسين تقنيات الرقابة المالية:

وينص هذا المعيار على انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تعمل على تحسين التقنيات اللازمة للقيام بمراقبة صحة مقاييس الأداء.
ويوضح لنا هذا المعيار أن الدور الرقابي الواسع للمراقبين(المدققين) يتطلَّب منهم تحسين وتطوير تقنيات ومناهج جديدة لتقويم ما إذا كانت مقاييس الأداء تستعمل من قبل الوحدة المراقبة صحيحة ومعقولة. ويجب على المدققين أن يستفيدوا من تقنيات ومناهج فروع العلوم الأخرى مثل الإحصاء. الإدارة. نظم المعلومات...

٢-١-١١- تعارض المصالح:

وينص هذا المعيار على انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تتجنَّب تعارض المصالح بين المراقب (المدقق) والوحدة الخاضعة للرقابة.

ويوضح لنا هذا المعيار أن نطاق السلطة القانونية للرقابة المالية يحدد نطاق القواعد التي يجب تطبيقها من قبل الجهاز الأعلى للرقابة ويجب على الجهاز الأعلى الحفاظ على استقلاليته وموضوعيته.

٢-٢- المعايير العامة في الرقابة الحكومية:

تتناول هذه المعايير المؤهلات التي يجب أن تتوفَّر في كل من المدقق والمؤسسة الرقابية. حتى يتمكَّن كل منهما من القيام بتنفيذ المهام المتعلقة بالمعايير الميدانية والمعايير الخاصة بإعداد التقارير بكفاءةٍ وفعالية.

وتتضمَّن المعايير العامة ما يلي:

٢-٢-١- التوظيف والتعليم:

يتطلَّب ممارسة مهنة الرقابة(التدقيق) مؤهلات علمية معيَّنة. وتدريب مخصَّص للقيام بأعمال الرقابة (التدقيق). وخبرة في ممارسة المهنة لمدةٍ معيَّنة.

٢-٢-٢- التدريب والتطوير:

ويقضي هذا المعيار بأنه على الجهاز الأعلى للرقابة تأمين التدريب اللازم للمدققين وغيرهم من موظفي الجهاز، سواء كان ذلك داخل الجهاز نفسه أو من خلال المشاركة في الدورات التي تعقد خارجه. كما انه يجب الاحتفاظ بسجلاتٍ عن مهارات موظفيه مما يساعده على التخطيط للعمليات الرقابية، ومعرفة الاحتياجات المتعلقة بالتطوير المهني والعمل على تحقيقها.

على الجهاز أن يضع المعايير الخاصة بترقية موظفيه ومراجعتها بشكلٍ منتظم.

٣-٢-٢- التوجيهات المكتوبة:

ويقضي هذا المعيار بأنه على الجهاز الأعلى للرقابة الإحتفاظ بسجلاتٍ عن ممارساته الرقابية، وعن السياسات التي يتبعها عن معاييره كما يؤكد هذا المعيار بأن الاتصال بموظفي الجهاز بواسطة التعاميم المكتوبة هو أمر مهم لإيصال الإرشادات والتوجيهات إليهم.

٤-٢-٢- استخدام المهارات:

ويقضي هذا المعيار بأنه على الجهاز الأعلى للرقابة تقدير عدد أصحاب المهارات المطلوبة لتنفيذ أي عمليةٍ رقابية، حتى يتمكن من تعيين الموظفين الذين سيقومون بعملية التنفيذ، وبالتالي مراقبتهم.

٥-٢-٢- المراجعات الخاصة بضمان الجودة:

ويقضي هذا المعيار بأنه على الجهاز الأعلى للرقابة الإهتمام بالبرامج التي تضمن الجودة في تنفيذ العمليات الرقابية. ويجب على الجهاز الأعلى للرقابة أن يضع نظماً وإجراءات بهدف :

- التأكد من أن العمليات الرامية إلى ضمان الجودة الكاملة قد تمَّ تطبيقها بشكلٍ مرضٍ.
- تأمين جودة التقرير الرقابي.
- ضمان التحسينات وتفادي تكرار النواقص.

٦-٢-٢ الإستقلالية:

ويقضي هذا المعيار بأن يكون الجهاز الأعلى للرقابة والمدقق مستقلين عن السلطة التنفيذية، السلطة التشريعية، والهيئة الخاضعة للرقابة، بحيث لا تكون هيئات الرقابة العليا خاضعة لتوجيه السلطتين التشريعية والتنفيذية، مما يمكنها من القيام بالعملية الرقابية بحريةٍ ودون تدخلاتٍ أو قيود. وهذا يضمن المصداقية لنتائج العمل الرقابي لهذه الأجهزة.

٧-٢-٢- تضارب المصالح:

ويقضي هذا المعيار على انه يجب على الأجهزة العليا للرقابة أن تتفادى تعارض المصالح بين المدقق والهيئة الخاضعة للرقابة.

٨-٢-٢- الكفاءة – الإختصاص:

وينص هذا المعيار على انه يجب أن يكون لدى المدقق ولدى الجهاز الأعلى للرقابة الكفاءة المطلوبة.

ويوضح لنا هذا المعيار أهمية أن يكون لدى الجهاز الأعلى للرقابة المهارات والخبرات الضرورية من أجل الممارسة الفعالة لسلطته الرقابية، ويجب أن يؤدي العمل الرقابي من خلال أشخاصٍ تكون مؤهلاتهم العلمية وخبراتهم منسجمة مع طبيعة ونطاق عمل الرقابة.

٩-٢-٢- العناية اللازمة:

ويقضي هذا المعيار بأنه على المدقق والجهاز الأعلى للرقابة بذل العناية اللازمة عند تطبيق معايير الرقابة، وهذا يتضمَّن بذل العناية اللازمة في تحديد الإثباتات وجمعها وتقويمها، وفي إعداد التقارير بشأن الملاحظات المكتشفة والنتائج والتوصيات.

على الجهاز الأعلى للرقابة أن يكون منصفاً في عملية التقييم وإعداد التقرير بشأن أي عملية رقابية على الإدارات والمؤسسات العامة، كما أن عليه أن يكون موضوعياً في هذه الرقابة.

٢-٣- المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية:

ان المعايير الميدانية في الرقابة الحكومية تمثل معايير تنفيذية تتعلق بالجانب التنفيذي لعملية الرقابة. في حين كانت المعايير العامة تمثل الجانب التنظيمي للعملية الرقابية.

فالمعايير الميدانية في الرقابة تهدف إلى تحديد الإطار العام للإجراءات التي يجب على المدقق اتخاذها من أجل القيام بالعمل الرقابي وإداراته، بغية التوصُّل إلى افضل النتائج التي يسعى للحصول عليها من العملية الرقابية.

إن المعايير الميدانية قابلة للتطبيق على جميع أنواع الرقابة، وهي تتمثَّل في ما يلي:

٢-٣-١-التخطيط:

ويقضي هذا المعيار بأنه يجب على المدقق أن يضع تخطيطاً للعملية الرقابية يضمن له تنفيذها بدرجةٍ عالية من الجودة، وبطريقةٍ اقتصادية وفعالة وكفوءة وفي الوقت المناسب، كما يمكنه من اكتشاف أي عملية غش أو سوء تصرف أو غيرها من الأعمال غير القانونية.

٢-٣-٢- الإشراف والمراجعة:

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي الإشراف على عمل الموظفين المولجين بالعملية الرقابية على كافة مستوياتهم، وفي أي مرحلةٍ من مراحل العمل الرقابي، فالإشراف ضروري للحفاظ على جودة ونوعية العمل الرقابي، بغية تحقيق الأهداف المرسومة للعملية الرقابية.

٢-٣-٣- دراسة وتقييم المراقبة الداخلية:

يقضي هذا المعيار بأنه على المدقق عند تحديد مدى ونطاق العملية الرقابية، أن يدرس حدود إمكانية الاعتماد على الرقابة الداخلية.

٢-٣-٤- المطابقة مع القوانين والأنظمة المعمول بها:

إن احترام القوانين والأنظمة أمر هام في الرقابة المالية الحكومية، لأن الهيئات والوحدات الحكومية تنشأ عادةً بموجب القانون، وتحكمها أنظمة وقوانين مفصَّلة أكثر من تلك التي تحكم الهيئات الخاصة.

إن هذا المعيار يوجب إجراء اختبارٍ لمدى مطابقة التصرفات أو العمليات للقوانين والنظم المعمول بها عند تنفيذ العملية الرقابية، كما على المدقق أن يضع خطوات وإجراءات العملية الرقابية، بحيث تضمن له الكشف عن الأخطاء والمخالفات والتصرفات المخالفة للأنظمة والقوانين، والتي يمكن أن يكون لها تأثير مباشر أو غير مباشر على المبالغ الواردة في البيانات المالية أو على نتائج الرقابة، كما أن على المدقق تحديد مدى تأثير هذه الأفعال على نتائج الرقابة.

٢-٣-٥- إثباتات الرقابة:

ويقضي هذا المعيار بأنه يجب أن يحصل المدقق على الأدلة الكافية خلال عملية الفحص والملاحظة والإستفسارات والمصادقات، وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي بخصوص الهيئة والبرنامج والنشاط أو الوظيفة المراقبة، ومن الضروري أن تكون أدلة الإثبات كافية من حيث الكمية والتنوُّع، وجيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجةٍ مقبولة.

ينبغي أن يوثق المدققون اثباتات الرقابة توثيقاً كافياً في أوراق العمل بما في ذلك التخطيط ومداه والعمل المنجز ونتائج العملية الرقابية.

إن أوراق العمل ينبغي أن تكون مكتملةً ومفصلة، بحيث يتمكن أي مدقق متمرِّس في المهنة وليس له علاقة مسبقة بالعملية الرقابية من تأكيد النتائج التي تمَّ التوصل إليها وذلك من خلال إطلاعه على هذه الأوراق.

إن مدى ما تحتويه أوراق العمل وتنظيمها يدلان على درجة الكفاءة المهنية التي يتمتع بها المدقق.

٢-٣-٦- تحليل البيانات المالية:

وينص هذا المعيار على انه ينبغي على المدققين عند القيام بالرقابة المالية وغيرها من أنواع الرقابة الأخرى، أن يحللوا البيانات المالية للتثبت من مراعاة المعايير المحاسبية بشأن إعداد التقرير والكشوف المالية، وينبغي اجراء تحليلٍ للبيانات المالية إلى الحد الذي يتم فيه الحصول على اساسٍ معقول يساعد على ابداء الرأي في البيانات المالية.

٤-٢- معايير صياغة التقارير في الرقابة الحكومية:

ان تعبير صياغة التقارير يتضمَّن رأي المدقق والملاحظات المتعلقة بالبيانات المالية بنهاية العملية الرقابية المالية التقليدية(النظامية)، إلى جانب تقرير المدقق بنهاية إتمام رقابة على الأداء.

وتقضي هذه المعايير:

على أن يقوم المدقق في نهاية كل عمليةٍ رقابية بإعداد رأي مكتوب أو تقريرٍ في شكل ملائم، يوضح فيه الملاحظات المكتشفة بأسلوبٍ مناسب، وأن يكون محتواه سهل الفهم وبعيداً عن الغموض والإلتباس، متضمناً المعلومات المتعلقة بالموضوع والمؤيدة بإثباتاتٍ كافية.

على الجهاز الأعلى للرقابة أن يقرر الإجراء الواجب اتخاذه فيما يتعلق بالممارسات الاحتيالية أو المخالفات الخطيرة المكتشفة من قبل المدققين.
إن معايير صياغة التقرير في الرقابة تنقسم إلى قسمين هما:

٤-٢-١- المعايير الشكلية:

١ - العنوان:

وينص هذا المعيار على أن يسبق الرأي أو التقرير بعنوانٍ مناسب يساعد القارئ على تمييزه عن البيانات والمعلومات الصادرة عن الآخرين.

٢ - التوقيع والتاريخ:

ويقضي هذان المعياران بأن الرأي أو التقرير ينبغي أن يكون موقعاً بشكلٍ مناسب، وأن يذكر التاريخ بما يفهم القارئ بأن المدقق قد أخذ بالاعتبار تأثير الحوادث أو المعلومات التي علم بها حتى ذلك التاريخ.

٤-٢-٢- المعايير الخاصة بالمحتوى:

١ - الأهداف والنطاق:

ويقضي هذان المعياران بأن الرأي أو التقرير ينبغي أن يتضمَّن الغرض من العملية الرقابية وحدودها.

٢ - بلوغ حد الكمال:

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي أن تلحق الآراء بالبيانات المالية المتعلقة بها وأن تنشر معها، أما بالنسبة لتقارير الأداء فيمكن أن لا تلحق بشيء.
إن آراء وتقارير المدقق ينبغي أن تقدم كما أعدَّت من قبله دون تغيير، وذلك من أجل حفاظ الجهاز الأعلى للرقابة على استقلاله، كما ينبغي أن يكون الجهاز الأعلى للرقابة قادراً على تضمين تقاريره ما يراه مناسباً وهاماً، وهذا ما يساعد على بلوغ تقرير الرقابة المالية حد الكمال. أما إذا كانت هناك معلومات لا يمكن الكشف عنها بسبب تأثيرها على المصلحة الوطنية، يمكن للمدقق إعداد تقريرٍ منفصَّل يتضمَّن هذه المعلومات السرية.

٣ - المرسل إليه:

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي أن يحدِّد التقرير أو الرأي الجهة التي سيرسل إليها، وقد يتم الإستغناء عن ذلك في حالة وجود اجراءات تسليم رسمية.

٤ - تحديد الموضوع:

ويقضي هذا المعيار بأن يحدد الرأي أو التقرير البيانات المالية بالنسبة للرقابة المالية والمجال بالنسبة لرقابة الأداء التي يتعلق بها. ويتضمَّن التقرير أو الرأي اسم الوحدة الخاضعة للرقابة والتاريخ والفترة التي تغطيها البيانات المالية وموضوع البحث الذي تم رقابته.

٥ - الأساس القانوني:

ويقضي هذا المعيار بأنه ينبغي أن يحدد التقرير أو الرأي الرقابي التشريع أو غيره من السلطات التي تنص على اجراء الرقابة.

٦ - مطابقة المعايير:

ويقضي هذا المعيار بأن على الآراء والتقارير المالية أن تشير إلى المعايير أو المعلومات الرقابية التي طبقت عند القيام بالعملية الرقابية، لطمأنة القارئ من أن الرقابة قد أجريت وفقاً للإجراءات أو الأصول المقبولة بصفةٍ عامة.

٧ - المطابقة مع القوانين والأنظمة:

ويقضي هذا المعيار بضرورة أن تعد الآراء والتقارير المالية حسب القوانين والأنظمة الخاصة بها والخاصة بالهيئة الخاضعة للرقابة وبالقوانين ذات العلاقة. وعلى المدققين أن يكونوا حذرين في وضع ملاحظاتهم بصورةٍ ملائمة في حالة عدم المطابقة مع القوانين والأنظمة.

٨ - مراعاة الوقت المناسب:

ويقضي هذا المعيار بأن الرأي أو التقرير الرقابي ينبغي أن يكون جاهزاً في الوقت المناسب، لكي يستفيد منه القراء أو المستعملين له إفادةً قصوى، وخاصةً أولئك المطلوب منهم اتخاذ اجراءاتٍ ضرورية.

بالنسبة للرأي، ينبغي أن يشير بوضوح إلى ما إذا كان غير مقيداً أو مقيداً، وإذا كان مقيداً فهل هو مقيَّد في نواحٍ معيَّنة أو هو مخالف أو انه امتنع عن إعطاء رأي.

ينبغي أن تحتوي التقارير حتى تكون بناءةً على اجراءاتٍ علاجية في المستقبل وليس على انتقاداتٍ فقط.

٣ – الدور الواقعي الميداني لرقابة ديوان المحاسبة في الجمهورية اللبنانية.

حددَّت مهمة ديوان المحاسبة بالسهر على الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة وذلك (٣):

- بمراقبة استعمال هذه الأموال ومدى انطباق هذا الاستعمال على القوانين والأنظمة المرعية الاجراء.
- بالفصل من صحة وقانونية معاملاتها وحساباتها.
- بمحاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بها.

وتخضع لهذه الرقابة:

١. إدارات الدولة (٤).
٢. بلديات بيروت وطرابلس والميناء وبرج حمود وصيدا وزحلة المعلقة وسائر البلديات التي أخضعت أو تخضع لرقابة ديوان المحاسبة بمرسومٍ يتخذ في مجلس الوزراء بناء على اقتراح رئيس مجلس الوزراء.
٣. المؤسسات العامة التابعة للدولة أو للبلديات الخاضعة لرقابة ديوان المحاسبة.
٤. هيئات الرقابة التي تمثل الدولة في المؤسسات التي تشرف عليها أو في المؤسسات التي تضمن لها الدولة حداً أدنى من الأرباح.
٥. المؤسسات والجمعيات وسائر الهيئات والشركات التي للدولة أو البلديات أو المؤسسات العامة التابعة للدولة أو البلديات علاقة مالية بها عن طريق المساهمة أو المساعدة أو التسليف.

ويمارس ديوان المحاسبة دوره في مجال الرقابة والمراجعة من خلال الوظائف المحدَّدة له، ولديوان المحاسبة وظيفتان: وظيفة إدارية ووظيفة قضائية.

١-٣- الوظيفة الإدارية:

يمارس ديوان المحاسبة رقابته الإدارية من خلال رقابة إدارية مسبقة تجري على تنفيذ الموازنة، ورقابة إدارية مؤخرة تجري على الحسابات الإدارية التفصيلية ومشروع قطع الحساب الذي يعرض على المجلس النيابي لإقراره، كما يقوم بإبداء الرأي في بعض الأمور المالية والتي من شأنها أن تهدف إلى تحسين العمليات المالية وتخدم عمليات المراجعة فيما بعد.

١-١-٣- الرقابة الإدارية المسبقة:

تجري الرقابة الإدارية المسبقة على بعض أعمال تنفيذ الموازنة قبل اكتمال هذه الأعمال أي عندما تكون في الطور التحضيري لها، وهي تهدف إلى التثبت من صحة المعاملة وانطباقها على الموازنة وأحكام القوانين والأنظمة، أي التثبت من قانونية المعاملة.

---

٣ - المادة الأولى من المرسوم الإشتراعي رقم ٨٢ تاريخ ١٦ أيلول ١٩٨٣ قانون تنظيم ديوان المحاسبة.
٤ - يوجد استثناء لبعض إدارات الدولة بعدم خضوعها لرقابة ديوان المحاسبة مثل مصرف لبنان، وهذا الإستثناء يحدد في قانون إنشاء هذه المؤسسات.

وهذه الرقابة هي من المعاملات الجوهرية وتعتبر كل معاملةٍ لا تجري عليها هذه الرقابة غير نافذة ويحظر على الموظف وضعها في التنفيذ تحت طائلة العقوبات المنصوص عليها في المواد ٦٠ و٦١ من قانون تنظيم ديوان المحاسبة.

والجدير بالذكر أن ديوان المحاسبة استنفذ كافة الأساليب والطرق في ممارسة هذه الرقابة وأتقن كافة الأحكام اللازمة لها. لكن في الآونة الأخيرة بدأ التفكير في الغاء هذه الرقابة ليحل محلها الرقابة على الأداء والتركيز على الرقابة على الحسابات بما يعرف بالمراجعة.

وتخضع لهذه الرقابة فيما خص الواردات المعاملات التالية:

- معاملات تلزم الإيرادات عندما تفوق القيمة خمسة ملايين ليرة لبنانية.
- معاملات بيع العقارات عندما تفوق القيمة خمسة ملايين ليرة لبنانية.

وتخضع لهذه الرقابة فيما خص النفقات المعاملات التالية:

- صفقات اللوازم والأشغال والخدمات عندما تفوق القيمة ٧٥٠٠٠٠٠٠ ل.ل.
- الإتفاقات الرضائية بما فيها عقود الإيجار عندما تفوق القيمة ٥٠٠٠٠٠٠٠ ل.ل.
- معاملات المنح والمساعدات عندما تفوق القيمة ١٥٠٠٠٠٠٠٠ل.ل.
- معاملات المساهمات عندما تفوق القيمة ١٥٠٠٠٠٠٠ ل.ل.
- معاملات المصالحات الحبية على دعاوى أو خلاف تفوق القيمة موضوع النزاع ١٥٠٠٠٠٠٠ل.ل.

وتعتبر موافقة الديوان المسبقة على هذه المعاملات ملغاة إذا لم يعمل بها خلال السنة المالية التي أعطيت خلالها.
وبنتيجة هذه الرقابة التي يجريها الديوان يتخذ قراراً بالموافقة على المعاملة أو بعدم الموافقة. وفي هذه الحالة الأخيرة يمكن للإدارة المختصة عرض القضية على مجلس الوزراء الذي يبت فيها بقرارات معللة.

ومن حسنات هذه الرقابة تجري قبل التنفيذ ومن شأنها أن تحول دون الوقوع في بعض المخالفات والتجاوزات مما يساهم في حفظ وصيانة الأموال العمومية التي هي مهمة الديوان الأساسية. لكن من عيوبها انها تزيد الروتين الإداري وتعيق الرقابة المؤخرة نظراً لانهماك الديوان في إنجازها بسبب ضيق الوقت المحدَّد لإنهائها وقلة عدد الموظفين في ملاكاته.

٢-١-٣- الرقابة الإدارية المؤخرة أو اللاحقة:

جاء تحديد الغاية من هذه الرقابة في المادة ٤٥ من قانون الديوان بأنها" تقرير المعاملات المالية ونتائجها العامة من حين عقدها إلى حين الانتهاء من تنفيذها إلى قيدها في الحسابات وبنتيجة هذه الرقابة يضع الديوان تقريراً سنوياً، وتقارير خاصة يضمنها ملاحظاته واقتراحاته ويقدمها إلى السلطات العامة والمراجع المختصة.

ويتضح من التحديد القانوني ان الرقابة الإدارية المؤخرة تعطي الديوان صلاحيات واسعة في مجال تقويم الأداء لدى الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابته. لاسيما إذا تم ممارسة هذه الرقابة من خلال مفهومها الواسع الذي ينطلق من العناصر الأساسية التي تقوم عليها رقابة الأداء، وهي استخدام الموارد الإقتصادية بما يحقق الغاية المثلى وهي التوفير والكفاءة والفعالية انطلاقاً من واقع أقل تكلفة بأفضل جودة وفي الوقت اللازم والمحدد.

وبالتالي فإن المفهوم التقليدي لهذه الرقابة حالياً هو القيام بمراجعة المرحلة الإدارية لعملية تنفيذ الموازنة في شقيها النفقات المصروفة، والإيرادات المحققة والموضوعة قيد التحصيل، وان عملية المراجعة تتم من خلال بياناتٍ فصلية ترسل إلى الديوان تباعاً من قبل المرجع المختص في الإدارات العامة، ويهدف الديوان من عملية مراجعة هذه البيانات التحقق فيما يخص النفقات من صحة الإنفاق ومدى انطباقه على القوانين والأنظمة والاعتمادات المرصدة له في الموازنة، وفيما يخص الواردات صحة الإيرادات المحققة والموضوعة قيد التحصيل للتأكد من قانونية الإيراد المحقق والمراد تحصيله ومدى انطباقه على قانون الموازنة أو أي قانون آخر. أما فيما يخص الواردات المحصلة سوف تراجع في إطار حساب المهمة.

وتعتبر هذه المراجعة مدخل للرقابة على مشروع قانون قطع حساب الموازنة الذي يجب تقديمه إلى الديوان قبل ١٥ آب من السنة التي تلي سنة الموازنة على أن يضع الديوان تقريراً يحدد فيه الملاحظات الناجمة عن عملية تنفيذ الموازنة وتأثيرها على العمليات المالية لخزينة الدولة والحالة المالية للبلاد، ويتم ارفاقه بمشروع قانون قطع الحساب عند إرساله للبرلمان لإقراره. لكن لم يمارس الديوان هذه الرقابة بفاعلية لأسباب عديدة.

٣-١-٣- إبداء الرأي في بعض الأمور المالية:

إضافةً إلى ما تقدَّم يقوم ديوان المحاسبة بإبداء رأيه في المواضيع المالية التي تعرض عليه من قبل الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابته. وهذا الرأي له الصفة الإستشارية، إلا أن الإدارات أو المؤسسات طالبة الرأي تتقيَّد به عادةً وهي تعتمد مجموعات الآراء الإستشارية التي يصدرها الديوان كمراجع تسترشد بها عند الحاجة.

٤ – الوظيفة القضائية.

يمارسها ديوان المحاسبة برقابته على الحسابات وعلى كل من يتولّى استعمالها أو إدارة الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة وهي رقابة مؤخرة وعلى نوعين:

٤-١- الرقابة على الحسابات:

تشكل الرقابة على الحسابات المهمة الأساسية لديوان المحاسبة. ويمكن اعتبارها ركناً أساسياً للديوان في تحقيق عمليات المراجعة. وتجري هذه الرقابة على حسابات مهمة المحتسبين المقدَّمة إليه، بما في ذلك حسابات مهمة المحتسبين غير النظاميين، أي الذين يتولّون مهمة المحتسب دون أن تكون لهم الصفة القانونية ويطلق عليهم اسم المحتسب الواقعي. والهدف من هذه الرقابة هو البت في صحة هذه الحسابات وانطباقها على القوانين والأنظمة.

ويصدر الديوان بنتيجتها قرارات مؤقتة تبيِّن المآخذ والملاحظات الموجهة إلى المحتسب والتي يتوجَّب الرد عليها خلال مهلةٍ تحدَّد له.
ثم قراراتٍ نهائية تبيِّن أن المحتسب بريء الذمة أو مسلفاً أو مشغول الذمة. وفي هذه الحالة يحكم الديوان على المحتسب بتسديد القيمة الباقية في ذمته.

وتتناول الرقابة على الحسابات المعاملات التالية:

٤-١-١- فيما يتعلَّق بواردات الموازنة:

- صحة المستندات التي تمَّ التحصيل بموجبها.
- صحة التحصيلات وانطباقها على قوانين الجباية.
- توريد المبالغ المحصَّلة إلى الصناديق العامة.

٤-١-٢- فيما يتعلَّق بنفقات الموازنة:

- صحة المستندات التي جرى الدفع بموجبها وانطباق المعاملة على القوانين والأنظمة المرعية الاجراء.
- التأكد من وجود الأوراق المثبتة للنفقة كما حدّدها القانون.

٤-١-٣- فيما يتعلَّق بمقبوضات ومدفوعات الخزينة:

- صحة معاملات القبض المقبوضة لحساب الخزينة وانطباقها على الأوامر الصادرة عن الجهة الصالحة.
- صحة معاملات الدفع المدفوعة لحساب الخزينة وانطباقها على الأوامر الصادرة عن الجهة الصالحة.

٤-١-٤- فيما يتعلَّق بمحاسبة المواد:

- صحة استلام المواد والمستندات المؤيدة لذلك.
- صحة حفظ هذه المواد وتسليمها والأرصدة المتبقية منها.
- صحة تنظيم بيانات الجردة ومطابقتها على السجلات.

٤-١-٥- فيما يتعلق بالعمليات الحسابية للحسابات:

- صحة الحسابات وانطباقها على القوانين والأنظمة ومبادئ المحاسبة المتفق عليها.
- صحة انطباق القيود على الأوراق المثبتة المقدَّمة.

٥ – العمل الميداني للرقابة على الحسابات الممارسة في ديوان المحاسبة:

قبل الخوض في كيفية ممارسة ديوان المحاسبة للعمل الميداني في نطاق رقابته القضائية على الحسابات، أرى أنه من الضروري الإشارة إلى عدم تطرُّق أي مؤلف أو باحث من قبل إلى هذا الموضوع. وبشكلٍ تخصصي في لبنان، على الرغم من أهميته البالغة، إذ اقتصرت جميع الأبحاث والمؤلفات المتداولة على ذكر المعاملات لجهة الواردات أو النفقات التي تتناولها الرقابة سواء على الحسابات أو على الموظفين والنصوص القانونية التي ترعى ذلك.
وفيما يلي نبذة عن الواقع الميداني للموضوع:

٥-١- في كيفية إرسال حسابات المهمة إلى ديوان المحاسبة المتعلقة بالإدارات العامة (٥):

يرسل المحتسبون المركزيون والمحتسبون المحليون (محتسب المالية المركزي، محتسب الجمارك المركزي، محتسب البريد المركزي، محتسب إدارة المواصلات السلكية واللاسلكية المركزي، محتسب اليانصيب المركزي، محتسب مكتب الحبوب والشمندر السكري المركزي، أو أي محتسب مركزي لموازنة ملحقة عند الإقتضاء، المحتسبون المحليون كمحتسبي المالية والجمارك والبريد والمواصلات السلكية واللاسلكية ومحتسبو الإدارات ذات الموازنات الملحقة بحال وجودهم، وكذلك كل موظف يعطى هذه الصفة بمرسوم) ( ) حسابات مهمتهم إلى ديوان المحاسبة بواسطة مصلحة المحاسبة العامة في وزارة المالية وبتواريخ حدَّدها القانون، والمنظَّمة بطريقة القيد المزدوج بالنسبة إلى المحتسب المركزي، والقيد البسيط بالنسبة إلى المحتسب المحلي وفقاً للتصميم العامّ للحسابات المحدَّد خصيصاً لذلك.

ويتضمَّن حساب المهمة ما يلي:

- وضعية الحساب في أول السنة أو في التاريخ الذي استلم فيه المحتسب مهمته.
- مجموع العمليات التي قام بها المحتسب من قبضٍ أو دفعٍ خلال السنة أو خلال مدة العمل الفعلية.
- وضعية الحساب في آخر السنة أو في تاريخ مهمة المحتسَب إذا انتهت هذه المهمة قبل آخر السنة.

وان إرسالها يتُّم وفقاً لنماذج محدَّدة خصيصاً للمحتسب المركزي ونماذج للمحتسب المحلي(٦)، ويرفق المحتسب مع حساب مهمته.

مستنداتٍ ثبوتية عامة تتعلَّق بالوثائق المثبتة لوضعية المحتسب الشخصية وأخصها قرار تسميته ومحضر حلفه اليمين أمام ديوان المحاسبة وسند الكفالة المقدَّم وكذلك كشف حساب المصرف في ١٢/٣١ من السنة مع خلاصة حساب المطابقة والبيانات المثبتة ومحاضر تعداد الصندوق في آخر السنة، وكذلك بياناً عن السنة المختصة بالإيرادات التي تجبى بموجب جدول تكليف متضمِّناً قيمة البقايا في ٣١ كانون الأول والمدوَّرة إلى السنة المختصة، وقيمة التحققات والغرامات والإلغاء والتنزيل والمحصَّل من قيمة الإلغاء والتنزيل والحسومات الناتجة عن الدفع المعجَّل والقيم الهالكة والساقطة بمرور الزمن والصافية الواجب تحصيلها والمحصَّلة والباقية قيد التحصيل.
ومستنداتٍ ثبوتية خاصة تتعلَّق بما يلي:

أ - بالنسبة لعمليات الموازنة:

- أوامر القبض أو التحصيل أو سندات التصفية.
- حوالات الصرف مع أوراقها المثبتة بحسب تنفيذ الموازنة وتنسيبها.

ب - بالنسبة للعمليات الجارية خارج الموازنة:

- أوراق الثبوت التي تحدِّد لكل نوعٍ منها بقرارٍ يصدر عن الإدارة المختصة.

٥-٢- في كيفية إرسال حسابات المهمة المتعلقّة بالمؤسسات العامة والبلديات إلى الديوان (٧):

يرسل الموظفون المختصون في المؤسسات العامة والبلديات الخاضعة لقانون المحاسبة العمومية حسابات المؤسسة أو البلدية والمستندات وأوراق الثبوت العائدة لها وفقاً لنظامٍ خاص يوضع بالإتفاق بين المؤسسة أو البلدية من جهة، وديوان المحاسبة من جهةٍ أخرى، يصدَّق بمرسومٍ يتخذ في مجلس الوزراء.

٥-٣- في كيفية إرسال حساب المهمة للمؤسسات والجمعيات وسائر الهيئات التي للدولة أو البلدية علاقة مالية بها عن طريق المساهمة أو المساعدة أو التسليف إذا تجاوزت هذه المساهمة أو المساعدة حداً معيَّناً محدَّد في القانون حالياً بمبلغ ٢٥ مليون ل.ل. خلال السنة المالية ( ):

يرسل القيِّم قبل آخر شهر شباط من السنة التالية إلى الإدارة حساباً عن المال المعطى للهيئة، يضم إليه كافة أوراق الثبوت والمستندات والإيضاحات العائدة له، تودع الإدارة بشخص المدير أو الرئيس لديها، هذا الحساب مع مستنداته إلى ديوان المحاسبة قبل آخر شهر آذار، وترفقه بمطابقتها بشأنه ( ).

يتولَّى ديوان المحاسبة التدقيق في الحساب في مدةٍ أقصاها ثلاثة أشهرٍ من تاريخ إيداعه، ويضع بنتيجته تقريراً خاصاً يضمِّنه نتائج التدقيق

---

٥ - المحتسب المركزي هو الذي يسأل عن واردات الموازنة ونفقاتها، وعن العمليات الخارجة عن نطاق الموازنة أي عمليات الخزينة. أما المحتسب المحلي هو الذي يسأل عن العمليات الخارجة عن نطاق الموازنة، ويؤمِّن محلياً قبض واردات الموازنة ودفع نفقاتها لحساب المحتسب المركزي المرتبط به.

٦ - المرسوم رقم ٣٤٨٩ تاريخ ١٩٦٥/١٢/٢٨.

٧ - المرسوم ٣٣٧٣ تاريخ ١١ كانون الأول ١٩٦٥.

وتوصياته واقتراحاته. ويبلغ هذا التقرير إلى كلٍ من الوزير المختص والإدارة والهيئة. ويمكن إبلاغه عند الإقتضاء إلى سائر المراجع المنصوص عنها في المادة ٤٩ من قانون تنظيم الديوان ( ).

ويعتمد تقرير الديوان أساساً إما لتبرئة ذمة القيِّم عن المال المعطى للهيئة وإما لإشغال ذمته ( ).

٤-٥- في هيئة ديوان المحاسبة ونظامه:

يتألف ديوان المحاسبة من قضاة ومراقبين ومدققي حسابات ( ). ويلحق به موظفين إداريين. وتكون لديه نيابة عامة مستقلة.

وينظِّم رئيس الديوان الإدارة الداخلية. وكيفية ممارسة كافة أعماله المناطة بالديوان. ويراسل جميع الإدارات العامة مباشرةً.

تشكل الغرف وتوزَّع أعمال الديوان بقرارٍ من رئيس الديوان بعد موافقة مجلس الديوان. ويمكن تعديل هذا التوزيع عند الإقتضاء بالطريقة نفسها.

٥-٥- في التخطيط والإشراف على عملية المراجعة:

يبدأ التخطيط في الديوان منذ القيام بتشكيل الغرف وتوزيع الأعمال عليها. فالغرفة بالديوان عبارة عن هيئة برئاسة قاض ومستشارين إثنين. ويمكن عند الإقتضاء تشكيل أكثر من هيئة في الغرفة الواحدة وفقاً لاحتياجات العمل. ويتم توزيع الأعمال على هذه الغرفً حسب الإختصاص المحدَّد لكلٍ منها بالإستناد إلى قرار توزيع الأعمال الصادر عن رئيس الديوان بعد موافقة مجلس الديوان. ويوزَّع رئيس الغرفة المختصة الأعمال الخاصة في غرفتهً على أحد المستشارين لدرسها بالإستناد إلى نفس قرار توزيع الأعمال السابق. ويكون المستشار المحالة إليه هذه الأعمال المقرِّر لها. كما يمكن أن يقوم رئيس الغرفة بدراسة الأعمال الخاصة به. بالإستناد لذات القرار. وهنا يصبح هو المقرِّر لهذه الأعمال. وبعد ذلك يدرس القاضي المقرِّر المعاملات المحالة إليه ويقوم بمهام الرقابة المسبقة والمؤخرة وإبداء الرأي مع الهيئة التي ينتمي إليها. ويمكن أن يعاون المراقب أو مدقق الحسابات القاضي في مهمته أو يدرسها القاضي بنفسه. وذلك بالإستناد إلى قرار توزيع المراقبين ومدققي الحسابات على الغرف.

وقبل المباشرة بأية عملية مراجعة وتدقيق من قبل المراقب أو مدقق الحسابات يضع المدقق أو المراقب بالتنسيق مع المستشار الذي يعمل معه خطة لعملية المراجعة بهدف إجراء رقابة بدرجةٍ عالية من الكفاءة والفعالية. معتمداً على المستندات المرسلة من الجهة أو الهيئة الخاضعة للرقابة في الملف موضوع المراجعة. وتتضمَّن هذه الخطة:

- التعرف على طبيعة عمل الهيئة الخاضعة للرقابة والإطلاع على القوانين والأنظمة التي تدعمها ولاسيما الأنظمة المالية.
- تحديد هدف العملية الرقابية ونطاقها والاختبارات الضرورية لتحقيقها.
- الإطلاع على الأنظمة التي ترعى عمل الهيئة الخاضعة للرقابة وعلى المراقبات الداخلية. ويجري تقييماً أولياً للتعرُّف على نقاط ضعفها وقوتها. وبالتالي تحديد مدى الإستفسارات التي يتم اجراؤها.
- تحديد المسائل التي يتم التركيز عليها في عملية التدقيق معتمداً الأهمية النسبية في عملية الاختبار وخبرة المدقق أو المراقب.
- إبلاغ الهيئة الخاضعة للرقابة والمراجعة بهدف التنسيق معها للحصول على كافة المعلومات والمستندات التي تتطلَّبها العملية.
- ويمكن للمراجع أو المراقب تعديل الخطة بالتنسيق مع المستشار المشرف والمقرِّر على العملية عند الإقتضاء إذا وجد ذلك ضرورياً.

أما عملية الإشراف على عملية المراجعة والتدقيق تتم من قبل المستشار أو الرئيس الذي يعمل المدقق المكلف بالعملية معه. حيث يقوم المدقق بإعلام المقرِّر عن كل مرحلةٍ من مراحل التدقيق. وعن كل ما يكتشفه من أخطاءٍ أو انحرافاتٍ أو غير ذلك من الأمور التي تعترضه خلال نفس المرحلة. وبالتالي يتفق معه على كافة الخطوات الواجب اتخاذها لحسن سير ونجاح عملية التدقيق.

لكن المشكلة الرئيسية المواجهة لعملية المراجعة في نطاق الإشراف تكمن بالمستشار المقرِّر باعتباره حاملاً إجازة في الحقوق وخبيراً في العلوم المالية العامة لكن ليس لديه معلومات كافية في علوم المحاسبة المتقدمة والحديثة. مما يؤثر في بعض الأحيان على نطاق الإشراف وخاصةً في الأمور الفنية المعقدة.

ومن ثم تبقى عملية بذل العناية المهنية الملائمة على عاتق مدقق الحسابات فقط. علماً انه وحسب ما ورد سابقاً فهو المساعد لعملية المراجعة

---

٨ - المرسوم رقم ٣٤٨٩ تاريخ ١٩٦٥/١٢/٢٨.
٩ - مرسوم رقم ١٣٦١٥ صادر في ٢١ آب ١٩٦٣ إخضاع بعض المؤسسات والجمعيات لرقابة ديوان المحاسبة.
١٠ - المادة ٤ من نفس المرسوم.
١١ - المراجع المنصوص عنها في هذه المادة فخامة رئيس الجمهورية ومجلس النواب والتفتيش المركزي. ومجلس الخدمة المدنية.
١٢ - المادة ٦ من نفس المرسوم.
١٣ - ان وظيفة مدقق حسابات في الديوان استحدثت مؤخراً في بداية التسعينات.

والتدقيق وليس المقرّر لها وهذه النقطة المهمة يبقى موضوع معالجتها في غاية الأهمية لحين تعديل قانون تنظيم ديوان المحاسبة الواجب أن ينظر إليها بموضوعية.

٦-٥- في دراسة وتقييم أنظمة المراقبة الداخلية والمطابقة مع القوانين والأنظمة:

" إن المراقبة الداخلية يقصد بها كامل نظام المراقبة المالية وغيرها من المراقبات بما في ذلك الهيكل التنظيمي، والطرق والإجراءات والرقابة الداخلية والذي تضعه الإدارة ضمن أهداف المؤسسة للمساعدة على تنفيذ أعمال الهيئة الخاضعة للرقابة بطريقة كفاءة وفعالية واقتصادية عادية، وعلى ضمان الإلتزام بسياسات الإدارة وصيانة الأصول والموارد وضمان دقة دفاتر الحسابات واكتمالها وإصدار معلوماتٍ مالية وإدارية يعتمد عليها وفي موعدها" ( ).

وفي لبنان ركزّت الإدارة اللبنانية على المراقبة الداخلية، فإضافةً للرقابة الإدارية التسلسلية الناجمة عن مراقبة الرئيس إلى مرؤوسيه وبالتسلسل الإداري، أخذت مبدأ الفصل بين الوظائف الإدارية والحسابية في تنفيذ عمليات الموازنة، والذي يحول دون إفساح المجال أمام سوء الإستعمال والتلاعب في الأموال العمومية أو على الأقل فإنه يجعلها بعيدة الاحتمال وذلك ان من شأن تعدد الموظفين واختلاف الدوائر التي ينتمون إليها تسهِّل مراقبة بعضهم البعض، وان عملية الفصل هذه بين الأعمال الإدارية المنظمة من قبل المحاسب والأعمال الحسابية المنظمة من قبل المحتسب قد تساعد ديوان المحاسبة على مراقبة عملية تنفيذ الموازنة وذلك من خلال مطابقة القيود الواردة في حساب مهمة المحتسبين مع البيانات الواردة من المحاسبين مع بعضها البعض وهذا ما حددته المادة ٥٣ من قانون تنظيم الديوان عن بيانات المطابقة والتي هي برأيي مظهر من مظاهر التقييم لنظام الرقابة الداخلية والذي لم يمارسه الديوان نهائياً بعد الحرب اللبنانية، كما باستطاعته مطابقة الحسابات الخارجة عن نطاق الموازنة أي حسابات الخزينة من خلال مطابقة إجمالي قيمة كل حسابٍ وارد في حساب المهمة مع البيانات التفصيلية المكملة له ومطابقة كافة هذه العمليات مع القيود والقوانين والأنظمة المعمول بها.

كما يكمل نظام المراقبة الداخلية أجهزة مراجعة داخلية تتمثَّل في مراقبة عقد النفقات بالنسبة إلى نفقات الموازنة، ومراقبة التحقق بالنسبة إلى مراقبة تحقق واردات الموازنة ومراقبة الجباية بالنسبة إلى مراقبة تحصيل الواردات والمراقبة المالية بالنسبة للرقابة على المؤسسات العامة والمراقبة العامة بالنسبة للرقابة على البلديات، وبرأيي ان هذا النظام يعبِّر عن مظاهر الرقابة الداخلية في لبنان.
وان عملية فحصه تتم من خلال خبرة مدقق الحسابات حيث يقوم بدراسته وتقييمه فيما يخص حسابات المهمة التابعة للإدارات العامة، وكذلك الأمر بالنسبة لدراسة حساب مهمة المؤسسة العامة أو البلدية أو أي هيئةٍ خاضعةٍ للرقابة لتحديد مدى مصداقية هذا النظام، وبالتالي مدى إمكانية الاعتماد عليه أم لا.

ومن أهم الأهداف التي يسعى إليها المدقق أثناء وضع خطة التدقيق هو الكشف عن الأخطاء والمخالفات والأفعال المخالفة للقانون والتي قد يكون لها تأثير هام ومباشر على مبالغ البيانات المالية المتمثلة في حسابات المهمة أو على نتائج الرقابات النظامية، كما انه يكون على وعي بإمكانية وجود أفعالٍ مخالفة للقوانين والأنظمة والتي قد يكون لها تأثير غير مباشر ولكنه هام على تلك الحسابات أو على نتائج الرقابات النظامية، وبالتالي يحدد حجم الإختبارات التي يرى انه من الضروري القيام بها.

٧-٥- القيام بإجراءات المراجعة والفحص الميداني للحسابات والبيانات المكملة لها:

قبل البدء في تفصيل إجراءات المراجعة والفحص الميداني للحسابات والبيانات المكملة لها، لا بد من الإشارة إلى أن الديوان يدقق ويفحص هذه الحسابات استناداً إلى حسابات المهمة المرسلة إليه والمستندات المرفقة معه، وله الحق في أن يطلب من الإدارات المختصة جميع الحسابات والإيضاحات والمستندات التي تستلزمها المراقبة، وإذا تأخر الموظف عن تقديم الحسابات والمعلومات والمستندات المطلوبة ضمن المهل المعنية للديوان الحق في تكليف خبيرٍ بجمعها وتقديمها إليه على نفقة الموظف المذكور على أن يحدد الديوان أجرة هذا الخبير، وله أن يقرر التدقيق في المستندات محلياً لدى الإدارات والبلديات والمؤسسات العامة وسائر الهيئات الخاضعة لرقابته، وفي هذه الحالة يطلب إلى الإدارة أو البلدية أو المؤسسة أو الهيئة المعنية عدم إرسال المستندات إلى الديوان، بهدف تدقيقها محلياً.

وعندما يبدأ مدقق الحسابات بدراسة حساب المهمة يأخذ بعين الاعتبار ما يلي:

فحص حساب المهمة من الناحية الشكلية للتأكد من صحة إعداده وفقاً للأصول المحددة لذلك، ثم يتأكد من المستندات الواجب أن ترفق معه والتي تعتبر جزءاً مكملاً له، ويفحص ميزان الدخول للتأكد من أنه ميزان الخروج للسنة السابقة له وان الديوان قد أصدر قراراً نهائياً في صحته.

* **المسح المبدئي للقواعد والنظم التي تحكم إيرادات الموازنة، وأهم الإجراءات التي يجب عليه القيام بها ما يلي:**

- فحص القوانين والقرارات والأنظمة واللوائح والتعليمات التي تنظم عملية ربط وتحصيل وتوريد الإيرادات إلى الخزينة العامة.

---

١٤ - من تعاريف الانتوساي.

- التثبُّت من أن جباية أي إيرادٍ يستند إلى نص قانوني صادر من السلطة المختصة.
- فحص نظام التحصيل والتوريد ومدى كفايته.

علماً أن المستندات التي تحكم الإيرادات الخاصة بالموازنة لا ترسل مع حساب المهمة بل يرفق بها كشف مفصل إلى كل نوعٍ من أنواع هذه الإيرادات نظراً لتعدد مصادرها وكثرة هذه المستندات.

لذلك يتم فحص هذه المستندات محلياً عن طريق استخدام العينة Sondage ، بالإضافة إلى مطابقة البعض منها على السجلات والدفاتر بطريقة تقنع المدقق من مدى صحتها والاعتماد عليها.

*** المسح المبدئي للقواعد والنظم التي تحكم نفقات الموازنة وتتمثَّل بما يلي:**

إن عملية فحص نفقات الموازنة تتم من خلال حوالات الصرف الصادرة على نفس الموازنة والتي ترسل للديوان فصلياً منظمة وفقاً لتنسيب الموازنة مع الأوراق الثبوتية المدعمة والمؤيدة لها والتي تعتبر المستندات الرئيسية للنفقات المصروفة.

ويتم فحص هذه الحوالات باستخدام أسلوب الاختبارات العينة Sondage والتعميم من الجزء إلى الكل، وهنا تبرع خبرة المدقق في اختيار حجم العينة ونوعيتها موضع الفحص ومقدرته على جمع الأدلة والبراهين الكافية من حيث الكمية والنوعية عنها بشكلٍ يجعله مقتنع في صحة النفقات المصروفة والمدرجة في الحسابات.
- فحص وتدقيق كافة الحسابات المدرجة في حساب المهمة والمتمثلة في حسابات خارج نطاق الموازنة والتي تعتبر حسابات الخزينة.

والتي هي عديدة ومتنوِّعة وتمثِّل جزء لا بأس به من حساب المهمة، وقد يعطيها المدقق عناية خاصة للتأكد من صحتها، وذلك من خلال الإستفسارات والمصادقات التي يرى من الضروري الحصول عليها سواءً من مصادر داخلية أو مصادر خارجية، وفي كل الأحوال فإن المدقق يسعى إلى التأكد من مدى الإرتباط بين هذه الإستفسارات والمصادقات وأدلة الإثبات الذي يسعى دائماً إليها للتأكد من صحتها والإقتناع بها، وبالتالي يمكن تقسيم عمل مدقق الحسابات في فحص حسابات المهمة إلى قسمين:

٥-٧-١- قسم المراجعة المستندية:

بالإضافة للمراجعة الشكلية والفحص المذكور سابقاً، يقوم المدقق بعملية المراجعة المستندية والتي هي تقوم على أساس أن المستند المعيَّن هو الأداة الرئيسية التي يستخدمها في إنجاز عملية المراجعة عن طريق مقارنة البيانات الواردة في المستند ومطابقتها مع المعلومات الواردة في الحسابات، ويتِّم فحصه وتدقيقه للتأكد من مدى سلامته وصحته وقانونيته، وعلى المدقق أن يبذل العناية المهنية اللازمة للإقتناع بصحة هذه المستندات والاعتماد عليها.

٥-٧-٢- قسم المراجعة الحسابية:

وهي عبارة عن المراجعة التي يقوم بها المدقق في المرحلة التالية بعد الانتهاء من المراجعة المستندية وتتمثَّل في قيامه بالمراجعة الرقمية والحسابية لكل ما هو مدرج في حساب المهمة، وله أن يتأكد من صحة هذه القيمة الرقمية من خلال المطابقة لها مع السجلات المحاسبية، والتي عادةً لا ترسل نهائياً إلى الديوان، لكن يمكن الإطلاع عليها ميدانياً والتأكد منها ومطابقتها مع الحسابات والبيانات المرسلة في الملف، كما يتم التأكد من عمليات الجمع والطرح، وذلك وفقاً لما يراه المدقق مناسباً، وتختم عملية المراجعة بإعداد تقرير مفصل يتضمَّن كافة الملاحظات المؤيدة بالأدلة والقرائن المثبتة لصحة الحساب أو عدم صحته، ويرفع مع الملف والحسابات والمستندات المؤيدة إلى القاضي المقرِّر والذي له الحق في الأخذ بهذا التقرير أو عدم الأخذ به نهائياً باعتباره المقرِّر لعملية الرقابة المالية وفقاً لتنظيم قانون ديوان المحاسبة والمدقق مساعداً له فقط، وهذا ما حدِّد في القرار الداخلي رقم ٣٢٤ الصادر عن رئيس ديوان المحاسبة بتاريخ ١٩٩٣/١١/٢٥ حيث جاء فيه ما يلي:

" أولاً : يلحق مدقق الحسابات بقرار من رئيس الديوان بأحد القضاة لمعاونته في درس المعاملات من الناحية الحسابية.
ثانياً : تحدَّد مهمة مدقق الحسابات وفقاً لما يلي:

أ – في نطاق الرقابة الإدارية المؤخرة:

أولاً : الحسابات الإدارية:

- درس وتدقيق كافة البيانات التي يقدِّمها المحاسبون الإداريون.
- درس وتدقيق بيانات المطابقة.
- درس وتدقيق البيانات العائدة لقطع الحساب.

ثانياً : درس وتدقيق حسابات الهيئات المنصوص عنها في الفقرتين ٤ و٥ من المادة الثانية من قانون تنظيم الديوان لجهة صحة هذه الحسابات وانطباقها على المستندات والأوراق الثبوتية المرفقة بها.

ب – في نطاق الرقابة القضائية:

أولاً : محتسبو النقود: درس وتدقيق حسابات المهمة وانطباقها على المستندات والأوراق الثبوتية العائدة لها.

ثانياً : محتسبو المواد: درس وتدقيق بيانات الجردة وانطباقها على مستندات الإستلام والحفظ وسائر القيود والتدقيق محلياً للتثبُّت من انطباق بيانات الجردة على الموجودات الفعلية.

ج – سائر المهام الحسابية التي يكلفه بها القاضي المختص.

ثالثاً : يبلغ هذا القرار حيث تدعو الحاجة."

٦ – الرقابة القضائية على الموظفين:

الغاية من الرقابة القضائية على الموظفين، هي محاكمة المسؤولين عن مخالفة القوانين والأنظمة المتعلقة بالأموال العمومية.
وتشتمل هذه الرقابة على أعمال كل من يقوم بإدارة واستعمال الأموال العمومية والأموال المودعة في الخزينة سواءً كان موظفاً، أو من غير الموظفين، وعهد إليه تولّي هذه المهام سواء بالتعيين أو بالإنتخاب أو بالتعاقد.

وتتم الملاحقة بالإستناد إلى قرارات مؤقتة وقرارٍ نهائية، فيتضمَّن القرار المؤقت وصف المخالفة المنسوبة للموظف وتعطيه مهلة لبيان دفاعه قبل إصدار القرار النهائي.

وبالإضافة لذلك يمارس الديوان الرقابة القضائية على تعيين الموظفين أو المستخدمين لدى الإدارات والمؤسسات الخاضعة لرقابته انطلاقاً من نصوص التعيين التي يجب إبلاغها للديوان فور صدورها.

وإذا تبيَّن للغرفة المختصة أن التعيين جاء خلافاً لأحكام القوانين والأنظمة النافذة، فعليها أن تتخذ قراراً قضائياً بعدم صرف النفقة الناجمة عن هذا التعيين.

٧ – لجنة المراقبة السنوية على المؤسسات العامة:

بموجب المادة ٣١ من المرسوم رقم ٤٥١٧ تاريخ ١٩٧٢/١٢/١٣، أنشيء في ديوان المحاسبة لجنة خاصة للرقابة على المؤسسات العامة تسمى:" لجنة المراقبة السنوية على المؤسسات العامة"، تكلَّف التدقيق السنوي في الحسابات التي يرسلها المحتسب لدى المؤسسة إلى الديوان قبل أو حزيران.
وتتألف هذه اللجنة التي تعيَّن بمرسومٍ بناء على اقتراح رئيس مجلس الوزراء على الوجه التالي:

- رئيس ديوان المحاسبة - رئيساً.
- مستشاران من ديوان المحاسبة
- المدير العام المختص في وزارة الوصاية بالنسبة للمؤسسات العامة الخاضعة لهذه الوصاية وموظف فني من الفئة الثالثة على الأقل من الإدارة ذاتها.
- مدير المحاسبة العامة في وزارة المالية.

تبلِّغ تقارير هذه اللجنة والمتعلقة بحسابات المؤسسة العامة إلى الوزير الذي يمارس الوصاية، وإلى وزير المالية خلال مهلةٍ أقصاها ستة أشهر تبدأ من تاريخ إحالة حسابات المؤسسة على اللجنة.

وهذه التقارير تتخذ أساساً، إما لاستصدار قرار مشترك عن الوزيرين المذكورين بإقرار صحة الحسابات بصورةٍ نهائية، وبإبراء ذمة القيمِّين على المؤسسة عن إدارتهم خلال السنة المختصة، وإماً لإعلان مسؤوليتهم وفقاً للشروط المحدَّدة في قانون التجارة.

لكن إعلان المسؤولية المالية بالنسبة لمحتسب المؤسسة العامة فلا يصدر إلا عن ديوان المحاسبة، في إطار رقابته القضائية على الحسابات، أما فيما يخص أعمال اللجنة، فهي في إطار تقييم أداء هذه المؤسسات وإدارة القيِّمين عليها.

٨ – التقرير السنوي لديوان المحاسبة:

ينظّم الديوان في نهاية كل سنة تقريراً سنوياً عن نتائج رقابته بكافة أنواعها، يتضمَّن كافة الأعمال الرقابية المنجزة خلال السنة المنصرمة والمخالفات التي تمّ اكتشافها نتيجةً لتلك الأعمال، كما يتضمَّن التوصيات والاقتراحات والإصلاحات التي يقترح إدخالها على مختلف القوانين والأنظمة التي يؤدي تطبيقها إلى نتائج مالية، ويبلِّغ هذا التقرير إلى الإدارات والهيئات المعنية لتقديم أجوبتها على تساؤلات الديوان قبل إخراجه بصورته النهائية، وعلى هذه الإدارات والهيئات تقديم أجوبتها في مهلة شهرٍ واحد وللديوان الحق في التعليق عليها.

ويقِّر الديوان التقرير بهيئته العامة بعد الاستماع إلى المدعي العام لديه، ويقدِّمه رئيس الديوان إلى فخامة رئيس الجمهورية مع أجوبة الإدارات والهيئات المعنية وتعليق الديوان عليها، ويقدِّم أيضاً نسخاً عنه إلى مجلس النواب لتوزَّع على أعضائه، كما يقدِّم نسخاً عنه إلى إدارة مجلس الخدمة المدنية، وإلى إدارة التفتيش المركزي، وينشر مع أجوبة الإدارات والهيئات المعنية والتعليق في الجريدة الرسمية، ويطبع في كتابٍ مستقل، ويوزَّع على الإدارات والهيئات الخاضعة لرقابة الديوان.

كما للديوان، وكلما رأى لزوماً أن يرفع إلى فخامة رئيس الجمهورية أو إلى دولة رئيس مجلس النواب أو إلى دولة رئيس مجلس الوزراء، أو إلى الإدارات العامة والهيئات المعنية تقارير خاصة بمواضيع معيَّنة واقتراحاتٍ ملائمة لها.

دليل تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ : الإعتراف والقياس على عناصر البيانات المالية - الجزء الأول

إعداد : دائرة الرقابة والتطوير المهني
شركة طلال أبو غزالة وشركاه

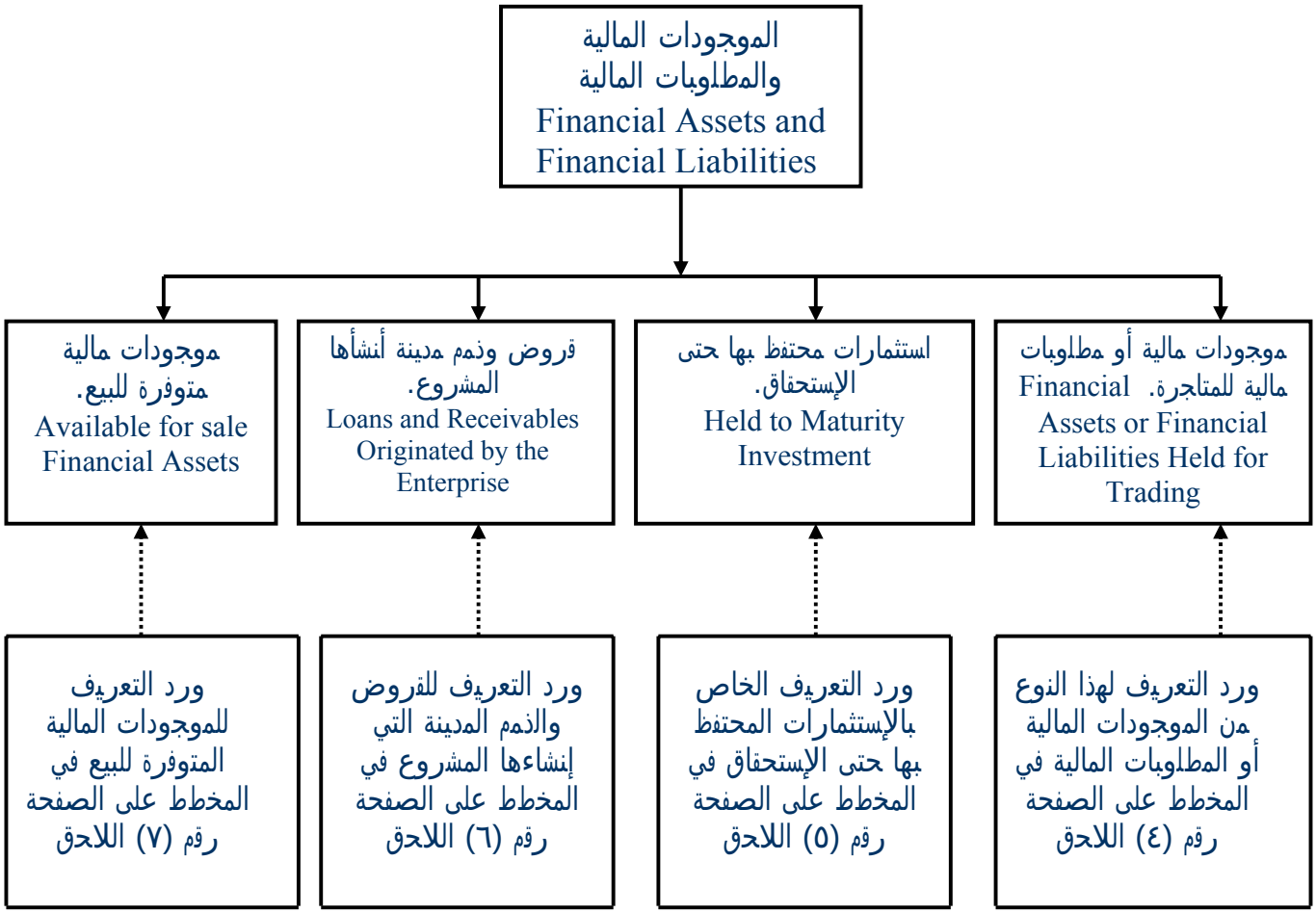
سيتم توزيع نشر هذا الموضوع على أكثر من نشرة نظرا لكبر حجم مادته.

يشمل نطاق البحث في هذا الدليل جميع المسائل الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس باستثناء الأمور التي ليست شائعة الإستعمال في بعض المناطق مثل التحوط بعد أن تم تناول تعريف الأدوات المالية بشكل عام في نشرات سابقة عند التطرف إلى المعيار (٣٢) الأدوات المالية - الإفصاح والعرض.

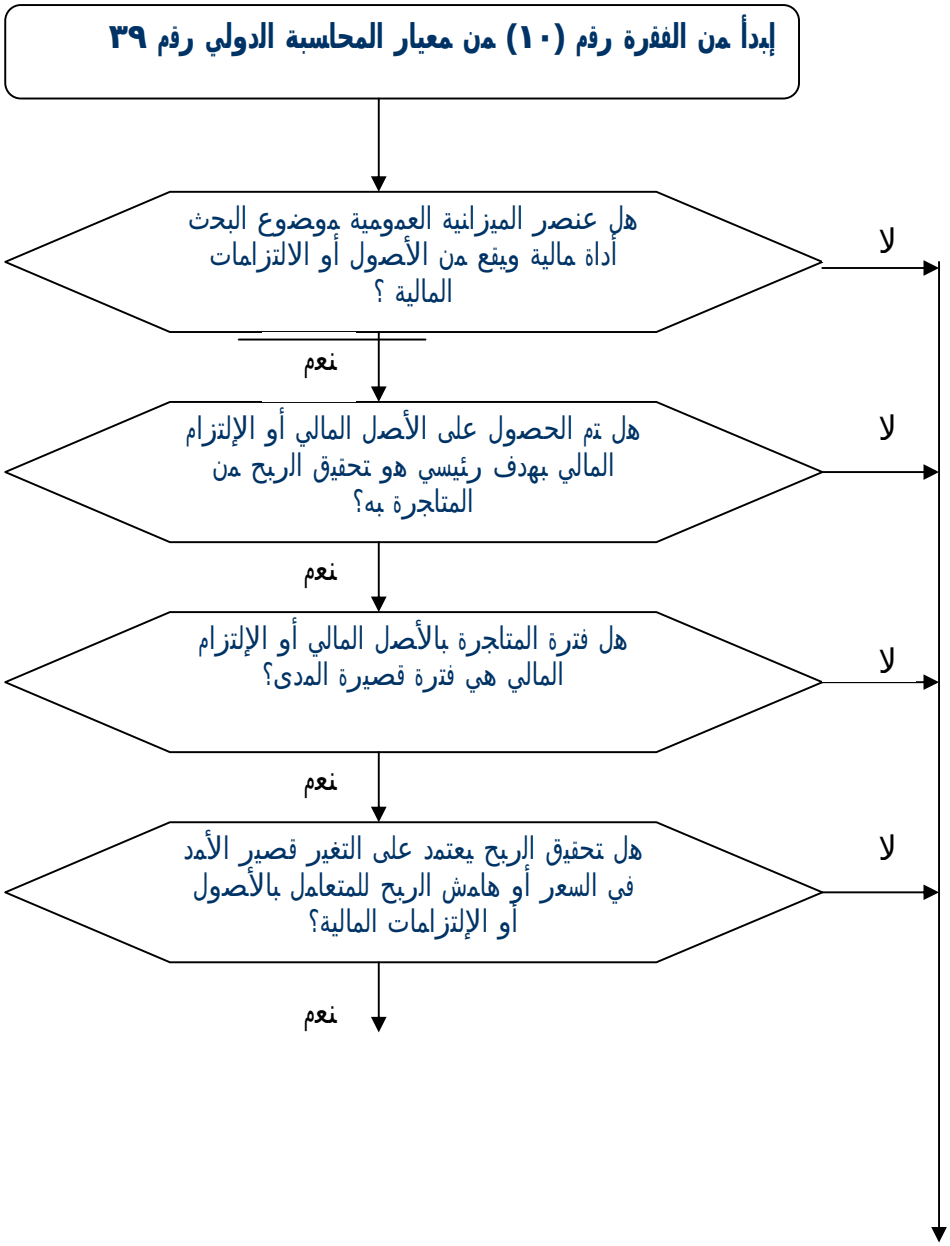
ويختص هذا القسم بالاستثمارات فقط بالإضافة إلى السياسات المحاسبية العامة التي يتطلب تعديلها أو إدراجها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأدوات المالية: الإعتراف والقياس.

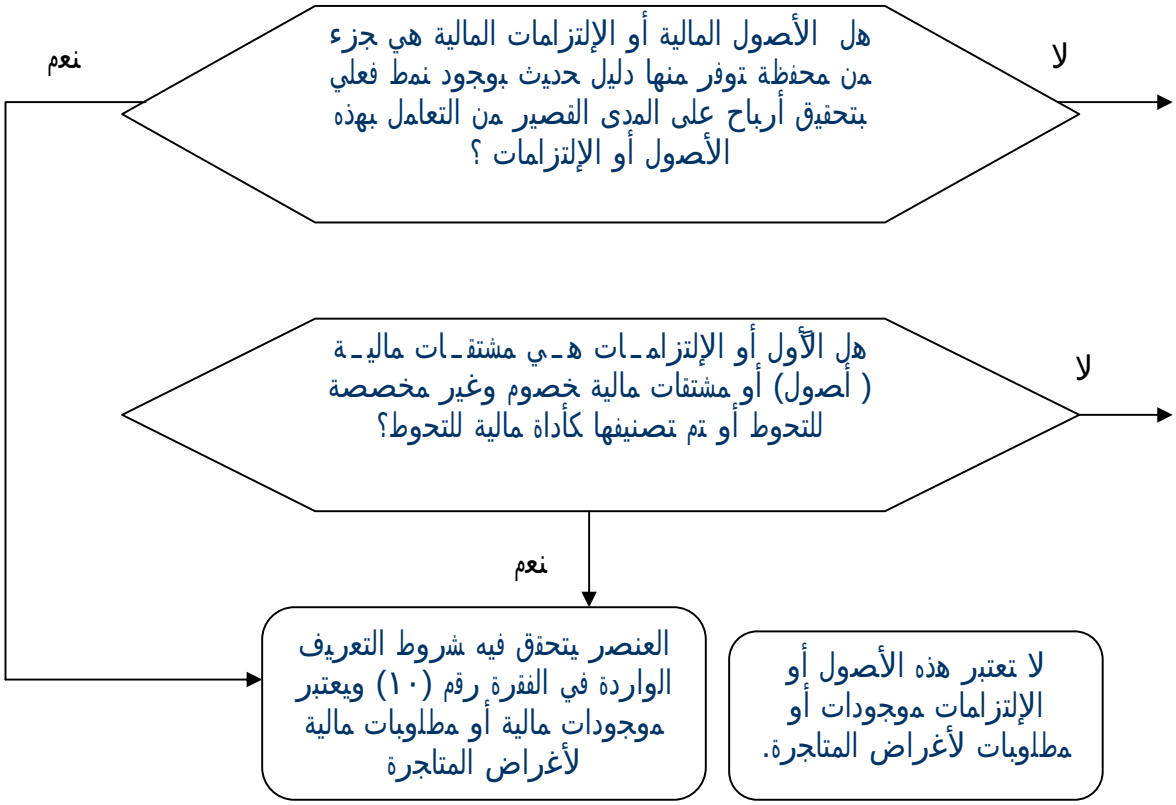
وسيتم بداية تناول أنواع الموجودات والمطلوبات المالية بالتركيز على الإستثمارات وفقا لتصنيفها حسب معيار المحاسبة الدولي : الأدوات المالية : الإعتراف والقياس.

أنواع الموجودات والمطلوبات المالية وفقاً لتصنيفها حسب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأدوات المالية والإعتراف والقياس

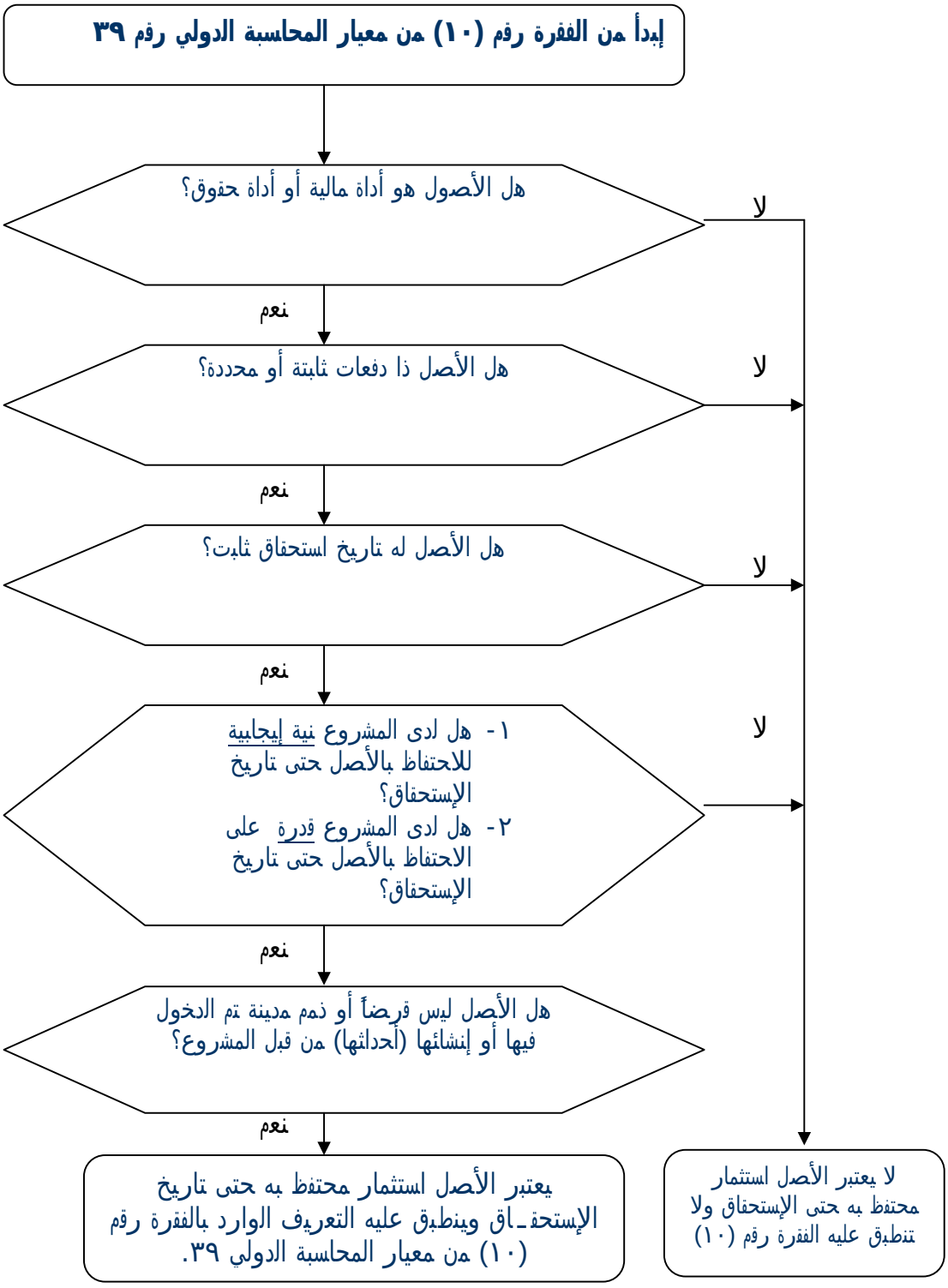


تعريف الموجودات أو المطلوبات المالية للمتاجرة



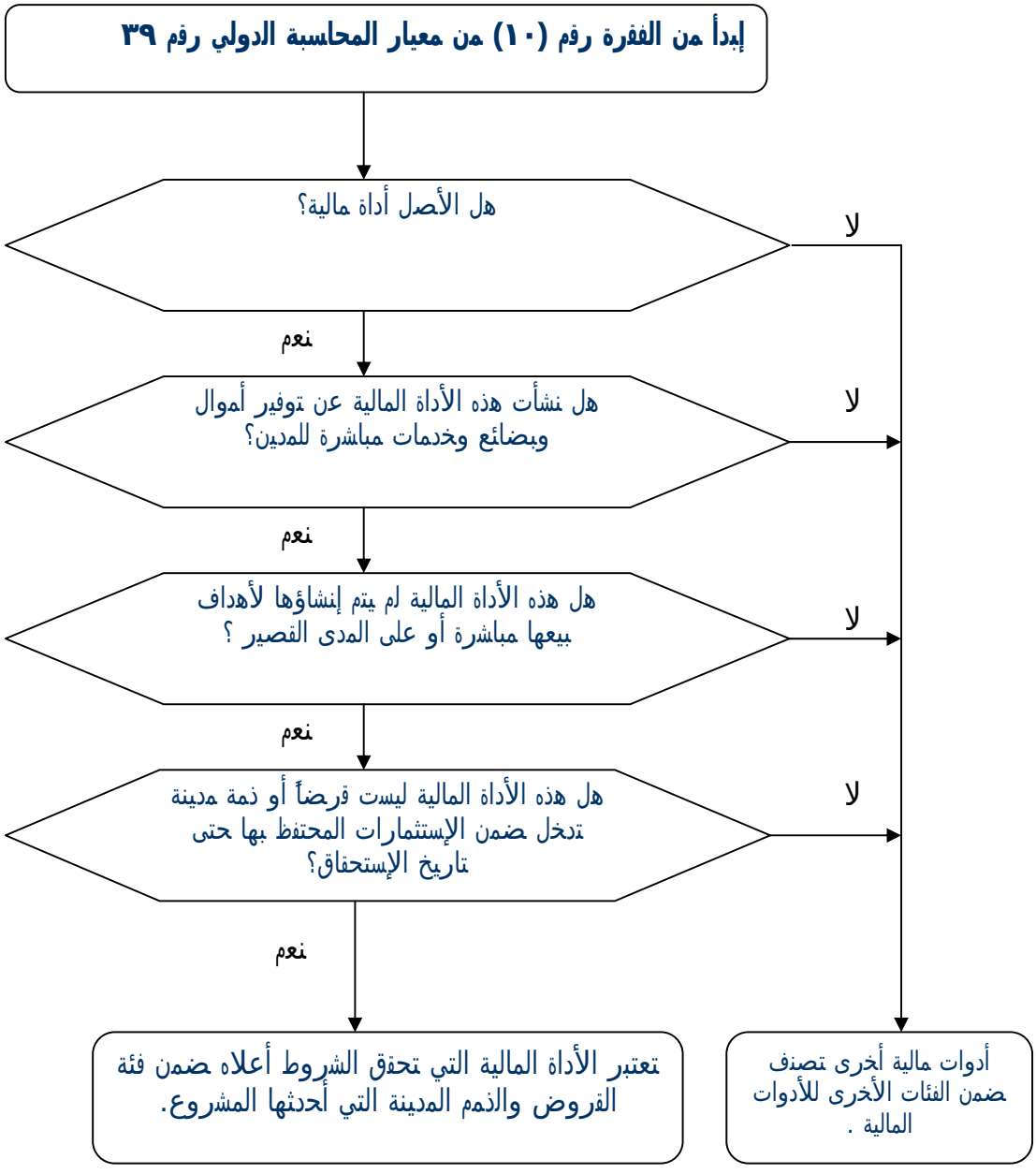


تعريف الإستثمار المحتفظ به حتى الإستحقاق
Held-to- Maturity Investments


إبدأ من الفقرة رقم (١٠) من معيار المحاسبة الدولي رقم ٣٩
هل الأصول هو أداة مالية أو أداة حقوق؟
لا
نعم
هل الأصل ذا دفعات ثابتة أو محددة؟
لا
نعم
هل الأصل له تاريخ استحقاق ثابت؟
لا
نعم
١- هل لدى المشروع نية إيجابية للاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق؟
٢- هل لدى المشروع قدرة على الاحتفاظ بالأصل حتى تاريخ الإستحقاق؟
لا
نعم
هل الأصل ليس قرضاً أو ذمم مدينة تم الدخول فيها أو إنشائها (أحداثها) من قبل المشروع؟
نعم
يعتبر الأصل استثمار محتفظ به حتى تاريخ الإستحقـاق وينطبق عليه التعريف الوارد بالفقرة رقم (١٠) من معيار المحاسبة الدولي ٣٩.
لا يعتبر الأصل استثمار محتفظ به حتى الإستحقاق ولا تنطبق عليه الفقرة رقم (١٠)

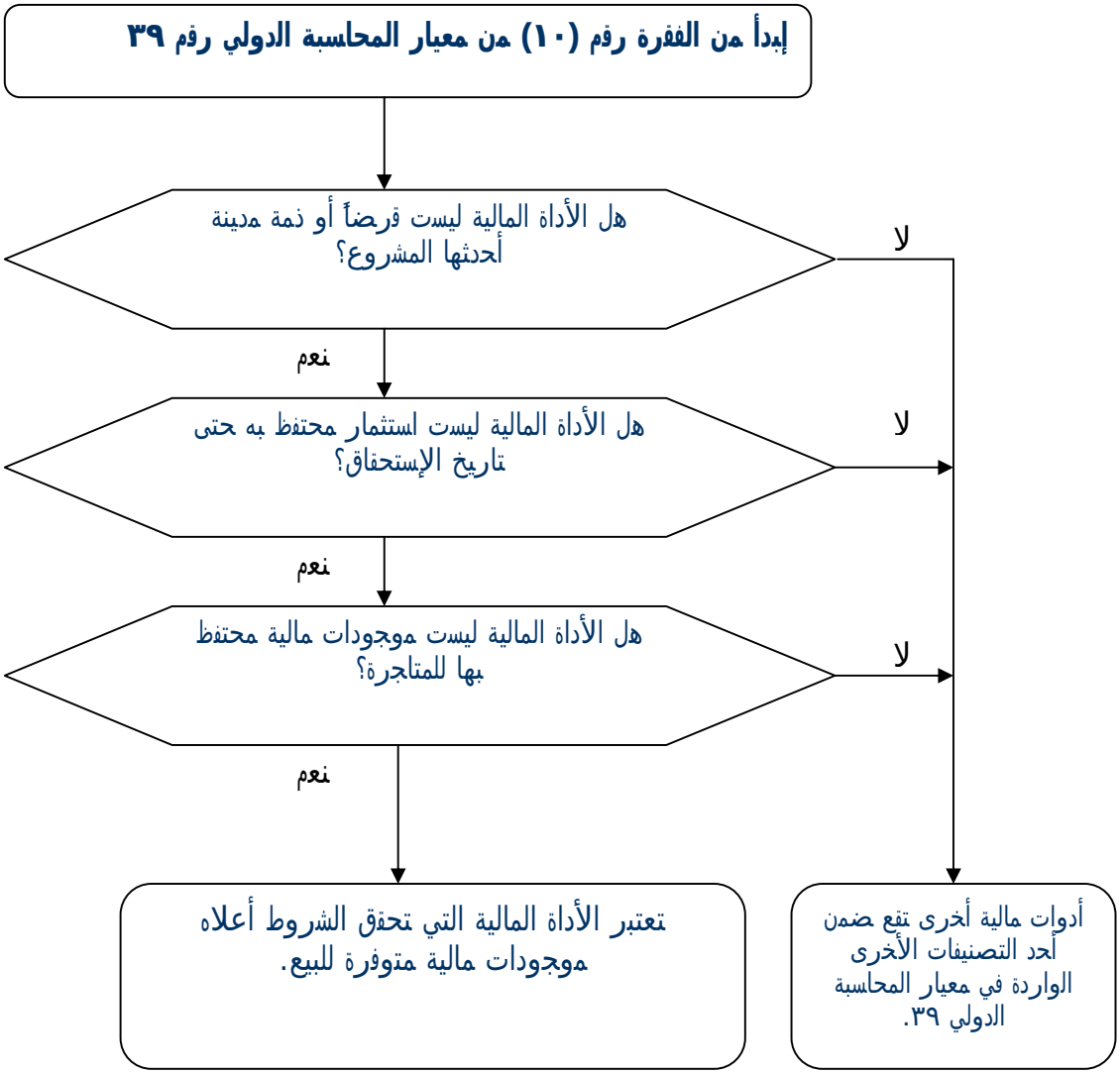
تعريف القروض والذمم المدينة التي أحدثها المشروع

Loans and Receivables Originated by the Enterprise

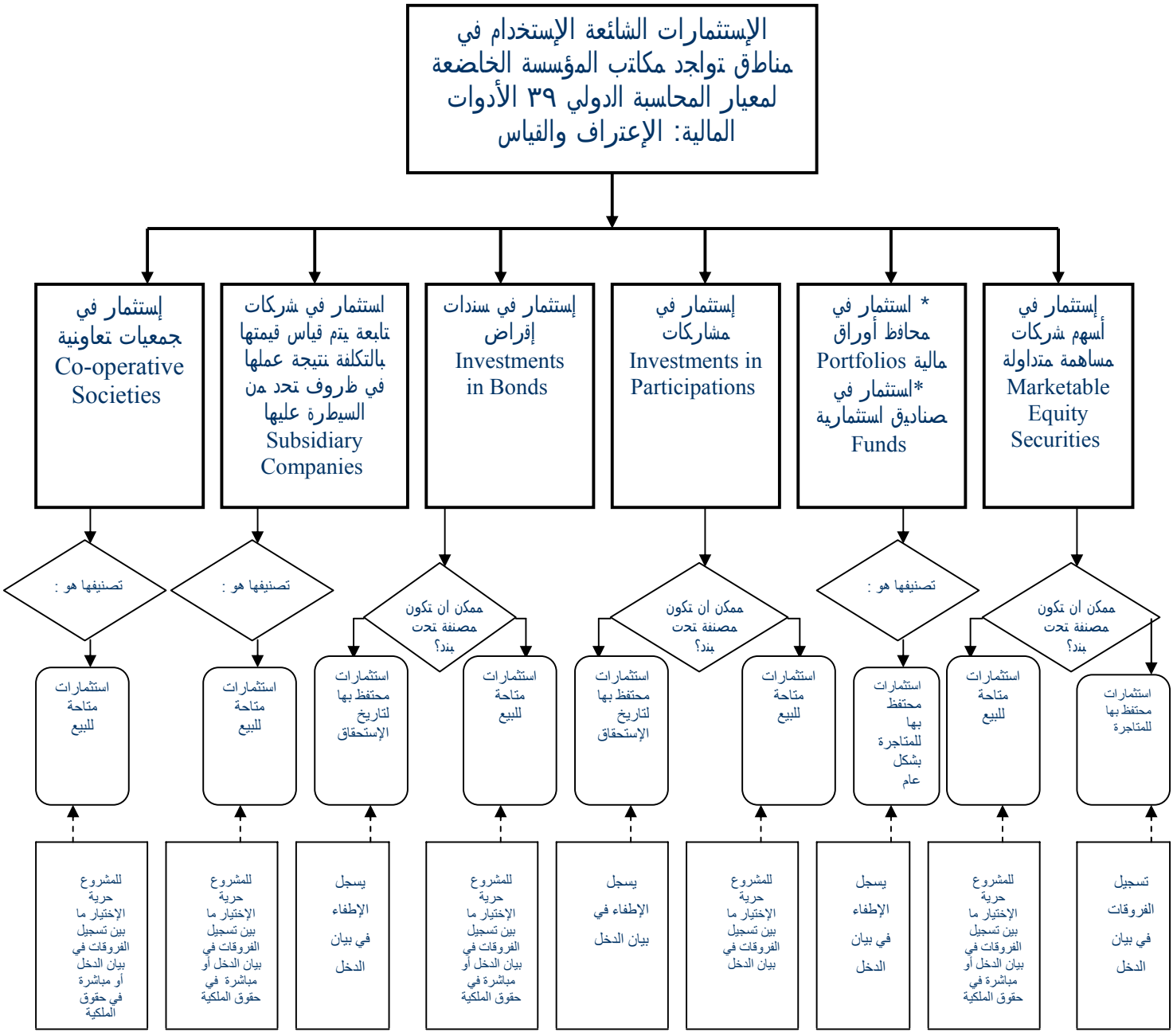


تعريف الموجودات المالية المتوفرة للبيع

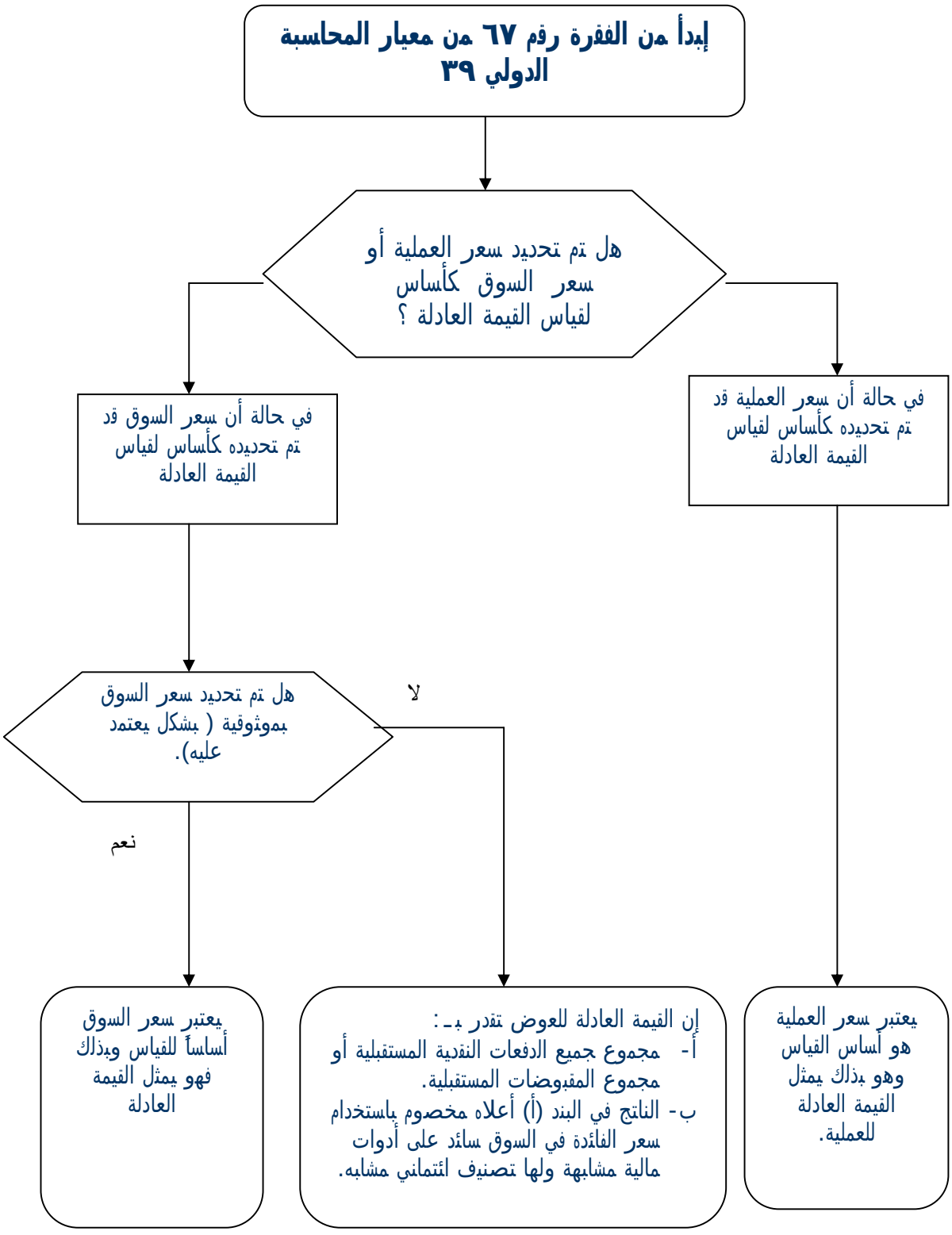
Available – for -Sale Financial Assets



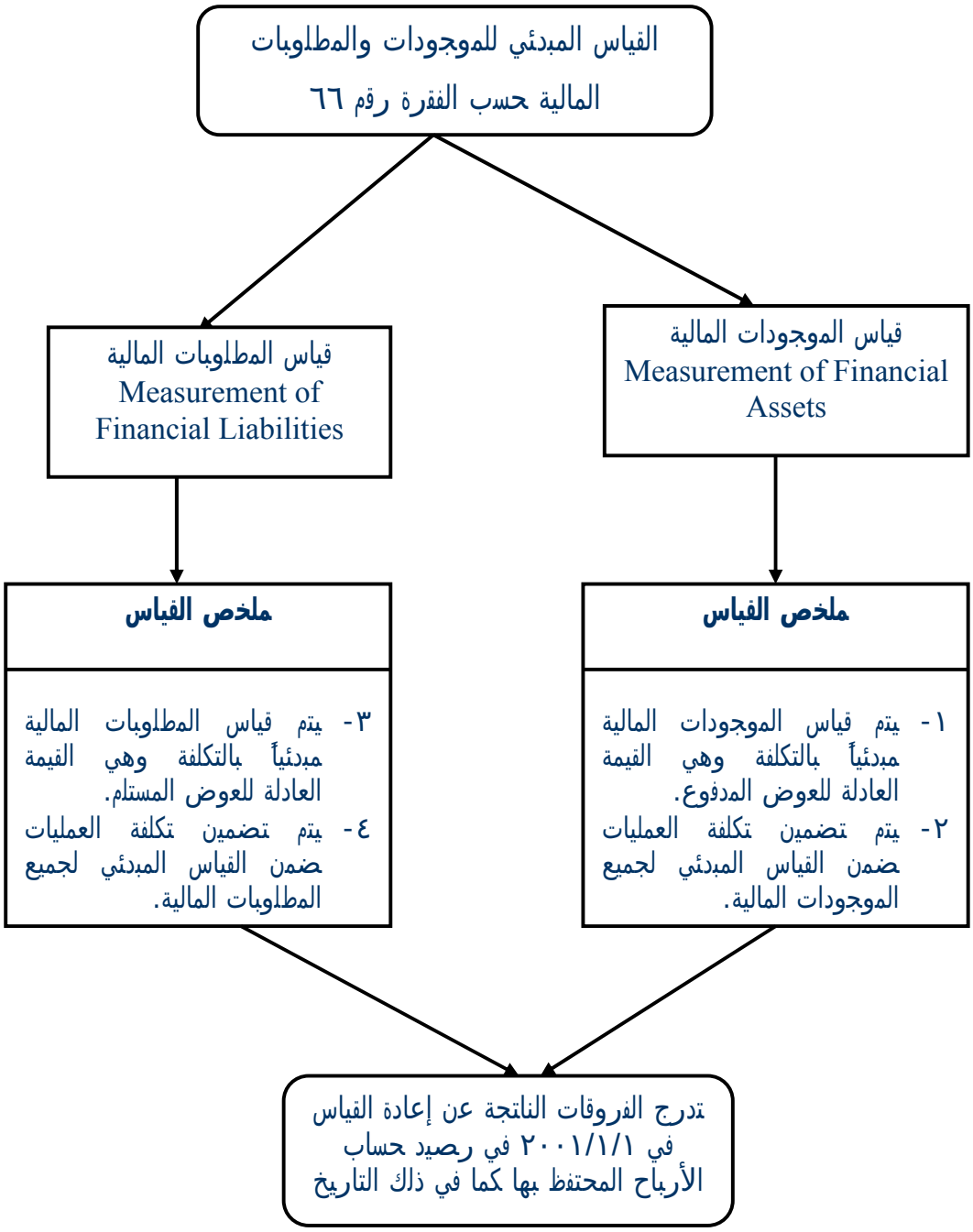
أنواع الإستثمارات الشائعة الإستخدام في مناطق تواجد مكاتب المؤسسة وتصنيفاتها والمعالجة المحاسبة لفروقات إعادة القياس الخاصة بها



تحديد القيمة العادلة
Fair Value Determination



الفقرة ٦٦ من معيار المحاسبة الدولي ٣٩
Initial Measurement of Financial Assets and Financial Liabilities
القياس المبدئي للموجودات والمطلوبات المالية



الإستثمارات في أسهم شركات متداولة

• تشتمل الإستثمارات في أسهم شركات متداولة الإستثمارات التي لها سوق نشط (مسعرة) Quoted وهي المدرجة في سوق تداول الأسهم الرئيسي أو الموازي وكذلك الإستثمارات في أسهم شركات (غير مسعرة) Unquoted التي ليست مدرجة في سوق تداول الأسهم الرئيسي أو الموازي.
• تصنف الإستثمارات في أسهم مسعرة Quoted كاستثمارات للمتاجرة إذا حققت الشروط التالية:

١- تم شراءها أصلاً لهدف الحصول على ربح من التقلبات قصيرة الأجل في سعرها أو من هامش ربح المتعامل Dealer.
٢- هي جزءاً من محفظة استثمارية والتي يتوفر دليل فعلي لنمط الحصول على الربح من التقلبات قصيرة الأجل في سعرها.

وإذا لم تتحقق الشروط الواردة أعلاه تصنف كإستثمارات متاحة للبيع.

• تصنف الإستثمارات في أسهم شركات متداولة غير مسعرة (أي أنها غير مدرجة في السوق المالي لتداول الأسهم الرئيسي أو الموازي) كإستثمارات متوفرة للبيع في معظم الحالات.

القياس والعرض عند تطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الإعتراف والقياس على أرصدة الموجودات والمطلوبات كما في ١ يناير ٢٠٠١ لأول مرة

• في بداية السنة المالية ٢٠٠١ يتم تصنيف أرصدة الإستثمارات في أسهم شركات متداولة الى استثمارات محتفظ بها للمتاجرة واستثمارات متاحة للبيع.
• يتم إعادة قياس هذه الإستثمارات الى القيمة العادلة كما في ذلك التاريخ اعتماداً على المعلومات المتوفرة حول القيمة العادلة لها كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠.
• تدرج كامل الفروقات الناتجة عن إعادة قياس الإستثمارات في أسهم شركات متداولة مسعرة وغير مسعرة مباشرة في حساب الأرباح المحتفظ بها كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ (أي الأرباح المحتفظ بها في بداية السنة المالية ٢٠٠١)
• جميع الإستثمارات في أسهم الشركات غير المسعرة والتي لم يكن بالإمكان تحديد قيمتها العادلة وفقاً للطريقة الموصوفة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ (الفقرات من ٩٥ الى ١٠٢) يتوجب إظهارها بالتكلفة والرجوع الى الفقرات من ١٠٩ الى ١١٩ لتحديد فيما اذا كان هناك حاجة لحجز مخصص للهبوط في قيمتها.

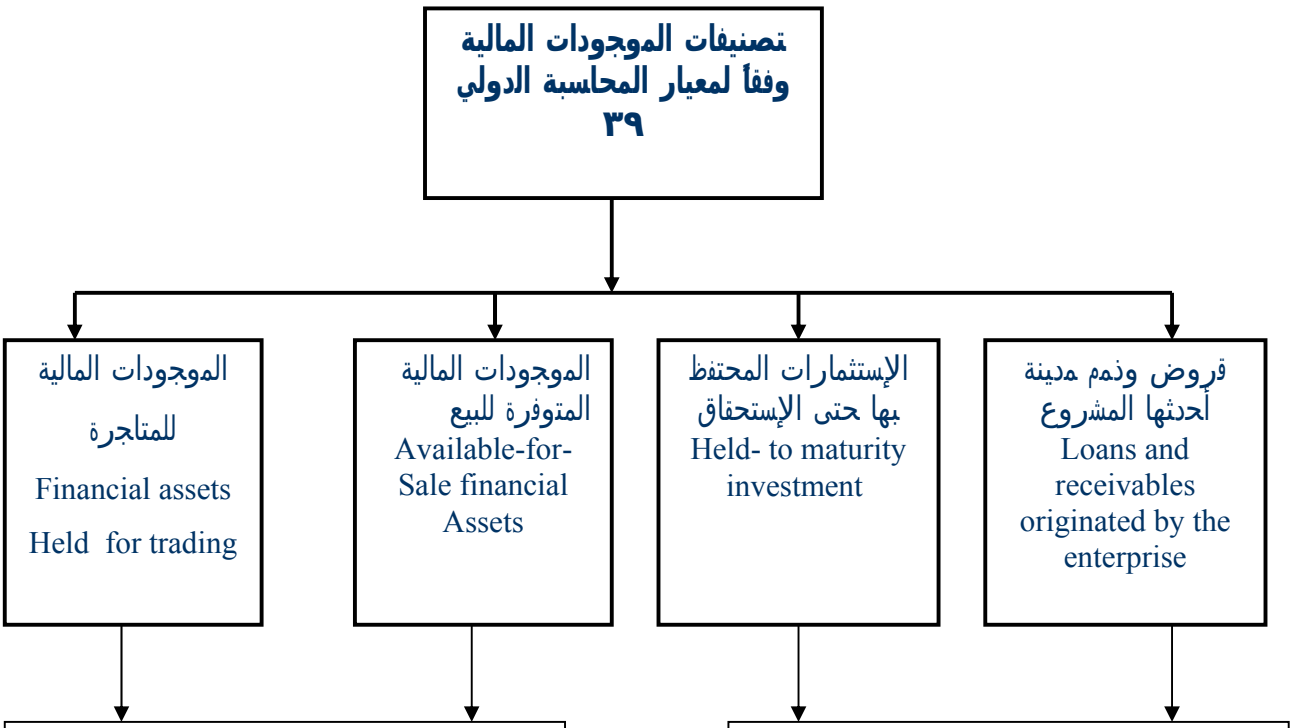
القياس اللاحق للاستثمارات في أسهم شركات متداولة

أ) يتم قياس كافة الإستثمارات في أسهم شركات متداولة التي تم تصنيفها كإستثمارات للمتاجرة بالقيمة العادلة لها بتاريخ البيانات المالية وتدرج الفروقات الناتجة عن إعادة القياس في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
ب) يتم قياس كافة الإستثمارات في أسهم شركات متداولة مسعرة وغير مسعرة مصنفة كإستثمارات متاحة للبيع بالقيمة العادلة لها كما بتاريخ الميزانية العمومية ويتم اختيار إحدى المعالجتين التاليتين لتسجيل الفروقات الناتجة عن إعادة القياس:

١- إدراج الفروقات الناتجة عن إعادة القياس في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
٢- الإعتراف بالفروقات مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية.

القياس اللاحق للموجودات المالية

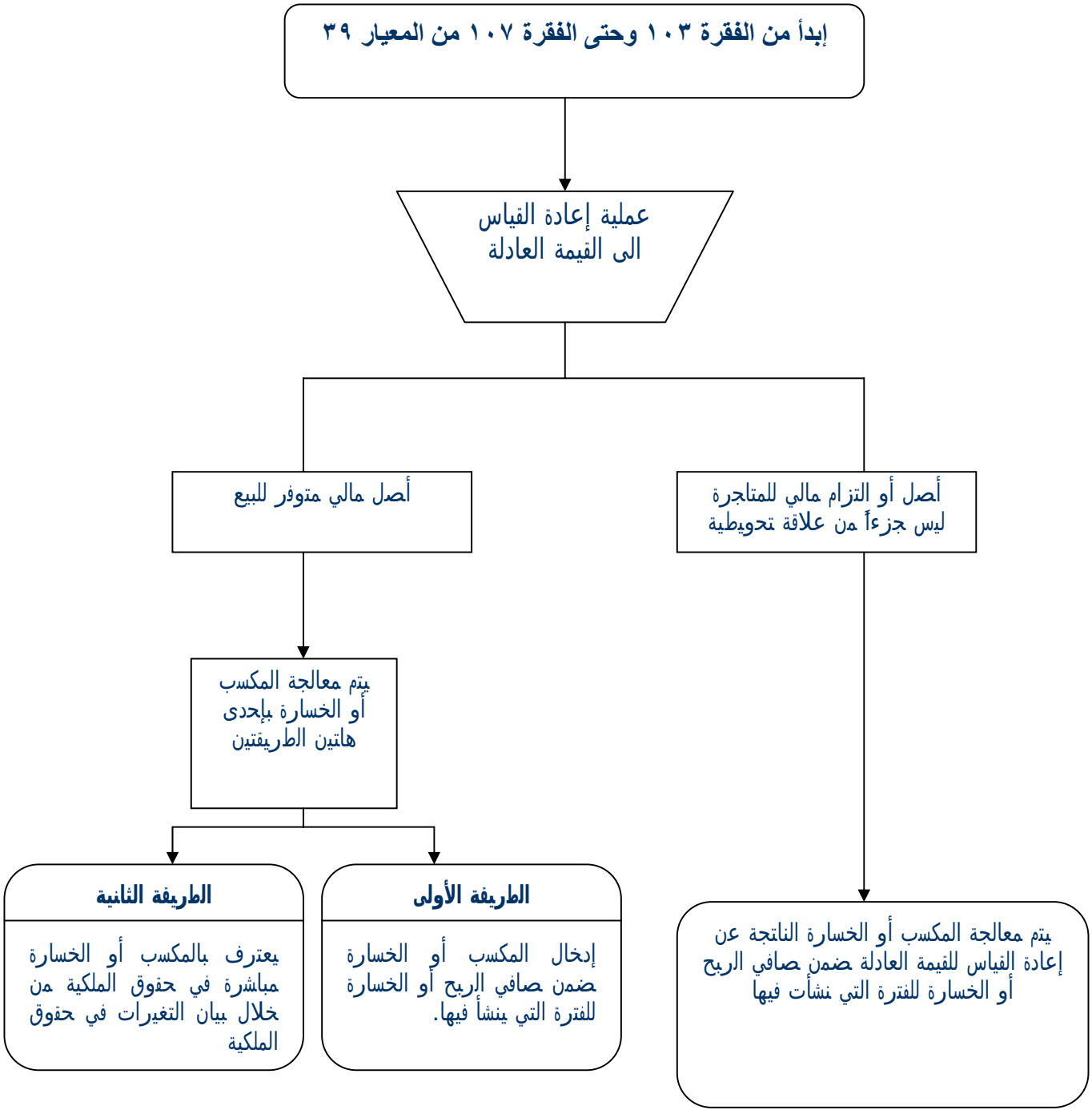
Subsequent Measurement of Financial Assets



ملخص القياس	
١	يتم قياسها بالتكلفة المطفأة باستخدام سعر فائدة ساري المفعول إذا كان لها استحقاق ثابت.
٢	يتم قياسها بالتكلفة اذا لم يكن لها تاريخ استحقاق ثابت.
٣	يتم قياس الذمم المدينة بقيمة الفواتير ما لم يكن استنباط عنصر الفائدة الضمني مادياً.
٤	يتأثر بيان الدخل بمبلغ الفائدة المطفأة.

ملخص القياس	
١	يتم قياسها بالقيمة العادلة
٢	لا يتم خصم تكاليف العملية التي قد تتحملها المنشأة عند البيع أو تصرف بالأصل بطريقة أخرى من القيمة العادلة.
٣	تدرج الفروقات الناتجة عن الموجودات المالية للمتاجرة في صافي الربح والخسارة للفترة أما الموجودات المالية المتوفرة للبيع فللمشروع حرية الإختيار ما بين إدراجها في صافي الربح أو الخسارة للفترة أو مباشرة في حقوق الملكية.

المكاسب والخسائر من إعادة قياس إلى القيمة العادلة



يبقى المكسب أو الخسارة معترف به مباشرة في حقوق الملكية إلى أن يتحقق أحد الأحداث التالية:

١- يتم بيع الأصل المالي أو تحصيله أو التصرف به.
٢- أن يتم تحديد إنخفاض قيمة الأصل وفي هذه الحالات يتم إدخال المكسب أو الخسارة صافي الربح أو الخسارة للفترة.

القيد المحاسبي الواجب إجراءه عند التطبيق المبدئي لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩: الإعتراف والقياس على أرصدة الإستثمارات في أسهم شركات متداولة في ١ يناير ٢٠٠٠

لتوضيح القيد المحاسبي لتسجيل الفروقات الناتجة عن قياس الإستثمارات المتداولة بالقيمة العادلة في ٢٠٠١/١/١ فقد تم وضع المثال التالي:

المثال رقم (١)

لدى الشركة (X) عدد من الإستثمارات في أسهم شركات متداولة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠ على النحو التالي:

رقم مسلسل	الإستثمارات	وضع التداول/ القيمة العادلة	التكلفة أو السوق أيهما أقل في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	القيمة العادلة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٠	الفرق
١	استثمار في محفظة استثمارية لدى شركة مديرة للاستثمار (Y)	لها سعر سوق وهي مدرجة ي سوق تداول الأسهم	٣,٥٠٠,٠٠٠	٦,٥٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
٢	اسهم شركات متداولة محتفظ بها لدى الشركة	مدرجة في سوق تداول الأسهم ولها سعر سوق	٤,٠٠٠,٠٠٠	٧,٠٠٠,٠٠٠	٣,٠٠٠,٠٠٠
٣	اسهم شركات متداولة محتفظ بها لدى الشركة	غير مدرجة في سوق تداول الأسهم إلا أن سعرها محدد بطرق اخرى	٢,٠٠٠,٠٠٠	٢,٥٠٠,٠٠٠	٥٠٠,٠٠٠
٤	أسهم شركات محتفظ بها لدى الشركة	غير مدرجة في سوق الأسهم ولا يمكن تحديد قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه	١,٠٠٠,٠٠٠	-	-

معالجة الحالة في المثال رقم (١) أعلاه

١- تحديد تصنيف الإستثمارات في المثال رقم (١) حسب تصنيفات الإستثمارات الواردة في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ كالآتي:

رقم الاستثمار	التصنيف وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩	معالجة الفروقات
الإستثمار رقم (١)	يصنف استثمار للمتاجرة وذلك لأنه جزء من محفظة مالية سريعة التداول ولها سعر محدد من خلال السوق المالي ولذلك يتم قياسها بالقيمة العادلة.	في بيان الدخل
الإستثمار رقم (٢)	يمكن اعتبارها للمتاجرة إذا كانت: • نية الشركة هو للمتاجرة بها والاستفادة من التقلبات قصيرة الأجل في السعر . • هي جزء من محفظة استثمارية لها نمط حديث من التداول السريع. واذا لم تتحقق الشروط أعلاه فتعتبر استثمارات متاحة للبيع ويتم قياسها بالقيمة العادلة.	• اذا تم اعتبارها استثمارات للمتاجرة بعد تحقق الشروط المطلوبة تعالج الفروقات في بيان الدخل. • اذا اعتبرت متاحة للبيع- للشركة خياران: - إدراج الفروقات في بيان الدخل. - إدراج الفروقات مباشرة في حقوق الملكية.
الإستثمار رقم (٣)	يتم تصنيفها كاستثمارات متاحة للبيع ويتم قياسها بالقيمة العادلة.	للشركة خياران: - معالجة الفروقات في بيان الدخل. - أو إدراج هذه الفروقات مباشرة في بيان حقوق الملكية .
الإستثمار رقم (٤)	يتم قياسها بالتكلفة ويتم الرجوع الى الفقرات من رقم (١٠٩) الى رقم (١١٩) لتحديد ما اذا كانت هناك حاجة لحجز مخصصات لها. وتعتبر من ضمن الإستثمارات المتاحة للبيع.	يعالج المخصص المحجوز للإستثمارات بشكل عام في بيان الدخل كانخفاض في قيمة الإستثمارات.

إثبات إعادة قياس الإستثمارات في أسهم شركات بالقيمة العادلة كما في ١ يناير ٢٠٠١ وقيد الفرق كتعديل للأرباح المحتفظ بها.

في حالة تصنيف إدارة الشركة الإستثمار رقم (٢) في المثال رقم (١) استثماراً للمتاجرة فإن القيد المحاسبي يكون كالتالي:

منه	له	البيان
٣,٠٠٠,٠٠٠		من حـ/ مذكورين
		حـ/ استثمارات للمتاجرة – محافظ أوراق مالية- مسعرة
٣,٠٠٠,٠٠٠		حـ / استثمارات للمتاجرة – لدى الشركة – مسعرة
٥٠٠,٠٠٠		حـ/ استثمارات متاحة للبيع- غير مسعرة
	٦,٥٠٠,٠٠٠	الى حـ/ الأرباح المحتفظ بها

* تصنف هذه الإستثمارات ضمن بند " استثمارات للمتاجرة" وبتصنيفات جزئية استثمارات في محافظ مالية مدارة أو لدى الشركة.

٢- القيد المحاسبي لإعادة قياس الإستثمارات أعلاه بالقيمة العادلة في ٢٠٠١/١/١ في حالة اعتبار الشركة للاستثمار رقم (٢) من المثال رقم (١) استثمار متاح للبيع كالآتي:

منه	له	البيان
٣,٠٠٠,٠٠٠		من حـ/ مذكورين
٣,٠٠٠,٠٠		حـ/ استثمارات للمتاجرة - مسعرة
		حـ / استثمارات للمتاجرة – متاحة للبيع – مسعرة
٥٠٠,٠٠٠		حـ/ استثمارات متاحة للبيع- غير مسعرة
	٦,٥٠٠,٠٠٠	الى حـ/ الأرباح المحتفظ بها

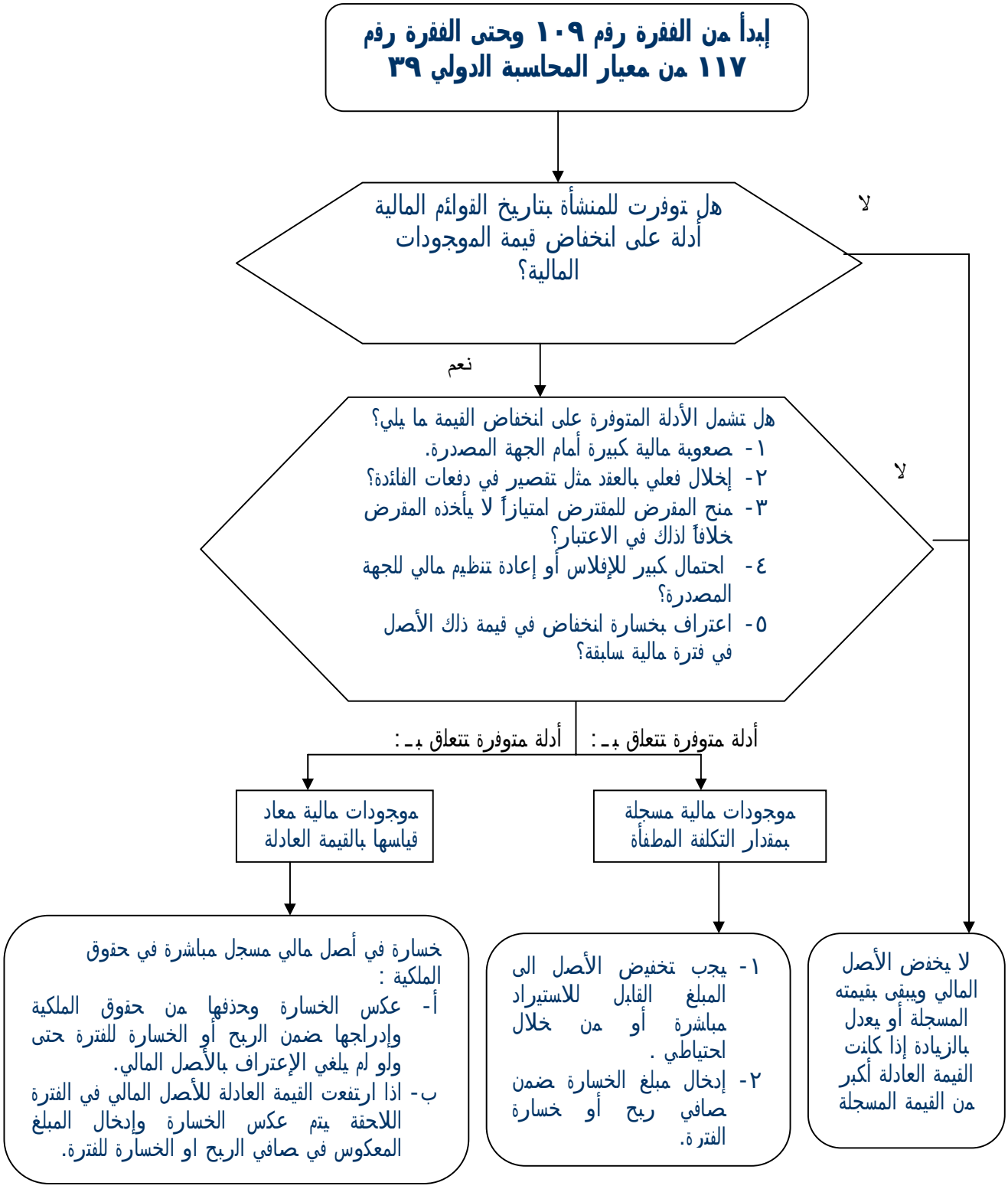
* تصنف هذه الإستثمارات ضمن بند " استثمارات متاحة للبيع" وبتصنيفات مسعرة وغير مسعرة.

القياس اللاحق للاستثمارات في أسهم شركات متداولة

يتم قياس الإستثمارات في أسهم شركات متداولة لاحقاً لتطبيق معيار المحاسبة الدولي ٣٩ لأول مرة على النحو التالي:

نوع الإستثمار	القياس وفقاً لمعيار المحاسبة الدولي ٣٩
أ) الإستثمارات للمتاجرة	يتم قياسها بالقيمة العادلة وإدراج الفرق في بيان الدخل في السنة المالية التي تظهر فيها الفروقات
ب) الإستثمارات المتاحة للبيع المدرجة في سوق تداول الأسهم الرئيسي أو الموازي والتي يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه أو تلك الإستثمارات غير المدرجة في سوق تداول الأسهم إلا أنه يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه.	يتم قياسها بالقيمة العادلة وللمشروع حرية الاختيار ما بين المعالجتين التاليتين: ١) إدراج الفروقات في بيان الدخل مباشرة. ٢) **إو** إدراج الفروقات مباشرة في حقوق الملكية من خلال بيان التغيرات في حقوق الملكية.
ج) الإستثمارات المتاحة للبيع التي ليس لها سوق تداول نشط ولا يمكن قياس قيمتها العادلة بشكل يعتمد عليه.	يتم قياسها بالتكلفة ويتم الرجوع الى الفقرات ١٠٩ الى ١١٩ لتحديد المخصص المطلوب لها اذا كان هناك انخفاض في قيمة الإستثمارات.

انخفاض قيمة الموجودات المالية وعدم إمكانية تحصيلها



المثال رقم (٢)

باستخدام نفس البيانات الواردة أعلاه في المثال رقم (١) إضافة إلى وجود المعلومات الإضافية التالية حول هذه الإستثمارات في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١:

البيان	القيمة العادلة	تاريخ تحديد القيمة العادلة
- الإستثمار قم (١)	٥,٥٠٠,٠٠٠	كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
- الإستثمار رقم (٢)	٨,٥٠٠,٠٠٠	كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
- الإستثمار رقم (٣)	١,٥٠٠,٠٠٠	كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١
- بالرجوع الى الفقرات ١٠٩ الى ١١٩ تم تقرير وجود هبوط في قيمة الإستثمار رقم (٤) بمبلغ ٤٥٠,٠٠٠ كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١ من خلال تحديد القيمة الإستردادية لهذا الإستثمار.		

معالجة الحالة في المثال رقم (٢) أعلاه

- يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: الأدوات المالية: الإعتراف والقياس فيما يتعلق بالإستثمارات المتاحة للبيع الإختيار ما بين أسلوب قيد الفروقات الناتجة عن إعادة القياس بالقيمة العادلة في بيان الدخل أو إدراجها مباشرة في حقوق الملكية. وسيتم فيما يلي إجراء القيود المحاسبية في كلا الحالتين.
- يتطلب معيار المحاسبة الدولي ٣٩: في حالة هبوط قيمة الإستثمارات Impairment أن يتم تحويل الأرباح والخسائر المتراكمة المسجلة سابقاً مباشرة في حقوق الملكية الى حساب الأرباح والخسائر للسنة.

قيد الفروقات الناتجة عن إعادة القياس للإستثمارات المتاحة للبيع في الحالة رقم (٢) - ممارسة خيار قيد الفروقات مباشرة في حقوق الملكية

في حالة اختيار الشركة (X) قيد الفروقات الناتجة عن إعادة القياس للقيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع في حقوق الملكية مباشرة فإن تحليل القيد المحاسبي سيكون على النحو التالي:

رقم مسلسل	الإستثمار	القيمة العادلة كما في ٢٠٠١/١/١	القيمة العادلة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الفروقات	قيد الفروقات الناتجة عن التغير في القيمة العادلة وهبوط القيمة		
					بيان الدخل		القيد مباشرة في بيان التغيرات في حقوق الملكية
					خسائر هبوط القيمة في بيان الدخل	خسائر انخفاض القيمة العادلة في بيان الدخل	
١	الإستثمار رقم (١)	٦,٥٠٠,٠٠٠	٥,٥٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠) خسائر انخفاض القيمة العادلة	-	(١,٠٠٠,٠٠٠)	-
٢	الإستثمار رقم (٢)	٧,٠٠٠,٠٠٠	٨,٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	-	-	١,٥٠٠,٠٠٠ ربح زيادة القيمة العادلة
٣	الإستثمار رقم (٣)	٢,٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠) خسارة هبوط القيمة العادلة + خسارة هبوط في القيمة Impairment	(٥٠٠,٠٠٠)	-	(٥٠٠,٠٠٠)
٤	الإستثمار رقم (٤)	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٥٠,٠٠٠ القيمة الإستردادية	(٤٥٠,٠٠٠)	(٤٥٠,٠٠٠)	-	-
	المجموع	١٧,٠٠٠,٠٠٠	١٦,٠٥٠,٠٠٠	(٩٥٠,٠٠٠)	(٩٥٠,٠٠٠)	(١,٠٠٠,٠٠٠)	١,٠٠٠,٠٠٠

وبناءاً على الجدول أعلاه فإن القيد المحاسبي سيكون كالآتي

البيان	له	منه
من حـ/ مذكورين		
حـ/ خسائر هبوط قيمة للإستثمارات (بيان الدخل)		٩٥٠,٠٠٠
حـ / خسارة هبوط انخفاض القيمة العادلة (مباشرة ضمن حقوق الملكية)		١,٠٠٠,٠٠٠
حـ/ الإستثمارات المتاحة للبيع		١٠٠٠,٠٠٠
الى حـ/ مذكورين		
حـ/ المكاسب أو الخسائر المتراكمة من التغيرات في القيمة العادلة (مباشرة ضمن حقوق الملكية)	١,٠٠٠,٠٠٠	
حـ/ مخصص هبوط قيمة الإستثمارات.	١,٩٥٠,٠٠٠	

خيار قيد الفروقات في قائمة الدخل

وفي حالة اختيار الشركة (X) لقيد الفروقات الناتجة عن إعادة القياس للقيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع في قائمة الدخل فإن تحليل القيد المحاسبي كالآتي:

رقم مسلسل	الإستثمار	القيمة العادلة كما في ٢٠٠١/١/١	القيمة العادلة كما في ٣١ ديسمبر ٢٠٠١	الفروقات	بيان الدخل	
					انخفاض القيمة	التغيرات القيمة العادلة
١	الإستثمار رقم (١)	٦,٥٠٠,٠٠٠	٥,٥٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠)	-	(١,٠٠٠,٠٠٠)
٢	الإستثمار رقم (٢)	٧,٠٠٠,٠٠٠	٨,٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	-	١,٥٠٠,٠٠٠
٣	الإستثمار رقم (٣)	٢,٥٠٠,٠٠٠	١,٥٠٠,٠٠٠	(١,٠٠٠,٠٠٠)	(٥٠٠,٠٠٠)	(٥٠٠,٠٠٠)
٤	الإستثمار رقم (٤)	١,٠٠٠,٠٠٠	٥٥٠,٠٠٠ القيمة الإستردادية	(٤٥٠,٠٠٠)	(٤٥٠,٠٠٠)	-
المجموع		١٧,٠٠٠,٠٠٠	١٦,٠٥٠,٠٠٠	(٩٥٠,٠٠٠)	(٩٥٠,٠٠٠)	-

إثبات إعادة قياس الإستثمارات المتاحة للبيع بالقيمة العادلة وتسجيل مخصص هبوط قيمة الإستثمارات في بيان الدخل

إن القيد المحاسبي في حالة إختيار الشركة (X) قيد الفروقات في القيمة العادلة للاستثمارات المتاحة للبيع في بيان الدخل هو على النحول التالي:

البيان	له	منه
حـ/ خسائر هبوط قيمة الإستثمارات (بيان الدخل) حـ/ مخصص هبوط قيمة الإستثمارات	 ٩٥٠,٠٠٠	٩٥٠,٠٠٠
إثبات إعادة قياس الإستثمارات بالقيمة العادلة وتسجيل مخصص هبوط قيمة الإستثمارات .		

مكاتب الاتصال

المملكة الأردنية الهاشمية
عمـــــان
الأستاذ مروان الصايغ
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان ١١١٩٢
هاتف ٥١٠٠٩١٦/٥١٠٠٩١٧ (٦-٩٦٢)
فاكس ٥١٠٠٩٠٢ (٦-٩٦٢)
موقع إنترنت www.ascasociety.org
بريد الكتروني info@ascasociety.org

جمهورية مصر العربية
القاهرة
الأستاذ محمد عبد الحفيظ
٥١ شارع الحجاز -الطابق التاسع-المهندسين-الجيزة
ص.ب ٩٦ إمبابة ١٢٤١١
هاتف ٣٤٦٢٩٥١/٣٤٧٩٩٥٢ (٢٠٢)
فاكس ٣٤٤٥٧٢٩ (٢٠٢)
بريد الكتروني tagco.cairo@tagi.com

جمهورية مصر العربية
الإسكندرية
الأستاذ إبراهيم عبد الرازق
٦ شارع إبراهيم شريف /مصطفى كامل
٢٥ شارع طلعت حرب
هاتف ٥٤٦٢٨٢٩/٥٤٦٩٥٩٦
فاكس ٥٤٥٣٨٦٢
الإسكندرية - جمهورية مصر العربية

مملكة البحرين
المنامة
الأستاذ منيب حمودة
يونيتاك هاوس - الدور الأول
شارع الحكومة
ص.ب ٩٩٠ المنامه
هاتف ٢٢٤٦٥٤ (٩٧٣)
فاكس ٢١٢٨٩٠ (٩٧٣)
بريد الكتروني tagco.bahrain@tagi.com

دولة الكويت
الكويت
الأستاذ صلاح ابو عصبة
شارع فهد السالم - بناية السوق الكبير
الطابق التاسع - الجناح الشرقي
ص.ب ٤٧٢٩ الصفاه ١٣٠٤٨
هاتف ٢٤٣٣٠٠٤ (٩٦٥) (٧) خطوط
فاكس ٢٤٤٠١١١ (٩٦٥)
بريد الكتروني tagco.kuwait@tagi.com

المملكة العربية السعودية
الرياض
الأستاذ بسام أبو غزالة
بناية الخالدية - الطابق الثاني
المدخل الجنوبي - شارع العليا العام
ص.ب ٩٧٦٧ الرياض ١١٤٢٣
هاتف ٤٦٤٢٩٣٦ (١-٩٦٦)
فاكس ٤٦٥٢٧١٣ (١-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.riyadh@tagi.com

المملكة العربية السعودية
جدة
الأستاذ خالد أبو عصبة
طريق المدينة،مركز الخليج ، الكعكي-الدور الثالث مكتب (٣١١)
ص.ب ٢٠١٣٥ جدة ٢١٤٥٥
هاتف ٦٦٨٥٤٥٨(٢-٩٦٦)
فاكس ٦٦٨٥٤١٥ (٢-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.jeddah@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 ٨٨٢٠٩٤٠/٨٨٢١٢٩١- فاكس ٨٨٢١٠٣٢(٣-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.khobar@tagi.com

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

دولة قطر
الدوحة
الأستاذ حازم فرح
بناية مركز عبر الشرق
الدور الثالث - طريق المطار
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة
هاتف ٤٤٤٠٩١١/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٢٤٠٢٤ (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 ٦٧٢٤٤٢٥/٦٧٢٤٤٢٦ (٢-٩٧١)
فاكس ٦٧٢٣٥٢٦ (٢-٩٧١)
بريد الكتروني tagco.abudhabi@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 (٤-٩٧١)
فاكس ٢٦٦٥١٣٢ (٤-٩٧١)
بريد الكتروني tagco.dubai@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة
رأس الخيمة
الأستاذ طلعت الزبن
بناية السير رقم ١ - الدور السابع
شارع عُمان - النخيل
ص.ب ٤٠٣ رأس الخيمة
هاتف ٢٢٨١٨٦٢/٢٢٨٨٤٢٧ (٧-٩٧١)
فاكس ٢٢٨٥٩٢٩ (٧-٩٧١)
بريد الكتروني tagco.rak@tagi.com

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

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

فلسطين
غزة
الأستاذ زهير الناظر
شارع القدس, دوار أنصار, عمارة الأوقاف
الطابق الثاني - الرمال الجنوبي
ص.ب ٥٠٥ غزه
هاتف ٢٨٢٦٩١٧/٢٨٢٤١٦٦ (٨-٩٧٠)
فاكس ٢٨٤٠٣٨٧ (٨-٩٧٠)
بريد الكتروني tagco.gaza@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 (٢-٩٧٠)
بريد الكتروني tagco.ramallah@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 (٩-٩٧٠)
فاكس ٢٣٨٧٩٨٢ (٩-٩٧٠)
بريد الكتروني president@najah.edu

فلسطين
بيت لحم
ا.م إحسان مصطفى
مدير مركز التعليم المستمر وخدمة المجتمع
جامعة القدس المفتوحة
فاكس٢٩٨٤٤٩٢ -٠٢
هاتف ٢٩٥٢٥٠٨-٠٢
بريد إلكتروني Qouprd@planet.edu

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

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

UNITED KINGDOM
LONDON
Mr. Antoine Mattar
CCC House, West Halkin Street, London SW1X 8JL
Tel: 00 44 20 7245 4455
Mob. :00 44 78 60461541
Fax: 00 44 20 7259 5544
e-mail : amattar@ccc.gr (office)
e-mail : mattar@blueyonder.co.uk (home)

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

الجمهورية السودانية
الخرطوم
الأستاذ محمد الحاج يونس
شارع 47 - بناية رقم 19 الطابق الثاني
مكتب رقم 2 - عمارة الفاروق - الخرطوم (2)
ص.ب 7024 وزارة التجارة
هاتف 468470 - فاكس 472557 (249-11)
بريد الكتروني agip.sudan@tagi.com

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

الجمهورية العربية السورية
دمشق
الأستاذ محمد عمار العظمة
جسر الثورة - شارع الاتحاد - عمارة البدين
الطابق السابع - مكتب 702/703
ص.ب 31000 دمشق
هاتف 2314403/2316052 (11-963)
فاكس 2314403/2312870 (11-963)
بريد الكتروني tagco.syria@tagi.com

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

المملكة المغربية
الدار البيضاء
الأستاذ خالد بطاش
فضاء باب أنفا رقم 3 زنقة باب المنصور
الطابق الثالث شقة رقم 11 الدار البيضاء 20050
ص.ب 19005 الدار البيضاء العنق
هاتف 2366119/2366121/2366126(2 212)
فاكس 2366133(2 212)
بريد إلكتروني :agip.morocco@tagi.com

فلسطين
طولكرم
الأستاذ محمود مصطفى أبو طعمة
مكتب الهدف للخدمات المالية والإدارية
ص.ب 258 طولكرم
تليفاكس 2682586 جوال 059-338620
بريد إلكتروني hadaf-utmeh2003@yahoo.com

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى
بنغازي
الأستاذ محمد علي حسن فكرون
هاتف : 612235950 - 218 - 00
بريد الكتروني :m.fakroun@raslanuf.com

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

جمهورية العراق
بغداد
الأستاذ محمد الجبوري
محلة ٧١٢،زقاق ٢٥ ،دار ١١ /٢ ،حي المثنى
زيونة،بغداد
تلفاكس ٠٠٩٦٤١ ٥٥٧٢٢٩٦
هاتف الثريا ٠٠٨٨ ٧٣٠٥٩ ٢١١ ٢١٦
تلفون ٠٠٩٦٤١ ٧٤٧٠٥٢٤
٠٠٩٦٤١ ٧٤٧٠٥٢٧
بريد الكتروني agip.iraq@tagi.com
tagco.iraq@tagi.com

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

الإمارات العربية المتحدة
دبي
الأستاذ محمد صوان
بلدية دبي
هاتف ٠٠ ٩٧١ ٤ ٢٠٦٣١٤٤
فاكس ٠٠ ٩٧١ ٤ ٢٠٦٤٧٧٨