



المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء-تموز ٢٠٠٢
العدد رقم (٨)



لمزيد من المعلومات يرجى الإتصال مع الجمعية على: هاتف ٨٢٨٢ ٥٦٩/٥٦٩ ٦٥٢٢/٥٦٧ (٩٦٢-٦) فاكس ٦٥٢٣ ٥٦٧ (٩٦٢-٦) بريد إلكتروني info@ascasociety.org موقع إلكتروني www.ascasociety.org
For more information contact the society at: TEL (962-6) 5676522/5698282 FAX (962-6) 5676523 EMAIL info@ascasociety.org WEBSITE www.ascasociety.org

عقد المجمع العربي للمحاسبين القانونيين دورة تدريبية حول (محاسبة التكاليف المتقدمة) في الفترة من ١٨ - ٢٢ آب (أغسطس) ٢٠٠٢ حضرها عدد من موظفي الوزارات والشركات والمؤسسات وجرى في نهاية الدورة توزيع الشهادات على المشاركين.

أعضاء جدد وزملاء للمجمع

تزايد الإقبال على عضوية وزمالة المجمع من جميع الدول العربية. وقد أوضح مدير المجمع الأستاذ محمد مصطفى قاسم بأنه تم مؤخرا قبول (٣٠) ثلاثين عضوا جديدا من سبع دول عربية هي: جمهورية مصر العربية وسلطنة عمان والمملكة الأردنية الهاشمية والجمهورية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى وفلسطين والجمهورية اليمنية والجمهورية العربية السورية وهم:

١. عبد الجليل بن غريب بن سالم المنذري
٢. حمد بن حميد بن حمد الوهبي
٣. جمال عبدالعزيز ابراهيم حجاج
٤. اشرف محمد محمود راشد
٥. طارق يس السيد عزت الجزائر
٦. علي بن عيسى بن سالم الرواحي
٧. خميس بن سعيد بن راشد البلوشي
٨. محمد أحمد محمود عودة
٩. رشدي عز الدين رشدي سدر
١٠. حمود بن حارث بن حمدان البراشدي
١١. خميس بن محمد بن سيف الشيدي
١٢. الطاهر محمد الاشخم
١٣. سالم علي اللافي بو اصبع
١٤. صلاح حمد ابراهيم عيله
١٥. يوسف طلال خضر الطويل
١٦. أشرف مصطفى محمود جاد الله
١٧. تيسير علي محمد الحسانية
١٨. أيمن عدلي موسى العارف
١٩. حسام الدين جميل عويضة
٢٠. سلطان سليمان سالم المحروقي
٢١. سعيد بن عبدالله بن علي الحارثي
٢٢. حسن عيسى عبد الرحيم بدران
٢٣. عبدالرحمن هشام أبو الرب
٢٤. مروان زهير النويلاتي المصري
٢٥. ناصر بدر عثمان يغمور
٢٦. وهاج فؤاد محمد قاسم
٢٧. عصام محمد عبد الصمد محمد
٢٨. حمدي عبدالرحمن بكر الصالحي

وقد حصل على زمالة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين كل من: فارس سليمان عبد الهادي سمارة من المملكة الأردنية الهاشمية وجمعة حسن علي الملا من دولة الإمارات العربية المتحدة.

طلبة جدد

كما تقدم للتسجيل في المجمع للحصول على شهادة العضوية وشهادة ACPA طلبة عرب من المملكة الأردنية الهاشمية، فلسطين، جمهورية مصر العربية، دولة الإمارات، سلطنة عمان، الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الاشتراكية العظمى، الجمهورية التونسية، جمهورية السودان، الطلبة التالية أسماءهم وهم:

١. عبد الحميد السيد عيد
٢. عمر علي الفيتوري
٣. عمرو صالح سرور
٤. عاصم صالح سرور
٥. سالم محمد النقاتي
٦. تامر عبد المجيد
٧. محمد شوقي دياب
٨. هناء محمد حواصل
٩. موفق سليمان الدويري
١٠. 'محمد سالم' أحمد الهريني
١١. مطلق لطفي طه
١٢. صابر عبد الغني

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.

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.

- ١- أخبار المجمع.....
- ٢- مسؤولية المدقق بشأن الإجراءات التحليلية عند تطبيق معايير التدقيق الدولية.....
- ٣- مجلس الإنقاذ الدولي للمحاسبين - ينخذ الإجراءات لتحسن مسؤولية المحاسبين.....
- ٤- المعايير الإلزامية والاختيارية للمنتوجات وأنظمة الصحة والصحة النباتية.....
- ٥- إجراءات الوقاية لأعراض التنمية الاقتصادية.....
- ٦- التدقيق الإجتماعي.....
- ٧- معيار المحاسبة الدولي ١٦.....

١٣. هاني محمد القباطي
١٦. رجب أبو طالب
١٩. محمد يوسف موسى
٢٢. عارف أحمد الحمادي
٢٥. عوني عاطف الأحمد
٢٨. محمد علي الهمص
٣١. محمد صالح الحمود
٣٤. زهير بن حمد العريمي
٣٧. خالد بن عبد الله الصبحي
٤٠. منير بن بيروة البلوشي
٤٣. سعيد بن عبد الله الفهدي
٤٦. عبد الله بن عامر الرواحي
٤٩. فاطمة سعيد الكندي
٥٢. فتحي محمود خريش
٥٥. أحمد شريف الخطيب
٥٨. ناهد حسن الريس
٦١. منسي فخري عيدة
٦٤. أمجد عبد الكريم بطة
٦٧. خلود صبحي عميرة
٧٠. سيرين عبد الفتاح سمارة
٧٣. نبيل حسن أبو خضير
٧٦. مؤيد عبد الرؤوف البسطامي
٧٩. يوسف حسين زعاقيق
٨٢. عمر عبد اللطيف ياسين
٨٥. خلدون محمد رماحة
٨٨. نمر إبراهيم الحنبلي
٩١. جميل جابر علاونة
٩٤. ناصر صالح منصور
٩٧. بسام عبد الفتاح
١٠٠. نضال حسن الصالحي
١٠٣. عيسى طلب حابس
١٠٦. يحيى سببته عاشور
١٠٩. عماد عمر علي
١١٢. حسام فتحي أبو حية
١١٥. نجوى أبو مسامح
١١٨. محمود مصطفى القدرة
١٢١. حازم محمد الأحمد
١٢٤. رياض أحمد ضيف الله
١٢٧. عصام عمر مصطفى
١٣٠. محمد محمود حسن
١٣٣. حسام مازن إسماعيل
١٣٦. أحمد حسين المشهراوي
١٣٩. صباح أسامة شراب
١٤٢. أمجد محمد الفقهاء
١٤٥. شادي أبو شنب
١٤٨. أحمد جمال اليازجي
١٥١. عبد الحي البدارين
١٥٤. تامر بهجت صبري
١٥٧. هيثم علاوي
١٦٠. عصام عبد الحلیم
١٦٣. لؤي صالح صوالحة
١٦٦. سوزان إبراهيم التكروري
١٤. ريم مصطفى محاحي
١٧. نضال محمود الأعرج
٢٠. نبال سامي أبو غزالة
٢٣. ممدوح أحمد علي
٢٦. محمد هاشم الماضي
٢٩. محمد محمود سعد
٣٢. محمد بن علي القصابي
٣٥. هلال بن سعيد النقصي
٣٨. خالد بن مسعود المعمرى
٤١. أحمد بن علي البلوشي
٤٤. سعيد بن عبد الله الحمداني
٤٧. عادل محمد نور
٥٠. أحمد شعبان أبو شعبان
٥٣. خالد موسى أبو سيدو
٥٦. ماضي سميح الكيلاني
٥٩. أمين يوسف درابشة
٦٢. جهاد محمود عبد الفتاح
٦٥. مؤيد نواف شنك
٦٨. عامر شفيق البوابة
٧١. هنادي عامر أبو بكر
٧٤. هنادي أحمد يامين
٧٧. محمد يوسف عبد الله
٨٠. أمجد صالح رمضان
٨٣. راشد ذياب عواد
٨٦. فريد توفيق دويكات
٨٩. فواز أمين الخفش
٩٢. محمود حسن حجازي
٩٥. عزمي عيد جاسر
٩٨. مي زياد سليمان
١٠١. رأفت علي عبد الله
١٠٤. محمد خليل المشهراوي
١٠٧. عدنان قاطوني
١١٠. علاء الدين سكيك
١١٣. ناجي جاد اسطفان
١١٦. سعيد أبو هويشل
١١٩. حسن أحمد خضير
١٢٢. خالد عبد الحلیم فرسخ
١٢٥. شوكت فوزي عاصي
١٢٨. علاء محمود ذياب
١٣١. هائل عيسى حسونة
١٣٤. سامر محمد عثمان
١٣٧. محمد سالم بسيسو
١٤٠. فاطمة رشدي عوض
١٤٣. إياد عارف المصري
١٤٦. توفيق خضر العمش
١٤٩. أحمد وليد موسى
١٥٢. ماجد مسعود العارضة
١٥٥. أسامة محمد المغربي
١٥٨. مهند أبو الرب
١٦١. عروة فهمي سائلة
١٦٤. عاكف فهمي دويكات
١٦٧. وائل أمين صليبي
١٥. أحمد حسين عرفة
١٨. سامي محمد أيوب
٢١. عبد الرحمن محمد الكمالي
٢٤. محمود إبراهيم أحمد
٢٧. صبحي علي العطيات
٣٠. أحمد محمد سلطان
٣٣. محمد بن سعيد الشعيلي
٣٦. خالد بن سيف النخيلي
٣٩. راشد بن عبد الله المعمرى
٤٢. سعود بن سلمان الريامي
٤٥. سالم بن عبد الله الهنائي
٤٨. نصيب بن خليفة القطيبي
٥١. عمر مصطفى القيسي
٥٤. علاء الدين عزت الكوني
٥٧. محمد حسن خريم
٦٠. منتصر إبراهيم شفير
٦٣. أيمن ظاهر الصباح
٦٦. سمير موسى الشيخ
٦٩. محمد فايد منصور
٧٢. ساهر تحسين أسعد
٧٥. أشرف علي أحمد حمد
٧٨. نزيه أكرم عبد الله
٨١. ياسر محمد أبو عيشة
٨٤. لؤي إبراهيم أبو حرب
٨٧. محمد صالح عواد
٩٠. محمد أحمد حسن
٩٣. محمد جبر سائلة
٩٦. شمس الدين بريك
٩٩. مأمون حسن عوض
١٠٢. عبد الله الشعراوي
١٠٥. ريهام ممدوح البوجي
١٠٨. أنور كامل دخان
١١١. مروان عز الدين الشوا
١١٤. مسعود أبو ريانة
١١٧. رولا زياد العشي
١٢٠. أيمن "صلاح الدين" نزال
١٢٣. خالد يونس خلاف
١٢٦. عبد الرزاق أبو شريم
١٢٩. محمد عبد الرحيم القاضي
١٣٢. هلال الحنبلي
١٣٥. أحمد محمد عليان
١٣٨. رامي عبد القادر
١٤١. سليم ممدوح البوجي
١٤٤. عبد الفتاح الصوص
١٤٧. مؤنس صالح فروانة
١٥٠. أحمد أبو خضرة
١٥٣. عبد المنعم مهداوي
١٥٦. ياسر فوزي الأسعد
١٥٩. محمد إبراهيم عوض
١٦٢. باجس خالد إبراهيم
١٦٥. ريم نبيل عرفات
١٦٨. حسام أبو عياش

وأفاد مدير المجمع بأن مواد الإمتحان والكتب التابعة لكل مادة تشمل ما يلي:

١ . المعرفة التنظيمية والمعرفة بالأعمال (١) وتشمل :

- ١ . الإقتصاد
- ٢ . الأساليب الكمية والإحصاء للأعمال
- ٣ . السياسات العامة وهيكل التنظيم الأساسية .

٢ . المعرفة التنظيمية والمعرفة بالأعمال (٢) وتشمل :

- ٤ . المهام والممارسات الإدارية، السلوك التنظيمي وطبيعة التسويق في الأعمال وإستراتيجية العمليات
- ٥ . إدارة وإستراتيجية العمليات
- ٦ . تمويل الأعمال والإدارة المالية .

٣ . المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (١) وتشمل :

- ٧ . المحاسبة الأساسية وإعداد البيانات المالية ، مهنة المحاسبة .
- ٨ . ممارسات المحاسبة المالية المتقدمة .
- ٩ . مبادئ التقارير المالية المتقدمة .

٤ . المحاسبة والمعرفة المتعلقة بالمحاسبة (٢) وتشمل :

- ١٠ . المحاسبة الإدارية - المفاهيم الأساسية .
- ١١ . المحاسبة الإدارية - المعلومات اللازمة للتخطيط وإتخاذ القرارات والرقابة .

٥ . الورقة الخامسة وتشمل :

- ١٢ . قانون الضرائب والزكاة
- ١٣ . قانون الشركات
- ١٤ . قانون التجارة

٦ . الورقة السادسة وتشمل :

- ١٥ . المبادئ الأساسية للتدقيق
- ١٦ . مفاهيم التدقيق المتقدمة

٧ . الورقة السابعة وتشمل :

- ١٧ . تقنية المعلومات

٨ . اللغات وتشمل :

- اللغة الإنجليزية

World of Business
Teacher's Book+Cassette

تفاصيل أخرى عن المواد في دليل التأهيل للعضوية على موقع المجمع www.ascasociety.org .



٣. كفحص شامل للقوائم المالية في المرحلة النهائية للتدقيق .

ولذلك تعني الإجراءات التحليلية تحليل النسب الهامة واتجاهات نتائج الفحص المتأرجحة Fluctuations والعلاقات غير المطابقة Inconsistent مع المعلومات الأخرى وثيقة الصلة أو انحراف عن المبالغ المقدرة Predicted . كما تشمل الإجراءات التحليلية دراسة مقارنات المعلومات المالية للوحدة - على سبيل المثال - مع:

- المعلومات المثيلة في الفترات السابقة .
- النتائج المحددة مقدما للوحدة - على سبيل المثال - الموازنات أو التنبؤات أو توقعات المدقق - على سبيل المثال - تقدير الاستهلاك .
- المعلومات في الصناعات المماثلة - على سبيل المثال - مقارنة نسبة المبيعات الى المدينون في الوحدة مع المتوسط في الصناعة أو مع الوحدات الأخرى في نفس الصناعة .

كما تشتمل الإجراءات التحليلية أيضا دراسة العلاقة بين:

- عناصر المعلومات المالية المتوقعة والمتوافقة مع المعلومات القابلة للتنبؤ المبنية على خبرة الوحدة - على سبيل المثال - نسبة مجمل الربح .
- المعلومات المالية والمعلومات غير المالية وثيقة الصلة - على سبيل المثال - تكاليف الرواتب Payroll الى عدد المستخدمين .

هذا وتوجد طرق عديدة ربما تستخدم لأداء الإجراءات المذكورة أعلاه، وتتراوح من المقارنات البسيطة الى التحليلات المعقدة التي تستخدم الاساليب الاحصائية المتقدمة كما تطبق الإجراءات التحليلية على القوائم المالية الموحدة Consolidated ومكونات القوائم المالية - على سبيل المثال - الشركات التابعة والاقسام او الفروع ، والعناصر المنفردة للمعلومات المالية .

لذلك يعتمد تطبيق الإجراءات التحليلية على العلاقات المتوقعة بين البيانات الموجودة واستمرارها في ظل غياب الظروف المضادة Contrary ، حيث أن وجود هذه العلاقات يؤدي الى اكتمال ادلة التدقيق المتوفرة التي تساعد في التأكد من دقة Accuracy وصحة Validity البيانات المنتجة بواسطة النظام الحاسبي ، ولكن اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية سوف يتوقف على تقديره للمخاطر لأن الإجراءات التحليلية ربما تحدد العلاقات المتوقعة ولكن في الحقيقة توجد انحرافات مادية .

وبناء على ما تقدم فان مدى اعتماد المدقق على نتائج الإجراءات التحليلية يعتمد على العوامل التالية:

١. الاهمية النسبية للبيانات المحاسبية - على سبيل المثال - عندما تكون أرصدة المخزون ذات أهمية فإن المدقق لا يعتمد فقط على الإجراءات التحليلية للوصول الى النتائج ، ولكن ربما يعتمد كليا على الإجراءات التحليلية للتأكد من بنود الدخل والمصروفات

تواجه مهنة التدقيق منذ بداية الربع الأخير من القرن العشرين تغيرات هائلة ، ورغم أن الدول المتقدمة وخاصة أمريكا هي المصدر والمحرك الرئيسي لهذه التغيرات ، إلا أن الدول العربية تجد نفسها في وضع يحتم عليها ضرورة التلاؤم مع هذه التغيرات ، وتمثل 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 الفجوة هذه 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 الإجراءات التحليلية في ضوء المعيار الدولي للتدقيق رقم (٥٢٠) الصادر عن IFAC وفق التقسيم التالي:

- ماهية الإجراءات التحليلية .
- واجبات المدقق بشأن الإجراءات التحليلية .
- النتائج .

ونتناول ما تقدم بالتحليل وذلك على النحو التالي:

ماهية الإجراءات التحليلية

تشير الفقرة رقم (٢) من المعيار الدولي للتدقيق رقم ٢٠ على أنه يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند التخطيط والمراحل النهائية للتدقيق ، وربما تطبق في المراحل الأخرى ، تشير الفقرة رقم (٧) انها تستخدم في الأغراض التالية:

١. مساعدة المدقق في تخطيط طبيعة ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى .
٢. كإجراءات تفصيلية عندما يكون استخدامها أكثر فعالية وكفاية من الاختبارات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف لحقائق معينة في القوائم المالية .

- عندما لا تكون لها أهمية إذا أخذت منفصلة Individually .
٢. اتجاه إجراءات التدقيق الأخرى مباشرة إلى نفس أهداف المدقق لمراجعة Reviewing إمكانية تحصيل Collectibility حساب المدينون - على سبيل المثال - مراجعة التحصيل النقدي في الفترة اللاحقة ربما يؤكد أو يستبعد Dispel الأسئلة التي تنشأ نتيجة تطبيق الإجراءات التحليلية بخصوص حسابات العملاء القديمة Aging .
٣. دقة التنبؤ بالنتائج المتوقعة للإجراءات التحليلية - على سبيل المثال - عادة يتوقع المدقق الأنساق الكبير عند مقارنة هامش مجمل الربح من فترة إلى أخرى عن مقارنة المصروفات المقدرة Discretionary - على سبيل المثال - مصروفات البحوث والإعلان .
٤. تقدير مخاطر الرقابة والمخاطر الجوهرية - على سبيل المثال - إذا كانت الرقابة الداخلية على تنفيذ أوامر البيع ضعيفة وبالتالي فإن مخاطر الرقابة تكون عالية، فإن الاعتماد على الخيارات التفصيلية للعمليات والأرصدة يكون أكثر من الاعتماد على الإجراءات التحليلية للتوصل إلى النتائج عن الديون المطلوبة .

واجبات المدقق بشأن الإجراءات التحليلية

- يجدر الإشارة إلى أن المدقق عادة يستفسر من الإدارة عن وجود إمكانية الاعتماد على المعلومات التي يحتاجها لتطبيق الإجراءات التحليلية ونتائج أي إجراءات تم ادائها من قبل الوحدة ، ربما يكون استخدامها كافي إذا اقتنع المدقق بأنها تمدد بان البيانات تم اعدادها وفقا للاصول المتعارف عليها . وإذا تعمد Intending المدقق أداء الإجراءات التحليلية كإجراءات تفصيلية فإنه يحتاج إلى دراسة العديد من العوامل مثل:
- أهداف إجراءات التحليل ومدى الاعتماد على نتائجها .
 - طبيعة الوحدة ودرجة تفصيل Disaggregated المعلومات - على سبيل المثال - تكون الإجراءات التحليلية أكثر فعالية عندما تطبق على أقسام وعمليات معينة أو مكونات القوائم المالية المتنوعة في الوحدة عن تطبيقها على القوائم المالية في الوحدة ككل .
 - وجود المعلومات المالية مثل عدد الوحدات المنتجة أو المبيعة .
 - الإعتماد على المعلومات المتاحة - على سبيل المثال - اعداد الموازنة كنتيجة يمكن توقعها عن اعدادها كهدف ينبغي تحقيقه .
 - مصدر المعلومات المتاحة - على سبيل المثال - عادة المصادر الخارجية عن الوحدة يتم الاعتماد عليها أكثر من المصادر الداخلية .
 - قابلية المعلومات المتاحة للمقارنة - على سبيل المثال - البيانات الصناعية العامة ربما تحتاج إلى إضافات لاستخدامها في المقارنة ببيانات وحدة تنتج وتبيع إنتاج متخصص .
 - المعارف التي اكتسبها المدقق أثناء تدقيقاته السابقة، وفهمه لفعالية أنظمة الرقابة الداخلية والمحاسبية وأنواع المشاكل التي واجهته في الفترات السابقة والتي أدت إلى التكيف المحاسبي .
- وبناء على العوامل السابقة يمكن للمدقق الاعتماد على الإجراءات التفصيلية لتخفيض مخاطر الاكتشاف المرتبطة بحقيقة القوائم المالية المحددة من خلال الإختبارات التفصيلية أو الإجراءات التحليلية أو الإثنين معاً ، وذلك بناء على حكمه الشخصي المتوقع لفعالية وكفاية الإجراءات المتاحة التي يقررها لتخفيض مخاطر الاكتشاف لحقيقة القوائم المالية المحددة . وما هو جدير بالذكر أن المدقق سوف يحتاج إلى استخدام اختبارات الرقابة على اعداد المعلومات عند تطبيق الإجراءات التحليلية ، فعندما تكون الرقابة فعالة ، فإن المدقق سوف يحصل على ثقة كبيرة من الاعتماد على المعلومات غير المالية تؤدي غالباً مع الاختبارات المتصلة بالرقابة المحاسبية لأنها تعتبر متلازمة معها - على سبيل المثال - أن تأسيس الرقابات على عملية إصدار فواتير البيع ربما تتضمن الرقابة
- على تسجيل الوحدات المبيعة ، وفي هذه الظروف فإن المدقق يقوم باختبار الرقابة على التسجيل مع إصدار فواتير البيع .
- هذا ويجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية عند:
١. التخطيط وذلك لمساعدته في الآتي:
 - أ. فهم نشاط الوحدة .
 - ب. تحديد نقطة المخاطر المحتملة في النشاط .
 - ج. الاستدلال على جوانب النشاط التي ربما لا يدركها .
 - د. تحديد طبيعة ووقت ونطاق إجراءات التدقيق الأخرى .
- حيث أن المدقق يستخدم المعلومات المالية وغير المالية - على سبيل المثال - العلاقة بين مساحة المخزون للبضاعة الجاهزة وحجم الإنتاج .
٢. في نهاية التدقيق أو أقرب من ذلك لتكوين النتيجة العامة لدى اتساق القوائم المالية ككل مع معرفة المدقق للنشاط ، حيث أن الاستنتاجات التي يتم التوصل إليها من نتائج هذه الإجراءات تفيد في تأكيد Corroborate استنتاجاته التي كونها أثناء التدقيق المنفصل لمكونات أو عناصر القوائم المالية ، وبالتالي مساعدته في الوصول إلى الاستنتاج العام لمعقولية القوائم المالية ، بالإضافة إلى ما تقدم فإن استخدام المدقق للإجراءات التحليلية ربما تساعده أيضاً في تعيين الإجراءات الأخرى المطلوبة .
- كما يجب على المدقق الحصول على التفسيرات الكافية ، وأدلة مناسبة مصدقة Corroborative وذلك إذا نتج عن تطبيق الإجراءات التحليلية تحديد تقلبات Fluctuations هامة أو علاقات غير متفقة مع المعلومات الأخرى وثيقة الصلة أو الانحراف عن المبالغ المتوقعة Predicted ، وعادة يبدأ المدقق عند فحص التقلبات والعلاقات غير العادية بالإستفسار من الإدارة ، ومتابعته من خلال:
- أ. تأكيد استجابات الإدارة - على سبيل المثال - مقارنة هذه الاستجابات مع معلوماته عن النشاط والأدلة الأخرى التي حصل عليها أثناء عملية التدقيق .
 - ب. الأخذ بعين الاعتبار الحاجة إلى تطبيق إجراءات تدقيق أخرى مبنية على أساس نتائج هذه الاستفسارات ، وذلك إذا الإدارة لم تستطع إمداده بالتفسيرات أو إذا كانت التفسيرات Explanation غير مدروسة بكفاية .
- ### النتائج
- من العرض المتقدم نستخلص ما يلي:
- أ. يجب على المدقق تطبيق الإجراءات التحليلية في مرحلة التخطيط وفي كل مراحل التدقيق حتى نهايته .
 - ب. يجب على المدقق دراسة العديد من العوامل (طبيعة الوحدة - المعلومات المتاحة - خبرته السابقة) وذلك إذا تعتمد استخدام الإجراءات التحليلية كإجراء تفصيلي لتخفيض مخاطر الاكتشاف .
 - ج. إن اختيار المدقق للإجراءات أو الأساليب ومستوى التطبيق يعتمد على حكمه المهني ، وذلك كما يتضح من النص التالي: The auditor's choice of procedures, methods and level of application is a matter of professional judgment
 - د. إذا وجد المدقق أن هناك تقلبات أو علاقات غير عادية عليه الاستفسار من الإدارة والحصول على تفسيرات وأدلة مناسبة مصدقة .
 - هـ. إن تطبيق المدقق للإجراءات التحليلية أو عدم تطبيقها لا يترتب عليه أي مسؤولية ولكن عليه الالتزام بواجباته من أجل تضيق فجوة التوقعات .
- و- لا يوجد انعكاس لتطبيق المدقق للإجراءات التحليلية على تقريره .

مجلس الإنقاذ الدولي للمحاسبين يتخذ الإجراءات لتحسين مسؤولية المحاسبين

مهنة المحاسبة الدولية تؤسس منتدى للشركات

(نيويورك ، ١٢ يوليو ٢٠٠٢) - كانت الفكرة الرئيسية لاجتماع مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين في مدريد ، الذي عقد بين ٨-١٠ يوليو ، هي " اعادة بناء ثقة الجمهور " ، وخلال الاجتماع اتخذ المجلس الاجراءات لتطوير عدد من المبادرات للمصلحة العامة .

(نيويورك ومدريد / ١١ يوليو ٢٠٠٢) - وافق مجلس ادارة الاتحاد الدولي للمحاسبين ومنتدى الشركات على النظام الداخلي لمنتدى الشركات ، وبذلك تأسس منتدى الشركات بشكل رسمي .

ان العضوية في منتدى الشركات مفتوحة للشركات التي تجري او ترغب باجراء عمليات تدقيق تتخطى الحدود القومية والتي هي ملتزمة بمعايير الجودة الخاصة بمنتدى الشركات ، حيث يتطلب معيار الجودة الامتثال لمعايير التدقيق الدولية الخاصة بالاتحاد الدولي للمحاسبين وقواعد السلوك الاخلاقي والمشاركة في البرامج الدولية لضمان الجودة والنظام .

صرح السيد أكي فوجينوما ، رئيس الاتحاد الدولي للمحاسبين ان موافقة مجلس الاتحاد الدولي للمحاسبين على النظام الداخلي لمنتدى تثبت التزام الاتحاد الدولي للمحاسبين المستمر بتشجيع معايير ذات جودة عالية ومتسقة لتقديم التقارير المالية وممارسات التدقيق في مختلف ارجاء العالم ."

ويضيف السيد كارل - ارينست كنور ، رئيس منتدى الشركات انه " بعد الموافقة على النظام الداخلي ، فان الخطوة الرئيسية التالية هي الموافقة على اطار وارشادات لعملية ضمان الجودة الخاصة بمنتدى الشركات ."

يوجد حاليا ٢٣ عضوا مؤقتا في منتدى الشركات ومن ضمنها كبرى شركات المحاسبة ، حيث سيسمح لهم بالحصول على عضوية كاملة عند اثبات التزامهم بمعايير الجودة الخاص بمنتدى الشركات وذلك من خلال اكمال متطلبات ضمان الجودة على نحو مرض .

تتوفر طلبات العضوية بالاضافة الى معلومات وارشادات حول العضوية على العنوان : www.forumoffirms.org .

- وافق المجلس على تعديل معايير رقابة الجودة لعمليات التدقيق وللشركات التي تقوم بمثل هذه العمليات .

- كما وافق المجلس على التأسيس الرسمي " لمنتدى الشركات " للشركات التي تقوم باجراء او تخطط لاجراء عمليات تدقيق تتخطى الحدود القومية ، ويجب ان يكون اعضاء المنتدى راغبين في المشاركة في البرامج الدولية لضمان الجودة والنظام ، وكذلك الامتثال لمعايير التدقيق الدولية وقواعد السلوك الاخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين .

- بالاضافة الى ذلك ، وافق المجلس ايضا على تعديل المتطلبات اللازمة للهياكل المهنية الاعضاء في الاتحاد الدولي للمحاسبين المتعلقة بوضع برامج ضمان الجودة لشركات المحاسبين الممارسين والمحافظة عليها ، وهذه البرامج تتطلب متابعة دورية لمعايير رقابة الجودة مثل مهارات وكفاءة موظفي الشركة ، والاشراف على الموظفين وقبول العملاء والاحتفاظ بهم .

- اشار المجلس الى تبني الاتحاد الاوروبي والدول الاخرى غير الاعضاء في الاتحاد الاوروبي وبعض مؤسسات المحاسبة للاحكام الرئيسية الواردة في قواعد السلوك الاخلاقي للاتحاد الدولي للمحاسبين المهنيين ، وقد وافقت هذه الاطراف على ان تصبح اكثر فاعلية في تشجيع التبني المبكر لهذه القواعد ، خاصة قواعد الاستقلالية الخاصة بها ، وايصال قيمة قواعد السلوك الاخلاقي للاعضاء في العمل وبشكل خاص المحاسبين العاملين في مجال البيانات المالية والتركيز عليها .

- اخيرا ، وفي محاولة لجعل معايير التدقيق الدولية متوفرة بشكل اكبر للمحاسبين في مختلف ارجاء العالم ، وبذلك مساعدتهم في توفير عمل عالي الجودة ، فقد وافق المجلس على توفير الاصدارات النهائية الصادرة عن مجلس معايير التدقيق والضمان الدولية مجانا وذلك من خلال موقع الاتحاد الدولي للمحاسبين على الانترنت على العنوان التالي : www.ifac.org ابتداء من الاول من يناير ٢٠٠٣ .

المعايير الإلزامية والاختيارية للمنتوجات وأنظمة الصحة والصحة النباتية

موجز القواعد الرئيسية

غالبا ما تطلب البلدان أن تكون المنتوجات مطابقة للمعايير الإلزامية المطبقة لحماية صحة وسلامة مواطنيها أو للحفاظ على البيئة.

وينص الإتفاق الخاص بالحواجز الفنية أمام التجارة على أنه لا يجوز تطبيق معايير الإنتاج الإلزامية من قبل البلدان بطريقة تتسبب في إيجاد حواجز غير ضرورية للتجارة الدولية . وعلاوة على ما سبق فإن تلك المعايير يجب أن تستند الى معلومات وأدلة علمية.

١ . دور المعايير
تلعب معايير المنتوجات ، أو المواصفات ، دورا مهما في الحد من التكاليف وذلك من خلال تقليل الإختلاف بين المدخلات والوسائل الآلية المتنوعة المستخدمة في الإنتاج . وهذا يؤدي بدوره الى تخفيض تكاليف التصميم والإنتاج والناولة والتخزين . وتعتبر المعايير أمرا أساسيا بالنسبة للصفقات التجارية الدولية لأنها تضمن وجود مستوى موحد لجودة السلع . كما أن المعايير تحد كذلك من النزاعات المتعلقة بالمواصفات وجودة السلع والخدمات المصدرة أو المستوردة .

والكثير من المعايير المستخدمة في الصفقات التجارية هي معايير اختيارية . ومن خلال الممارسة ، قد تجد المؤسسات المصدرة أن بعض هذه المعايير لها أثر مماثل للمعايير الإلزامية . ويحدث هذا عندما ترفض الصناعات الكبرى شراء السلع التي لا تطابق المعايير التي تفرضها .

وغالبا ما تضع الحكومات معايير صحة وسلامة لمختلف المنتوجات . وقد صدرت مثل هذه القوانين لحماية المستهلكين الذين لا يملكون وسائل تقييم المخاطر الناجمة عن استخدام هذه السلع . ومن الناحية الأخرى هناك معايير لحماية البيئة والمصادر الطبيعية . وفي السنوات الأخيرة أدى الوعي البيئي المتزايد الى إصدار لوائح جديدة للصحة والسلامة .

وعندما تختلف معايير الإنتاج المطبقة على المستوى الوطني من بلد لآخر ، يجب على المصنعين تعديل عمليات إنتاجهم لتتلاءم مع المواصفات الفنية المختلفة للأسواق المستهدفة . وهذا بدوره يزيد من تكاليف الإنتاج ويحول دون استفادة الشركات من الاستفادة من إقتصاديات الحجم . وهذا يبرر الجهود التي بذلتها المنظمات الدولية لتنسيق المعايير على المستوى العالمي .

٢ . الإتفاق بشأن الحواجز الفنية أمام التجارة

١-٢ معايير المنتوجات

يشتمل الإتفاق المتعلق بالحواجز الفنية أمام التجارة على القواعد الدولية المطبقة على معايير الإنتاج . ويستخدم الإتفاق تعبير " اللوائح أو الأنظمة الفنية " ليشمل المعايير التي يعتبر التقيد بها إلزاميا . بينما يستخدم تعبير " معيار " للمعايير الاختيارية . ويشتمل التعبيران على ما يلي :

- < مواصفات المنتوجات
- < العمليات والأساليب الإنتاجية التي تؤثر على مواصفات المنتوجات .
- < التعبيرات والرموز
- < متطلبات التغليف ووضع العلامات كما هي مطبقة على المنتوجات .

وتنطبق قواعد الإتفاق على عمليات وأساليب الإنتاج إذا كان لهذه الأساليب أثر على جودة الإنتاج أو مواصفاته . ولا تخضع عمليات وأساليب الإنتاج الأخرى الى أحكام هذا الإتفاق (أنظر الإطار رقم ١٢) .

ويفترض الإتفاق أن معايير الإنتاج الإلزامية لا تخلق حواجز أمام التجارة إذا ما كانت تستند الى المعايير الدولية المتفق عليها ولكن إذا تعذر ، لأسباب جغرافية أو مناخية أو غيرها من الأسباب ، أن تكون اللوائح الإلزامية مستندة على اللوائح العالمية ، فعلى البلدان التي يحدث فيها ذلك ، أن تنشر مشروع اللوائح كي تمكن المنتجين في البلدان الأخرى من إبداء ملاحظاتهم عليها . كما يلزم الإتفاق البلدان الأعضاء بأخذ تلك الملاحظات بعين الإعتبار عند وضع الصيغة النهائية للمعايير وبذلك تضمن أن تأخذ مواصفات منتوجات البلدان الأخرى أو المصدرة منها بعين الإعتبار .

كما أن المعايير الاختيارية التي لا يعتبر التقيد بها إلزاميا قد تسبب مصاعب للتجارة الدولية إذا ما كانت هذه المعايير تختلف اختلافا شاسعا بين بلد وآخر . ولهذا فإن قواعد السلوك الجيد لإعداد واعتماد وتطبيق المعايير ، التي تشكل جزءا مكملا لاتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة ، تحث البلدان على السعي لجعل هيئات المواصفات والمقاييس الوطنية تستخدم نفس المبادئ والقواعد لإعداد وتطبيق المعايير الاختيارية كما هي محددة بالنسبة للمعايير الإلزامية .

كما تطلب البلدان أن تكون الحاصلات الزراعية المستوردة مطابقة للوائح الوطنية للصحة والصحة النباتية . إن الهدف الرئيسي من هذه اللوائح هو حماية حياة الإنسان والحيوان والنبات أو صحتها من الأوبئة والأمراض التي قد تجلبها الحاصلات الزراعية المستوردة . والقواعد التي يحددها الإتفاق المتعلق بتطبيق الإجراءات الصحية والصحة النباتية مماثلة للقواعد المطبقة على المعايير الإجبارية للمنتوجات . ومع ذلك ، فإن هناك بعض الإختلافات المهمة .

فاتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة يشترط تطبيق المعايير الإلزامية للمنتوجات دون تمييز ضد المنتوجات المستوردة . ولكن إتفاق إجراءات الصحة والصحة النباتية يسمح للبلدان بتطبيق إجراءات تمييزية مع مراعاة عوامل معينة مثل الإختلافات في مستوى إنتشار بعض الأمراض أو الأوقات الزراعية المحددة . كما يسمح إتفاق الإجراءات الصحية والصحة النباتية للبلدان بإتخاذ إجراءات لتقييد الإستيراد بشكل مؤقت كخطوة احتياطية في الحالات التي تكون هناك خطورة كبيرة لإنتشار الأمراض مع كون الدليل العلمي غير كاف . ولا يوجد مثل هذا الحكم في إتفاق الحواجز الفنية .

التجارة هو إعداد هذه اللوائح وفقا للمعايير الدولية. وعليه فقد فرض الاتفاق على البلدان التزاما يقضي باستخدام المعايير الدولية كأساس لإعداد لوائحهم الفنية. غير أنه يجوز غض النظر عن هذه المعايير عندما تعتقد السلطات المسؤولة عن تنظيم عملية التجارة بأن هذه المعايير لن تكون فعالة أو مناسبة نتيجة لعوامل مناخية أو جغرافية أو تقنية. وعلاوة على ما سبق، ومن أجل تنسيق اللوائح الفنية على أسس عالمية فقد اشترطت منظمة التجارة العالمية على البلدان الأعضاء المشاركة الإيجابية الفعالة في أعمال المنظمة الدولية للتوحيد القياسي "ISO" والمنظمات الدولية الأخرى للمعايير.

٢-٢-٣ حرية إبداء الملاحظات على مسودة المعايير

حدد الاتفاق قواعد إجرائية معينة يجب إتباعها من قبل البلدان التي تطبق لوائح فنية إلزامية لا تستند الى المعايير الدولية القائمة. إذ يجب على البلدان الأعضاء أن تنشر إشعارا وأن تقوم بإبلاغ أمانة منظمة التجارة العالمية لدى تطبيقها لوائح فنية لا تستند الى المعايير الدولية المطبقة. وعلاوة على ما ذكر، فإنه يجب على تلك البلدان إعطاء مهلة كافية قبل تطبيق اللوائح. وتهدف هذه الشروط الى إعطاء البلدان المصدرة فرصة إبداء ملاحظاتها على مسودة المعايير وذلك لكي تأخذ هذه البلدان بعين الاعتبار مواصفات المنتجات التي تنتجها لدى التطبيق النهائي للوائح. كما يفرض الاتفاق على البلدان التي ستطبق اللوائح الفنية أن تولي اهتماما كافيا لملاحظات المصدرين عند إعداد اللوائح بشكلها النهائي.

٢-٢-٤ القواعد التي تحكم منح شهادة المطابقة للمعايير

يحق للسلطات التنظيمية المعنية أن تشترط عدم بيع بعض المنتجات الخاضعة للمعايير الإلزامية إلا إذا حصل المصنع أو المصدر على شهادة "ضمان إيجابي" من معهد أو مختبر معترف به في البلد المستورد تفيد بأن المنتجات مطابقة للمعايير. ومن أجل ضمان عدم تعرض الموردين الأجانب لمواقف في غير مصلحتهم عند الحصول على شهادات "الضمان الإيجابي" للمطابقة، فقد اشترط الاتفاق ما يلي:

- < أن تكون إجراءات تقييم المطابقة التي يخضع لها الموردون الأجانب مماثلة لتلك المطبقة على الموردين المحليين بدون أية مفاضلة بينهم.
- < أن تكون الرسوم المفروضة على الموردين الأجانب مساوية للرسوم المستوفاة على المنتجات المحلية.
- < أن لا تسبب عينات الفحص المختارة أي مشقة للموردين الأجانب.

٢-٢-٥ الاعتراف المتبادل بشهادات ضمان المطابقة

أما بالنسبة للمنتجات التي تشترط السلطات ضمانا لمطابقتها للمعايير، فإن الاتفاق يحث البلدان على قبول نتائج المعاينة والاختبارات التي تجريها هيئات التحقق المختصة في البلدان المصدرة إذا اقتنعت تلك البلدان بأن معايير الإنتاج وإجراءات تقييم المطابقة مماثلة لتلك القائمة فيها. ومع ذلك يؤكد الاتفاق أن الدخول في ترتيبات خاصة للإعتراف المتبادل بشهادات تقييم المطابقة لن يكون ممكنا إلا في حالة واحدة وهي إذا ما كان البلد المستورد على قناعة وثقة بالكفاءة الفنية لهيئة تقييم المطابقة في البلد المصدر.

٢-٢-٦ التزامات الهيئات الحكومية المحلية

إن إعداد وتطبيق اللوائح الفنية التي تفرض المعايير الإلزامية في العديد من البلدان وكذلك أنظمة تقييم المطابقة مع تلك المعايير لا تقتصر على هيئات الحكومة المركزية فحسب بل يشمل الهيئات المحلية غير الحكومية أيضا. ويفرض الاتفاق التزاما على بعض البلدان على أن تشترط على هيئاتها الحكومية التقيد والالتزام بنظامها لإعداد وتطبيق المعايير

يقر الاتفاق بأن للبلدان الحق في تطبيق اللوائح الفنية التي تحدد معايير الإنتاج الإلزامية (بما في ذلك متطلبات التغليف ووضع العلامات). وتصدر هذه اللوائح لضمان جودة الصادرات ولحماية صحة وسلامة الإنسان وحياة الحيوانات والنباتات، أو حماية البيئة إضافة الى أهداف أخرى. ويشترط الاتفاق على البلدان الأعضاء ضمان أن تتطابق لوائحها الفنية مع الشروط المحددة التالية:

- < يجب تطبيقها على أساس معاملة الدولة الأكثر رعاية على الواردات من جميع المصادر.
- < يجب أن لا تعامل المنتجات المستوردة معاملة أقل من معاملة المنتجات المحلية (مبدأ المعاملة الوطنية).
- < يجب ألا تؤدي صياغتها وتطبيقها إلى نشوء حواجز غير معقولة أمام التجارة.
- < يجب أن تستند الى معلومات وأدلة علمية.

كما يحدد الاتفاق المعايير التي يجب أن تأخذها السلطات المسؤولة عن تنظيم التجارة بعين الاعتبار لدى صياغة اللوائح الفنية وذلك لضمان عدم خلق حواجز غير مناسبة أمام التجارة.

الإطار رقم ١٢

التمييز بين معايير المنتجات ومعايير عمليات الإنتاج وأساليبه (PPM)

تحدد معايير المنتجات مواصفات المنتجات وجودتها وتصميمها أو أدائها. ويجب تمييزها عن معايير عملية وطرق الإنتاج (PPM) التي تحدد الأعراف المتعلقة بالكيفية التي يجب أن يتم إنتاج السلع بها. وتطبق معايير طرق الإنتاج قبل وخلال مرحلة الإنتاج، أي قبل إدخال الإنتاج الى السوق.

وتسري أحكام الاتفاق بشكل أساسي على معايير المنتجات. ولكنها لا تشمل معايير عملية وطرق الإنتاج إلا إذا كانت عملية الإنتاج أو الطريقة المستخدمة فيه تؤثر على جودة المنتجات.

وعلى افتراض ان البلد "ألف" يمنع الواردات الصيدلانية من البلد "باء" وإستنادا على أن البلد "باء" قد فشل في التقيد بشروط التصنيع المناسبة ونظافة المصنع الأمر الذي يؤثر على جودة المنتجات، وفي مثل هذه الحالة فإن معيار عملية وطرق الإنتاج يندرج تحت إتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة. وعندها يستطيع البلد "ألف" تبرير تصرفه إذا استطاع أن يثبت أن شروطه الخاصة بالإنتاج وعمليته تؤثر على جودة الإنتاج.

ونفترض الآن أن البلد "ألف" يمنع واردات الفولاذ إستنادا الى أن مستويات التلوث في مصنع الفولاذ في البلد "باء" أقل بكثير من تلك المطبقة في البلد "ألف". في مثل هذه الحالة، لن يحدث أي ضرر بيئي للبلد المستورد وبذلك فإن معيار العملية للبلد "ألف" لن يكون مشمولاً بالاتفاق كما لن يكون منع الواردات مبررا.

٢-٢-٢ شروط استناد اللوائح الفنية للمعايير الدولية

إحدى وسائل ضمان أن لا تؤدي اللوائح الفنية الى خلق حواجز أمام

ذبابة الفواكه من عائلة "Tephridiate" بطريقة تمنع من إنتقال الأوبئة الى أراضيها. وفي الماضي استعمل ثاني بروميد الاثيلين "edb" بشكل واسع لتبخير هذه المنتجات قبل الاستيراد. وعندما قررت الولايات المتحدة واليابان وبلدان أخرى حظر استعمال ثاني بروميد الاثيلين، تضررت تجارة الفواكه والخضر الطازجة من البلدان الاستوائية وشبه الاستوائية. وفي الوقت الراهن، تستخدم طرق معالجة بديلة للتبخير بثاني بروميد الاثيلين مثل البخار والمعالجة بالحرارة ومغاطس المياه الساخنة والتبريد على درجة صفر مئوية تقريبا لمدة محددة وبمواد كيميائية أخرى مثل بروميد الميثيل والفسفين والسيانيد، وهي تستعمل الآن بدرجات متفاوتة من النجاح.

ويحدد إتفاق تطبيق تدابير الصحة والصحة النباتية في جولة أوروغواي المبادئ والأحكام التي يتعين على البلدان الأعضاء استخدامها لتنظيم استيراد المنتجات. ويعرف الإتفاق تدابير الصحة والصحة النباتية على أنها إجراءات لحماية حياة وصحة الإنسان والحيوان والنبات:

< " من المخاطر الناجمة عن انتقال وانتشار الأوبئة والأمراض أو الكائنات الناقلة للمرض أو المسببة له.

< ... من المخاطر الناجمة عن المواد المضافة أو الملوثات والسموم أو الكائنات المسببة للمرض الموجودة في الأطعمة والمشروبات الخفيفة أو المواد الغذائية.

< ... من الأمراض التي تنقلها الحيوانات أو النباتات أو مشتقاتها".

وكما هو الحال بالنسبة للإتفاق الخاص بالحواجز الفنية أمام التجارة فإن إتفاق تدابير الصحة والصحة النباتية يشترط على البلدان ما يلي:

< أن تستند لوائح تدابير الصحة والصحة النباتية الخاصة بها الى المعايير والارشادات والتوصيات الدولية.

< أن تسهم بشكل كامل في نشاطات المنظمات الدولية مثل لجنة السلامة الغذائية والمكتب الدولي للأوبئة الحيوانية واتفاق حماية النباتات وذلك من أجل تعزيز التنسيق بين تدابير الصحة والصحة النباتية على الصعيد الدولي.

< أن توفر الفرصة للأطراف المعنية في البلدان الأخرى لإبداء ملاحظاتها على مسودة المعايير عندما لا تكون تلك المعايير مستندة الى المعايير الدولية أو عندما تعتبر المعايير الدولية غير ملائمة لتلك البلدان.

< أن تقبل تدابير الصحة والصحة النباتية الخاصة بالبلدان المصدرة وتعتبرها مساوية للإجراءات الدولية إذا ما حققت نفس المستوى من الحماية التي توفرها تدابير الصحة والصحة النباتية.

ومع ذلك، فإن الإتفاق بشأن تدابير الصحة والصحة النباتية يختلف عن إتفاق الحواجز الفنية أمام التجارة في ثلاثة مجالات رئيسية:

< أولها، ينص إتفاق الحواجز الفنية على تطبيق معايير الإنتاج وفقاً لأسس الدولة الأكثر رعاية بينما يجيز اتفاق الصحة والصحة النباتية تطبيق المعايير على أساس تمييزي شريطة "أن لا تميز بشكل تعسفي أو غير مبرر بين الأعضاء في ظل ظروف متطابقة أو متماثلة". وتعتبر هذه القاعدة منطقية، وذلك نظراً للإختلاف في المناخ وفي تأثير الأوبئة أو الأمراض وشروط سلامة الأغذية بحيث لن يكون من المناسب دائماً فرض نفس المعايير الخاصة بالصحة والصحة النباتية على المنتجات الحيوانية والنباتية ذات المنشأ المختلف.

< وثانيهما، ينص اتفاق الصحة والصحة النباتية على مرونة كبيرة تتيح للبلدان عدم التقيد المطلق بالمعايير الدولية أكثر مما يسمح به اتفاق الحواجز الفنية يسمح للبلدان بتجاوز المعايير الدولية إذا ما اقتضت ذلك الظروف المناخية أو الجغرافية أو المصاعب التقنية. وبهذا فإن أحكامه

الإلزامية. وعلى الرغم من ذلك ونظراً لأن بعض الحكومات المركزية الموقعة على الإتفاق غير مصرح لها بموجب دساتيرها تحمل التزامات نيابة عن الهيئات المحلية، فإن الاتفاق يطالب تلك الحكومات باتخاذ الاجراءات المعقولة المتاحة لها لضمان التزام الهيئات المحلية بالإتفاق.

٢-٣ المعايير الاختيارية

سبق القول بأن العديد من المعايير المستخدمة من قبل الصناعات والمصدرين هي معايير اختيارية. وغالبا ما توضع هذه المعايير من قبل هيئات المقياس الوطنية في مختلف البلدان الأعضاء.

وقد تخلق المعايير الاختيارية مصاعب أمام التجارة الدولية إذا ما اختلفت بشكل كبير من بلد لآخر. وعليه فقد طور الإتفاق مدونة السلوك الجيد الذي يجب على هيئات المعايير الوطنية التقيد به عند إعداد واعتماد وتطبيق مثل هذه المعايير. وتشترط هذه المدونة على هيئات المعايير الوطنية اتباع المبادئ والقواعد المماثلة لتلك المحددة للمعايير الإلزامية. وبهذا فإن المدونة تحث هذه البلدان على ما يلي:

< استخدام المعايير الدولية كأساس للمعايير الوطنية.

< المشاركة الكاملة ضمن حدود إمكانياتهم في إعداد المعايير الدولية الخاصة بالمنتجات التي سيتم إعداد المعايير الوطنية بخصوصها.

وعلاوة على ما سبق ذكره، ومن أجل إطلاع المنتجين الأجانب على الأعمال المتعلقة بإعداد المعايير من قبل الهيئات الوطنية في مختلف البلدان، فإنه يتعين على هذه الهيئات نشر برنامج عملها بمعدل مرة كل ستة أشهر على الأقل من أجل توفير المعلومات عن المعايير التي تقوم بإعدادها وعن المعايير التي تم إعدادها في المدة السابقة. وعند النشر، يتعين على الهيئات الوطنية أن تبلغ المركز الإعلامي لكل من المنظمة الدولية للتوحيد القياسي "ISO" واللجنة الدولية للكهرباء الفنية "IEC" باسم المطبوعة التي تم النشر فيها ومكان وكيفية الحصول عليها.

كما تشترط المدونة على هيئات المعايير منح مهلة لا تقل عن سنتين يوما لتقديم الملاحظات من قبل الأطراف المعنية في البلدان الأجنبية. وعادة ما يكون تقديم الملاحظات من خلال هيئات المعايير الوطنية في تلك البلدان. وتطلب المدونة من هيئة المعايير التي تقوم بصياغة المعايير بأن تأخذ هذه الملاحظات بعين الاعتبار عند إعداد المعايير بشكلها النهائي.

٣. تدابير الصحة والصحة النباتية (SPS)

قد يستلزم الأمر أن تلبى عدة حاصلات زراعية مستوردة مثل النباتات والفواكه والخضر الطازجة واللحوم ومنتجات اللحوم والمنتجات الغذائية الأخرى متطلبات لوائح تدابير الصحة والصحة النباتية ومعايير الإنتاج. وبالإضافة الى ذلك، فإن العديد من البلدان يحظر تصدير هذه المنتجات إذا لم تلب متطلبات الجودة التي تحددها اللوائح المعنية. ويوضح الإطار رقم (١٣) الكيفية التي تؤثر بها هذه اللوائح على التجارة الدولية.

الإطار رقم ١٣

إماداً تعتبر معرفة اللوائح الصحية مهمة من أجل التخطيط للتصدير: ومثال على ذلك الفواكه والخضر الطازجة

يفرض على العديد من مستوردي الفواكه والخضر الطازجة الرئيسيين قوانين صارمة تتعلق بحماية النباتات. وتشترط هذه البلدان معالجة البضائع الطازجة المستوردة من بلدان تعاني من أوبئة معينة، وخاصة

الإطار رقم ١٤
قائمة توضيحية للمنتوجات المستوردة
التي تخضع للمعايير الإلزامية

الآلات والمعدات

المرجل
آلات البناء والتجميع الكهربائي
معدات الأعمال المعدنية والخشبية
المعدات الطبية
معدات تجهيز الأغذية

المواد الاستهلاكية

المواد الصيدلانية
مواد التجميل
المنظفات
الأدوات المنزلية الكهربائية
أجهزة الفيديو والتلفزيون
المعدات السينمائية ومعدات التصوير
المركبات
الدمى للألعاب
منتجات غذائية معينة

المواد الخام والمدخلات الزراعية

الأسمدة
المبيدات الحشرية
المواد الكيميائية الخطرة

تتص صراحة على أن اعتماد معيار مختلف ، (انخفاض أو ارتفاعاً)،
يتعين أن يكون مبرراً ومستنداً إلى أسس علمية وفنية .

ومن ناحية أخرى فإن اتفاق الصحة والصحة النباتية يجيز لأي بلد أن يطبق أو يعتمد معياراً لتدابير الصحة والصحة النباتية يفوق في مستواه مستوى الحماية التي توفرها تدابير الصحة والصحة النباتية المطبقة بموجب المعايير الدولية، إذا كانت هناك مبررات علمية ، أو عندما يقرر ذلك البلد بأنه في حاجة إلى مستوى أعلى من الحماية . وفي الحالة الأخيرة ، فإن الاتفاق ينص على أنه يجب أن يكون هناك إرشادات معينة . لذلك فهو ينص على أنه يجب أن يكون مستوى الحماية قائماً على أساس تقييم للمخاطر يكون مناسباً للظروف وللأدلة العلمية المتوفرة ولطرق وعملية الإنتاج المتعلقة ومدى انتشار أمراض أو أوبئة محددة .

< وثالثها، أنه يجب عند تقييم المخاطر على حياة وصحة الحيوان والنبات، أن تؤخذ العناصر الاقتصادية مثل انتقال أو انتشار الأوبئة أو الأمراض وتكاليف المراقبة أو المكافحة في البلد المستورد بعين الاعتبار . كما يجب أخذ تأثير تكاليف الجهود للحد من هذه المخاطر بعين الاعتبار أيضاً .

< ورابعها، أنه يجب عند تحديد المستوى المناسب للحماية الملائمة نتيجة لتدابير الصحة والصحة النباتية أن يؤخذ هدف الحد من الآثار السلبية على التجارة بعين الاعتبار .

< وخامسها، أن اتفاق الصحة والصحة النباتية يسمح للبلدان اعتماد تدابير صحية وتدابير صحة نباتية مؤقتة كإجراء وقائي عندما تكون مخاطر انتشار الأمراض بارزة وظاهرة ولكن دون أن يكون هناك دليل علمي كاف على ذلك .

٤ . الآثار والانعكاسات التجارية

إن عدد اللوائح الفنية التي تحدد المعايير الإلزامية في ازدياد مطرد في معظم البلدان . والتوجه الحالي هو استجابة الهيئات التنظيمية الحكومية للطلب الجماهيري المتنامي والداعي إلى أن يتوفر في المنتوجات المسوقة الحد الأدنى من معايير الجودة والسلامة وأن لا يكون هناك أثر سلبي على صحة المستهلكين أو على سلامة البيئة . وتقتضي نفس الاعتبارات من الهيئات التنظيمية أن تضع وتطبق لوائح صحية أكثر صرامة . ويوضح الإطار رقم (١٤) قائمة توضيحية بالمنتوجات التي اعتمدت البلدان بشأنها معايير إلزامية للصحة والسلامة . بينما يبين الإطار رقم (١٥) المنتوجات الزراعية التي تخضع للوائح الصحية في معظم البلدان . ومن المصاعب الرئيسية التي تواجه المؤسسات التجارية في تجارة التصدير المتطورة عدم توفر معلومات كافية عن المعايير واللوائح الصحية المطبقة على منتوجاتها في الأسواق المراد التصدير إليها . ومن أجل مساعدة المؤسسات التجارية في الحصول على مثل هذه المعلومات يشترط الاتفاقان على كل بلد عضو إنشاء "نقاط استعلامات" تزود المؤسسات التجارية المعنية بالمعلومات اللازمة عن ما يلي :

- < اللوائح الفنية والمعايير الاختيارية السارية أو المقترح تطبيقها
- < إجراءات تقييم المطابقة السارية أو المقترح تطبيقها .
- < لوائح الصحة والصحة النباتية السارية أو المقترح تطبيقها .
- < إجراءات المراقبة والتفتيش ومعالجة الإنتاج والحجر الصحي ومعاملة الكمية المسموح بها من المبيدات وإجراءات اعتماد المواد المضافة إلى المواد الغذائية .
- < إجراءات تقييم المخاطر .

وبيين الملحقان (١ و ٢) نقاط الاستعلامات التي أنشأتها مختلف البلدان الأعضاء بموجب أحكام الاتفاق بشأن الحواجز الفنية أمام التجارة والإتفاق بشأن تدابير الصحة والصحة النباتية .

الإطار رقم ١٥
قائمة بالمنتوجات الزراعية التي تخضع
في العادة إلى اللوائح الصحية

الفواكه والخضر الطازجة
عصير الفواكه والمستحضرات الغذائية الأخرى
اللحوم ومشققاتها
منتجات الألبان
المنتوجات الغذائية المجهزة

وكما لاحظنا سابقاً، فإن الاتفاقيين يهدفان إلى حماية مصالح الموردين الأجانب . ويكون ذلك عن طريق اشتراط عدم وضع أو تطبيق المعايير الإلزامية والاختيارية والمعايير الصحية بطريقة تؤدي إلى خلق حواجز غير ضرورية أمام التجارة . وبذلك يكون من مصلحة المؤسسات التجارية المصدرة التحقق من أن معايير الإنتاج واللوائح الصحية ومتطلبات الفحص والمعاينة في الأسواق التي تصدر لها مطابقة للمعايير والقواعد التي يحددها الاتفاقان عندما تواجه هذه المؤسسات أية مصاعب في التقيد بهذه المعايير . وإذا ما تبين نتيجة هذا التحقق عدم تطابقهما، يجوز لمؤسسات التصدير لفت إنتباه السلطات المختصة في حكوماتها إلى مثل هذا الأمر . وهذا بدوره سيمكن حكوماتها من بحث الأمر على المستوى الثنائي، مع حكومة البلد المستورد أو من خلال المحافل التي توفرها منظمة التجارة العالمية بهدف ضمان إدخال التعديلات الضرورية على المعايير واللوائح المخالفة . وفي الواقع، فإن مقدرة الحكومات على الاستفادة الكاملة من هذه الاتفاقيات تعتمد

- على اهتمام المؤسسات التجارية بعرض الصعوبات الفعلية التي تواجهها في أسواقها الأجنبية على تلك الحكومات. ولا تستطيع المؤسسات التجارية بدورها أن تحقق تلك الاستفادة إلا إذا كانت على دراية وفهم كاملين بأحكام وقواعد الاتفاقات المعنية.
- وعلاوة على ذلك فإن الحكومات تفترض أن تطبيق المعايير الواردة فيها في مجالات معينة لن يكون ممكناً إلا بإيجاد ترتيبات مناسبة للإستشارات والتعاون بين مؤسسات المواصفات والمقاييس الوطنية والسلطات المسؤولة عن مراقبة وتنفيذ الاتفاقات من جهة وبين الصناعات المصدرة و/أو عملائها من جهة ثانية. وبهذا، ومن أجل ضمان أن لا يؤدي تطبيق المعايير الى حواجز غير ضرورية أمام التجارة، فإن الاتفاقات تشترط على البلدان أن تشارك بفاعلية في أعمال المنظمات الدولية التي تضع المعايير الدولية الخاصة بالمنتج الذي سيتم تطبيق المعايير أو اللوائح بخصوصه. وعلى أية حال فإن هذه المشاركة تتطلب التعاون بين مؤسسات المعايير الوطنية والمؤسسات المنتجة للبضائع والإدارات الحكومية. وفي معظم الحالات فإن مسؤولية البحث وإعداد الدراسات الفنية التي تتطلبها المباحثات العالمية تقع على عاتق المؤسسات المنتجة.
- كما أن الاتفاقات تشترط عند عدم تطابق المعايير التي تستند إليها اللوائح الفنية والصحية مع المعايير الدولية ضرورة نشر مسودة اللوائح والقوانين وأن تتاح الفرصة للبلدان الأعضاء المعنية لإبداء ملاحظاتها على هذه المسودات. والهدف الأساسي من هذه القاعدة هو ضمان أن تأخذ اللوائح المطبقة بعين الإعتبار معايير الإنتاج وغيرها من المعايير السائدة في البلدان الأخرى. وتقع المسؤولية الرئيسية لتوفير مثل هذه الملاحظات على عاتق الصناعات المنتجة والصناعات المصدرة.

الفصل العاشر

إجراءات الوقاية لأغراض التنمية الاقتصادية: المرونة الخاصة المقررة للبلدان النامية

موجز القواعد الرئيسية

توفر قواعد الجات مرونة خاصة كافية للبلدان النامية لتنفيذ أعمال وقاية للحد من الواردات لفترات مؤقتة من أجل تنمية الصناعات الجديدة. ولكن هناك شروطاً صارمة للجوء لهذه القواعد. وعلاوة على ذلك، فإنه لا يجوز العمل بتدابير الوقاية إلا بموافقة منظمة التجارة العالمية.

١. عرض عام

تقر قواعد الجات أنه في سياق تنفيذ البرامج والسياسات للتنمية الاقتصادية قد تجد حكومات البلدان النامية أنه من الضروري تقديم مساعدة الى الصناعات الجديدة أو مساعدة تهدف الى مزيد من تنمية الصناعات القائمة. وقد تأخذ مثل هذه المساعدة شكل أعمال الوقاية التي تحد من الواردات لفترات مؤقتة. وبما أن فرض مثل هذه القيود قد ينعكس سلباً على مصالح الدول المصدرة، فإن القواعد تضع شروطاً مشددة للعمل بمثل هذه التدابير.

٢. شروط اللجوء لأحكام الوقاية

يتعين على الحكومة الراغبة في توفير حماية أعلى من خلال فرض القيود أن تبلغ أمانة منظمة التجارة العالمية بالأمور التالية:

- < الشركة أو الشركات الصناعية القائمة منها أو الحديثة التي تحتاج تنميتها الى حماية أعلى.

- < طبيعة التدبير التقييدي المقترح (سواء برفع التعريفات الجمركية المربوطة، أو فرض القيود الكمية على الواردات، أو العمل بموجب نظام الترخيص).
- < الصعوبات الخاصة التي تسببها الواردات لتلك الصناعات والتي تحول دون تنميتها.
- < عدم إمكان تطبيق تدابير أخرى غير قيود الاستيراد.

ويتعين على حكومة البلد المعني إبلاغ منظمة التجارة العالمية قبل البدء في إدخال التدبير. وفي الحالات الإستثنائية أي عندما يكون تأخير العمل بالتدبير سبباً في خلق صعوبات خاصة للصناعة المعنية، فإنه يجوز الإبلاغ بالتدبير بعد تطبيقه مباشرة. وإدخال تدابير الوقاية أو الإستمرار فيها ثم الإبلاغ عنها بعد ذلك أمر ممكن إذا قبلته البلدان الأعضاء في منظمة التجارة العالمية بعد دراسة أسبابه ١٥.

١٥ إذا كانت التعريفات الجمركية على منتج ما مربوطة ضد أية زيادة مستقبلية، فإنه يجوز إتخاذ تدابير تقييدية بعد الحصول على موافقة مسبقة من منظمة التجارة العالمية. وإذا لم تكن مربوطة فهناك طريقتان تستطيع البلدان النامية اتباعهما لتحقيق المزيد من الحماية. فهي تستطيع رفع معدل الرسوم. ونظراً لأن زيادة معدلات التعريفات غير المربوطة مسموح به بموجب قواعد الجات، فإنها تستطيع إتخاذ مثل هذا التدبير دون اللجوء الى أحكام المادة الثامنة عشرة - ج من الجات. أما إذا كانت البلدان تقترح توفير حماية أعلى من خلال فرض قيود غير مسموح بها بموجب الجات (مثل تطبيق القيود الكمية أو نظام ترخيص تقييدي) فإنه يجب عليها إبلاغ منظمة التجارة العالمية والدخول في مشاورات مع الدول الأعضاء في المنظمة للحصول على موافقتها على التدبير المقترح. وبالرغم من أن المادة ١٨ من الجات تنص على أنه يجوز للبلدان النامية العمل بمثل هذا التدبير بدون موافقة البلدان الأعضاء، إلا أن ذلك غير ممكن من الناحية العملية، وذلك لأن نفس تلك المادة تمنح البلدان الأعضاء الأخرى الحق في إتخاذ تدابير مضادة إذا ما اعتبرت أن التدبير المقترح يؤثر سلباً على مصالحها التجارية.

٣. الآثار والانعكاسات التجارية

من الناحية العملية، نادراً ما لجأت البلدان النامية الى المرونة المتوفرة في هذه الأحكام. ومن الأسباب الرئيسية لهذا هو عدم ربط تعريفات معظم البلدان النامية ضد أية زيادات حتى انتهاء جولة أوروغواي. وقد مكن هذا الأمر البلدان النامية من تنمية صناعاتها الجديدة عن طريق رفع تعريفاتها. وكما ذكر آنفاً، ففي جولة أوروغواي، أصبحت نسبة كبيرة من تعريفات الدول الأعضاء مربوطة. ولذلك يجب على المؤسسات في البلدان النامية التي تعتقد أنها بحاجة الى حماية أكبر لتنمية صناعاتها الجديدة أو الصناعات القائمة فيها أن تطلب من حكوماتها تطبيق الأحكام الخاصة "بتدابير الوقاية لأغراض التنمية". ويتعين عليها الحصول على موافقة منظمة التجارة العالمية للتدابير المقترحة للحد من الواردات (أي، إما بزيادة معدلات ربط التعريفات أو بفرض قيود كمية). وحيث إن العمل بمثل هذه التدابير يعد خروجاً عن القواعد الأساسية فإن موافقة منظمة التجارة العالمية تتوقف على إقتناع البلدان الاعضاء بأن هذا المستوى المتقدم من الحماية سيتيح للصناعة الدخول في المنافسة العالمية في غضون مدة وجيزة، هذا مع مراعاة عوامل مثل توفر المصادر الطبيعية واتجاهات الإنتاج والاستهلاك الحالية. وإلى جانب ما تقدم، يتعين على منظمة التجارة العالمية لدى منحها مثل هذه الموافقة أن تفرض شروطاً صارمة كي تضمن عدم بقاء هذه القيود الا لفترات مؤقتة وأن الخطوات اللازمة لإزالة هذه القيود سوف تتخذ تدريجياً خلال تلك الفترات.



القوائم والتقارير الاجتماعية عن مدى تنفيذ المشروع للمسؤولية الاجتماعية الملقاة على عاتقه وكذلك عن مدى مساهمته في الرفاهية العامة للمجتمع ككل .

وعليه يمكن القول بأن المنافع الاجتماعية التي يحصل عليها المجتمع وكذلك المساهمة في الحفاظ على البيئة تشكل بنوداً أساسية في عملية تدقيق تقرير الاداء الاجتماعي .

أهمية التدقيق الاجتماعي

إن أهمية ومنافع التدقيق الاجتماعي يمكن تلخيصها كالتالي:

1. زيادة الاهتمام بقياس الاداء وبالتالي تقليل الاخطاء ان وجدت .
2. زيادة الثقة بالقوائم والتقارير الاجتماعية .
3. سيتم خلق نظام برمجي كامل لانشطة المنشأة يمكن الاعتماد عليه وكذلك زيادة مستوى الدقة في القياس .
4. سيتم تحديد التكاليف والمنافع الاجتماعية بشكل اكثر دقة .

ولكن كيف يمكن وضع أهداف التدقيق الاجتماعي في قياس الاداء حيث لا يوجد محاسبة مالية وأرقام مجردة يمكن الاعتماد عليها ، لعل أهم الاهداف تتمثل في التالي:

1. تحديد طبيعة التزام المنشأة تجاه المسؤولية الاجتماعية .
2. يجب وضع أهداف لبرامج العمل الاجتماعي وكذلك اعداد برامج لهذا العمل .

وحيث أن عملية القياس محاسبيا تبدو صعبة فكيف اذن ستكون في هكذا تدقيق ، يمكن قياس عملية الاداء من خلال:

1. تجميع البيانات عن تكلفة الاداء ببرامج العمل الاجتماعي .
2. قياس مدخلات ومخرجات برامج العمل الاجتماعي ومدى مقابلتها للمعايير .
3. تصميم التقارير اللازمة لعمل الاداء الاجتماعي .

إذن يتم تقييم الاداء من خلال تحديد مدى كفاءة وفاعلية تنفيذ البرامج الموضوعة التي يتم من خلالها القياس للعمل الاجتماعي .

مكونات تقرير

الاداء الاجتماعي

يتخذ شكل تقرير الاداء الاجتماعي لمنشأة ما على البنود التالية ليصار الى استخراج صافي الدخل أو الخسارة الاجتماعية

تحدثنا في مقالة سابقة عن التدقيق الداخلي وأهميته في الحد من الغش وفي هذه المقالة سوف نتحدث عن التدقيق الاجتماعي أو المراجعة الاجتماعية Social Audit ، فهناك تدقيق الحسابات وهي عملية يقوم بها المدقق الخارجي وهناك التدقيق الداخلي وهي عملية تقوم بها دائرة التدقيق الداخلي في المنشأة ولكن ما هو التدقيق الاجتماعي؟

مقدمة

لما كان علم المحاسبة يتطور يوماً بعد يوم مثله مثل أي علم آخر وتنشأ حوله النظريات وتطبق حوله آخر المستجدات ليوكب التطور التقني والعلمي والاجتماعي في هذا العالم ، فمن الطبيعي لهذا العلم بأن تدور حوله المؤتمرات والاجتماعات للوصول الى صيغ مقبولة في جميع أنحاء العالم من قبل المهتمين بهذا العلم ، فكما تقام المؤتمرات لاجل مناقشة آخر المستجدات في الطب مثلاً أو الذرة كذلك علم المحاسبة حيث تقام الاجتماعات والمؤتمرات بشكل مستمر ، ولا أدل على ذلك من مؤتمرات لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي تعقد اجتماعات مع كل معيار جديد لاجل مناقشته ووضع الحلول المناسبة والاقتراحات حوله، ولكن يجب الاعتراف بأنه هناك كثير من النظريات التي لا زالت تبحث عن حل حتى الآن ، فمثلاً هناك نظريات كثيرة حول محاسبة الموارد البشرية Human Resources Accounting وكذلك محاسبة البيئة Environment Accounting وكذلك محاسبة المسؤولية الاجتماعية Social Responsibility Accounting وكذلك التدقيق الاجتماعي ، فعلى الرغم أن هناك اعتراف على أهمية هذه النظريات الا انها لا زالت في طور المهد رغم أنها نشأت منذ زمن بعيد .

مفهوم التدقيق الاجتماعي

إن التدقيق الاجتماعي يستمد مفهومه من محاسبة المسؤولية الاجتماعية ، فمحاسبة المسؤولية الاجتماعية تهتم بقياس الاداء الاجتماعي واعداد التقارير والقوائم الاجتماعية وقد اصبحت الحاجة ملحة الى تقييم الاداء بصورة مفصلة وواضحة ومستقلة أيضاً فكما هناك تدقيق داخلي يهتم بكافة أمور المنشأة كذلك يجب أن يكون هناك تدقيق لتلك الامور المتعلقة بالمسؤولية الاجتماعية ، من هنا نشأ مفهوم التدقيق الاجتماعي Social Audit والذي يهتم بتدقيق قياس الاداء ، والحقيقة أن المنشأة ربما تذهب الى هذا النوع من التدقيق نتيجة للمشاكل التي من الممكن أن تنتج من خلال عملية قياس الاداء ، فمن المعروف أن المحاسبة المالية تهتم بتسجيل العمليات والمعلومات ذات الصبغة المالية من خلال المستندات المؤيدة لها والتي تعتمد على معايير واضحة ومحددة ليصار فيما بعد الى استخراج المركز المالي ، وبالتالي فان التدقيق الاجتماعي يمكن تعريفه بأنه فحص وتقييم الاداء الاجتماعي للمشروعات والذي هو بمعزل عن نشاطها الاقتصادي لاجل التأكد من مدى تحقيق العدالة في

المختصين في مجال التكاليف والمنافع الاجتماعية وتقييم الأنشطة والرفاهية العامة للمجتمع وخبراء في التلوث البيئي ومن الممكن أن ينضم اليهم أيضا خبراء في الصناعة ومحلل مالي .

إن التدقيق الاجتماعي أو المراجعة الاجتماعية Social Audit لم تلق الاهتمام الكافي من قبل الجمعيات المهنية العالمية لعدم الاتفاق على مفهوم واضح ومحدد شأنها شأن بعض النظريات التي ذكرناها أعلاة ولذلك لا توجد حتى الآن معايير واضحة لهذا التدقيق ولربما يصب الاهتمام الآن على ايجاد معايير واضحة ربما تطبق مع مرور الزمن ، فلا ننسى أن الاختلاف كان كبيرا على اعتماد القيمة التاريخية أو القيمة العادلة في المحاسبة المالية ، إلا أن أتى المعيار المحاسبي الدولي رقم ٣٩ ونظم هذه القيمة من خلال إيجاد معيار واضح ومفهوم وشرح تفصيلي تم الالتزام به في الاردن وكثير جدا من دول العالم .

١- المنافع الاجتماعية

منافع ومزايا للمجتمع وتتضمن:

العمالة	++	
مزايا العاملين	++	
ضرائب مسددة	++	
مزايا تعليمية	++	
توزيعات أرباح للمساهمين	++	++
تحسينات في البيئة وتتضمن:		
انشاء ورصف طرق	++	
انشاء مرافق عامة	++	
مكافحة التلوث	++	++

إجمالي المنافع الاجتماعية ++

٢- تكاليف المنافع الاجتماعية

تكاليف المنافع والمزايا وتتضمن:

مدفوعات خدمات مستخدمة	++	
خدمات بشرية مستخدمة	++	
اهلاك مباني واجهزة	++	
خدمات عامة مستخدمة	++	
اراضي مستخدمة	++	
رأس مال مستهلك	++	++

تكاليف اضرار و تحسينات البيئة وتتضمن:

تلوث الهواء	++	
تلوث المياه	++	
الضوضاء	++	++

إجمالي تكاليف المنافع الاجتماعية ++

صافي الدخل الاجتماعي ++

أعضاء وفريق الاداء الاجتماعي



إن فكرة التقرير والتدقيق الاجتماعي تقوم على القياس أي بمعنى آخر ليس لها معايير محددة يمكن الالتزام بها أو العودة إليها مثل معايير المحاسبة المالية أو حتى مبادئ ومعايير التدقيق الداخلي ، وحيث أن المحاسبة المالية أو التدقيق الخارجي وحتى التدقيق الداخلي يتطلب أشخاص ذو تأهيل معين يكون مبني على التأهيل العلمي والتدريب والمبادئ التي تحكم كل فئة في كل منهم فان التدقيق الاجتماعي لا يستطيع أن يقوم بأي من هؤلاء ولذلك فان التدقيق الاجتماعي يتطلب نوعية خاصة جدا من التأهيل والخبرة أيضا والتي تتساوى تماما مع التأهيل في اعداد التقارير وتدقيقها وحيث أنه لا يستطيع أن يقوم بهذه العمليات المعقدة شخص واحد ، لذلك فان فكرة الفريق تعطي أفضل أداء وأقرب للدقة عند بناء أو تدقيق التقرير والذي كما قلنا يقوم أساسا على عملية القياس ، فالفريق في هذه الحالة يجب ان يتكون من مجموعة من

معيار المحاسبة الدولي ١٦ (المعدل عام ١٩٩٨)

(ترجمة جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين/الأردن وهي الترجمة العربية المعتمدة من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية)

٢٩ - ٣٠	المعالجة البديلة المسموح بها	الممتلكات والمصانع والمعدات
٣٠ - ٤٠	إعادة التقييم	
٤١ - ٥٢	الاستهلاك	تم اعتماد معيار المحاسبة الدولي ١٦ - الممتلكات والمصانع والمعدات في مارس ١٩٨٢.
٤٩ - ٥١	مراجعة العمر الإنتاجي	
٥٢	مراجعة طريقة الاستهلاك	
٥٣ - ٥٤	إستردادية القيمة المرحلة - خسائر انخفاض القيمة	في ديسمبر ١٩٩٣ تم تعديل معيار المحاسبة الدولي ١٦ كجزء من مشروع مقارنة البيانات المالية وتحسينها وأصبح يسمى "معيار المحاسبة الدولي السادس عشر - الممتلكات والمصانع والمعدات" (معيار المحاسبة الدولي السادس عشر (المعدل في عام ١٩٩٣).
٥٥ - ٥٩	التوقف عن العمل والاستبعادات	
٦٠ - ٦٦	الإفصاح	
٦٧ - ٦٨	تاريخ التطبيق	

معيار المحاسبة الدولي ١٦ (المعدل في ١٩٩٨)

الممتلكات والمصانع والمعدات

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

الهدف

إن الهدف من هذا المعيار هو وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والمصانع والمعدات. ان الأمور الأساسية في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات هي توقيت الاعتراف بالأصول وتحديد مبالغها المرحلة ومصروفات الاستهلاك التي يجب الاعتراف بها ذات العلاقة بها .

يتطلب هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل عندما يلي معايير التعريف والاعتراف بالأصل المذكورة في إطار إعداد وعرض البيانات المالية.

النطاق

١. يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والمصانع والمعدات الا إذا تطلب أو سمح معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة .
٢. لا يطبق هذا المعيار على :
(أ) الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة .
(ب) حقوق المعادن ، واستكشاف واستخراج المعادن ، والبتترول ، والغاز الطبيعي والمواد غير المتجددة المشابهة .

الا انه لا يمكن تطبيق هذا المعيار على الممتلكات والمصانع والمعدات

خصم أي استهلاك متراكم وأية خسائر انخفاض في قيمته.

المستخدمة لتطوير أو صيانة النشاطات أو الأصول المذكورة في (أ) أو (ب) أعلاه والتي يمكن فصلها عن تلك النشاطات أو الأصول.

الاعتراف بالامتلاكات والمصانع والمعدات

يجب أن يعترف ببند الامتلاكات والمصانع والمعدات كأصل عندما:
(أ) يكون من المحتمل ان المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق من الأصل إلى المشروع .

(ب) يمكن قياس تكلفة الأصل على المشروع بموثوقية .
غالباً ما تشكل الامتلاكات والمصانع والمعدات جزءاً كبيراً من مجموع أصول المشروع ، وعليه فان لها أهمية في عرض المركز المالي للمشروع . كما ان تحديد ما إذا كانت النفقة تمثل أصلاً أم مصروف يمكن ان يكون له تأثير هام على تقرير نتائج أعمال المشروع .

لتحديد ما إذا كان البند يحقق المعيار الأول للاعتراف ، يحتاج المشروع إلى تقدير درجة التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية المستقبلية على أساس الدليل المتوفر عند الاعتراف الأولي . ويتطلب وجود درجة كافية من التأكد من ان المنافع الاقتصادية المستقبلية سوف تتدفق إلى المشروع وجود تأكيد ان المنشأة سوف تستلم العوائد المتصلة بالأصل وتحمل الأخطار المرتبطة به . ويتوفر هذا التأكد عادة فقط إذا تم انتقال هذه الأخطار والعوائد إلى المشروع ، لأنه قبل ان يحدث هذا يمكن إلغاء عملية الحصول على الأصل بدون عقوبة هامة وعليه فإنه لا يعترف بأصل عندها .

أما المعيار الثاني فيتحقق مباشرة لأن عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل تثبت تكلفته . إما في حال قيام المشروع ببناء الأصل بنفسه ، فإنه يمكن التحقق من قياس التكلفة من خلال العمليات التي تتم مع أطراف خارجية للحصول على المواد والعمل والمدخلات الأخرى المستخدمة خلال عملية البناء .

لتحديد ما الذي يجعل بنداً من الامتلاكات والمصانع والمعدات منفصلاً ، فان الحكم الشخصي مطلوب في تطبيق معايير التعريف في الظروف الخاصة أو الأنواع الخاصة من المشاريع . فقد يكون مناسباً تجميع البنود الفردية غير الهامة ، مثل النماذج والأدوات والقوالب ، وتطبيق المعيار على القيمة الإجمالية . فمعظم قطع الغيار ومعدات الخدمات تسجل كمخزون ويعترف بها كمصروف عند استخدامها . ولكن قطع الغيار الرئيسية والمعدات الجاهزة للاستخدام تمثل امتلاكات ومصانع ومعدات عندما يكون من المتوقع ان المشروع سيستخدمها في أكثر من فترة . وبشكل مشابه إذا كانت قطع الغيار ومعدات الخدمات ستستخدم فقط في بند من بنود الامتلاكات والمصانع والمعدات ويكون استخدامها المتوقع غير منتظم فإنه يجب المحاسبة عنها كامتلاكات ومصانع ومعدات وتستهلك خلال فترة لا تزيد عن الحياة الإنتاجية للأصل المرتبطة به .

في بعض الأحيان يكون من المناسب توزيع مجموع النفقات الخاصة بأصل على مكونات ذلك الأصل لتجري المحاسبة عن كل جزء بشكل منفصل . وهذه هي الحالة عندما يكون لمكونات الأصول أعمار إنتاجية مختلفة أو انها توفر منافع بأنماط مختلفة للمشروع وبالتالي تتطلب استخدام معدلات أو طرق استهلاك مختلفة . فعلى سبيل المثال تعالج الطائرة ومحركها كأصول منفصلة قابلة للاستهلاك إذا كانت أعمارها الاقتصادية مختلفة . ومثال ذلك الطائرة ومحركاتها فتطلب معاملتها لموجودات منفصلة قابلة للاستهلاك إذا كانت حياتها الإنتاجية مختلفة .

يمكن الحصول على الامتلاكات والمصانع والمعدات لأغراض

٣ . تسمح معايير المحاسبة الدولية في بعض الأحيان بالاعتراف الأولي بالمبلغ المرسل للممتلكات والمصانع والمعدات باستخدام أسلوب مختلف عن ذلك الموصوف في هذا المعيار . على سبيل المثال ، يتطلب المعيار المحاسبي الدولي الثاني والعشرون (المعدل في ١٩٩٨) ضم الأعمال ، قياس الامتلاكات والمصانع والمعدات التي يتم امتلاكها عند ضم الأعمال مبدئياً بالقيمة العادلة حتى لو تجاوزت التكلفة . ولكن تستمر في هذه الحالات جميع أوجه المعالجة المحاسبية الأخرى لهذه الأصول ، بما فيها الاستهلاك ، يتم تحديدها وفقاً لمتطلبات هذا المعيار .

٤ . يسمح معيار المحاسبة الدولية الخامس والعشرون ، المحاسبة عن الاستثمارات للمشروع بمعالجة الاستثمار في الامتلاكات بموجب هذا المعيار أو كاستثمارات طويلة الأجل بموجب معيار المحاسبة الدولية الخامس والعشرون ، المحاسبة عن الاستثمارات .

٥ . لا ينطبق هذا المعيار لنواحي معينة متعلقة بتطبيق نظام شامل لإظهار آثار التغيرات في الأسعار (انظر معيار المحاسبة الدولية الخامس عشر ، المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار ، ومعيار المحاسبة الدولية التاسع والعشرون ، تقديم التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع) . ولكن المشاريع التي تطبق مثل هذا النظام ملزمة بالتقيد بكافة أوجه هذا المعيار ، ما عدا تلك التي تنطبق لقياس الامتلاكات والمصانع والمعدات لاحقاً للاعتراف الأولي .

تعريفات

٦ . تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
الامتلاكات والمصانع والمعدات هي أصول ملموسة:

(أ) يحتفظ بها المشروع من أجل استخدامها في إنتاج أو تزويد البضائع والخدمات ، أو للإيجار للغير أو لأغراض إدارية .

(ب) من المتوقع استخدامها خلال أكثر من فترة واحدة .

الاستهلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك للأصل على مدى حياته الإنتاجية .

القيمة القابلة للاستهلاك هي تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محله في القوائم المالية ناقصاً قيمة الخردة .

الحياة الإنتاجية هي إما:

(أ) الفترة الزمنية المتوقعة استخدام الأصل خلالها من قبل المشروع ، أو

(ب) عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي يتوقع المشروع الحصول عليها من الأصل .

التكلفة هي مبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المدفوع أو القيمة العادلة للمقابل المعطى للحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه .

قيمة الخردة هي القيمة الصافية التي يتوقع المشروع الحصول عليها مقابل الأصل في نهاية عمره الإنتاجي بعد طرح التكلفة المتوقعة للتخلص منه .

القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تبادل تجاري بحت .

خسارة انخفاض القيمة هي مقدار زيادة المبلغ المرسل للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد .

المبلغ المرسل هو المبلغ المعترف به للأصل في الميزانية العمومية بعد

للأصل المشتري، وإذا كان المشروع يصنع أصولاً مشابهة للبيع في سياق أعماله العادية، تكون تكلفة الأصل عادة هي نفس تكلفة الأصل المنتج للبيع، (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثاني، المخزون). لذلك يجب استبعاد أية أرباح داخلية في الوصول إلى هذه التكلفة، وبالمثل لا يدخل في تكلفة الأصل المبني داخلياً المبالغ غير العادية من تلف المواد أو الأجور أو أية مواد مستهلكة في الإنتاج. ويحدد المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرون، تكاليف الاقتراض، الشروط الواجب توفرها قبل الاعتراف بتكاليف الفائدة كعنصر مكون لتكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات.

تحدد تكلفة الأصل المستأجر بموجب عقد إيجار تمويلي باستخدام المبادئ المحددة في المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر، محاسبة عقود الإيجار.

يمكن تخفيض القيمة المرحلة للممتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ المنح الحكومية بموجب المعيار المحاسبي الدولي العشرون، المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.

تبادل الأصول

يمكن أن يتم الحصول على أصل من الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق تبادل كلي أو جزئي مع بند غير مشابه من الممتلكات والمصانع والمعدات أو أصل آخر. تقاس تكلفة الأصل في هذه الحالة بالقيمة العادلة للأصل المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه معدلة بمبلغ النقدية أو ما يعادل النقدية المحول.

يمكن أن يتم الحصول على أصل من الممتلكات والمصانع والمعدات عن طريق تبادله مع بند مشابه من الأصول من حيث الاستخدام وخط العمل وله قيمة عادلة مشابهة. كما يمكن أن يباع بند الممتلكات والمصانع والمعدات مقابل حصة ملكية في أصل مشابه. في هاتين الحالتين، بما أن عملية كسب الإيراد لم تتحقق بالكامل فلا يعترف بمكسب أو خسارة في العملية. وعوضاً عن ذلك تكون كلفة الأصل الجديد هي نفس القيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه، علماً بأن القيمة العادلة للأصل المستلم قد توفر الدليل على أن هناك انخفاضاً في قيمة الأصل المتنازل عنه. وفي مثل هذه الحالات يجب تخفيض قيمة الأصل المتنازل عنه وتسجيل الأصل الجديد بهذه القيمة المخفضة. من أمثلة تبادل أصول مشابهة تبادل طائرة أو الفنادق ومحطات الخدمات وممتلكات عقارية أخرى. وإذا تم شمول أصول أخرى في عملية التبادل كالتقديرات فإن هذا يدل على أن البندين المتبادلين ليست القيمة العادلة لهما متشابهة.

النفقات اللاحقة

تضاف النفقات اللاحقة العائدة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات التي تم الاعتراف بها إلى القيمة المرحلة للأصل إذا كان من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن تلك المقدرة أصلاً كأداء معياري للأصل الموجود سوف تتدفق إلى المشروع. جميع النفقات اللاحقة الأخرى يجب أن يعترف بها كمصروف في الفترة التي تم تكبدها فيها.

يعترف بالنفقات اللاحقة على الممتلكات والمصانع والمعدات كأصل فقط عندما تؤدي النفقة إلى تحسينات في حالة الأصول تفوق مستوى الأداء المقدر له أصلاً. من أمثلة التحسينات التي

السلامة أو البيئة، وهذا التملك لتلك الممتلكات والمصانع والمعدات وأن كان لا يزيد مباشرة المنافع الاقتصادية لبند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن يكون ضرورياً للمشروع لتحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من أصولها الأخرى. وهنا يعتبر الحصول على الممتلكات والمصانع والمعدات مؤهلاً للاعتراف به كأصل كونه يمكن المشروع من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المرتبطة أكثر مما لو لم يتم تملكها. ولكن يعترف بهذه الأصول إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ المرحل للأصل والأصول المرتبطة بها عن المبلغ القابل للاسترداد من ذلك الأصل والأصول المرتبطة. على سبيل المثال، قد يطلب من مصنع مواد كيميائية تركيب وسائل مناولة كيميائية جديدة من أجل أن يلتزم بالمطالبات البيئية لإنتاج وتخزين مواد كيميائية خطيرة، وهنا فإن تحسينات المصانع ذات العلاقة يعترف بها كأصل إلى الحد القابل للاسترداد لأنه بدونها يكون المشروع غير قادر على إنتاج وبيع المواد الكيميائية.

القياس الأولي للممتلكات والمصانع والمعدات

١٤. يجب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئياً على أساس التكلفة.

مكونات التكلفة

١٥. تتألف تكلفة عنصر الممتلكات والمصانع والمعدات من سعر شرائه بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وأية تكاليف أخرى تقرأ مباشرة متكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزاً للاستخدام المقصود، وتطرح الخصومات التجارية أو الرديات للوصول إلى سعر الشراء.

من أمثلة التكاليف المباشرة للأصل:

(أ) تكلفة إعداد الموقع.

(ب) تكاليف الاستلام والمناولة الأولية.

(ج) تكاليف التركيب.

(د) الأتعاب المهنية، مثل أتعاب المماريين والمهندسين.

(هـ) التكلفة المقدرة لتفكيك وإزالة الأصل واستعادة الموقع إلى الحد المعترف بها كمخصص بموجب معيار المحاسبة الدولي السابع والثلاثون - المخصصات والمطلوبات والموجودات الطارئة.

١٦. عندما يؤجل الدفع لقاء أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لمدة أطول من شروط الائتمان العادية، فإن كلفة البند تكون سعر الشراء النقدي المعادل، ويعترف بالفرق بين هذا المبلغ ومجموع الدفع كمصروف فائدة خلال فترة الائتمان ما لم يتم رسملتها بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار المحاسبي الدولي الثالث والعشرين، تكاليف الاقتراض.

١٧. لا تعتبر التكاليف الإدارية والتكاليف غير المباشرة العامة من مكونات تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات ما لم تعزى مباشرة إلى تملك الأصل أو وضعه في حالة التشغيل. كذلك لا تعتبر تكاليف بدء العمل وتكاليف ما قبل الإنتاج جزءاً من تكاليف الأصل ما لم تكن ضرورية لوضع الأصل في حالة التشغيل، إما خسائر التشغيل الأولية المتكبدة قبل أن يحقق الأصل مستوى الأداء المخطط له فيتم الاعتراف بها كمصروف.

١٨. تحدد تكلفة الأصل الذي يبيئه المشروع باستخدام نفس المبادئ

بتاريخ إعادة التقييم ناقصاً أي استهلاك مترامك لاحق وأية خسائر لاحقة متراكمة في انخفاض القيمة ، ويجب ان تتم إعادة التقييم على أساس منتظم بشكل كاف بحيث لا تختلف القيمة المرحلة بصورة مادية عن تلك التي يمكن ان تتحدد باستخدام القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية .

إعادة التقييم

تمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة قيمتها السوقية ويتم تحديد هذه القيمة عادة مقيمون مؤهلون مهنيًا للقيام بهذه المهمة . إن القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات هي قيمها السوقية المحددة بالتقييم . وعندما لا يكون هناك دليلاً على القيمة السوقية بسبب الطبيعة المتخصصة للممتلكات والمصانع والمعدات أو لأنها نادرة ما تباع ، الا كجزء من المنشأة المستمرة ، فإنها تقيم بالقيمة الاستبدالية بعد الاستهلاك .

إن تكرار إعادة التقييم تعتمد على مدى التغيير في القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي يجري إعادة تقييمها . فعندما تختلف القيمة العادلة للأصل المعاد تقييمه بصورة جوهرية عن القيمة المرحلة فان الحاجة تدعو إلى إعادة تقييم أخرى . وربما تتعرض بعض بنود الممتلكات والمصانع والمعدات لتغيرات جوهرية وسريعة في قيمها العادلة مما يوجب إعادة التقييم سنوياً . ولكن لا يلزم مثل هذه التكرار في إعادة التقييم بالنسبة لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تتعرض لتغيرات غير جوهرية في قيمها العادلة ، بل قد تكفي إعادة التقييم كل ٣ أو ٥ سنوات .

عندما يعاد تقييم أي بند من الممتلكات والمصانع والمعدات فان أي استهلاك مترامك بتاريخ إعادة التقييم يجب أن:

(أ) يعاد احتسابه بما يتناسب مع التغيير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه . تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاستهلاك ، أو

(ب) يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه ، على سبيل المثال ، تستخدم هذه الطريقة للمباني التي تم إعادة تقييمها إلى القيمة السوقية .

إن مبلغ التعديل الناشئ عن إعادة الاحتساب أو الإلغاء لمجمع الاستهلاك يشكل جزءاً من الزيادة أو النقصان في المبلغ المرحل والذي سيتم معالجته بموجب الفقرتين ٣٧ و ٣٨ .

٣٤ . عندما يعاد تقييم أحد بنود الممتلكات والمصانع والمعدات فانه يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه .

٣٥ . يمثل الصنف من الممتلكات والمصانع والمعدات مجموعة الأصول المتشابهة في الطبيعة والاستخدام في أعمال المشروع . وفيما يلي أمثلة على الأصناف المنفصلة:

(أ) الأراضي

(ب) الأراضي والمباني

(ج) الآلات

(د) السفن

(هـ) الطائرة

(و) السيارات

تؤدي إلى زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي:
(أ) تعديل بند في المصانع لزيادة عمره الإنتاجي بما في ذلك الزيادة في طاقته .

(ب) تحديث في أجزاء آلة لتحقيق تحسينات جوهرية في نوعية الإنتاج .

(ج) تبني عمليات إنتاجية جديدة تمكن المشروع من تخفيض نفقات التشغيل بشكل كبير

(د) مما كانت مقدرة عليه في السابق .

٢٥ . تصرف نفقات الإصلاح والصيانة على الممتلكات والمصانع والمعدات لاعادتها إلى الوضع الذي كانت عليه أو للحفاظ على

المنافع الاقتصادية المستقبلية التي يتوقع المشروع الحصول عليها من مستوى الأداء المقدر أصلاً للأصل . بهذه الصفة يعترف بها كمصرف عندما يتم تكبدها . فمثلاً تعتبر تكلفة الخدمات أو الإصلاح المتعلقة بالمصنع والمعدات عادة كمصرف حيث انها تعمل على استعادة مستوى الأداء المقدر أصلاً وليس على زيادته .

٢٦ . تعتمد المعالجة المحاسبية للنفقات اللاحقة لتملك الممتلكات والمصانع والمعدات على الظروف التي تؤخذ في الحساب عند القياس

الأولي والاعتراف لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات ، وما إذا كانت النفقات اللاحقة قابلة للاسترداد . على سبيل المثال إذا كانت القيمة المرحلة لبند الممتلكات والمصانع والمعدات تأخذ في الاعتبار خسارة في المنافع الاقتصادية ، وكانت النفقات اللاحقة تعيد المنافع الاقتصادية المتوقعة إلى الأصل فانه يجب رسملة هذه النفقات اللاحقة على ان لا تتجاوز القيمة المرحلة لقيمة الأصل القابلة للاسترداد . وهذه هي الحالة عندما يعكس سعر شراء الأصل

تعهد المشروع لتكبد نفقات في المستقبل لوضع الأصل في حالة تشغيل . مثال ذلك يمكن ان يكون تملك بناء يحتاج للتجديد ، حيث تصاف النفقات اللاحقة إلى القيمة المرحلة للأصل على ان لا تتعدى ما يمكن استرداده من خلال الاستخدام المستقبلي للأصل .

٢٧ . قد تحتاج أجزاء رئيسية من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات إلى استبدال على فترات منتظمة . مثال ذلك الفرن يحتاج لإعادة

تبطين بعد عدد من ساعات الاستخدام أو كما هو الحال في الطائرة حيث تتطلب المقاعد والمطابخ الاستبدال عدة مرات خلال عمر الطائرة . لذلك يحاسب على هذه الأجزاء كأصول منفصلة لأن لها أعمار اقتصادية مختلفة عن أعمار بنود الممتلكات والمصانع والمعدات التي تمت إليها . لذلك ، وشريطة تحقق معايير الاعتراف في الفقرة ٨ ، فانه يتم حساب النفقات المتكبدة في استبدال وتجديد جزء من أجزاء الأصل كشراء لأصل منفصل ويشطب الأصل المستبدل .

القياس اللاحق للاعتراف الأولي

معالجة نقطة المرجعية

٢٨ . بعد الاعتراف الأولي بالأصل يجب ان يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بالتكلفة ناقصاً لمجمع الاستهلاك وأية خسائر متراكمة في انخفاض القيمة .

المعالجة البديلة المسموح بها

٢٩ . بعد الاعتراف الأولي بالأصل ، يجب ان يظهر بند الممتلكات والمصانع والمعدات بمبلغ إعادة التقييم التي تساوي القيمة العادلة

(ز) الأثاث والتركيبات

(ح) المعدات المكتبية

الصيانة والإصلاح لدى المشروع والعناية والصيانة للأصل المتوقف عن العمل.

(ج) التقادم التقني الناشئ عن تغييرات أو تحسينات في الإنتاج أو التغيير في طلب السوق على الناتج أو الخدمة التي يقدمها الأصل.

(د) المحددات القانونية أو ما شابهها على استخدام الأصل، مثل انتهاء عقود إيجار الأصول المتعلقة بها.

تحدد الحياة الإنتاجية للأصل بموجب المنفعة المتوقعة منه للمشروع. فقد تكون سياسة إدارة المشروع التخلص من الأصل بعد وقت محدد أو بعد استهلاك جزء معين من المنافع الاقتصادية المتجسده فيه. لذلك قد يكون العمر الإنتاجي للأصل أقل من عمره الاقتصادي. وعليه فإن تقدير العمر الإنتاجي للبند من الممتلكات والمصانع والمعدات هي مسألة تقديرية تعتمد على تجربة المشروع مع أصول مشابهة.

يجب التعامل مع الأراضي والمباني كأصول منفصلة للأغراض المحاسبية حتى لو تم الحصول عليهما معا. فالأرض ليس لها حياة محدودة لذلك لا تستهلك. بينما للأبنية حياة محدودة ولذلك فهي قابلة للاستهلاك. ان الزيادة في قيمة الأرض المقامة عليها المباني لا تؤثر في تحديد العمر الإنتاجي للمباني.

تحدد القيمة القابلة للاستهلاك بعد طرح قيمة الخردة للأصل. في الواقع العملي غالبا ما تكون قيمة الخردة للأصل غير هامة، وعليه فإنها غير هامة في احتساب القيمة القابلة للاستهلاك.

عندما يتم اتباع طريقة المعالجة الأساسية وتكون قيمة الخردة مهمة فإنه يجري تقديرها عند تاريخ الحصول على الأصل ولا يتم زيادتها لاحقا عند زيادة الأسعار. ولكن عندما يتم تبني طريقة المعالجة البديلة المسموح بها فيتم عمل تقدير جديد في أي تاريخ لاحق لإعادة تقييم الأصل. يعتمد التقدير على قيمة الخردة السائدة بتاريخ التقدير لأصول أخرى وصلت إلى نهاية أعمارها الإنتاجية والتي تم تشغيلها تحت ظروف مشابهة لتلك التي سيستخدم الأصل فيها.

يمكن استخدام العديد من طرق الاستهلاك لتوزيع قيمة الأصل القابلة للاستهلاك بطريقة منتظمة خلال عمره الإنتاجي. تشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت وطريقة الرصيد المتناقص وطريقة مجموع الوحدات. تؤدي طريقة القسط الثابت إلى عبء ثابت خلال عمر الأصل الإنتاجي. وتؤدي طريقة الرصيد المتناقص إلى عبء متناقص خلال عمر الأصل الإنتاجي. بينما تؤدي طريقة مجموع الوحدات إلى عبء يعتمد على الاستخدام أو الإنتاج المتوقع. تعتمد الطريقة المنتجة لأصل معين على النمط المتوقع للمنافع الاقتصادية وتطبق بثبات من فترة لأخرى، إلا إذا كان هناك تغيير في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من الأصل.

يعترف عادة بعبء الاستهلاك للفترة كمصروف، ولكن في بعض الظروف يستخدم المشروع المنافع الاقتصادية المتضمنة في الأصل في إنتاج أصول أخرى وليس تكبد مصروف. في هذه الحالة يمثل عبء الاستهلاك جزء من تكاليف الأصل الآخر ويكون جزء من قيمته المرحلة. على سبيل المثال استهلاك المصانع والمعدات يدخل في تكلفة تحويل المخزون (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثاني - المخزون). وبشكل مشابه فإن استهلاك الممتلكات والمصانع والمعدات المستخدمة لأغراض التطوير يمكن ان يدخل في تكلفة اصل غير ملموس معترف به بموجب معيار المحاسبة الدولي الثامن والثلاثون - الموجودات غير الملموسة.

٣٦. يعاد تقييم بنود الممتلكات والمصانع والمعدات في صنف واحد معا من اجل تجنب إعادة التقييم الانتقائية للأصول وإظهار مبالغ مختلطة من التكاليف والقيم بتاريخ مختلفة في البيانات المالية. ولكن يمكن ان يعاد تقييم صنف من الأصول بشكل متدرج شريطة إنهاء إعادة التقييم للصنف خلال فترة قصيرة من الزمن وان تجري إعادة التقييم باستمرار.
٣٧. عندما تزداد القيمة المرحلة للأصل نتيجة لإعادة التقييم، يجب ان تضاف الزيادة إلى حقوق المالكين تحت عنوان فائض إعادة التقييم، ولكن يجب الاعتراف بزيادة إعادة التقييم كدخل في حدود ما اعترف به كمصروف سابقا نتيجة لانخفاض في إعادة التقييم لنفس الأصل.
٣٨. عندما يتم تخفيض قيمة الأصل المرحلة نتيجة لإعادة التقييم فإنه يجب الاعتراف بالتخفيض كمصروف. ولكن يجب تحميل أي تخفيض إعادة تقييم إلى فائض إعادة التقييم المتعلقة به في الحدود التي لا يتجاوز فيها التخفيض المبلغ المحتفظ به في فائض إعادة التقييم بخصوص ذلك الأصل.
٣٩. يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق المالكين إلى الأرباح المدورة مباشرة عندما يتحقق هذا الفائض، حيث يتحقق الفائض كاملا عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه. ولكن جزءاً من الفائض يمكن ان يتحقق مع استخدام المشروع للأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاستهلاك على أساس مبلغ إعادة التقييم المسجل للأصل والاستهلاك بناء على كلفة الأصل الأساسية. ولا يتم التحويل من فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المدورة من خلال قائمة الدخل.
٤٠. تعالج التأثيرات على ضرائب الدخل من إعادة تقييم الممتلكات والمصانع والمعدات، ان وجدت، بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر، المحاسبة عن ضرائب الدخل.

الاستهلاك

٤١. يجب توزيع القيمة القابلة للاستهلاك لبند الممتلكات والمصانع والمعدات بطريقة منتظمة خلال حياته الإنتاجية. ويجب ان تعكس طريقة الاستهلاك نمط استخدام المشروع للمنافع الاقتصادية في الأصل، ويجب الاعتراف باستهلاك كل فترة كمصروف الا إذا تم تضمينه في القيمة المرحلة لأصل آخر.
٤٢. كلما استخدم المشروع المنافع الاقتصادية المتجسده في الأصل، تنخفض القيمة المرحلة له ليعكس ذلك هذا الاستخدام عادة من خلال تحمل مصروف الاستهلاك، ويتم تحمل عبء الاستهلاك حتى لو كانت قيمة الأصل تزيد عن مبلغه المرحل.
٤٣. يستهلك المشروع المنافع الاقتصادية المتجسده في الممتلكات والمصانع والمعدات أساسا من خلال الاستخدام. إلا أن هناك عوامل أخرى مثل التقادم التقني أو التلف والتمزق أثناء بقاء الأصل غير عامل ينتج عنها غالبا تراجع في المنافع الاقتصادية التي كان من المتوقع توفرها في الأصل. لذلك فإنه يجب اخذ كافة العوامل التالية في الاعتبار عند تحديد الحياة الإنتاجية للأصل:
- (أ) الاستخدام المتوقع للأصل من قبل المشروع، ويقدر هذا الاستخدام بالرجوع إلى الطاقة المتوقعة للأصل أو وحدات الإنتاج المتوقعة
- (ب) الإهتراء والتلف المادي المتوقع، والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد الورديات التي يستخدم فيها الأصل وبرنامج

بين صافي المتحصلات المقدرة من الاستبعاد والقيمة المسجلة للأصل، ويجب الاعتراف بالفرق كدخل أو مصروف في قائمة الدخل.

عندما يجري تبادل بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات بأصل مشابه، تحت الظروف الموصوفة بالفقرة ٢٣، فإن تكلفة الأصل المملوك تساوى القيمة المرحلة للأصل المتنازل عنه ولا ينتج عن ذلك كسبا أو خسارة.

تم معالجة عقود البيع وإعادة الاستتجار محاسبيا بموجب المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر، المحاسبة عن عقود الإيجار.

الممتلكات والمصانع والمعدات التي أخرجت من الخدمة الفعلية للاحتفاظ بها لحين التخلص منها ترحل بالقيمة المرحلة في تاريخ إخراج الأصل من الخدمة الفعلية، ويختبر المشروع على الأقل في نهاية كل سنة مالية لتحديد انخفاض في القيمة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، ويعترف بأي خسارة في انخفاض القيمة تبعا لذلك.

الإفصاح

٦٠. يجب الإفصاح في البيانات المالية لكل صنف من الممتلكات

والمصانع والمعدات عما يلي:

(أ) أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ المرحل، وعندما يستخدم أكثر من أساس فإنه يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ المرحل بموجب ذلك الأساس في كل تصنيف.

(ب) طرق الاستهلاك المستخدمة.

(ج) الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة.

(د) إجمالي المبلغ المرحل والاستهلاك المتراكم مجمعة مع خسائر انخفاض القيمة المجمعة في بداية الفترة وفي نهايتها.

(هـ) التسوية ما بين المبلغ المرحل في أول الفترة وفي نهايتها مظهرا:

١. الإضافات.
٢. الإستبعادات.
٣. التملك من خلال ضم الأعمال.
٤. الزيادات أو الانخفاضات خلال الفترة الناجمة من إعادة التقييم بموجب الفقرات ٢٩، ٣٧، ٣٨ ومن خسائر انخفاض القيمة المعترف بها أو المعكوسة مباشرة.
٥. في حقوق الملكية بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - "انخفاض قيمة الموجودات"، (ان وجدت).
٦. خسائر انخفاض القيمة المعترف بها في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (ان وجدت).
٧. خسائر انخفاض القيمة المعكوسة في بيان الدخل خلال الفترة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون (ان وجدت).
٨. الاستهلاك.
٩. صافي فروق الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية لمنشأة أجنبية.

المعلومات المقارنة ليست مطلوبة للمطابقة في البند (هـ) أعلاه.

٦١. يجب أن تفصح البيانات المالية أيضا عما يلي:

(أ) وجود قيود على الملكية ومبالغها وكذلك الممتلكات والمصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات.

٤٩. يجب إعادة مراجعة العمر الإنتاجي لبنود الممتلكات والمصانع والمعدات بشكل دوري، فإذا اختلفت التوقعات بشكل هام عن التقديرات السابقة عندئذ يجب تعديل عبء الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

٥٠. قد يتضح خلال حياة الأصل ان تقدير عمره الإنتاجي أصبح غير مناسب، فعلى سبيل المثال قد يجري تمديد الحياة الإنتاجية بفعل نفقات لاحقة على الأصل تحسن حالته أكثر من مستوى الأداء المقدر له أصلا. وفي المقابل قد يؤدي حدوث تغييرات تقنية أو تغييرات في سوق الإنتاج إلى تخفيض العمر الإنتاجي للأصل. في مثل هذه الحالات يعدل العمر الإنتاجي، وتبعا لذلك، يعدل معدل الاستهلاك للفترة الحالية والفترات المستقبلية.

٥١. تؤثر كذلك سياسة المشروع في الإصلاح والصيانة على العمر الإنتاجي للأصل، فقد تؤدي السياسة إلى إطالة في العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة في قيمة الخردة. لكن تبني مثل هذه السياسة لا يلغي الحاجة لاثبات الاستهلاك.

مراجعة طريقة الاستهلاك

٥٢. يجب مراجعة طريقة الاستهلاك المطبقة على الممتلكات والمصانع والمعدات دوريا، وإذا كان هناك تغير هام في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من هذه الأصول فيجب تغيير الطريقة لتعكس التغير في النمط. وعندما يكون التغير في طريقة الاستهلاك ضروري فإنه يجب المحاسبة عن هذا التغير كتغير في التقدير المحاسبي وتعديل عبء الاستهلاك للفترة الحالية والفترات القادمة.

استردادية القيمة المرحلة - خسائر انخفاض القيمة

٥٣. لتحديد ما إذا كان بند من بنود الممتلكات والمصانع والمعدات قد انخفضت قيمته يطبق المشروع معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات، ويوضح ذلك المعيار كيف يراجع المشروع المبلغ المسجل لمجوداتها وكيف يحدد المبلغ القابل للاسترداد للأصل، ومتى يعترف أو يعكس خسارة انخفاض القيمة^(١).

٥٤. يوضح معيار المحاسبة الدولي الثاني والعشرون - ضم الأعمال كيفية التعامل مع خسارة انخفاض قيمة تم الاعتراف بها قبل نهاية أول فترة محاسبية سنوية تبدأ بعد ضم أعمال يمثل إمتلاك.

(١) أنظر كذلك تفسير اللجنة الدائمة للتفسيرات رقم ١٤ - الممتلكات والمصانع والمعدات - تعويض انخفاض قيمة أو خسارة البنود.

التوقف عن العمل والاستبعادات

٥٥. يجب حذف بند الممتلكات والمصانع والمعدات من الميزانية العمومية عند استبعاده، أو عندما يسحب نهائيا من الاستخدام ولا يتوقع تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية من هذا الاستبعاد.

٥٦. يجب احتساب المكاسب أو الخسائر الناشئة عن توقف بند من الممتلكات والمصانع والمعدات عن الخدمة أو التخلص منه بالفرق

(ب) السياسة المحاسبية المتعلقة بالتكاليف المقدرة لترميم موقع بنود المتلكات أو المصانع أو المعدات.

- (ج) مبلغ النفقات على حساب المتلكات والمصانع والمعدات أثناء الإنشاء. ٦٧ .
- (د) مبلغ التعهدات لشراء المتلكات والمصانع والمعدات. ٦٢ .
- ٦٢ . إن اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير الأعمار الإنتاجية للأصول هي مسائل متروكة للتقدير والاجتهاد. لذلك فإن الإفصاح عن الطرق المتبناة والأعمار الإنتاجية المقدرة أو معدلات الاستهلاك يزود مستخدمي البيانات المالية بمعلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة وتمكن من إجراء مقارنات مع المصانع الأخرى. ولأسباب مشابهة فإن من الضروري الإفصاح عن الاستهلاك الخاص بالفترة وعن الاستهلاك التراكم في نهاية الفترة.
- ٦٣ . يفصح المشروع عن طبيعة وتأثير التغير في التقدير المحاسبي التي لها تأثير هام في الفترة الجارية أو تلك التي من المتوقع أن يكون لها تأثير هام في الفترات اللاحقة بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثامن، صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسة المحاسبية. ويمكن أن ينشأ مثل هذا الإفصاح عن تغيرات في التقدير بخصوص:
- (أ) قيم الخردة .
- (ب) التكاليف المقدرة لتفكيك وإزالة بنود المتلكات والمصانع والمعدات وترميم الموقع.
- (ج) الأعمار الإنتاجية.
- (د) طريقة الاستهلاك.
- ٦٤ . عندما يتم إدراج بنود المتلكات والمصانع والمعدات بمبالغ إعادة التقييم فإنه يجب الإفصاح عما يلي:
- (أ) الأساس المستخدم لإعادة تقييم الأصول.
- (ب) تاريخ تنفيذ إعادة التقييم.
- (ج) ما إذا تم التنفيذ عن طريق مقيم مستقل.
- (د) طبيعة أي جداول أسعار تم استخدامها في تحديد تكلفة الاستبدال.
- (هـ) القيمة المرحلة لكل صنف من أصناف المتلكات والمصانع والمعدات التي كان سيتم إدراجها في البيانات المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب معالجة نقطة المرجعية في الفقرة ٢٨ .
- (و) فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأية قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.
- ٦٥ . يقوم المشروع بالإفصاح عن المعلومات الخاصة بالمتلكات والمصانع والمعدات التي انخفضت قيمتها بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس والثلاثون - انخفاض قيمة الموجودات بالإضافة إلى المعلومات المطلوبة في الفقرة ٦٠ (هـ) (٤) إلى (٦) .
- ٦٦ . كذلك تلبى المعلومات التالية حاجات مستخدمي البيانات المالية:
- (أ) القيمة المرحلة للمتلكات والمصانع والمعدات العاطلة عن العمل مؤقتا.
- (ب) المبلغ الإجمالي المرسل لأي ممتلكات أو مصانع أو معدات مستهلكة بالكامل ولكن ما تزال في الاستخدام.
- (ج) المبلغ المسجل للمتلكات والمصانع والمعدات الموقوفة عن العمل بانتظار بيعها.
- (د) في حال استخدام طريقة معالجة نقطة المرجعية، القيمة العادلة للمتلكات والمصانع والمعدات عندما تختلف بشكل جوهري عن القيمة المرحلة .