المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء-كانون الثاني ٢٠٠٢

العدد رقم (٢)

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

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.

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

جمعية مهنية عربية تهدف إلى إرساء معايير المحاسبة والتدقيق والسلوك وإلى بناء القدرات من خلال برامج التعليم والامتحان والتأهيل المعترف بها دولياً.

إجتماع الهيئة العامة العادية

لجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (الأردن)

بتاريخ ٥ كانون ثاني (يناير) ٢٠٠٢ وفي تمام الساعة العاشرة من صباح يوم السبت عقدت الهيئة العامة لجمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين(الأردن) إجتماعها السنوي العادي الثالث عشر في مقر الجمعية الكائن في مبنى مجموعة طلال أبوغزالة الدولية، جبل اللويبده الوسطى، شارع الملكة نور، قرب وزارة التجارة والصناعة، عمان، المملكة الأردنية الهاشمية وإتخذت القرارات التالية :

١. الإستماع إلى تقرير مدقق الحسابات ومناقشته والموافقه عليه.
٢. دراسة الحسابات الختامية للجمعية للسنة المالية المنتهية في ٣١ كانون أول (ديسمبر) ٢٠٠٠ والتصديق عليها على أن يقوم قسم المحاسبة في الجمعية بإعداد البيانات الحسابية الختامية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ بحيث يتم عرضها على الهيئة الإدارية للجمعية في مدة أقصاها ٢٠٠٢/٢/١٥ وتقوم الهيئة الإدارية بدعوة الهيئة العامة للإجتماع في مده أقصاها شهر آذار (مارس) ٢٠٠٢ للإجتماع لدراستها والموافقة عليها.
٣. إقرار مشروع الموازنة التقديرية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١.
٤. الإستماع إلى تقرير الهيئة الإدارية عن أعمال الجمعية خلال عام ٢٠٠٠ والتصديق عليه وقد تم الإقتراح أن يتضمن التقرير في إجتماع الجمعية في السنة القادمة الأنشطة التي قامت بها الجمعية داخل وخارج الأردن في دورات ولقاءات داخلية وخارجية.
٥. إنتخاب هيئه إدارية جديدة للجمعية عن الفترة من ٢٠٠١/١/١ ولمدة سنتين من الساده التالية أسماوهم:

١. الأستاذ طلال أبوغزالة	رئيساً للهيئة الإدارية
٢. الأستاذ توفيق ابراهيم أيوب	نائباً لرئيس الهيئة الإدارية
٣. الأستاذ محمد سعيد أبو شريحه	أميناً للسر
٤. الأستاذ رمضان عبدالقادر ناصر	أميناً للصندوق
٥. الأستاذ عبدالرحمن أحمد مجدوب	عضواً
٦. الأستاذ محمود محمد أبوعبيد	عضواً
٧. الأستاذ إلياس شفيق نينو	عضواً
٨. الأستاذ فوزي يوسف ابراهيم القيسي	عضواً
٩. الأستاذ محمود سعاده حسن ذيب	عضواً

٦. تم إتخاذ قرار بإعادة تعيين الساده مكتب الأستاذ مجدي السمان مدققاً لحسابات الجمعية للسنة المالية المنتهية في ٢٠٠١/١٢/٣١ وذلك مقابل أتعاب رمزية قدرها (٥٠) خمسون ديناراً أردنياً. وإنتهى الإجتماع في تمام الساعة الحادية عشرة والنصف من صباح نفس اليوم.

أخبار المجمع

أعلن الأستاذ محمد مصطفى قاسم مدير المجمع العربي للمحاسبين القانونيين عن إنضمام أعداد من الطلبة الى إمتحانات المجمع العربي للمحاسبين القانونيين على المنهاج الجديد الذي تم تأليف الكتب الدراسية عليه وفقا للمنهاج الدولي الذي تم اعتماده في مؤتمر التجارة والتنمية (يونكتاد) والطلبة المتقدمين للدراسة من مختلف الدول العربية وهم :
طارق خطاب، محمد عبد اللطيف، احمد شعث، محمد الزيات، إلياس مراكشي، محمود سليم، هاشم النيل، حسين مقرم، سعيد بامحيمود، عبد الرحمن الحبشي، عيدروس العيدروس، صلاح الهزيلي، عبد الله رويشد، سعيد بقرف، عمر باكعلوس، محمد طرش، سعيد باربيد، محمد الرمح، احمد همام، عثمان الحسن، بدرية السويدي، عبد الله اليافعي، أسماء الرئيسي، ميمونة الرصادي، ابتسام البلوشي، طاهرة جواد، راشد الهنائي، هلال الجفيلي، احمد زعبنوت، سلطان المحروقي، سمير البلوشي، سليم الشكيلي، سعيد الحارثي، ناصر النبهاني، حمود الراشدي، ابراهيم العامري، علي اللواتي، احمد البحري، ربيع السيابي، عبد الله الهشامي، عيسى عيسى، زياد عامر، تامر الليثي، بجاد الشميلان، رسمي طيطي، يوسف اليوسفي، نهى القلاف، حسام قرقش، محمد المغربي، الشيخ محمد آل ثاني، غسان الخفش، محمد الخفش، عادل العنزي، علي النعيمي، غزوان جورية، شريف الموسى، نضال عبيدات، ايمن الرجبي، وارف قميحة، نسرين نمر.

مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين يوافق على أحكام الإستقلالية الجديدة بشأن اداء المحاسبين لعمليات التأكيد.

(نيويورك وميامي / ٢١ نوفمبر ٢٠٠١)، وافق اليوم مجلس الإتحاد الدولي للمحاسبين الهيئة الممثلة لمهنة المحاسبة الدولية، على تغييرات في أحكام الإستقلالية كما وردت في قواعد الأخلاق للمحاسبين المهنيين.

وكما اوصت لجنة السلوك الأخلاقي التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين، فقد وضعت الأحكام الجديدة اطاراً للمفاهيم يركز على العوامل التي تهدد إستقلالية كل عمليات التأكيد ووسائل الحماية التي يجب على المدققين وضعها في مكانها من أجل الحفاظ على إستقلاليتهم.

إن طبيعة تهديدات الإستقلالية ووسائل الحماية الضرورية التي يمكن تطبيقها تختلف حسب خصائص العملية الواحدة : ما إذا كانت عملية تدقيق أوعملية من نوع آخر ؛ وفي حالة عملية التأكيد التي هي ليست عملية تدقيق ما هو الغرض و الموضوع ومن هم المستخدمين المقصودين للتقرير.

بالإضافة إلى ذلك، توفر الأحكام امثلة على كيفية تطبيق الأسلوب الذي يتناول مفاهيم الإستقلالية في ظروف وعلاقات محددة. عرضت احكام الإستقلالية التي تمت مراجعتها على الجمهور للتعليق عليها مرتين خلال السنتين الماضيتين، وطورت لجنة السلوك الأخلاقي الإرشاد الجديد مع مدخلات المحاسبين وهؤلاء الذين يستخدمون وينظمون خدمات المدققين، وأغلبية المستجيبين لمسودات العرض الخاصة بالإستقلالية كانوا مؤيدين بشكل كبير للإسلوب الذي يتناول مفاهيم الإستقلالية.

قال رئيس الإتحاد الدولي للمحاسبين، السيد اكي فوجينما :

" إن إستقلالية المحاسبين الذين يقومون بأداء عمليات التأكيد وخصوصاً

التدقيق هي موضع إهتمام رئيسي بالنسبة لمارسي ومنظمي ومستخدمي المعلومات المالية عبر العالم لأنها أساسية بالنسبة لقدرة المدقق على المساهمة بشكل فعال في حماية مصالح الجمهور" وأضاف: "درست لجنة السلوك الأخلاقي التابعة للإتحاد الدولي للمحاسبين هذه القضية في ضوء التغيرات التي تحدث في الإقتصاد العالمي والتقنية والخدمات الآخذة في التوسع التي تؤديها مهنة المحاسبة، والمجلس على ثقة بأن هذه التغيرات ستزيد من ثقة الجمهور في خدمات التأكيد التي يوفرها محاسبو العالم ".

ان هذه المعايير العالية الجودة هي الدعامات الرئيسية للأسواق المالية في العالم. تنطبق احكام الإستقلالية الجديدة على تقارير التأكيد الصادرة في ٣١ ديسمبر ٢٠٠٤ أو بعد هذا التاريخ ويشجع الإتحاد الدولي للمحاسبين على التطبيق الأبكر لذلك. قالت، السيدة مارلين بندرجاست، رئيسة جلسة لجنة السلوك الأخلاقي التابع للإتحاد الدولي للمحاسبين " إن الفترة الزمنية الطويله ستمنح للهيئات الأعضاء في الإتحاد الدولي للمحاسبين الوقت الكافي للقيام بالتغييرات الضرورية في قواعدهم الأخلاقية المهنية الوطنية وللمدققين لتنفيذ اية تغييرات قد تكون ضرورية لضمان تحقيق معايير الإستقلالية الجديدة قبل البدء في عمليات التدقيق السنوية لعام ٤٠٠٢ ".

يمكن الحصول على هذا الارشاد الجديد من موقع الإتحاد الدولي للمحاسبين على الانترنيت http:/www.ifac.org في نهاية نوفمبر.

معالي وزير المالية:
الحكومة الأردنية تقر موازنة عام ٢٠٠٢

أقر مجلس الوزراء يوم الأحد المصادف ١٤ كانون الثاني (يناير) من هذا العام الموازنة العامة للدولة للعام ٢٠٠٢ بحجم إنفاق مقداره (٢٣٥٠) مليون دينار (٣,٤ بليون دولار) مضافا إليها مخصصات خطة التحول الإقتصادي والإجتماعي البالغة (٣٠٠) مليون دينار والتي أقرت في شهر نوفمبر من العام المنصرم. وسجل حجم الموازنة لهذا العام زيادة بلغت ٩,٥٪ عن موازنة العام الماضي والتي تعقد عليها الآمال بأداء إقتصادي أفضل ليخفف أعباء المديونية الخارجية والبالغة (٧) مليارات دولار.

وقال الدكتور ميشيل مارتو وزير المالية في مؤتمر صحفي عقده بعد إقرار الموازنة أنه من المتوقع أن يبلغ حجم العجز في موازنة هذا العام (٤٣٥) مليون دينار (٦١٢,٧ مليار دولار) أو ٦,٥ ٪ من الناتج المحلي الإجمالي GDP بما يتلاءم وما تم الإتفاق عليه مع صندوق النقد الدولي IMF.

ويعتقد الدكتور مارتو أنه من الممكن التغلب على جزء من العجز وذلك بالحصول على منح ومساعدات خارجية تصل الى (٢٣٧) مليون دينار (٣٣٧,٨ مليون دولار) والتي ستخفض العجز الى ١٩٨ مليون دينار (٢٧٩ مليون دولار) أي بنسبة ٣٠٪ من الناتج المحلي الإجمالي GDP.

وتقدر المصروفات لهذا العام بـ(١٩١٣) مليون دينار (٢,٦٦٤ مليون دولار) ويصل الإنفاق الرأسمالي الى (٥٠٠) مليون دينار (٧٠٤,٢٢٥مليون دولار). وقال مارتو أن الحكومة تسعى الى تخفيض الإنفاق في مؤسساتها بحوالي (٦٣) مليون دينار (٨٨,٧٣ مليون دولار) من خلال تخفيض المصروفات الحكومية كالإيفادات والمياومات والدعوات.

ووصف مارتو موازنة عام ٢٠٠٢ بأنها ليست تقشفية ولكنها منضبطة تراعي أولويات تحقيق التنمية المستدامة ومعالجة الفقر والبطالة وتلتزم بسياسات التصحيح الإقتصادي. وقال وزير المالية في مؤتمره الصحفي أنه وبالرغم من التحديات فقد شهد الإقتصاد الأردني تحسنا ملموسا حيث سجل النمو الإقتصادي نسبة بلغت ٤٪ وارتفع حجم الإستثمارات الى ٨٨٠ مليون دينار (١,٢ مليون دولار) أي بنسبة ١١٪ عن الأعوام السابقة.

قامت الهيئة بعقد لقاء موسع مع عدد من كبار موظفي الدولة والقطاعات الإعلامية المرئية والمقروءة وغرف التجارة والصناعة وجمعية رجال الأعمال وجمعية المصدرين وجمعية صاحبات الأعمال والمهن تحت عنوان "إعادة هيكلة سوق رأس المال– تجربة وتحد" حيث قام الدكتور بسام الساكت رئيس مجلس مفوضي الهيئة بشرح لأهم هذه التطورات التي شهدها سوق رأس المال الوطني خاصة في ظل الظروف الإقليمية والدولية القائمة.

وأشار الدكتور الساكت إلى أن هيئة الأوراق المالية عملت منذ أن تسلم مجلس مفوضيها مهامه على إعادة هيكلة سوق رأس المال الوطني لإيجاد سوق للأوراق المالية جديد تتحقق فيه العدالة والكفاءة والشفافية وفقا لأحدث الممارسات والمعايير الدولية. وقد قامت الهيئة بالتعاون مع الخبرات الدولية بالعمل على إنشاء المؤسسات الواردة في قانون الأوراق المالية رقم (٢٣) لسنة ١٩٩٧، وهي إلى جانب هيئة الأوراق المالية بورصة عمان ومركز إيداع الأوراق المالية.

وأضاف بأن قانون الأوراق المالية قد جاء بتعديل هيكلية السوق وإدارته ومسؤولياته من خلال فصل الدور الرقابي عن الدور التنفيذي واستحداث خدمات وأدوات مالية جديدة وإصدار تشريعات وأنظمة وتعليمات وفق أحدث المعايير الدولية.

وتوفير المناخ الملائم لتحقيق سلامة التعامل بالأوراق المالية، وتنظيم وتطوير ومراقبة سوق الأوراق المالية وحماية حملة الأوراق المالية والمستثمرين فيها من الغش والخداع. ووضع ضوابط وقواعد لضمان سلامة التداول مستمدة من صلب قانون الأوراق المالية.

كما أن الهيئة قد وافقت على القواعد والسلوك المهني للوسطاء والعاملين في بورصة عمان ومركز الإيداع وكذلك على الأنظمة الداخلية التي تحكم أعمالها. وقد أوكلت تلك التعليمات والأنظمة لهذه المؤسسات سلطات أولى في إدارة السوق.

وقد أشار الدكتور الساكت إلى التطورات في سوق رأس المال وإعادة هيكلته من حيث رفع نوعية الخدمة فيه وصياغة التشريع والإجراءات والتعليمات التي تحفظ حق المواطن والمستثمر وتدعم وتعزز المصداقية في مؤسساتنا الوطنية. وشرح التطور التقني الحاصل في سوق رأس المال.

والنقلة النوعية في مجال التداول في بورصة عمان حيث حل التداول الإلكتروني مكان التداول اليدوي الذي دام ٢٢ عاما منذ ١٩٧٨.

وأشار إلى أن هيئة الأوراق المالية قد صممت موقعا إلكترونيا خاصا بها بحيث يمكن للمستثمر في الوطن وخارجه الإطلاع على كافة الأنظمة والتشريعات التي تحكم سوق رأس المال وعلى حيثيات الإجراءات القادمة من حيث تطوير وإمكانية الحصول على الترخيص اللازم إلكترونيا بعد أن يزود الهيئة بالمعلومات المطلوبة.

وأفاد بأن هذا الموقع هو ضمن سياسة مكملة لشبكة المعلومات عن سوق رأس المال ترتبط مع بعضها البعض أي ترتبط مع بورصة عمان ومع مركز إيداع الأوراق المالية.

ذلك المركز الذي سيضمن ويحقق مصداقية أكبر لحقوق المساهمين وتسجيل وتسوية ملكياتهم من الأوراق المالية.

وأكد الدكتور الساكت على أهمية الحصول على المعلومات عن الشركات المساهمة العامة الذي هو حق للجمهور والمستثمرين يجب أن يحترم. وأن قانون الأوراق وما صدر عن هيئة الأوراق المالية من تعليمات وأنظمة ضمنت هذا الحق للجمهور في الحصول على المعلومات المالية والإدارية عن الشركات المساهمة العامة ضمانا للوضوح والشفافية. كما أن هذه المعلومات هي الأساس التي تبنى عليها القرارات الإستثمارية في هذه الشركات.

وقال أن قانون الأوراق المالية به مواد صريحة ألزمت الجهات الخاضعة لرقابة الهيئة بالإفصاح عن المعلومات سواءا بشكل دوري مثل البيانات المالية الأولية والتقارير السنوية أو الإفصاح عن المعلومات الجوهرية ذات العلاقة بالشركات، مما يوفر سيلا دائما من المعلومات للمستثمرين، كما أن في القانون مواد مانعة تعالج التحايل والغش والخداع واستغلال المعلومات الداخلية، وكذلك وضع القانون عقوبات رادعة للمخالفين للأنظمة والتعليمات مما يعزز ويرسخ الثقة في سوق رأس المال. وأشار الدكتور الساكت إلى أن هيئة الأوراق المالية متمسكة بتطبيق القانون والأنظمة وإتخاذ العقوبات الواردة بحق المخالفين حتى تعلو دوما سيادة القانون وتعزز المصداقية في السوق.

وفي سياق اللقاء بيّن الدكتور الساكت إلى أن سوق رأس المال الوطني قد خطا خطوات هامة واحتل مكانة مرموقة بين الأسواق الناشئة تؤهله لأن يكون جاذبا للإستثمار. وأكد على أهمية تكوين الثقافة المتعلقة بسوق رأس المال بشكل عام لدى المجتمع كونها تشكل عاملا هاما وضروريا في إدراك ما يدور حولنا وإيجاد التفاعل الإيجابي مع البيئة الإستثمارية المحلية مما سيساهم في تعزيز الثقة وإقناع المستثمرين في الداخل ومن الخارج بأن هذه البيئة تتوافر فيها العناصر الضرورية لإنجاح إستثماراتهم، وأن للثقافة والمعرفة دور هام في حياتنا وأنه كلما امتلكنا المعرفة كلما امتلكنا قدرة أكبر على تسيير أمورنا بما في ذلك إدارة أموالنا وبالتالي تحقيق مستقبل أفضل.

وأشار الدكتور الساكت إلى إستمرار سعي الهيئة نحو ثقافة الإستثمار وتعميق السوق من خلال شرح فوائد طرح السندات الحكومية وسندات الشركات المساهمة العامة وأهمية الطرح العام وتنفيذ إجراءات التخاصية من خلال البورصة لا خارجها. ونحن مقبلون على تخاصية النقل والكهرباء والإتصالات والطاقة وجميعها لا بد أن تتم داخل البورصة حتى يتعمق السوق وتزداد السيولة فيه.

وعند الحديث عن إدارة المخاطر أكد الدكتور الساكت على ضرورة التدريب والتعليم النوعي في مواضيع حديثة ترتبط وتتزامن مع التطورات في الأسواق المالية ولها علاقة وثيقة وأهمية عالية في الضمان والأمان لمسيرة الشركات المساهمة العامة. كما لها أهمية في إدارة الشؤون الإقتصادية للمؤسسات العامة الحكومية والخاصة. إنها الدراسات والتدريب الخاص في مواضيع إدارة المخاطر المالية والإدارية وإدارة المخاطر للدين العام والخاص للدولة والمؤسسات الخاصة.

وقال الدكتور بسام الساكت أنه وبينما تستمر مسيرة البناء في هذا الوطن

الغالي، فلا بد من الإشارة الى العنصر الأهم في هذه المسيرة، وهو المواطن الذي هو الثروة الحقيقية لهذا الوطن وهو العنصر الهام الذي له الدور الأكبر في إحداث التغيير نحو حياة أفضل وأردن أقوى.

وأشار إلى أن الأردن مهيأ وطاقاته البشرية لإستيعاب التغيير الإيجابي في الإقتصاد والتكنولوجيا، وأكد على ضرورة التدريب والتعليم النوعي في مواضيع حديثة ترتبط وتتزامن مع التطورات الجارية في الأسواق المالية ولها علاقة وثيقة وأهمية عالية في الضمان والأمان لمسيرة الشركات المساهمة العامة.

وفي نهاية اللقاء أكد الدكتور الساكت أن هيئة الأوراق المالية وضمن سعيها لمتابعة برنامجها الهادف الى النهوض بسوق رأس المال الوطني ليصل الى مستوى الطموح المنشود، ستستمر الهيئة في متابعة وتعزيز حملتها الوطنية للتوعية بكافة القضايا التي لها علاقة بعمل الهيئة وسوق رأس المال الوطني وتهيئة القواعد التشريعية والعملية الكفيلة بتعزيز الثقة التي تؤدي الى تعميق سوق رأس المال وإلى تشجيع الإستثمار في الأوراق المالية وحماية المتعاملين في السوق.

وأكد أن إعادة هيكلة سوق رأس المال تنسجم تماما مع توجهات جلالة الملك عبد الله الثاني بن الحسين حفظه الله ورعاه في بناء إقتصاد حديث مع المحافظة على القيم الإيجابية في مجتمعنا واقتصادنا.

وقام السيد جليل طريف – المدير التنفيذي لبورصة عمان بتقديم شرح موجز عن التطورات الأخيرة التي شهدتها بورصة عمان ضمن الإصلاحات الهيكلية التي طرأت على سوق رأس المال الوطني ومن أهمها التطورات التقنية والإنتقال من التداول اليدوي إلى التداول الإلكتروني.

وأضاف أن التداول الإلكتروني والتداول عن بعد هو وسيلة لتخفيض الكلف، وإطلاع المستثمرين جميعهم على تجارة الأسهم والتداول، وضمان الشفافية في التعامل وإيصال المعلومة إلكترونيا على شاشات التداول الإلكتروني.

كما أن هذا التداول يحقق العدالة والشفافية والتوثيق السريع بعيدا عن إساءة الأمانة ويخفف من إحتمال ظهور مشاكل بين المتداولين والمتعاملين في الأوراق المالية.

كما قدم السيد سمير جرادات المدير التنفيذي لمركز إيداع الأوراق المالية إيجازا عن الوظائف الهامة التي يقوم بها المركز من حيث تسوية الأوراق المالية وتسجيلها ونقل ملكيتها والحفظ الأمين لها حيث سينتهي المركز من تطبيق مراحل كبيرة في تشغيل هذه المهام إلكترونيا خلال هذا العام، حيث ستضمن هذه العمليات للمستثمر ضمان ملكية الورقة المالية والحفظ الأمين لها.

ومن الجدير بالذكر أن هيئة الأوراق المالية هي الجهة الحكومية المخولة بالتنظيم والرقابة على سوق رأس المال التي أنشئت بموجب قانون الأوراق المالية رقم ٢٣ لسنة ١٩٩٧ والذي نص على إنشاء كل من بورصة عمان ومركز إيداع الأوراق المالية إلى جانب الهيئة. حيث تم بإنشاء الهيئة فصل الدور التنفيذي عن الدور الرقابي والتشريعي وفقا للمعايير والمتطلبات الدولية.

هيئة الأوراق المالية
التاريخ: ٢٠٠١/١١/٨

مسؤولية المدقق بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار عند تطبيق معايير التدقيق الدولية

الدكتور أحمد حلمي جمعة
أستاذ المحاسبة والتدقيق المساعد، جامعة الزيتونة الأردنية
عضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

تواجه مهنة التدقيق منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغييرات هائلة، ورغم أن الدول المتقدمة وخاصة أمريكا تعتبر المحرك والمصدر الرئيسي لهذه التغيرات، إلا أن الدول العربية تجد نفسها وفي وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات التي تشهدها مهنة التدقيق فيما يعرف بظاهرة فجوة التوقعات Expectation Gap وتشير هذه الظاهرة إلى اختلاف فهم المجتمع المالي والقضاء لواجبات ومسؤوليات مدقق الحسابات.

ولما كانت هذه الفجوة ترتبط بموضوعات عديدة استنادا إلى التجربة الأمريكية في هذا الصدد ونظرا لان مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية قد ألزم مدققي حسابات الشركات المساهمة بتطبيق معايير التدقيق الدولية ISAs، فقد رأى الكاتب الاهتمام بهذه الظاهرة في سلسلة من الحلقات لتحقيق هدفين:

أولهما: توعية المجتمع المالي الأردني وتبصير القضاء وإثارة اهتمام الجمعيات المهنية المختصة بمسؤوليات وواجبات المدقق في هذا الخصوص.

وثانيهما: جذب اهتمام مجلس مفوضي هيئة الأوراق المالية الأردنية لاعادة النظر في التعليمات رقم (١) لسنة ١٩٩٨ والعمل على دراسة هذه المعايير وإجراء التعديلات اللازمة عليها بما يتفق وطبيعة البيئة الأردنية لأنها بصورتها الحالية سوف تؤدي إلى انتشار ظاهرة تسوق الرأي We Save You More فضلا عن إعاقة تطور مهنة التدقيق.

وبناء على ما تقدم نتناول في هذه الحلقة مسؤولية المدقق بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٧٠) الصادر عن IFAC وفقا للتقسيم التالي:

- ما هية مؤشر الاستمرارية.
- واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار.
- آثار تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار على تقرير المدقق.
- النتائج.

ونتناول ما تقدم بالتحليل وذلك على النحو التالي:

١. ما هية مؤشر الاستمرارية

تشير الفقرة رقم (٢) من المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٧٠) على أنه يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار ملاءمة Appropriateness فرض الاستمرار كأساس لاعداد القوائم المالية.

كما تشير الفقرة رقم (٩) بأن المدقق أثناء التدقيق يقوم بتطبيق إجراءات

التدقيق المصممة للحصول على أدلة تدقيق كأساس للتعبير عن رأيه في القوائم المالية، وعندما تنشأ أسئلة حول فرض الاستمرار فإن بعض هذه الإجراءات ربما تعطي أهمية إضافية أو ربما يكون من الضروري أداء إجراءات إضافية أو تحديث المعلومات التي تم الحصول عليها، والإجراءات وثيقة الصلة في هذا المقام ربما تشمل الآتي:

- تحليل ومناقشة التدفقات النقدية، والربح وتوقعات الأدارة.
- فحص الأحداث بعد نهاية الفترة وخاصة البنود المؤثرة على قدرة الوحدة على الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.
- تحليل ومناقشة القوائم المالية المؤقتة في الفترة الأخيرة للوحدة.
- فحص شروط إصدار إسناد القرض واتفاقيات القروض، وتحديد ما إذا كان هناك أي انتهاك Breached لها.
- قراءة محاضر اجتماعات الجمعية العامة للمساهمين، ومجلس الإدارة، واللجان الهامة للتعرف على صعوبات التمويل.
- الاستفسار من محامي الوحدة بخصوص الدعاوي القضائية والمطالبات.
- التأكد من وجود التزام قانوني Legality وساري المفعول Enforceability بخصوص استعدادات أطراف ذات علاقة أو أطراف أخرى على توفير أو المحافظة على الدعم المالي مع تقييم المقدرة المالية لهذه الأطراف بشأن توفير أموال إضافية.
- الأخذ بعين الاعتبار موقف الوحدة بخصوص عدم تلبية Unfilled طلبات العملاء.

وبعد قيام المدقق بتنفيذ الإجراءات الإضافية الضرورية، والحصول على كل المعلومات المطلوبة وكذلك آثار خطط الإدارة والعوامل المسكنة الأخرى، فإنه يجب عليه تقرير ما إذا كانت الأسئلة التي أثيرت بالنسبة لفرض الاستمرار تم حلها Resolved كما يجب Satisfactorily.

لذلك تشير الفقرة رقم (٤) الى أن استمرارية الوحدة تعني توقع قدرة الوحدة على الاستمرار في المستقبل القريب، وعموما فإن المستقبل القريب يعني فترة لا تتجاوز عام واحد بعد الفترة المنتهية، والتي يفترض فيها إعداد القوائم المالية في غياب المعلومات التي تشير إلى عكس ذلك، وبالتالي فإن تسجيل الأصول والخصوم على أساس قدرة الوحدة على تحصيل قيمة الأصول وسداد الالتزامات من النشاط العادي، وإذا كانت هذه الفرضية لا مبرر لها Unjustified، فإن الوحدة ربما لا تستطيع تحصيل قيمة الأصول كما هي بالمبالغ المسجلة وربما يوجد تغييرات في مبالغ وتواريخ استحقاق Maturity الالتزامات، وتبعا لذلك فإن مبالغ وتبويب الأصول والالتزامات في القوائم المالية ربما يحتاج إلى تعديل Adjusted.

ولذلك يجب على المدقق أن يأخذ بعين الاعتبار أن مخاطر فرض الاستمرار ربما لا تكون ملائمة، وبناء على ذلك فإن مؤشرات مخاطر الاستمرارية ربما تكون في صورة شك يأتي من خلال القوائم المالية أو من مصادر أخرى قابلة للمناقشة" ومن هذه المؤشرات التي يجب أن يأخذها المدقق بعين الاعتبار ما يلي:

المؤشرات المالية

- صافي الالتزامات أو موقف الالتزامات الجارية الصافية.
- اقتراب استحقاق قروض طويلة الأجل بدون إمكانية عملية لتجديدها Renew أو رفعها أو الاعتماد الزائد على قروض قصيرة الأجل لتمويل شراء أصول طويلة الأجل.
- النسب المالية العكسية.
- خسائر تشغيل عالية.
- وجود متأخرات Arresrs أو عدم استمرار التوزيعات.
- عدم القدرة على سداد الدائنين في تواريخ الاستحقاق.
- صعوبة الالتزام باتفاقيات القروض طويلة الأجل.
- التغيير من سياسة الشراء الآجل إلى الدفع عند التسليم مع الموردين.
- عدم القدرة في الحصول على تمويل لتطوير منتج أساسي جديد أو استثمارات أخرى ضرورية.

مؤشرات التشغيل

- فقد مدراء أساسين بدون إحلال غيرهم.
- فقد سوق رئيس، امتياز، وكالة أو مورد أساسي.
- الصعوبات العمالية أو نقص المواد الأولية الهامة.

مؤشرات أخرى

- عدم الالتزام برأس المال القانوني أو المتطلبات الحكومية الأخرى.
- تعليق قضية قانونية مقامة ضد الوحدة، وإذا نجحت فإن نتائج أحكامها لا يمكن مواجهتها.
- تغيير التشريعات أو السياسات الحكومية.

وما هو جدير بالذكر أن هذه المؤشرات لا تشمل كل المؤشرات، كما أن وجود واحد أو اكثر دائما لا يدل على أن فرض الاستمرار يحتاج إلى الشكل Questioned، كما أن أهمية هذه المؤشرات تكون في أنها غالبا تسكن بواسطة العوامل الأخرى- على سبيل المثال- تأثير عدم قدرة الوحدة على سداد الديون العادية ربما يكون من خلال التوازن الذي خططت له الإدارة للحفاظ على تدفقات نقدية كافية بوسائل بديلة- مثل- بيع Disposal من الأصول، جدولة سداد القروض أو الحصول على رأس مال إضافي، وبالمثل فإن فقد مورد رئيسي ربما يسكنه إتاحة بديل مناسب.

٢. واجبات المدقق بشأن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار تتمثل

واجبات المدقق- بالإضافة إلى ما تقدم- في القيام بما يلي:

أ. تشير الفقرة رقم (١١) إلى أن المدقق يجب أن يناقش الإدارة ويأخذ بعين الاعتبار خططها بالنسبة لتصرفاتها المستقبلية- على سبيل المثال- خطط تصفية الأصول، الاقتراض أو إعادة هيكلة الديون، تخفيض أو تأخير النفقات أو زيادة رأس المال، وعموما أن اهتمام المدقق بمثل هذه الخطط يقل بمرور الوقت وزيادة الأحداث المتوقعة، حيث أن التركيز عادة يكون للخطط الموضوعة والتي لها تأثير هام على الملاءة Solvency المالية للوحدة في المستقبل القريب Foreseeable، لذلك يجب على المدقق أن يحصل على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تفيد إمكانية Feasible أو احتمال تنفيذ هذه الخطط ونتيجة هذه الخطط سوف يتحسن الوضع المالي، هذا ويجب على المدقق عادة دراسة الإقرارات المكتوبة من الإدارة بالنسبة لهذه الخطط.

ب. يجب على المدقق عندما ينشأ الشك بخصوص ملاءمة فرض الاستمرار، أن يجمع Gather أدلة تدقيق كافية ومناسبة لإزالة هذا الشكل، ويقتنع المدقق بذلك من خلال قدرة الوحدة على استمرار التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.

ج. يجب على المدقق عند تحليل التدفق النقدي، والربح والتوقعات ذات العلاقة الأخرى ان يأخذ في الاعتبار الاعتماد على نظام الوحدة في تكوين مثل هذه المعلومات، كما يجب عليه أيضا أن يأخذ بعين الاعتبار ما إذا كانت الفروض الأساسية مناسبة للتوقعات الظاهرة في ظل الظروف، بالإضافة إلى ما تقدم، يجب على المدقق مقارنة البيانات المتوقعة لاحدث فترة سابقة مع النتائج التاريخية، والبيانات المتوقعة للفترة الجارية مع النتائج الفعلية حتى تاريخه.

٣. آثار تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار على تقرير المدقق

يجب– بادئ ذي بدء– الإشارة إلى أن تقرير المدقق يساعد في ترسيخ مصداقية Credibility القوائم المالية، ومع ذلك فإن تقرير المدقق لا يكفل Not a guarantee مستقبل حياة Viability الوحدة. لذلك يختلف تقرير المدقق باختلاف موقفه من فرض الاستمرار في الحالات التالية:

الحالة الأولى: اعتبار فرض الاستمرار ملائم

أ. عدم التحفظ/ وذلك في حالة الحصول على أدلة تدقيق كافية ومناسبة تدعم ذلك.
ب. التحفظ أو الرأي العكسي/ وذلك إذا كانت الملاءمة تعود إلى العوامل المسكنة وخصوصا خطط الإدارة للتصرفات المستقبلية، ويجب على الإدارة الإفصاح عن ذلك في القوائم المالية، لذا في حالة عدم كفاية الإفصاح يكون رأي المدقق كما سبق القول.

الحالة الثانية: عدم إزالة الشك حول الاستمرار

أ. إذا لم يقتنع المدقق بأن الشك حول فرض الاستمرار لم يحل، يجب عليه ان يأخذ في الاعتبار ما إذا كانت القوائم المالية تتضمن:

أ/١: وصف كافي للظروف الهامة التي أدت إلى الشك الجوهري Substantial حول قدرة الوحدة على الاستمرار في التشغيل بالنسبة للمستقبل القريب.
أ/٢: بيان عدم التأكد الهام على أن الوحدة سوف لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار بسبب عدم القدرة على تكلفة الأصول وعدم سداد الالتزامات من خلال النشاط العادي.
أ/٣: بيان بان القوائم المالية لا تشمل أي تعديلات بخصوص عدم القدرة على استرداد وتبويب مبالغ الأصول المقيدة أو عدم القدرة على سداد الالتزامات وتبويبها و الذي ربما يكون ضروري اذا كانت الوحدة لا تستطيع الاستمرار في ضوء فرض الاستمرار.

وإذا اعتبر الإفصاح المتوافر كاف فإن المدقق يجب عليه عدم التعبير بالتحفظ أو إبداء رأي معاكس.

ب. ولكن تشير الفقرة رقم (١٦) بأنه يجب على المدقق تعديل Modify تقريره بإضافة فقرة لتأكيد هذا الموضوع وإبراز مشكلة الاستمرار وجذب الاهتمام إلى هذا الإيضاح المفصحة عنه في القوائم المالية والتي تضمنتها الفقرة (أ) السابق ذكرها، وهذه الفقرة الإضافية تكون كما يلي:" بدون التحفظ في رأينا نحن نجذب الانتباه إلى الإيضاح X في القوائم المالية، تعرضت الشركة إلى خسارة صافية تبلغ xxxx خلال العام المنتهي في ٢٠٠x/١٢/٣١، وكما في هذا التاريخ فإن الالتزامات الجارية للشركة تجاوزت الأصول الجارية بمبلغ xxx واجمالي الالتزامات تجاوز إجمالي الأصول بمبلغ xxx، هذه العوامل إلى جانب الموضوعات الأخرى المذكورة في الإيضاح X تثير شك جوهري في أن الشركة سوف تكون قادرة على الاستمرار".

وما هو جدير بالذكر فإن المدقق ليس ممنوعا Precluded من التعبير بالامتناع Disclaimer عن الرأي بشأن الشك في الاستمرار.

ج. أما إذا كان الإفصاح في القوائم المالية غير كافي، يجب على المدقق إعطاء رأي متحفظ عكسي كما يراه مناسب، وفي حالة التحفظ فإن فقرة الرأي تكون كما يلي: "الشركة لم تتمكن من إعادة التفاوض بشأن القروض التي حصلت عليها من البنوك، وبدون الدعم المالي يوجد شك جوهري حول قدرة الشركة على الاستمرار، ونتيجة لذلك فإن التعديلات على تبويب ومبالغ الأصول والالتزامات المقيدة ربما تكون مطلوبة، بالقوائم المالية وعلاوة على ذلك الإيضاح لم يتم الإفصاح عن هذه الحقيقة".

"برأينا، فيما عدا حذف المعلومات التي تضمنتها الفقرة سالفة الذكر، فإن القوائم المالية تعطي وجهة نظر عادلة وحقيقية (تعرض بعدالةٍ ومن كافة جوانبها المادية) المركز المالي للشركة في ٢٠٠x/١٢/٣١، ونتائج الأعمال والتدفقات النقدية في العام المنتهي وفقا لـ...".

الحالة الثالثة: اعتبار فرض الاستمرار غير ملائم

بناء على الإجراءات الإضافية التي قام بها المدقق، والمعلومات التي حصل عليها بالإضافة تأثير العوامل المسكنة Mitigating إذا قرر المدقق أن الوحدة سوف تكون غير قادرة على الاستمرار في التشغيل في المستقبل القريب، يجب عليه استنتاج Conclude إن إعداد القوائم المالية في ضوء فرض الاستمرار يكون غير ملائم، وإذا استنتج أن استخدام الفرض Pervasive في إعداد القوائم المالية غير ملائم ماديا وشامل بحيث يجعل القوائم المالية مضللة Misleading يجب على المدقق التعبير بالرأي العكسي.

٤. النتائج

من العرض المتقدم نخلص إلى ما يلي:

أولا: أن المدقق مسؤول عن تقييم قدرة الوحدة على الاستمرار وله الحق في إصدار تقرير متحفظ أو عكسي أو بالامتناع عن إبداء الرأي.

ثانيا: توجد آثار لتقييم قدرة الوحدة على الاستمرار على تقرير المدقق في المواقف التالية:

– الموقف الأول: التحفظ إذا كان فرض الاستمرار ملائم في ضوء خطط الإدارة المسكنة وعدم كفاية الإفصاح أو الرأي العكسي.
– الموقف الثاني: تعديل التقرير بإضافة فقرة إيضاحية إذا كان لدى المدقق شك في عدم حل فرض الاستمرار على الرغم من كفاية إفصاح الإدارة عن ذلك، وفي حالة عدم كفاية الإفصاح يجب على المدقق إعطاء رأي متحفظ أو عكسي وفقا لما يراه مناسبا.
– الموقف الثالث: الرأي العكسي اذا كان فرض الاستمرار غير ملائم لاعداد القوائم المالية بحيث تكون مضللة.
– الموقف الرابع: للمدقق الحق في حالة استمرار الشك أن يمتنع عن الرأي.

القواعد الرئيسية الأربع للجات

موجز

يقوم الصرح الكامل للنظام التجاري المفتوح والمتحرر متعدد الأطراف في الجات على أربع قواعد أساسية بسيطة.

القاعدة الأولى تعترف بأهمية إتباع البلدان الأعضاء سياسات تجارية تحررية مفتوحة، ولكنها تتيح لها حماية إنتاجها الوطني من المنافسة الأجنبية شريطة أن تتوفر مثل هذه الحماية من خلال التعريفة التي يجب إبقاؤها في مستويات منخفضة. ولهذه الغاية، فإنها تحظر على البلدان الأعضاء استخدام القيود الكمية إلا في حالات محددة. وقد تعززت قاعدة الحد استخدام القيود الكمية في جولة أوروغواي.

وتقضي القاعدة الثانية بتخفيض وإلغاء التعريفة والحواجز الأخرى التي تواجه التجارة من خلال المفاوضات متعددة الأطراف. وقد أدرجت التعريفات المخفضة في جداول التنازلات لكل بلد بحسب البند الجمركي. وتعرف الأسعار المبينة في هذه الجداول بالمعدلات المربوطة. والبلدان الأعضاء ملزمة بعدم رفع قيمة التعريفة بنسبة أعلى من معدلات التعريفة المربوطة والمبينة في جداولها.

وتقضي القاعدة الثالثة بأن على البلدان الأعضاء مزاولة تجارتها دون تمييز بين دول الاستيراد ودول التصدير. وهذه القاعدة واردة في مبدأ الدولة الأكثر رعاية MFN . ويستثنى من هذه القاعدة حالات الأفضليات المقررة في ترتيبات إقليمية.

أما القاعدة الرابعة التي تعرف بقاعدة المعاملة الوطنية، فإنها توجب على البلدان أن لا تفرض على السلع المستوردة، بعد أن تكون قد دخلت أسواقها المحلية ودفعت الرسوم الجمركية على الحدود، أية ضرائب محلية مثل ضريبة المبيعات أو ضريبة القيمة المضافة بنسب أعلى من النسب التي تفرضها على منتوجاتها المحلية المماثلة.

١. عرض عام

الهدف من النظام المتعدد الأطراف للتجارة بالسلع الذي وضعته جات هو توفير مناخ مستقر يمكن التنبؤ به للمؤسسات الصناعية والتجارية من مختلف البلدان بالتبادل التجاري فيما بينها في ظروف تسودها روح المنافسة المشروعة والمنصفة. ويتوقع من هذا النظام التجاري الحر والمفتوح أن يؤدي من خلال زيادة التبادل التجاري الى المزيد من الإستثمار والإنتاج وتوفير فرص العمل، وبذلك فإنه يسهل التنمية الإقتصادية لجميع البلدان.

٢. القاعدة الأولى: حماية الصناعة المحلية عن طريق التعريفات الجمركية فقط

إن النظام القانوني الذي وضعته جات لتحقيق الهدف الآنف الذكر هو نظام معقد، ولكنه يستند الى بعض القواعد الأساسية والبسيطة.

ففي الوقت الذي تتبنى فيه "جات" مبدأ التجارة الحرة، فإنها تدرك رغبة البلدان في حماية صناعاتها من المنافسة الأجنبية. وهي لذلك تحث هذه البلدان على إبقاء مثل هذه الحماية في مستويات منخفضة قدر المستطاع، وأن توفرها من خلال التعريفات الجمركية. ويتعزز مبدأ الحماية بواسطة التعريفات الجمركية بأحكام تحظر على البلدان الأعضاء استخدام القيود الكمية على الواردات. غير أن هذه القاعدة عرضة لاستثناءات محددة، منها إستثناء للبلدان التي تعاني من مصاعب في ميزان مدفوعاتها بأن تحد من الواردات بغية حماية مركزها المالي الخارجي. ويوفر هذا الإستثناء للبلدان النامية مرونة أكثر من تلك المتوفرة لاستخدام البلدان المتقدمة القيود الكمية على الواردات، إذا كانت مثل هذه القيود ضرورية لتفادي أي هبوط حاد في إحتياطاتها النقدية.

٢-١ عدم التقيد بقاعدة حظر القيود الكمية

٢-١-١ القطاع الزراعي

يلتزم عدد من الدول في الماضي بقاعدة الجات بشأن الحماية بواسطة التعريفات الجمركية فقط.

ففي القطاع الزراعي على سبيل المثال، أبقت بعض البلدان المتقدمة على القيود الكمية التي تجاوزت القيود التي سمحت بها الاستثناءات المنصوص عليها في الجات بشكل كبير. وفضلا عن هذه القيود، استعملت بعض هذه البلدان وخاصة بلدان الاتحاد الاوروبي رسوما متغيرة بدلا من التعريفات الثابتة على الواردات من حاصلات المنطقة مثل القمح أو الحبوب الأخرى، واللحوم ومنتوجات الألبان. وقد كانت الغاية الرئيسية من تلك الرسوم ضمان دخل مناسب للمزارعين والحفاظ على توازن بين دخلهم ودخل العمال الصناعيين. وقد كانت الرسوم الواجب استيفاؤها تحدد بشكل دوري، وكانت تعادل بشكل عام الفرق بين سعر الاستيراد والسعر المحلي المضمون. وقد أدت الرسوم المتغيرة الى انعزال الإنتاج المحلي كليا عن المنافسة الأجنبية، لأن هذه الرسوم حيدت تماما مزايا المنافسة السعرية التي كان يتمتع بها الموردون الأجانب.

٢-١-٢ تجارة المنسوجات والملابس

في القطاع الصناعي، تطبق معظم البلدان المتقدمة قاعدة حظر القيود الكمية في تجارة المنسوجات وهو القطاع الذي أولته البلدان النامية جل إهتمامها. وهناك فارق واحد مهم بين القيود المستعملة في القطاع الزراعي وتلك المستخدمة في المنسوجات. فإن القيود المطبقة على القطاع الزراعي كانت خارج نطاق قواعد "الجات". أما بالنسبة للمنسوجات، فقد فرضت القيود بموجب أحكام الترتيب المتعدد الألياف MFA الذي جرى التفاوض عليه تحت رعاية الجات والذي سمح للبلدان بالتراجع عن إلتزامها الأساسي وفرض قيود على واردات المنسوجات ومنتوجاتها شريطة التقيد بما جاء في الترتيب.

٢-١-٣ البلدان النامية

بالإضافة الى تطبيق التعريفات المرتفعة، طبق عدد من البلدان النامية القيود الكمية على الواردات في كل من القطاع الزراعي والصناعي. وكان تطبيق مثل هذه القيود في معظم الحالات مبررا من الناحية القانونية بموجب الإستثناءات لقواعد الجات التي تسمح للدول التي تعاني من صعوبات في ميزان مدفوعاتها أن تفرض قيودا كمية على الواردات.

٢-٢ تعزيز نظام حظر القيود الكمية

٢-٢-١ معادلة التعريفات في القطاع الزراعي

تمخض النظام القانوني لمنظمة التجارة العالمية WTO عن قدر كبير من التغيير في استخدام القيود الكمية والإجراءات غير التعريفية الأخرى التي تؤثر على الواردات. ففي القطاع الزراعي على سبيل المثال، وبمقتضى أحكام اتفاق الزراعة، ألغت الدول الأعضاء في منظمة التجارة العالمية القيود الكمية وأنظمتها القائمة على الرسوم المتغيرة ووضعت تعريفات بدلا منها. وقد تم تحديد معدلات التعريفات الجديدة طبقا لمعادلة التعريفات، أي بحساب مقدار تأثير القيود الكمية والإجراءات الأخرى على سعر المنتوجات المستوردة مضافة إليها نسب التعريفة السائدة آنذاك. ونتيجة لمعادلة التعريفات هذه لا تستطيع البلدان بعد ذلك حماية منتوجاتها الزراعية المحلية إلا عن طريق التعريفات فقط.

٢-٢-٢ إلغاء القيود الكمية على المنسوجات والملابس تدريجيا

في مجال المنسوجات والملابس، يقضي إتفاق المنسوجات والملابس الجديدة بأن تبدأ الدول الأعضاء التي تفرض القيود في إزالة هذه القيود تدريجيا وعلى أربع مراحل تمهيدا لإلغائها تماما في موعد لا يتعدى ١/١ عام ٢٠٠٥.

٢-٢-٣ تشجيع البلدان النامية التي تعاني من مصاعب في ميزان مدفوعاتها على إستخدام تدابير سعرية

علاوة على ذلك، تحث أحكام وثيقة التفاهم الخاصة بميزان المدفوعات في جات ١٩٩٤ البلدان الأعضاء على عدم استخدام القيود الكمية لحماية ميزان مدفوعاتها. كما تطلب من البلدان سواء كانت متقدمة أو نامية أن تختار في تلك الحالات التدابير القائمة على أساس السعر (مثل الرسوم الإضافية على الواردات واشتراط إيداع تأمين مقابل الواردات) بدلا من القيود الكمية لأن تأثير الأولى على سعر المنتوجات المستوردة شفاف وقابل للقياس. ويمكن اللجوء الى القيود الكمية فقط عندما يتبين أن التدابير السعرية لا تستطيع إيقاف أي انخفاض حاد آخر في المدفوعات الخارجية بسبب خطورة وضع ميزان المدفوعات. وبتعزيز قواعد حظر استخدام القيود الكمية، يكون النظام القانوني لمنظمة التجارة العالمية قد رسخ قاعدة الجات الأساسية التي مفادها أن حماية الإنتاج المحلي تأتي أساسا عن طريق التعريفات الجمركية.

٣. القاعدة الثانية : يجب تخفيض التعريفات الجمركية وربطها وعدم زيادتها في المستقبل

٣-١ تخفيضات التعريفات الجمركية

القاعدة الثانية الهامة للجات هي وجوب تخفيض التعريفات الجمركية، وإلغاء التدابير الأخرى التي تفرضها البلدان لحماية إنتاجها المحلي حيثما كان ذلك ممكنا وذلك عن طريق عقد المفاوضات بين البلدان الأعضاء، على أن تكون مثل هذه التعريفات الجمركية التي تم تخفيضها على هذا النحو مربوطة ضد أية زيادات أخرى.

٣-٢ الربط وعدم الزيادة في المستقبل

يحتاج مبدأ الربط الى شيء من التوضيح. فمعدلات التعريفات الجمركية المتفق عليها في المفاوضات الى جانب أية إلتزامات أخرى تتعهد بها البلدان الأعضاء مدرجة في جداول التنازلات. ولكل دولة عضو في منظمة التجارة العالمية جدول منفصل، وهي ملزمة بعدم فرض تعريفات جمركية أو أية رسوم أو أجور زيادة على ما هو وارد في الجدول. كما تلتزم كل دولة بعدم إتخاذ أية إجراءات مثل فرض قيود كمية من شأنها أن تقلل من قيمة تنازلات التعريفات الجمركية. وتعرف معدلات التعريفة المبينة في الجدول بمعدلات التعريفات الجمركية المربوطة (أنظر الإطار رقم ٤).

٣-٣ المبدأ الذي يحكم تبادل التنازلات في المفاوضات

ما هو المبدأ الذي بموجبه تتفق الدول في المفاوضات التجارية على تخفيض التعريفات الجمركية وربطها ضد أية زيادات أخرى وإزالة أية حواجز تواجه التجارة. إن المبدأ الأساسي الذي يحكم تبادل التنازلات هو مبدأ المعاملة بالمثل والمنفعة المشتركة. ويجب على البلد الذي يسعى للدخول الى أسواق الدول الأخرى من خلال إحداث تخفيضات في التعريفات الجمركية أو إزالة أية حواجز أخرى مثل القيود الكمية أن يكون على إستعداد لتقديم تنازلات في التعريفات الجمركية وفي مجالات أخرى قد تعتبرها البلدان الأخرى نافعة ولها قيمة مناظرة أو مساوية للتنازلات التي تقدمها.

الإطار رقم ٤

ربط التعريفات الجمركية

ليس للبلد أن يرفع معدلات التعريفات الجمركية الى أعلى من المعدل المربوط المبين في جدول التنازلات. ويبين الجدول من بين أمور أخرى معدل التعريفة قبل التفاوض لكل منتوج على حدة والمعدل الذي وافق عليه البلد في المفاوضات ليصبح معدلا مربوطا. وفي المفاوضات التجارية، يستطيع البلد أن يوافق على :

- ربط سعره القائم (مثل ١٠٪) أو صفر. أو
- تخفيض المعدل على سبيل المثال من ١٠٪ الى ٥٪ وربط المعدل المخفض. كما يستطيع البلد ربط تعرفته على أساس السقف الأعلى من ذلك السعر الناتج عن التخفيضات المتفق عليها في المفاوضات. وعليه، يجوز للبلد الذي وافق على تخفيض تعرفته من ١٠٪ الى ٥٪ أن يبين أنه سيطبق السعر المخفض على الواردات ويكون السعر المربوط ٨٪ وفي مثل هذه الحالة يكون للبلد الحرية برفع تعرفته الى ٨٪ في أي وقت شاء دون الإخلال بإلتزاماته بالإتفاقات العامة للتعريفات والتجارة "جات".

لقد حققت جولة أوروغواي تقدما ملموسا في مجال ربط تعريفات البلدان. وقد ربطت البلدان سواء كانت متقدمة، نامية أو ذات الإقتصاد الانتقالي تعريفاتها في القطاع الزراعي. وفي القطاع الصناعي، سيخضع أكثر من ٩٨٪ من واردات البلدان المتقدمة وذات الاقتصاد الإنتقالي للتعريفات الجمركية المربوطة.

أما في حالة واردات البلدان النامية، فإن حصة الواردات الداخلة بموجب التعريفات الجمركية المربوطة حوالي ٧٣٪. وهناك عدد من البلدان النامية، قد قدمت أسقفا للربط في حالات معينة. وتأخذ مثل هذه الأسقف شكل الإلتزام بعدم رفع التعريفة الى :

- أعلى من أسعار الأسقف المبينة لكل منتوج.
- أعلى من سعر السقف السائد في قطاع معين.
- أعلى من سعر السقف السائد على جميع المنتوجات.

غير أن قاعدة المعاملة الكاملة بالمثل لا تنطبق على المفاوضات بين البلدان المتقدمة والنامية. فالمطلوب من البلدان النامية أن تقدم تنازلات في شكل تخفيضات في التعريفات الجمركية على أساسا المعاملة بالمثل النسبية التي تأخذ في إعتبارها المستوى المنخفض للنمو الإقتصادي في مثل هذه البلدان واحتياجاتها المالية والتجارية وعدم قدرتها على تقديم تنازلات على نفس الأساس مثل البلدان المتقدمة. ومع ذلك تعترف القاعدة أن البلدان النامية ليست على نفس المستوى من التنمية وأن البعض منها خاصة تلك البلدان الصناعية الحديثة وصلت الى مراحل أعلى من النمو. ومطلوب من هذه البلدان تقديم مساهمات وتنازلات أكبر في شكل التخفيضات في التعريفات الجمركية والربط أكثر من تلك الأقل نموا إقتصاديا. ويعرف كذلك هذا المبدأ بالتدرج حيث أنه فيما إذا تطورت البلدان النامية فإنها تتدرج الى مكانة أعلى وبالتالي تكون قادرة على تقديم تخفيضات في التعريفات الجمركية وتقبل الأنظمة في مجالات أخرى على نفس الأساس كالبلدان المتقدمة.

٤-٣ مساهمات كبيرة من البلدان النامية في أعمال جولة أوروغواي

نظرا لقاعدة المعاملة بالمثل النسبية، فإن القليل من البلدان النامية هي التي قدمت تنازلات تعريفية في جولة طوكيو وفي الجولات السابقة من المفاوضات. وعلاوة على ذلك، تشمل التنازلات الا عددا قليلا من المنتوجات. وتغير هذا الوضع كثيرا في جولة أوروغواي. فقد وافقت البلدان النامية كلها تقريبا على تقديم تنازلات بتخفيض تعريفاتها الجمركية على أساس نسبة مئوية. ومع ذلك، وطبقا لمبدأ المعاملة بالمثل النسبية، كانت النسبة المئوية أقل من تلك التي تطبق على البلدان المتقدمة.

وخلال جولة أوروغواي، كان هناك عاملان مسؤولان عن زيادة استعداد البلدان النامية لتقديم تنازلات بقبول المزيد من الإلتزامات من خلال المفاوضات. الأول : توسع عدد كبير من هذه الدول إقتصاديا في السنوات الأخيرة. والعامل الثاني والوثيق الصلة بالأول هو في النقلة الكبيرة التي طرأت على السياسات التجارية لجميع البلدان النامية تقريبا. ففي الماضي كانت هذه البلدان تتبع سياسات الإستعاضة من الواردات ووضعت نسبا تعريفية عالية وعزلت الإنتاج المحلي عن المنافسة التجارية فكان من الصعب عليها تقديم تنازلات على شكل تخفيضات في التعريفة الجمركية. ولكن هذه البلدان تطبق في الوقت الحاضر سياسات من شأنها أن تعزز النمو التصديري وتخفض التعريفة وتقضي على الإفراط في إستعمال نظام الترخيص وغيره من النظم لتقييد الواردات. فقد مكنت هذه السياسات التجارية التحررية المفتوحة هذه البلدان في جولة أوروغواي من أن تقدم تخفيضات منفردة في التعريفة عن طريق ربطها وأن تحسن موقفها التفاوضي مع شركائها من البلدان المتقدمة.

٤. القاعدة الثالثة : التجارة طبقا لشرط الدولة الأكثر رعاية

تتجسد القاعدة الأساسية الثالثة من الجات التي تنص على عدم جعل التجارة تمييزية في بند الدولة الأكثر رعاية. ويعني هذا المبدأ ببساطة أن البلد العضو الذي يمنح أي بلد آخر أي تخفيض في التعريفة أو أي ميزة أخرى لمنتوج ما، فإن عليه وبدون قيد أو شرط أن يبادر بتقديم نفس التعريفة والميزة الخاصة للمنتوج المماثل للبلدان الأخرى. وهكذا، فإذا وافق البلد (أ) من خلال المفاوضات مع البلد (ب) على تخفيض الرسوم الجمركية على واردات الشاي من ١٠٪ الى ٥٪، فيجب عندئذ أن ينطبق مثل هذا السعر المخفض على جميع البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية. وينطبق مثل هذا الإلتزام لا على الواردات فحسب، بل على الصادرات أيضا. فإذا فرض بلد ما رسوما على صادرات ما الى بلد ما فإن عليه أن يطبق نفس هذه الرسوم على الصادرات الى جميع البلدان.

وعلاوة على ذلك، لا يقتصر التزام المعاملة الأكثر رعاية على التعريفات الجمركية، بل ينطبق كذلك على ما يأتي :

- الرسوم المفروضة على الاستيراد والتصدير مهما كان نوعها.
- طريقة فرض التعريفات الجمركية والرسوم المذكورة أعلاه.
- القواعد والإجراءات المتعلقة بالإستيراد والتصدير.
- الضرائب والرسوم المحلية المفروضة على السلع المستوردة والقوانين والأنظمة والتعليمات التي تؤثر في مبيعاتها.
- تطبيق القيود الكمية (مثل تخصيص حصص للبلدان الموردة على أساس غير تمييزي) عندما يسمح بفرض مثل هذه القيود بموجب أحكام الإستثناءات.

وهكذا فإن المبدأ يعني أنه في حالة موافقتها على منح معاملة الدولة الأكثر رعاية فإن البلدان الأعضاء تتعهد بعدم التمييز ولا تعامل أي بلد معاملة أقل رعاية من معاملة أي بلد آخر في جميع الأمور المتعلقة بالتجارة الخارجية في السلع.

٤-١ إستثناءات من قاعدة الدولة الأكثر رعاية

تقر قواعد جات أن بإمكان البلدان تخفيض التعريفات الجمركية والحواجز الأخرى على أساس تفضيلي بموجب ترتيبات إقليمية. وليس من الضروري أن تطبق على بلدان أخرى الأسعار المخفضة أو الإعفاءات من الرسوم التي تطبقها البلدان الأعضاء ذات الترتيبات الإقليمية. وكذلك، فإن الترتيبات التفضيلية الإقليمية هي إستثناء هام من قاعدة الدولة الاكثر رعاية. ومن أجل حماية المصالح التجارية للبلدان غير الأعضاء في هذه الترتيبات، وضعت الجات شروطا مشددة لقيام مثل هذه الترتيبات. وتنص هذه الشروط، من بين أمور أخرى، على ما ياتي :

- على البلدان الأعضاء الداخلة في الترتيبات الإقليمية أن تزيل التعريفات الجمركية والحواجز الأخرى التي تعيق التجارة والتي تؤثر بشكل جوهري على جميع العمليات التجارية بين هذه البلدان.
- يجب أن لا تؤدي هذه الترتيبات الى فرض حواجز جديدة على التجارة مع البلدان الأخرى.

وقد تأخذ مثل هذه الترتيبات شكل الإتحادات الجمركية أو مناطق التجارة الحرة. وفي كلتا الحالتين، تتم المتاجرة بين البلدان الأعضاء على أساس الإعفاء من الرسوم في حين تبقى المتاجرة مع البلدان الأخرى خاضعة لمعدلات التعريفة للبلد الأكثر رعاية. وفي حالة الإتحادات الجمركية، تكون تعريفة البلدان الأعضاء متجانسة وتطبق على الواردات من خارج البلدان على أساس موحد. وفي مناطق التجارة

الحرة، تستمر البلدان الأعضاء في استخدام التعريفة المبينة في جداولها الوطنية الفردية بدون أي تجانس.

ويبين الملحق في آخر هذا الفصل قوائم ترتيبات إقليمية منتقاة. وكنتيجة لمثل هذه الترتيبات الإقليمية، تتم نسبة عالية من التجارة العالمية في الوقت الحاضر على أساس تفضيلي. وإضافة الى هذه الترتيبات، أدخلت البلدان المتقدمة ترتيبات خاصة بالتجارة الحرة من جانب واحد، تدخل بموجبها واردات جميع البلدان النامية أو عدد محدود منها أسواق هذه البلدان معفاة من الرسوم. وهذه الترتيبات ليست تبادلية لأن البلدان النامية التي تنتفع من المعاملة التفاضلية لا تقدم أي معاملة تفضيلية للواردات من البلدان المتقدمة. والأمثلة على الترتيبات التفضيلية من جانب واحد هي :

- نظام الأفضليات المعمم الذي يسمح للبلدان المتقدمة بموجبه بإستيراد منتوجات صناعية وزراعية مختارة من كافة البلدان النامية على أساس الأفضلية والإعفاء من الرسوم.
- إتفاقية "لومي" التي بموجبها تسمح بلدان الإتحاد الأوروبي للواردات من عدد من البلدان الأفريقية والبحر الكاريبي والبلدان الأقل نموا في كل من آسيا والمحيط الهادي (وبلدان أفريقيا والبحر الكاريبي والمحيط الهادي) بالدخول بدون رسوم.
- ترتيبات حوض البحر الكاريبي التي بموجبها تسمح الولايات المتحدة للواردات من البلدان التي تنتمي الى منطقة البحر الكاريبي بالدخول بدون رسوم.

٥. القاعدة الرابعة : المعاملة الوطنية

يشترط مبدأ الدولة الأكثر رعاية، كما ذكر، على البلدان الأعضاء عدم التمييز بين البلدان. أما مبدأ المعاملة الوطنية المكمل لمبدأ الدولة الأكثر رعاية فيشترط عدم معاملة المنتوج المستورد الذي عبر الحدود ودفع الرسوم الجمركية وغيرها من الرسوم معاملة تقل عن تلك المقدمة للمنتوج المحلي المماثل.

وبمعنى آخر، يدعو المبدأ البلدان الأعضاء الى معاملة المنتوجات المستوردة على قدم المساواة التي مع المنتوجات المماثلة المنتجة محليا والمشابهة لها. وعليه فليس للبلد الحرية في فرض ضرائب محلية (مثل ضريبة المبيعات) على المنتوج المستورد بعد دخوله البلد ودفع الرسوم الجمركية عند الحدود وذلك. بمعدلات أعلى من تلك المطبقة على المنتوجات المحلية المشابهة. وبنفس الطريقة، لا يمكن تطبيق أنظمة تؤثر على بيع وشراء المنتوجات في السوق المحلي تطبيقا أشد على المنتوجات المستوردة.

٦. الآثار والإنعكاسات التجارية

سيساعد إطار القواعد الجديدة التي تحكم الحاصلات الزراعية والمنسوجات والذي وضعته جولة أوروجواي على ضمان أن تتبع جميع البلدان قواعد الجات الأساسية التي تحظر إستخدام القيود الكمية، كما أنه يقضي بحماية الإنتاج المحلي من خلال التعريفات الجمركية فقط. وتفضل المؤسسات التصديرية التعريفات الجمركية على القيود الكمية لعدة أسباب، منها أن التعريفات الجمركية شفافة ويمكن التنبوء بتأثيرها على السعر، في حين أن استخدام القيود الكمية يخلق نوعا من عدم اليقين بشأن التجارة حيث أن السلطات الإدارية لها صلاحية تعديل حجم الحصة من حين لآخر. وفي الختام، وبما أن تطبيق الحصص يقتضي الترخيص، فإن الشركات لن تستطيع التصدير الا إذا كان بمقدور المشترين الاجانب الحصول على الترخيص المطلوب.

كما أدت جولة أوروغواي الى تقدم كبير في ربط التعريفات في جميع البلدان (أنظر الإطار٤). ولا شك أن الاطمئنان الى عدم رفع التعريفات المخفضة التي تم الإتفاق عليها في المفاوضات من جانب البلدان التي تتجه إليها الصادرات يشجع المؤسسات على الإستثمار في مصانع الإنتاج والمعدات، وشبكات التوزيع واتخاذ الإجراءات الأخرى الكفيلة بتطوير التجارة. وعلاوة على ذلك، فإن الربط يعطي المؤسسات ضمانا بأن التعريفات الجمركية المستحقة على الخامات والمدخلات المراد إستيرادها لإستخدامها في إنتاج الصادرات لن ترفعها حكومات البلدان.

وأخيرا، تؤكد قاعدة المعاملة الوطنية لمؤسسات التصدير بأنه بمجرد دخول المنتوجات الى سوق الإستيراد بعد دفع الرسوم الجمركية وأية رسوم أخرى تستحق الدفع على الحدود فإنها لن تخضع لدفع ضرائب محلية بنسب أعلى من تلك المستحقة على المنتوجات ذات المنشأ المحلي. وتنطبق قاعدة المعاملة الوطنية ليس على الضرائب المحلية فحسب، بل أيضا على القواعد التي تحكم المعايير الإلزامية للمنتوجات وتلك المطبقة على بيع وتوزيع السلع.

وبما أن الحكومات تفرض الضرائب بشكل متزايد وتطبق تعليمات تستهدف حماية البيئة وسلامة وصحة المستهلكين، فإن القاعدة التي تفيد بوجوب تطبيق تلك الضرائب والأنظمة على المنتوجات المحلية والمستوردة على اساس غير تميزي هي أمر بالغ الأهمية بالنسبة لمؤسسات التصدير.

ملحق
بعض الترتيبات التفضيلية الإقليمية والأقاليمية

الترتيبات	عدد الأعضاء	الأعضاء الحاليون
الإتحاد الأوروبي	١٥	المملكة المتحدة،فرنسا، ألمانيا، بلجيكا، هولندا، لوكسمبرج،ايطاليا، اسبانيا، البرتغال،النمسا،السويد، الدنمارك، فنلندا، ايرلندا، اليونان
ترتيبات الإتحاد الاوروبي وأوروبا الشرقية للتجارة الحرة.	الإتحاد الاوروبي ١٥+٦	الإتحاد الاوروبي إضافة الى بولندا، جمهورية التشيك،جمهورية سلوفاكيا، المجر، رومانيا،بلغاريا.
أستراليا ونيوزيلندا للعلاقات التجارية الأوثق.	٢	أستراليا،نيوزيلندة
اتفاق أمريكا الشمالية للتجارة الحرة (نافتا).	٣	الولايات المتحدة،كندا،المكسيك.
اتفاق رابطة أمم جنوب شرق آسيا ASEAN	٦	ماليزيا،تايلند،سنغافورة،الفلبين، أندونيسيا،بروني دار السلام.
اتفاق ميركوسور	٤	البرازيل،الأرجنتين،أوروغواي،براغواي.
حلف دول الأنديان.	٥	بيرو،فنزويلا،بوليفيا،كولومبيا، اكوادور.
السوق المشتركة لشرق وجنوب افريقيا COMESA	٢٣	أنغولا،بروندي،جزر القمر،جيبوتي، أرتيريا، أثيوبيا،كينيا،ليسوتو، مدغشقر،ملاوي، موريشيوس، موزمبيق،ناميبيا،رواندا، سيشيل، الصومال،السودان،سوازيلند، تانزانيا، أوغندا،زائير،زامبيا،زيمبابوي.

معيار المحاسبة الدولي ٧

(المعدل عام ١٩٩٢)

بيانات التدفق النقدي

يحل هذا المعيار الدولي المعدل محل معيار المحاسبة الدولي ٧ – "بيان التغيرات في المركز المالي" الذي اعتمده المجلس في أكتوبر ١٩٧٧، وقد أصبح المعيار المعدل نافذ المفعول للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في الأول من يناير ١٩٩٤ أو بعد ذلك التاريخ.

المحتويات

معيار المحاسبه الدولي ٧ (المعدل عام ١٩٩٢)

بيانات التدفق النقدي

الهدف

	الفقرات
النطاق	١-٣
فوائد معلومات التدفق النقدي	٤-٥
تعاريف	٦-٩
النقدية وما يعادلها	٧-٩
عرض قائمة التدفق النقدي	١٠-١٧
النشاطات التشغيلية	١٣-١٥
النشاطات الإستثمارية	١٦
النشاطات التمويلية	١٧
التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	١٨-٢٠
التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية التمويلية	٢١
التقرير عن التدفقات النقدية على اساس صافي المبالغ	٢٢-٢٤
التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية	٢٥-٢٨
البنود غير العادية	٢٩-٣٠
الفائدة وأرباح الاسهم	٣١-٣٤
الضرائب على الدخل	٣٥-٣٦
الاستثمارات في الشركات التابعة،والزميلة والمشاريع المشتركة	٣٧-٣٨
شراء وبيع الشركات التابعة والوحدات التجارية الأخرى	٣٩-٤٢
العمليات غير النقدية	٤٣-٤٤
مكونات النقدية وما يعادلها	٤٥-٤٧
إفصاحات أخرى	٤٨-٥٢
تاريخ التطبيق	٥٣

الملاحق

١. قائمة التدفقات النقدية لمشروع غير المنشأة المالية

٢. قائمة التدفقات النقدية لمنشأة مالية

معيار المحاسبه الدولي ٧ (المعدل عام ١٩٩٢)

بيانات التدفق النقدي

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

الهـــــدف

إن معلومات التدفقات النقدية للمشروع مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس لتقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، وحاجات المشروع في إستخدام هذه التدفقات النقدية. فالقرارات الاقتصادية التي تتخذ من قبل مستخدمي القوائم المالية تتطلب تقييماً لقدرة المنشأة على توليد النقدية وما يعادلها وعلى توقيتها ودرجة تأكيد عملية توليدها.

والهدف من هذا المعيار هو الإلزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها للمشروع بواسطة بيان التدفق النقدي والذي يصنف التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطـــــاق

١. على المشروع إعداد بيان التدفق النقدي وفقاً لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء مكمل لبياناتها المالية لأي فترة تقدم عنها البيانات المالية.

٢. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي السابع، قائمة التغيرات في المركز المالي الموافق عليه في يوليو ١٩٧٧.

٣. يهتم مستخدمو البيانات المالية بالكيفية التي يولد ويستخدم فيها المشروع النقدية وما يعادلها. وهذه هي الحالة بغض النظر عن طبيعة نشاطات المشروع وعما إذا كان يمكن النظر إلى النقدية كناتج للمشروع كما هي الحال بالنسبة للمنشأة المالية. فالمشاريع تحتاج إلى النقدية ولنفس الأسباب جوهرياً رغم اختلاف نشاطاتها الأساسية المولدة للإيراد. فهي تحتاج إلى النقدية لتسيير عملياتها، ولدفع التزاماتها وتوفير العوائد للمستثمرين فيها، وعليه يتطلب هذا المعيار من جميع المشاريع تقديم بيان التدفق النقدي.

فوائد معلومات التدفق النقدي

٤. عندما يستخدم بيان التدفق النقدي بالاقتران مع باقي البيانات المالية، فإنها تزود المستخدمين بمعلومات تمكنهم من تقييم التغيرات في صافي أصول المشروع، وهيكلها المالي (بما في ذلك سيولة المنشأة وقدرتها على الوفاء بالدين) وقدرتها في التأثير على مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها لأجل التكيف مع الظروف والفرص

المتغيرة. فمعلومات التدفق النقدي مفيدة في تقييم قدرة المشروع على توليد النقدية وما يعادلها، كما تساعد المستخدمين على تطوير نماذج لتقدير ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية لمشاريع مختلفة. كما تحسن قابلية المقارنة بين تقارير الأداء لعدة مشاريع لأنها تستبعد الآثار الناجمة عن إستخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس العمليات والأحداث.

٥. غالباً ما تستخدم معلومات التدفق النقدي التاريخية كمؤشر لمبالغ، وتوقيت، ودرجة تأكيد التدفقات النقدية المستقبلية، وهي مفيدة كذلك في إختبار دقة التقديرات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفحص العلاقة بين الربحية وصافي التدفق النقدي وأثر الأسعار المتغيرة.

تعاريف

٦. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار حسب المعاني المحددة أدناه:

النقدية وتشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة وهي الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة والتي تكون قابلة للتحول إلى مبالغ معلومه من النقد وهي غير خاضعة لمخاطر هامة تغير في القيمة.

التدفقات النقدية وهي عبارة عن التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها.

النشاطات التشغيلية وهي النشاطات الرئيسية لتوليد الإيراد في المنشأة والنشاطات الأخرى التي لا تعتبر من النشاطات الاستثمارية أو التمويلية.

النشاطات الاستثمارية وهي النشاطات المتمثلة في امتلاك الأصول طويلة الأجل والتخلص منها، وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي تعادل النقدية.

النشاطات التمويلية وهي النشاطات التي ينتج عنها تغيرات في حجم ومكونات ملكية رأس المال وعمليات الاقتراض التي تقوم بها المنشأة.

النقدية وما يعادلها

٧. يتم الاحتفاظ عادة بالبنود بمعدلات النقد من أجل مواجهة الالتزامات النقدية قصيرة الأجل وليس لأجل الاستثمار أو لأغراض أخرى. ولأجل أن يكون الاستثمار مؤهلاً لاعتباره معادلاً للنقدية يجب أن يكون قابلاً للتحول إلى مبلغ معين من النقدية ولا يكون عرضة لمخاطر هامة بالنسبة للتغير في القيمة، لذلك يكون الاستثمار مؤهلاً عادة لإعتباره معادلاً للنقد عندما يكون موعد استحقاقه قصير الأجل، ٣ أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. أما الاستثمارات في الأسهم فتستبعد من النقدية المعادلة ما لم تكن في جوهرها، نقدية معادلة، مثال ذلك حالة شراء أسهم ممتازة خلال فترة قصيرة من تاريخ استحقاقها وبتاريخ استرداد محدد.

٨. يعتبر الاقتراض من البنوك عموماً نشاطات تمويلية. ولكن في بعض البلدان تشكل حسابات السحب على المكشوف والتي تكون قابلة للسداد عند الطلب جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المشروع. وفي هذه الحالات تدخل حسابات السحب على المكشوف كجزء من النقدية وما يعادلها، وتتصف هذه الترتيبات البنكيه غالباً بتذبذب رصيد البنك كونه رصيداً موجباً إلى رصيد سحب على المكشوف.

٩. يستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادل النقدية بسبب أن هذه المكونات تعتبر جزءاً من إدارة النقدية للمنشأة وليس جزءاً من النشاطات التشغيلية والاستثمارية أو التمويلية، فإدارة النقدية تتضمن استثمار النقدية الزائدة في بنود معادلة النقدية.

عرض بيان التدفق النقدي

١٠. يجب أن يظهر بيان التدفق النقدي التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة حسب النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

١١. يعرض المشروع تدفقاته النقدية من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية بالأسلوب الأكثر ملاءمة لأعماله. فالتصنيف حسب النشاط يوفر معلومات تسمح للمستخدمين تقدير أثر هذه النشاطات على المركز المالي ومبلغ النقدية وما يعادلها للمشروع كما يمكن استخدام هذه المعلومات لتقييم العلاقات بين تلك النشاطات.

١٢. قد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية يمكن تصنيفها بأشكال مختلفة. على سبيل المثال عندما تكون عملية سداد القرض نقداً تتضمن كلا الفائدة واصل القرض فإنه في هذه الحالة يمكن تصنيف عنصر الفائدة على أنه نشاط تشغيلي بينما يصنف عنصر سداد أصل القرض على أنه نشاط تمويلي.

النشاطات التشغيلية

١٣. يعتبر مبلغ التدفقات النقدية الناشئ عن النشاطات التشغيلية مؤشراً أساسياً عن المدى الذي ساهمت به عمليات المشروع في توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والحفاظ على القدرة التشغيلية للمشروع، ودفع أرباح الأسهم، والقيام باستثمارات جديدة بدون اللجوء لمصادر تمويل خارجية. فالمعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالاقتران مع معلومات أخرى، في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

١٤. تشتق التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية أساساً من النشاطات الرئيسية المنتجة للإيراد في المشروع وعليه، فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة. من أمثلة التدفقات النقدية من العمليات التشغيلية ما يلي:

أ. المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.

ب. المقبوضات النقدية من الأتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر.

ج. المدفوعات النقدية للموردين مقابل بضائع وخدمات.

د. المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم.

هـ. المدفوعات و المقبوضات النقدية لمشروع التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى.

و. المدفوعات النقدية لضرائب الدخل او المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكناً ربطها مباشرة بالنشاطات الاستثمارية والتمويلية.

ز. المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو الإتجار.

بعض العمليات المالية، مثل بيع إحدى بنود الآلات قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. إلا أن التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تدفقات نقدية من النشاطات الاستثمارية.

١٥. قد يحتفظ المشروع بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو الاتجار، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون السلعي المشترى خصيصاً لإعادة البيع. وعليه فإن التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المقتناة لغايات التعامل أو الإتجار تصنف على أنها نشاطات تشغيلية، وبالمثل فإن المدفوعات النقدية

مقدماً والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصنف عادة على أنها نشاطات تشغيلية حيث أنها ذات صله بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد في ذلك المشروع.

النشاطات الإستثمارية

١٦. يعتبر الإفصاح المنفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات الاستثمارية مهما لأن هذه التدفقات النقدية تمثل مدى ما يدفع من نفقات على الموارد التي تستخدم في توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. فيما يلي أمثلة للتدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية:

أ. المدفوعات النقدية للحصول على الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات تلك العائدة لتكاليف التطوير الرأسمالية والممتلكات والآلات والمعدات التي يقوم المشروع بتشييدها ذاتياً.

ب. المقبوضات النقدية من بيع الممتلكات والآلات والمعدات والأصول غير الملموسة والأصول طويلة الأجل الأخرى.

ج. المدفوعات النقدية لامتلاك أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمشاريع الأخرى أوالحصص في المشاريع المشتركة (عدا المدفوعات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو تلك المقتناه لأغراض التعامل أو الإتجار).

د. المقبوضات النقدية من بيع أدوات الملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى أو الحصص في المشاريع المشتركة (عدا المقبوضات من الأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقتناة لأغراض التعامل أو الإتجار).

هـ. السلفيات والقروض لأطراف أخرى (عدا السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية).

و. المقبوضات النقدية من سداد السلفيات والقروض التي قدمت للأطراف الأخرى(عدا تلك السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية).

ز. المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود المسبقه، وعقود الخيار، وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف المدفوعات ضمن النشاطات التمويلية.

ح. المقبوضات النقدية للعقود المستقبلية والعقود المسبقه وعقود الخيار وعقود التبادل إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو الإتجار أو عند تصنيف النقد المستلم ضمن النشاطات التمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن العقد على اساس انه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للوضع الذي تمت حمايته.

النشاطات التمويلية

١٧. أن الإفصاح المستقل عن التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية مهم لأنه مفيد في التنبؤ بمطالبات مقدمي رأس مال المشروع في التدفقات النقدية المستقبلية، ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن النشاطات التمويلية ما يلي:

أ. المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى.

ب. المدفوعات النقدية لمالكي المشروع لشراء أو رد أسهم المشروع.

ج. المتحصلات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، و الرهونات العقارية وغيرها من الإفتراضات قصيرة أو طويلة الأجل.

د. المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

هـ. المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد تأجير تمويلي.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

١٨. يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية بإستخدام أما :

أ. الطريقة المباشرة والتي بموجبها يتم الإفصاح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية. أو

ب. الطريقة غير المباشرة والتي بموجبها يتم تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية وبأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل وكذلك بنود الدخل أو المصروف المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

١٩. وتشجع المنشآت على تقديم التقارير عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة حيث أن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية لا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة. فعند استخدام الطريقة المباشرة يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

أ. من السجلات المحاسبية للمشروع. أو

ب. بتعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (إيراد الفوائد والدخل المشابه ومصروف الفوائد والأعباء المشابهة للمنشآت المالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل عن :

١- التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والمدينون والدائنون من التشغيلية.

٢- البنود غير النقدية الأخرى.

٣- البنود الأخرى التي آثارها النقدية هي استثمارية أو تمويلية.

٢٠. بموجب الطريقة غير المباشرة، يحدد صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بتعديل صافي الربح أو الخسارة بالآثار من :

أ. التغيرات أثناء الفترة في المخزون السلعي والذمم المدينة والذمم الدائنة التشغيلية.

ب. البنود غير النقدية مثل الاستهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة، وأرباح وخسائر العملات الأجنبية غير المتحققة والأرباح غير الموزعة من الشركات الزميلة وحقوق الأقلية.

ج. جميع البنود الأخرى والتي تعتبر الآثار النقدية لها تدفقات نقدية استثمارية وتمويليه.

وكأسلوب بديل، يمكن أن يعرض صافي التدفق النقدي من النشاطات التشغيلية بموجب الطريقة غير المباشرة، وذلك بإظهار الإيرادات والمصروفات المفصح عنها في بيان الدخل والتغيرات التي طرأت خلال الفتره في بنود المخزون السلعي والذمم المدينة والدائنة التشغيلية.

التقرير عن التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية والتمويلية

٢١. يجب على المشروع أن يعرض وبشكل منفصل الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن النشاطات الاستثمارية والتمويلية، عدا التدفقات النقدية

الواردة في الفقرات (٢٢) و(٢٤) والتي تعرض على أساس صافي المبالغ.

التقرير عن التدفقات النقدية على أساس الصافي

٢٢. يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية التالية على أساس الصافي:
أ. المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تمثل هذه التدفقات النقدية نشاطات العميل بدلاً من نشاطات المنشأة. و
ب. المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي يكون فيها معدل الدوران سريعاً، ومبالغها كبيرة وتواريخ الاستحقاق قصيرة.

٢٣. من أمثلة المدفوعات و المقبوضات النقدية المشار إليها في الفقرة ٢٢ (أ) ما يلي:
أ. قبول وسداد الودائع تحت الطلب بالنسبة للبنك.
ب. أموال يحتفظ بها لصالح العملاء في مشروع إستثماري.
ج. الإيجارات المتحصله بالنيابة عن أصحاب العقارات والمدفوعة لهم.

من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المذكورة في الفقرة ٢٢(ب) الدفعات النقدية والتسديدات الخاصة بما يلي:
أ. المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان.
ب. شراء وبيع الاستثمارات.
ج. الإقتراضات قصيرة الأجل الأخرى، مثل تلك القروض التي يكون لها فترة استحقاق ثلاث شهور أو أقل.

٢٤. يمكن عرض التدفقات النقدية التي تنشأ عن النشاطات التالية لمنشأة مالية على أساس صافي :
أ. المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول الودائع وإعادة دفعها والتي يكون لها تاريخ استحقاق محدد.
ب. إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية الأخرى، و
ج. السلف النقدية والقروض المقدمة للعملاء وإعادة تسديد هذه السلف والقروض.

التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

٢٥. يجب أن تسجل التدفقات النقدية التي تنشأ عن عمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة المشروع التي تنشر بموجبها بياناتها المالية. وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة المشروع باستخدام سعر الصرف السائد بين عملة التقرير والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي.

٢٦. يجب ترجمة التدفقات النقدية من الشركة التابعة الأجنبية حسب سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة الأجنبية بتواريخ التدفقات النقدية.

٢٧. يجب التقرير عن التدفقات النقدية المحددة بعملة أجنبية بأسلوب منسجم مع المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرين، تأثير التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، وهذا يسمح باستخدام معدل صرف يقارب سعر الصرف الفعلي. فعلى سبيل المثال المتوسط المرجح لسعر الصرف لفترة معينة يمكن أن يستخدم لتسجيل عمليات بالعملة الأجنبية أو لترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية. إلا أن المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون لا يسمح باستخدام معدل الصرف بتاريخ الميزانية العمومية عند ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية.

٢٨. لا تعتبر الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية تدفقات نقدية. ولكن يجري التقرير عن آثار التغيرات في سعر الصرف للعملة الأجنبية عن النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية، والاستثمارية والتمويلية، ويتضمن الفروقات، إن وجدت كما لو تم التقرير عن التدفقات النقدية على اساس أسعار الصرف في نهاية الفترة المالية.

البنود غير العادية

٢٩. يجب تصنيف التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية كأنها ناشئة عن النشاطات التشغيلية، أو الاستثمارية أو التمويلية كما هو مناسب كما يجب الإفصاح عنها بشكل منفصل.

٣٠. يتم الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية المرتبطة بالبنود غير العادية في قائمة التدفقات النقدية وكأنها ناشئة عن النشاطات التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية، وذلك لمساعدة مستخدمي القوائم المالية على تفهم طبيعتها وآثارها على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية للمشروع. وتكون هذه الإفصاحات بالإضافة إلى الإفصاحات المتعلقة بطبيعة ومبلغ البنود غير العادية التي يتطلبها المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

الفائدة وأرباح الأسهم

٣١. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضه والمدفوعة من الفوائد وأرباح الأسهم ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

٣٢. يتم الإفصاح عن المبلغ الكلي للفائدة المدفوعة خلال الفترة في بيان التدفقات النقدية سواء أعترف بالفائدة كمصروف في بيان الدخل أو تم رسملتها حسب المعالجة البديلة المسموح بها بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرين، تكاليف الاقتراض.

٣٣. يتم تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية بالنسبة للمنشآت المالية، إلا أنه لا يوجد إجماع في الرأي بالنسبة لتصنيف هذه التدفقات النقدية من قبل المشاريع الأخرى. يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وكبديل لذلك، يمكن تصنيف الفائدة المدفوعة والفائدة وأرباح الأسهم المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية، و تدفقات نقدية استثمارية على التوالي لأنها تعتبر تكاليف للحصول على الموارد المالية وعوائد للاستثمارات.

٣٤. يمكن تصنيف أرباح الأسهم المدفوعة كتدفق نقدي تمويلي لأنها تعتبر تكلفة للحصول على الموارد المالية. وكبديل لذلك يمكن تصنيف أرباح الأسهم المدفوعة على أنها إحدى مكونات التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية من اجل مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تحديد قدرة المشروع على دفع أرباح الأسهم من خلال التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

٣٥. يجب الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن ضرائب الدخل المدفوعة. ويجب تصنيفها كتدفقات من النشاطات التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها نشاطات استثمارية أو تمويلية.

٣٦. تنشأ الضرائب على الدخل عن عمليات ينتج عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها نشاطات تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية في بيان التدفقات النقدية، وبينما يمكن تحديد مصروف الضريبة وربطه بالنشاطات الاستثمارية أو النشاطات التمويلية، فإن التدفق النقدي المرتبط بالضريبة غالباً ما يكون من الصعب عملياً تحديده ويمكن أن ينشأ في فترة مختلفة عن فترة حدوث التدفقات النقدية للعملية الأساسية. وعليه فإن الضرائب المدفوعة عادة ما تصنف على أنها تدفقات من العمليات التشغيلية. ولكن عندما يكون من الممكن عملياً تحديد التدفق النقدي للضريبة وربطه مع عملية معينة إفراديه ينجم عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها من نشاطات استثمارية أو تمويلية فإن التدفق النقدي من الضرائب في هذه الحالة يصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي حسب ما هو مناسب. وعندما توزع التدفقات النقدية من الضرائب على أكثر من فئة واحده من النشاطات فإنه يجب الإفصاح عن المبلغ الكلي للضريبة المدفوعة.

الاستثمارات في الشركات التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة

٣٧. عندما تتم المحاسبة عن الإستثمارات في شركة زميلة أو تابعة على اساس استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة يقوم المستثمر بإدراج التدفقات النقدية بينه وبين الشركة المستثمر بها فقط عند عرض بيان التدفق النقدي. على سبيل المثال، عن أرباح الأسهم والسلف.

٣٨. إن المشروع الذي يظهر حصته في منشأة سيطر عليها مشاركة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون، التقرير المالي عن الحصص في المشاريع المشتركة)، والتي تستخدم طريقة التوحيد النسبي، تدخل ضمن قائمتها الموحدة للتدفقات النقدية حصتها النسبية في التدفقات النقدية للمنشأة المملوكة بالمشاركة. والمشروع الذي يصدر تقريراً عن مثل هذه المصلحة باستخدام طريقة حقوق الملكية تدخل في بيانها للتدفق النقدي التدفقات النقدية بمقدار استثمارها في المنشأة المملوكة بالمشاركة، وكذلك التوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة المملوكة بالمشاركة.

شراء وبيع الشركات التابعة والمنشآت التجارية الأخرى

٣٩. إن المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الشركات التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى يجب أن تعرض بشكل منفصل وتصنف على أنها نشاطات استثمارية.

٤٠. يجب على المشروع الإفصاح، وبشكل إجمالي، بالنسبة لكل من عمليات الشراء والبيع للشركات التابعة أو غيرها من وحدات الأعمال الأخرى خلال الفترة عن كل مما يلي:

أ. القيمة الإجمالية للشراء أو الإستيعاد.

ب. الجزء المدفوع بالنقد أو ما يعادله من قيمة الشراء أو البيع.

ج. مبلغ النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو الوحدة التجارية التي تم شراؤها أو إستيعادها.

د. مبلغ الأصول والالتزامات غير النقدية وما يعادلها في الشركة التابعة أو وحدة الأعمال الأخرى التي تم شراؤها أو إستيعادها، ملخصة حسب كل مجموعة رئيسية.

٤١. إن العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية بالنسبة لشراء أو بيع الشركات التابعة أو وحدات الأعمال الأخرى كبنود إفراديه بالإضافة للإفصاح المنفصل عن مبالغ الأصول الناجمة عن مبالغ الأصول والإلتزامات المشتراه أو المستبعده، يساعد في تمييز هذه التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناجمه عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا يتم طرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن الإستبعاد من تلك الآثار الناتجة عن الشراء.

٤٢. إن المبلغ الإجمالي للنقدية المدفوعة أو المقبوضة للشراء أو البيع يظهر في قائمة التدفقات النقدية صافياً من النقدية وما يعادلها المشتراه أو المستبعده.

العمليات غير النقدية

٤٣. إن العمليات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو ما يعادلها يجب أن تستبعد من قائمة التدفقات النقدية ويجب الإفصاح عن مثل هذه العمليات في مكان آخر في القوائم المالية وبطريقة توفر كل المعلومات المتعلقة بهذه النشاطات الاستثمارية والتمويلية.

٤٤. هناك العديد من النشاطات الاستثمارية والتمويلية لا يكون لها أثر مباشر على التدفقات النقدية الجارية بالرغم من أنها تؤثر على رأس المال وهيكل الأصول في المشروع. إن استبعاد العمليات غير النقدية من قائمة التدفقات النقدية يتفق مع هدف قائمة التدفقات النقدية حيث أن هذه البنود لا تتضمن تدفقات نقدية في الفترة الجارية.

من أمثلة العمليات غير النقدية ما يلي:

أ. امتلاك الأصول إما بواسطة الشراء وتحمل الالتزامات المباشرة أو عن طريق عقود التأجير التمويلية.

ب. امتلاك مشروع ما بواسطة إصدار أسهم مقابل ثمن الشراء.
تحويل المديونية إلى حقوق ملكية.

مكونات النقدية وما يعادلها

٤٥. يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها ويجب أن تعرض تسوية بين المبالغ في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في الميزانية العمومية.

٤٦. في ضوء تعدد ممارسات إدارة النقدية والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الالتزام بالمعيار المحاسبي الدولي الأول، عرض البيانات المالية، يجب على المشروع الإفصاح عن السياسة التي يطبقها بالنسبة لتحديد مكونات النقدية وما يعادله.

٤٧. يجب الإفصاح عن تأثير أي تغير في سياسة تحديد مكونات النقدية وما يعادلها، فمثلاً يتم الإفصاح عن التغير في تصنيف الأدوات المالية والتي اعتبرت في السابق على أنها جزء من محفظة الاستثمار في الأوراق المالية للمشروع، بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

إفصاحات أخرى

٤٨. يجب على المشروع الإفصاح، مع تعليق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع وغير المتوفرة للاستعمال من قبل المجموعة.

٤٩. هناك ظروف متعددة تكون فيها أرصدة النقدية وما يعادلها التي يحتفظ بها المشروع غير متوفرة للاستعمال من قبل المجموعة. من أمثلة أرصدة النقدية وما يعادلها التي تحتفظ بها الشركة التابعة والتي تعمل في بلد أجنبي حيث توجد رقابه أو قيود قانونية مطبقة عندما تكون مثل هذه الأرصدة غير متوفره للإستعمال العام من قبل الشركة الأم أو الشركات التابعة الأخرى.

٥٠. يمكن أن تكون هناك معلومات إضافية ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لتفهم المركز المالي وسيولة المشروع. إن الإفصاح عن هذه المعلومات بالإضافة إلى تعليق الإدارة، يعد أمراً مرغوباً به ويمكن أن يشمل:

أ. مبالغ التسهيلات الائتمانية غير المسحوبة والتي يمكن أن تكون متوفرة لأغراض النشاطات التشغيلية المستقبلية أو لسداد التزامات رأسمالية مع بيان أية قيود على استخدام هذه التسهيلات.

ب. المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية من كل من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية المتعلقة بحصة المشروع في المشاريع المشتركة والمفصح عنها باستخدام طريقة التوحيد النسبي.

ج. المبالغ الإجمالية للتدفقات النقدية التي تمثل زيادات في الطاقة الإنتاجية مفصولة عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية.

د. مبالغ التدفقات النقدية الناجمة عن النشاطات التشغيلية والاستثمارية، والتمويلية لكل صناعة وقطاع جغرافي(أنظر المعيار المحاسبي الدولي الرابع عشر، التقارير عن القطاعات).

٥١. يعتبر الإفصاح المنفصل للتدفقات النقدية التي تمثل زيادة في الطاقة التشغيلية والتدفقات النقدية المطلوبة للمحافظة على الطاقة الإنتاجية مفيدة في مساعدة مستخدمي البيانات المالية لتقرير ما إذا كان المشروع يقوم بالاستثمار بشكل ملائم بالنسبة للمحافظة على الطاقة التشغيلية. فالمشروع الذي لا يقوم بالاستثمار بشكل ملائم للمحافظة على الطاقة التشغيلية يمكن أن يعرض ربحيته المستقبلية للخطر من أجل السيولة الجارية وتوزيعات الأرباح لمالكي المنشأة.

٥٢. إن الإفصاح عن التدفقات النقدية من القطاعات يساعد مستخدمي القوائم المالية في الحصول على فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للمشروع ككل وتلك المتعلقة بأجزائها ومدى توافر وتنوع التدفقات النقدية من القطاعات.

تاريخ التطبيق

٥٣. يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٤ أو ما بعد ذلك التاريخ.

الملحق "أ"

بيان التدفق النقدي لمشروع غير المنشأة المالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير والهدف منه هو شرح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها.

١. تظهر الأمثلة مبالغ الفترة الحالية فقط. إن المبالغ المقابلة عن الفترة السابقة مطلوب تقديمها طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي الأول – عرض البيانات المالية.

٢. تم إعطاء معلومات من بيان الدخل والميزانية العمومية لتوضيح كيفية اشتقاق بيان التدفقات النقدية وبالطريقتين المباشرة وغير المباشرة لم يقدم أياً من بيان الدخل أو الميزانية العمومية وفقاً لمتطلبات الإفصاح والعرض في معايير المحاسبة الدولية.

٣. إن المعلومات الإضافية التالية هي أيضاً ملائمة لأعداد قائمة التدفقات النقدية:

- لقد تم امتلاك جميع أسهم الشركة التابعة بمبلغ ٥٩٠ وحدة نقدية وكانت القيم السوقية العادلة للأصول و الإلتزامات المشتراة على النحو التالي:

المخزون السلعي	١٠٠
الذمم المدينة	١٠٠
النقدية	٤٠
الممتلكات والآلات والمعدات	٦٥٠
الذمم الدائنة التجارية	١٠٠
ديون طويلة الأجل	٢٠٠

- لقد تم الحصول على مبلغ ٢٥٠ من إصدار أسهم رأس المال العادية ومبلغ ٢٥٠ أخرى تم الحصول عليها من اقتراض طويل الأجل.
- كان مبلغ مصروف الفائدة ٤٠٠ دفع منها ١٧٠ خلال الفترة، كما دفع مبلغ ١٠٠خلال الفترة كمصروف فائدة يخص فترة سابقة.
- بلغت أرباح السهم المدفوعة مبلغ ١,٢٠٠
- كان التزام الضريبة في بداية الفترة ونهايتها ١٠٠٠ و٤٠٠ على التوالي. خلال الفترة أدرجت ضرائب إضافية قدرها ٢٠٠. وبلغت الضرائب المستقطعة عن الأرباح المقبوضة ١٠٠.
- امتلكت المجموعة خلال الفترة المحاسبية ممتلكات وآلات ومعدات بتكلفة إجمالية مقدارها ١,٢٥٠ منها مبلغ ٩٠٠ أشتريت بواسطة عقود تأجير تمويلية. كما تم دفع مبلغ ٣٥٠ نقداً لشراء ممتلكات وإنشاءات ومعدات.
- تم بيع معدات مصنع تكلفتها الأصلية ٨٠ ومجمع استهلاكها ٦٠ مقابل مبلغ وقدرة ٢٠.
- تضمن رصيد حساب الذمم المدينة في نهاية سنة ٢-١٩ على فائدة مستحقة القبض قدرها ١٠٠.

قائمة الدخل الموحدة للفترة المنتهية في ٢-١٩

المبيعات	٣٠,٦٥٠
تكلفة المبيعات	(٢٦,٠٠٠)
مجمل الربح	٤,٦٥٠
الاستهلاك	(٤٥٠)
المصاريف البيعية والإدارية	(٩١٠)
مصروف الفائدة	(٤٠٠)
إيراد الاستثمار	٥٠٠
خسارة صرف عملات أجنبية	(٤٠)
صافي الربح قبل الضريبة والبند غير العادي	٣,٣٥٠
بند غير عادي–تعويضات التأمين عن خسائر هزة أرضية	١٨٠
صافي الربح بعد البند غير العادي	٣,٥٣٠
ضريبة الدخل	(٣٠٠)
صافي الربح	٣,٢٣٠

الميزانية العمومية الموحدة كما في نهاية ٢-١٩

	٢-١٩	١-١٩
الأصول		
النقدية وما يعادلها	٤١٠	١٦٠
الذمم المدينة	١,٩٠٠	١,٢٠٠
المخزون	١,٠٠٠	١,٩٥٠
محفظة استثمارية	٢,٥٠٠	٢,٥٠٠
الممتلكات والآلات والمعدات بالتكلفة	٣,٧٣٠	١,٩١٠
الاستهلاك المتراكم	(١,٤٥٠)	(١,٠٦٠)
صافي الممتلكات والآلات والمعدات	٢,٢٨٠	٨٥٠
مجموع الأصول	٨,٠٩٠	٦,٦٦٠
الإلتزامات		
الدائنون التجاريون	٢٥٠	١,٨٩٠
فائدة مستحقة الدفع	٢٣٠	١٠٠
ضرائب دخل مستحقة الدفع	٤٠٠	١,٠٠٠
ديون طويلة الأجل	٢,٣٠٠	١,٠٤٠
مجموع الالتزامات	٣,١٨٠	٤,٠٣٠
حقوق المساهمين		
رأس المال	١,٥٠٠	١,٢٠
أرباح مدورة	٣,٤١٠	١,٣٨٠
مجموع حقوق المساهمين	٤,٩١٠	٢,٦٣٠
مجموع الالتزامات وحقوق المساهمين	٨,٠٩٠	٦,٦٦٠

قائمة التدفق النقدي بالطريقة المباشرة (فقرة ١٨أ)

	٢-١٩
التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	
متحصلات نقدية من العملاء	٣٠,١٥٠
مدفوعات نقدية للموردين والموظفين	(٢٧,٦٠٠)
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠
فائدة مدفوعة	(٢٧٠)
ضريبة دخل مدفوعة	(٩٠٠)
التدفقات النقدية قبل البنود غير العادية	١,٣٨٠
المتحصلات من تسديد خسائر هزة أرضية	١٨٠
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	١,٥٦٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
امتلاك الشركة التابعة (×)، بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)
شراء ممتلكات وآلات ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
فائدة مقبوضة	٢٠٠
أرباح اسهم مقبوضة	٢٠٠
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الاستثمارية	(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية	
متحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠
متحصلات من الاقتراض طويل الأجل	٢٥٠
مدفوعات التزامات عقد إيجار تمويلي	(٩٠)
أرباح الأسهم المدفوعة *	(١,٢٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية	(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	٢٩٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة (إيضاح ج)	١٢٠
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة (إيضاح ج)	٤١٠

* يمكن إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي

قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة (فقرة ١٨ب)

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية	٢-١٩
صافي الربح قبل الضرائب والبند غير العادي	٣,٣٥٠
تعديلات عن:	
الاستهلاك	٤٥٠
خسارة صرف عملات أجنبية	٤٠
إيراد الاستثمارات	(٥٠٠)
مصروف الفائدة	٤٠٠
الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل	٣,٧٤٠
الزيادة في الذمم المدينة التجارية والأخرى	(٥٠٠)
النقص في المخزون	١,٠٥٠
النقص في الدائنون التجاريون	(١,٧٤٠)
النقدية الناتجة من العمليات	٢,٥٥٠
الفائدة المدفوعة	(٢٧٠)
ضريبة الدخل المدفوعة	(٩٠٠)
التدفقات النقدية قبل البند غير العادي	١,٣٨٠
المتحصلات من تسديد خسائر هزة أرضية	١٨٠
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	١,٥٦٠
التدفقات النقدية من النشاطات الإستثمارية	
امتلاك الشركة التابعة (×) بعد طرح النقدية المشتراة (إيضاح أ)	(٥٥٠)
شراء ممتلكات وآلات ومعدات (إيضاح ب)	(٣٥٠)
متحصلات من بيع معدات	٢٠
الفائدة المقبوضة	٢٠٠
أرباح الأسهم المقبوضة	٢٠٠
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات الاستثمارية	(٤٨٠)
التدفقات النقدية من النشاطات التمويليه	
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال	٢٥٠
المتحصلات من الاقتراض طويل الأجل	٢٥٠
مدفوعات التزامات عقد أيجار تمويلي	(٩٠)
أرباح الأسهم المدفوعة *	(١,٢٠٠)
صافي النقدية المستخدمة في النشاطات التمويلية	(٧٩٠)
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها	٢٩٠
النقدية وما يعادلها في أول الفترة (إيضاح ج)	١٢٠
النقدية وما يعادلها في آخر الفترة (إيضاح ج)	٤١٠

* يمكن أيضاً إظهارها كتدفق نقدي تشغيلي

إيضاحات حول بيان التدفقات النقدية (الطريقتين المباشرة وغير المباشرة)

ا. امتلاك الشركة التابعة

امتلكت المجموعة الشركة (×) خلال الفترة. وكانت القيم العادلة للأصول والالتزامات المشتراه كما يلي:

نقدية	٤٠
مخزون	١٠٠
ذمم مدينة	١٠٠
ممتلكات وآلات ومعدات	٦٥٠
دائنون تجاريون	(١٠٠)
دين طويل الأجل	(٢٠٠)
إجمالي سعر الشراء	٥٩٠
ينزل النقدية في شركة (×)	(٤٠)
التدفق النقدي المستخدم في شراء الشركة التابعة بعد طرح النقدية المشتراة	٥٥٠

ب. ممتلكات وآلات ومعدات

اشترت المجموعة أثناء الفترة ممتلكات وآلات ومعدات بكلفة إجمالية قدرها ١٢٥٠ منها ٩٠٠ تم تملكها بواسطة عقد إيجار تمويلي. وقد تم دفع مبلغ ٣٥٠ لشراء الممتلكات والآلات والمعدات.

ج. النقدية وما يعادلها

تتكون النقدية وما يعادلها من النقدية في الصندوق والأرصدة لدى البنوك، والاستثمارات في أدوات السوق النقدية. وتتألف النقدية وما يعادلها الظاهرة في بيان التدفق النقدي من مبالغ الميزانية العمومية التالية:

	٢-١٩	١-١٩
النقدية في الصندوق		
وأرصدة في البنوك	٤٠	٢٥
استثمارات قصيرة الأجل	٣٧٠	١٣٥
النقدية وما يعادلها		
كما تم التقرير عنها سابقاً	٤١٠	١٦٠
أثر التغيرات في أسعار الصرف	–	(٤٠)
النقدية وما يعادلها		
كما تم إعادة عرضها	٤١٠	١٢٠

تحتوي النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة على ودائع لدى البنوك مقدارها ١٠٠ محتفظ بها لدى الشركة التابعة وهي غير قابلة للتحويل بحرية للشركة القابضة بسبب قيود على تحويل العملات.
للمجموعة تسهيلات ائتمانية غير مسحوبة قدرها ٢,٠٠٠يمكن استخدام ٧٠٠ منها فقط للتوسع في المستقبل.

د. معلومات عن القطاعات

	قطاع أ	قطاع ب	المجموع
التدفقات النقدية من :			
النشاطات التشغيلية	١,٧٠٠	(١٤٠)	١,٥٦٠
النشاطات الاستثمارية	(٦٤٠)	١٦٠	(٤٨٠)
النشاطات التمويلية	(٥٧٠)	(٢٢٠)	(٧٩٠)
	٤٩٠	(٢٠٠)	٢٩٠

طريقة عرض بديلة (الطريقة غير المباشرة)

كأسلوب بديل في قائمة التدفق النقدي بالطريقة غير المباشرة، فإنه يجري أحياناً عرض الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل كما يلي:

إيرادات بعد استبعاد دخل الاستثمارات	٣٠,٦٥٠
المصاريف التشغيلية بعد استبعاد الاستهلاك	(٢٦,٩١٠)
الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل	٣,٧٤٠

الملحق "٣"

بيان التدفق النقدي لمنشأة مالية

إن هذا الملحق توضيحي فقط ولا يشكل جزءاً من المعايير، والهدف منه هو شرح تطبيق المعايير للمساعدة في توضيح معانيها.

١. يظهر المثال مبالغ الفترة الحالية فقط، بينما تتطلب المعايير المحاسبية الدولية إظهار المبالغ المقابلة للفترة السابقة وذلك طبقاً للمعيار المحاسبي الدولي الخامس، عرض البيانات المالية.
٢. قدم المثال بإستخدام الطريقة المباشرة.

التدفقات النقدية من النشاطات التشغيلية

	٢-١٩
مقبوضات الفوائد والعمولات	٢٨,٤٤٧
مدفوعات الفوائد	(٢٣,٤٦٣)
استرداد قروض كانت قد شطبت سابقاً	٢٣٧
مدفوعات نقدية للموظفين والموردين	(٩٩٧)
الربح التشغيلي قبل التغيرات في الاصول التشغيلية	٤,٢٢٤
(الزيادة) النقص في الأصول التشغيلية :	
الأموال قصيرة الأجل	(٦٥٠)
الودائع المحتفظ بها لأغراض قانونية أو رقابية	٢٣٤
الأموال المقدمة كسلف للعملاء	(٢٨٨)
صافي الزيادة في الذمم المدينة لبطاقة الائتمان	(٣٦٠)
أوراق مالية أخرى متداولة قصير الأجل	(١٢٠)
الزيادة (النقص) في الالتزامات التشغيلية:	
ودائع العملاء	٦٠٠
شهادات إيداع قابلة للتداول	(٢٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية قبل ضريبة الدخل	٣,٤٤٠
ضريبة دخل مدفوعة	(١٠٠)
صافي النقدية من النشاطات التشغيلية	٣,٣٤٠

التدفقات النقدية من النشاطات الاستثمارية

بيع الشركة التابعة (y)	٥٠	
أرباح أسهم مقبوضة	٢٠٠	
فائدة مقبوضة	٣٠٠	
المتحصلات من بيع		
أوراق مالية غير متداوله	١,٢٠٠	
شراء أوراق مالية		
غير متداوله	(٦٠٠)	
شراء ممتلكات		
وآلات ومعدات	(٥٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات الاستثمارية		٦٥٠

التدفقات النقدية من النشاطات التمويلية

إصدار قروض	١,٠٠٠	
إصدار أسهم ممتازة		
بضمان شركة تابعة	٨٠٠	
إعادة تسديد قروض		
طويلة الأجل	(٢٠٠)	
صافي النقص		
في القروض الأخرى	(١,٠٠٠)	
ارباح أسهم مدفوعة	(٤٠٠)	
صافي النقدية من النشاطات التمويلية		٢٠٠
آثار التغيرات في أسعار الصرف على النقدية وما يعادلها		٦٠٠
صافي الزيادة في النقدية وما يعادلها		٤٧٩٠
النقدية وما يعادلها في بداية الفترة	٤,٠٥٠	
النقدية وما يعادلها في نهاية الفترة	٨,٨٤٠	