المجمع العربي للمحاسبين القانونيين

نشرة شهرية إلكترونية ترسل إلى الأعضاء-كانون الثاني ٢٠٠٣

العدد رقم (١٣)

لمزيد من المعلومات يرجى الإتصال مع الجمعية على: هاتف ٨٢٨٢/٥٦٩ ٦٥٢٢ ٥٦٧ (٦-٩٦٢) فاكس ٥٦٧ ٦٥٢٣ (٦-٩٦٢) 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

أخبار المجمع

وفقا للمجلس الأعلى للإمتحانات
نتائج دورة ٢٠٠٢ تعلن مع نهاية شباط

تود إدارة المجمع التوضيح لجميع الطلبة الذين استفسروا عن نتائج إمتحانات دورة تشرين الثاني (نوفمبر) ٢٠٠٢ ، بأنه يجري حاليا تصحيح الأوراق ومن المتوقع حسب معلومات وردتنا من المجلس الأعلى للإمتحانات أن تظهر النتائج مع نهاية شهر شباط (فبراير) الجاري. وسيتم إبلاغ الطلبة بالنتائج فور إعتمادها من المجلس وإستلامها من إدارة المجمع. كما تود إدارة المجمع التذكير بأن موعد عقد إمتحانات دورة تشرين ثاني (نوفمبر) ٢٠٠٣ قد تم تعديل موعدها بحيث تعقد في الأيام ٦و٧و٨و٩ أيلول (سبتمبر) ٢٠٠٣، وذلك لتزامن حلول شهر رمضان المبارك مع الموعد السابق.

في كلمة حول الموارد البشرية في أبو ظبي
رئيس المجمع : العالم العربي بحاجة لفتح قطاع الخدمات أمام المنافسة الأجنبية

تحت رعاية غرفة تجارة وصناعة أبوظبي نظمت مجموعة الموارد البشرية / أبوظبي ندوة يوم الثلاثاء ٤ شباط "فبراير" ٢٠٠٣ تحدث فيها الأستاذ طلال أبوغزالة رئيس المجمع بصفته نائب رئيس فريق الأمم المتحدة لقضية المعلومات والاتصالات، حول الموارد البشرية وأنظمة منظمة التجارة العالمية. استهل الأستاذ أبوغزالة كلمته بالقول بأن مواردنا البشرية هي من أكثر المواضيع أهمية، متسائلاً كيف يمكن أن يتأثر هذا المورد بأنظمة التجارة العالمية؟ وتناول استحقاقات هذا الموضوع في المواد والشروط التي تضمنتها اتفاقيات منظمة التجارة العالمية وفي مقدمتها الاتفاقية العامة للتجارة في الخدمات "جاتس"، وتأثير ذلك على البلدان العربية والنامية موضحاً بهذا الصدد بأن الانفتاح على العالم هو في صالحنا، ولكن لا يعني هذا أن نفتح أسواق الخدمات بالكامل وبشكل آلي وبسهولة حيث أن الطريق مازالت طويلة أمامنا في هذا المجال. وأشار أبوغزالة إلى المثال الأوروبي حيث لا يشترك الأوروبيون باللغة ذاتها، فإنه يمكننا أن نستنتج بأننا نمتلك الكثير من الإمكانيات في الوطن العربي، وبذلك فإن خطوتنا الأولى يجب أن تكون تحقيق انفتاح أكبر في مجال التكامل الإقليمي في المنطقة... وهذا يعني أننا بحاجة إلى التغلب على الحماية الوطنية ضيقة الأفق التي تتهم بها جميع البلدان العربية.

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.

- أخبار المجمع..... ١
- في كلمة حول الموارد البشرية في أبو ظبي..... ١
- دور مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة..... ٢
- "الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره"..... ٤
- أهداف المحاسبة المالية..... ٧
- مصطلحات تهم مراجع الحسابات (٢)..... ١٣
- معيار المحاسبة ٢١ (المعدل عام ١٩٩٣)..... ١٥
- مكاتب الإتصال..... ٢١
- المطبوعات..... ٢٤

دورمدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة

الدكتورة رشا حمادة

أستاذ مشارك - كلية العلوم الإدارية والمالية - جامعة فيلادلفيا-كلية الإقتصاد - جامعة دمشق

إن بناء أي نموذج محاسبي للمؤسسة يجب أن يعتمد على فرض الإستمرارية طالما أنه ليس هناك ما يشير بشكل قاطع إلى عكس ذلك ويتفق هذا الفرض مع الإعتبارات القانونية والإقتصادية التي تعمل في ظلها المؤسسة وقد جاء في المعيار الدولي للمراجعة /٥٧٠ / ، /570/ Coing Concern الفقرة /٤/ ما يلي:

عند تهيئة البيانات المالية ، وفي حال غياب معلومات عكسية ، يتم الإفتراض بأن المنشأة ما زالت مؤسسة مستمرة في المستقبل المنظور. بمعنى أن البيانات والقوائم المالية تعد اعتمادا على فرض الإستمرارية وحيث أن عملية التدقيق تنطلق من البيانات والقوائم المالية فإن تحليل هذه القوائم وفحصها يعني معرفة العلاقة بين مضامينها ويوفر معلومات تساعد في تحديد قيمة المؤسسة ومركزها المالي وتحديد نقاط المخاطرة فيها ومدى ملائمة العائد على الأموال المستثمرة فيها وعلى مدقق الحسابات مراعاة مخاطر عدم ملائمة فرض الإستمرارية بعد فترة التدقيق وهنا يبرز السؤالين التاليين:

ما هو موقف مدقق الحسابات من فرض الإستمرارية ؟

مدى مسؤولية مدقق الحسابات عن التنبؤ بالفشل المالي ؟

إن شك مدقق الحسابات بإمكانية استمرارية المؤسسة وتعرضها للفشل المالي والتصفية والإفلاس في العام المقبل يعني أن القيم الواردة في القوائم المالية بعيدة كل البعد عن العدالة أي أن المؤسسة لا تستطيع تحقيق أصولها بالمبالغ المسجلة كما قد يكون هناك تغيير في مبالغ الإلتزامات وتاريخ استحقاقها وكنتيجة لذلك فإن مبالغ الأصول والخصوم وتصنيفها في البيانات المالية قد يحتاج إلى تعديل.

لذلك يتوجب عليه عند التخطيط والتنفيذ لإجراءات التدقيق وعند تقييم النتائج أن يكون يقظا لإمكانية فرض استمرارية المؤسسة فإذا كان لديه الشك حول استمرارية المؤسسة عليه أن يجمع من الأدلة ما يكفي لتأكيد أو تبديد الشك حول قدرة المؤسسة على الإستمرار ولمدة لا تزيد عن سنة مالية واحدة من تاريخ بيان الميزانية وبنظرة تاريخية إلى مهنة تدقيق الحسابات نجد بأن هناك العديد من الدعاوى التي رفعت على بعض مدققي الحسابات نتيجة عدم قدرتهم على التنبؤ بالفشل المالي للمؤسسة فما هي المؤشرات والأدلة التي يعتمد عليها مدقق الحسابات في التنبؤ بالفشل المالي.

يبين المعيار الدولي للمراجعة /٥٧٠ / – /570/ Coing Concern في إطار عرضه لهذا الموضوع ثلاثة أنواع من المؤشرات هي التالية :

أولا : المؤشرات المالية:

١. الموقف المالي يتمثل بصافي الخصوم أو بصافي الخصوم المتداولة.
٢. اقتراب موعد تسديد القروض ذات الفترات المحددة وعدم وجود توقع حقيقي لتمديدها أو تسديدها أو الإعتماد بشكل كبير على القروض قصيرة الأجل لتمويل الأصول طويلة الأجل.
٣. ظهور النسب المالية الأساسية بشكل سلبي.
٤. خسائر تشغيلية ضخمة.
٥. تأخر توزيعات الأرباح أو توقفها .
٦. عدم المقدرة على تسديد استحقاقات الدائنين في مواعيدها.
٧. الصعوبات في تطبيق شروط اتفاقيات القروض.
٨. تغيير طريقة سداد الموردين من التسليف إلى الدفع عند التسليم.
٩. عدم القدرة على تمويل مشاريع تطوير منتجات ضرورية جديدة أو استثمارات ضرورية أخرى.

ثانيا : المؤشرات التشغيلية:

١. فقدان إداريين قياديين دون تعويضهم.
٢. فقدان سوق رئيسي أو امتياز أو ترخيص أو اعتماد مالي.
٣. مصاعب عمالية أو نقص في تجهيزات مهمة.
٤. التغيير التكنولوجي.

ثالثا: مؤشرات أخرى :

١. عدم تطبيق متطلبات رئيسية أو قانونية.
٢. إجراءات قانونية معلقة ضد المؤسسة، والتي في حال نجاحها، قد تسفر عن أحكام لا يمكن تنفيذها.
٣. تغييرات في القوانين أو السياسات الحكومية.

ومن الممكن غالبا تخفيف أهمية مثل هذه المؤشرات بعوامل أخرى، فمثلا قد يتم موازنة عدم استطاعة المؤسسة سداد ديونها الإعتيادية، بخطط

الإدارة باستمرار التدفقات النقدية بشكل مناسب بوسائل بديلة مثل بيع الأصول أو إعادة جدولة تسديدات القروض أو الحصول على رأسمال إضافي. كذلك فإن فقدان تجهيزات رئيسية قد يخفف بتوفير مصدر تجهيز كبديل مناسب.

إن المؤشرات السابقة وبخاصة المالية منها تعتمد بشكل أساسي على التحليل المالي بنوعيه التاليين:

أ- التحليل العمودي:

أي نسبة أي رقم في القوائم المالية إلى رقم رئيسي آخر في نفس القائمة للوصول إلى دلالة ذات معنى كدراسة مقياسي نسبة التداول وصافي رأس المال العامل معا.

ب- التحليل الأفقي:

أي تتبع سلوك بند معين من بنود القوائم المالية عبر فترة زمنية لمعرفة مدى الإستقرار أو التراجع أو التأرجح في هذا البند، ويساعد التحليل الأفقي في كشف خصائص نوعية معينة كدراسة درجة الإستقرار أو الزيادة أو النقصان في الأرباح في ظل ظروف ومحددات معينة.

ومن الجدير بالذكر فإن إستخدام الإجراءات التحليلية لتدقيق بنود الإيرادات والمصاريف يعتبر في العديد من الحالات أكثر مصداقية من اتباع إجراء التدقيق المستندي في حين تعتبر إجراءات التدقيق المستندي أكثر ملائمة لإختبار بنود الميزانية.

ويمكن لمدقق الحسابات الإعتماد على بيانات غير مالية داخلية من الشركة وخارجية من خارج الشركة (مثل مراكز الإحصاء، البنوك ، وزارة المالية، .....الخ) وذلك عند دراسة مؤشرات التشغيل والمؤشرات الأخرى بشكل خاص وقد تستخدم البيانات غير المالية من مصادر داخلية مع البيانات غير المالية من مصادر خارجية لبناء الأحكام.

ويتوجب على مدقق الحسابات الرجوع إلى الإدارة عند الشك بملائمة فرض إستمرارية المؤسسة والبدء بإتخاذ إجراءات إضافية فقد يكون لدى الإدارة خطط مستقبلية تزيل الشك المثار حول فرض الإستمرارية بشكل مرضي.

إذ يتوجب على مدقق الحسابات مناقشة الإدارة في تلك الخطط للوصول إلى قناعة معينة وبشكل عام فإن صلة مدقق الحسابات بهذه الخطط تتضاءل كلما طالت الفترة الزمنية للأعمال المخططة وللأحداث المتوقعة وفي العادة يتم التركيز بشكل خاص على الخطط التي لها تأثير مهم على قابلية المؤسسة لتسديد كافة إلتزاماتها في المستقبل المنظور وعلى مدقق الحسابات الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة بان هذه الخطط عملية ومن المرجح تطبيقها وأن نتائج هذه الخطط ستؤدي إلى تحسين الوضع ويقوم مدقق الحسابات بالسعي للحصول على إقرارات تحريرية من الإدارة بخصوص هذه الخطط.

نتائج وتقارير تدقيق الحسابات

في حال إعتقاد مدقق الحسابات بأنه قد تم الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمة لفرض الإستمرارية فيجب عليه عدم تقييد تقريره، أما في حال إعتقاد مدقق الحسابات بأن فرض الإستمرارية ملائم بسبب خطط الإدارة للأعمال المستقبلية فعليه دراسة فيما إذا كانت الخطط أو العوامل الأخرى تحتاج إلى إفصاحات في البيانات المالية وفي حالة عدم الإفصاح المناسب فإن على المدقق إبداء رأي متحفظ أو رأي سلبي أيهما أنسب. أما في حال عدم إزالة الشك بفرض الإستمرارية بشكل مناسب فيتوجب على المدقق دراسة فيما إذا كانت البيانات المالية قد:

أ. أوضحت بشكل ملائم الظروف الرئيسية التي أثارت الشك الكبير بقابلية المؤسسة للإستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور.

ب. بينت بان هناك عدم تأكد يدل على أن المؤسسة سوف تستطيع التواصل كمؤسسة مستمرة وعليه وحسب ما هو ملائم، فقد لا تستطيع المؤسسة تحقيق أصولها وتسديد التزاماتها بالسبل الإعتيادية للعمل.

ج. بينت بأن البيانات المالية لا تتضمن أي تسوية تتعلق بإمكانية إسترداد مبالغ الأصول المسجلة وتصنيفها، أو المبالغ وتصنيفات الإلتزامات التي قد تكون ضرورية في حالة عدم إستطاعة المؤسسة المواصلة كمؤسسة مستمرة.

وفي حال إعتقاد مدقق الحسابات بملائمة الإفصاح فإنه سوف لن يبدي رأيا متحفظا أو سلبيا بل يقوم عادة بإبداء رأي نظيف ويضيف في تقريره فقرة توكيده للموضوع الذي يلقي الأضواء على مشكلة الإستمرارية.

أما إذا لم يكن هناك إفصاحا ملائما في البيانات المالية فيجب على مدقق الحسابات أن يبدي رأيا متحفظا أو رأيا سلبيا أيهما أنسب ، أما إذا اقتنع مدقق الحسابات ، إستنادا للإجراءات الإضافية التي قام بها والمعلومات التي تم الحصول عليها بأن المؤسسة لا تستطيع الإستمرار بنشاطها في المستقبل المنظور فيجب عليه أن يقرر بأن فرض الإستمرارية المستخدم في تهيئة البيانات المالية غير ملائم.

وفي حالة كون نتيجة الفرض غير الملائم المستخدم في تهيئة البيانات المالية مهمة وشاملة بحيث تؤدي إلى جعل البيانات المالية مضللة، فإنه يجب على مدقق الحسابات إبداء رأي سلبي.

"الفجوة المتوقعة في عملية المراجعة عند إبداء مراجع الحسابات الخارجي المستقل رأياً نظيفاً بدون تحفظ على القوائم المالية بعد صدور تقريره"

إعداد
الدكتور يوسف محمود جربوع
أستاذ مراجعة الحسابات، كلية التجارة - قسم المحاسبة، الجامعة الإسلامية في غزة، وعضو المجمع العربي للمحاسبين القانونيين 'ASCA'

الجزء الثاني

المبحث الثاني :

(دراسة الالتزامات الفنية المطلوبة من المراجع)

(أ) الالتزام بالنزاهة والموضوعية :

لا يجوز لمراجع الحسابات الخارجي المستقل أن يقوم عمداً بتحريف الحقائق عند ممارسته لمهنة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الاستشارية الأخرى للعميل ، كما لا يجوز للمراجع أن تخضع أحكامه المهنية لآراء الآخرين ، وعند تقديم الخدمات الضريبية يُفسر الشك لصالح العميل طالما أن هناك مُبرراً مقبولاً يؤيد هذا الموقف .

(ب) الالتزام بالمعايير الفنية العامة :

يجب على مراجع الحسابات ألا يقبل أي عملية مراجعة لا يستطيع هو أو أفراد مكتبه إتمامها بدرجة معقولة من الكفاية المهنية ، كما يتوجب عليه أن يبذل العناية المهنية الواجبة عند أدائه لأي عملية ، ويجب عليه أن يقوم بتخطيط أي عملية [18] والإشراف عليها بطريقة ملائمة وكافية، ومن الضروري حصوله على البيانات والإيضاحات لتكون أساساً معقولاً للنتائج والتوصيات المتعلقة بأي عملية ، كما يتوجب على المراجع ألا يسمح بارتباط أسمه بأي تقديرات لعمليات مستقبلية بطريقة قد تحمل على الاعتقاد بأنه يشهد بصحة هذه التقديرات أو التنبؤات وتحققها .

(ج) الالتزام بالمسئوليات تجاه العملاء :

يجب على مراجع الحسابات عدم إفشاء أسرار خاصة بالعميل الذي يراجع حساباته يكون قد حصل عليها أثناء عملية المراجعة إلا بموافقة هذا العميل نفسه ، ولكن استثناءً من ذلك على المراجع بناءً على طلب المحكمة أو اللجان القضائية الرد على الاستفسارات والإدلاء بالبيانات المطلوبة أو عندما يُرد على استفسارات تقصي الحقائق للجهات المهنية .

(د) التزام المراجع بالحياد والاستقلال :

يقصد بالاستقلال والحياد لمراجع الحسابات هي التزامه بالعدالة تجاه المنشأة التي يراجع حساباتها (العميل) وملاك المشروع من المساهمين ، والطرف الثالث من مستخدمي القوائم المالية مثل المستثمرين ، الدائنين ، البنوك ومؤسسات الائتمان ، والدوائر الحكومية المعنية ، وكافة الأفراد والجهات التي لها مصلحة وعلاقة بالقوائم المالية المنشورة .

(هـ) كسب ثقة الجمهور :

فمن الأمور الهامة لمراجع الحسابات أن يحتفظ الجمهور بثقته في استقلاله وحياده ، وهذه الثقة قد تهتز بأي أدلة تفيد بعدم وجود هذا الاستقلال في الحقيقة ، أو بوجود ظروف قد تؤثر على هذا الاستقلال في نظر الشخص العادي ، فلكي يكون المراجع مستقلاً يجب عليه أن يكون مستقلاً ذهنياً ، ولكي يتم الاعتراف باستقلال المراجع يجب أن يكون المراجع حُراً من أي التزامات تجاه العميل أو أن يكون له مصلحة في إدارته أو في ملكيته .

فعلي سبيل المثل المراجع الخارجي الذي يراجع إحدى الشركات التي يكون هو أيضاً عضواً في مجلس إدارتها قد يكون مستقلاً من الناحية الذهنية ، ولكن الجمهور لا ينتظر منه أن يقبل بهذا الاستقلال ، لأن المراجع يكون في الحقيقة يراجع قرارات قد ساهم هو جزئياً في اتخاذها.

المبحث الثالث :

(تضيق الفجوة المتوقعة بين المراجع والأطراف الأخرى عن طريق)

(أ) التأكد من استمرارية المنشأة :

تُعد البيانات المالية بافتراض أن المنشأة سوف تستمر في أعمالها الاعتيادية [19] وأنشطتها التشغيلية وذلك في المستقبل المنظور والذي يجب أن لا يزيد عن اثنتي عشر شهراً من تاريخ التوقيع على الميزانية العمومية ، وأن الافتراض بتقليص عملياتها وأنشطتها أو النية في التصفية قد تم تجاهله .

إن الاستمرار في الأعمال أحد المفاهيم الأساسية لعمل القوائم المالية ، ومعناه أن حقوق المنشأة على الغير سوف يتم تحصيلها خلال الدورة التشغيلية القادمة ، وأن الالتزامات التي على المنشأة لصالح الغير سيتم سدادها خلال تلك الفترة .

وفي حالة وجود نية لتصفية أعمال المنشأة أو تقليص أنشطتها بصورة مادية حينئذ يجب إعداد القوائم والبيانات المالية على أساس مختلف ، كما يجب الإفصاح عن ذلك .

(ب) دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية :

إن دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية تعتبر نقطة الانطلاق الذي سوف يقوم بها مراجع الحسابات كأساس لتحديد مدى الاختبارات والفحوص التي ستكون مجالاً لتطبيق إجراءات المراجعة [20] . إن ضعف أو قوة نظام الرقابة الداخلية [21] لا يحدد فقط طبيعة أدلة الإثبات [22] في عملية المراجعة ، وإنما يُحدد أيضاً مدى العمق المطلوب في فحص تلك الأدلة ويوضح أيضاً الوقت الملائم للقيام بإجراءات المراجعة ، والإجراءات التي يجب التركيز عليها بدرجة أكبر من غيرها ، والهدف من هذه الدراسة الحصول على الأدلة الكافية والملائمة

---

[18] L. D. Gipple and R.W. Metacif, "Planning An Audit And The Supervision On The Assistants," The Journal of Accountancy, March 1974, P. P. 38 - 47.

[19] International Accounting Standards, "IAS - 1) "Fundamental Accounting Assumptions - Going Concern, "Paragraphs (3-4)", 1998, P. P. 69 - 70.

من خلال الفحص والملاحظة والاستفسارات والمعلومات والمصادقات وذلك لتوفير أساس ملائم لإبداء الرأي [23] على القوائم المالية . ومن الضروري أن تكون أدلة الإثبات كافية من حيث الكمية والتنوع ، كما يجب أن تكون تلك الأدلة جيدة يمكن الاعتماد عليها بدرجة مقبولة .

[20]George Georgiades, "Auditing Procedures", Miller 2001, first Edition, P. P. 80 - 81 .

[21]William C. Boynton and Walter G. Kell, "Studying And Evaluating The Internal Control System", Modern Auditing, 1996, Sixth Edition, P. P. 249 - 253 .

[22]Donald H. Taylor and William G. Glezen "The Philosophy of Evidence Gathering", "Auditing Integrated Concept's and procedures", 1994, Sixth Edition, P. 524.

[23]J. K. Shank and R. J. Murdock "Comparability In the Application of Reporting Standards", The Accounting Review, Oct., 1978, P. P. 824 - 835 .

(ج) اكتشاف الأخطاء والغش :

مراجع الحسابات يعتبر غير مسئول عن منع الأخطاء والغش [24] ، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والذي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية ، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها ، وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية .

[24]Ellamae matsumura and Robert R. tucker, 'Errors and Fraud Detection, A theoretical foundation,' the Accounting review, 1992.

كما يتوجب على مراجع الحسابات الاستفسار من إدارة المنشأة حول اكتشاف أي خطأ جسيم أو غش بالحسابات .

وبالإضافة إلي نقاط الضعف في تصميم أنظمة الرقابة الداخلية المحاسبية وعدم الالتزام بإجراءات الرقابة المحددة من قبل العاملين بالمنشأة ، فإن الظروف أو الأحداث التي تزيد من خطورة الخطأ أو الغش ما يلي :

(١) تساؤلات حول استقامة أو كفاءة الإدارة .
(٢) ضغوط غير عادية في نطاق المنشأة .
(٣) عمليات غير عاديـــة .
(٤) صعوبات في الحصول على أدلة إثبات كافية وملائمـة .

ويجب على المراجع استناداً إلى تقييم المخاطر أن يضع إجراءات مراجعة بهدف الحصول على ضمان معقول بان التحريف الناتج عن الخطأ والغش والذي يكون مادياً بالنسبة للقوائم المالية ككل سيتم اكتشافه.

وبناءاً على ذلك يسعى المراجع للحصول على أدلة مراجعة كافية ومناسبة حول عدم وقوع خطأ وغش لها تأثير مادي على القوائم المالية أو في حالة وقوعها ، إظهار الغش بصورة مناسبة في تلك القوائم وتصحيح الخطأ.

ونظراً لوجود جوانب قصور متأصلة في عملية المراجعة فإن هناك مخاطر لا يمكن تجنبها بأن تحتوي القوائم المالية على تحريف مادي جوهري ناتج عن الغش ، وبدرجة أقل ناتج عن الخطأ ولا يتم اكتشافها إن الاكتشاف اللاحق للتحريف الجوهري الوارد في القوائم المالية الناتج عن خطأ أو غش وقع خلال الفترة التي يغطيها تقرير المراجع لا يدل على أن المراجع قد فشل في الالتزام بالمبادئ الأساسية والإجراءات الضرورية في عملية المراجعة . إن السؤال عما إذا كان المراجع قد التزم بتلك المبادئ الأساسية والإجراءات أم لا ، وان هذا الأمر تحدده كفاية إجراءات المراجعة المتخذة حسب مقتضيات الأحوال ومدى ملاءمة تقرير المراجع [25] استناداً إلى نتائج هذه الإجراءات .

[25]R. L. Grinaker, "The Auditor's Responsibility In Expressing An Opinion", The Journal of Accountancy, 1980, P. P. 63 - 69 .

كما أنه وفقا للمعيار الدولي للمراجعة رقم (٢٠٠) "الأهداف و المبادئ التي تحكم مراجعة القوائم المالية[26] " يتطلب من المراجع أن يخطط وينفذ عملية المراجعة بأسلوب الشك المهني وأن يدرك بأنه قد تظهر ظروف أو أحداث تشير إلى احتمال وجود خطأ أو غش .

[26]International Auditing Standards, (IAS - 200), "objectives And General Principles Governing An Audit Of Financial Statements", 1998, P. 57.

(د) اكتشاف العقود والارتباطات غير القانونية :

إن وجود ارتباطات أو عقود غير نظامية في الحسابات يعتبر من قبل التزوير على صعيد إدارة المنشأة العليا[27] وانه من المستحيل على مراجع الحسابات عملياً اكتشاف عمليات الاحتيال التي تقوم بها الإدارة والمقصود بها تضليل المراجع وأنه لن يستطيع الكشف عن ذلك إلا بجهود مضنية وبكلفة مرتفعة ووقت طويل.

[27]Khalid Amin Abdullah, "Auditing - Theoretical & Application Aspect", Illegal Acts", 2000, First Edition, P. P. 48 - 49.

ولكن الاتجاه السائد في الأوساط القضائية وهيئات الرقابة المالية بل ولدى رجال المال والأعمال ، أن شركات المراجعة ينبغي أن تتمكن من اكتشاف مثل هذا التلاعب إذ انه من مبررات وجودها .

وتقول شركة توش روس (Touche Ross & co) وهي واحدة من خمس شركات مراجعة كبار على مستوى العالم ، أنها استطاعت أن تتوصل إلي أساليب جديدة ترشد مراجع الحسابات إلى الحالات المتعددة التي قد تستغل في التلاعب والاحتيال ، أما أساليب المراجعة فهي :

(١) اعتماد المصادر الخارجية في جمع المعلومات عن الصفقات الضخمة التي تقوم بها منشأة معينة ، وألا يعتمد المراجع على المعلومات التي تقدمها له الإدارة فقط .
(٢) في حالة وجود صفقات لم يُعلن عنها فجأة تحت صفقات أعلن عنها، يطلب المراجع من الإدارة العامة المصادقة على جميع الصفقات ، أما إذا كان أعضاء مجلس الإدارة هم المديرون أنفسهم ، فيستحسن أن يطلب المراجع تدخل القانـون .
(٣) الإطلاع على محاضر جلسات مجلس الإدارة .
(٤) الاستفسار من المستشار القانوني للعميل بخصوص القضايا والدعاوى والمطالبات والتخمينات[28] .
(٥) القيام بالفحوص الجوهرية لتفاصيل العمليات والأرصدة .

[28]George Georgiades "Illegal Acts", Auditing Procedures", Miller 2001, First Edition, P. P. 75 - 77.

(هـ) الكشف عن العمليات التي تربط أطرافها علاقة مشتركة :

يتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (٢٤) الإفصاح في القوائم المالية

للمنشأة التي تكون حساباتها محل الفحص عن العمليات التي حدثت مع أطراف تربطها علاقة مشتركة[29] :

(١) إذا كانت هذه العمليات لم يتم استبعادها عند عمل القوائم المالية الموحدة .
(٢) وإذا كان الإفصاح ضرورياً لفهم القوائم الماليـة .

[29]International Accounting Standards, (IAS - 24) "Related Party Transaction", 1999, P. P. 469 - 475 .

والحد الأدنى للبيانات التي يتطلبها معيار المحاسبة الدولي رقم (٣١) وعنوانه "الإفصاح عن الحقوق في المشروعات المشتركة" وهي ما يلي:

(١) طبيعة العلاقات بين الأطراف المرتبطة ، ويجب ذكر اسم الشخص الذي له علاقة ارتباط إذا كان ضرورياً لفهم هذه العلاقة .
(٢) وصف العمليات التي حدثت خلال المدة محل الفحص ويشمل ذلك المبالغ إن وجدت وأي معلومات أخرى ضرورية لتفهم آثارها على القوائم المالية ويجب أيضاً الإفصاح عن العمليات التي ليس لها قيمة مالية أو لها قيمة رمزية .
(٣) آثار التغير في الظروف بين الأطراف المرتبطة عن تلك الشروط التي استخدمت في فترات سابقة ، ويجب أيضاً الإفصاح عن قيمة هذه العمليات في كل فترة من الفترات التي يتم فيها إعداد قائمة الدخل .
(٤) يجب الإفصاح عن المعلومات التالية إذا لم تفصح عنها القوائم المالية:
(أ) شروط العمليات المرتبطة .
(ب) طريقة تسوية هذه العمليات .
(ج) المبالغ المستحقة إلي هذه الأطراف المرتبطة أو عليها .
(٥) طبيعة أي علاقة سيطرة حتى لو لم تحدث عمليات بين الأطراف المرتبطة يجب الإفصاح عنها في جميع الأحوال .

المبحث الرابع :

(اكتشاف حقائق كانت موجودة في وقت التقرير في تاريخ لاحق)

موقف مراجع الحسابات من اكتشاف أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره :

لا يوجد التزام على مراجع الحسابات بعد إصدار تقريره بالقيام بإجراءات جديدة على القوائم المالية التي غطاها تقريره وسبق له مراجعتها إلا إذا وصل إلى علمه معلومات جديدة قد تؤثر على تقريره.

فإذا وصل إلي علم المراجع معلومات تتعلق بالقوائم المالية التي سبق وأن أصدر تقريراً عنها ولم تكن هذه المعلومات موجودة لديه وقت إصدار تقريره ، وكانت هذه المعلومات من الأهمية بحيث أنه لو علم بها في حينه لأثرت على تقريره ، فيجب عليه في هذه الحالة اتخاذ الإجراءات التالية:

(١) أن ينصح العميل بالإفصاح عن هذه المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية فوراً إلي جميع الأشخاص الذين يعتمدون على هذه القوائم.
(٢) إذا كانت آثار المعلومات الجديدة المكتشفة على القوائم المالية أو على تقدير المراجع يمكن تحديدها فوراً يجب على المراجع أن يصدر بأسرع وقت ممكن قوائم مالية مُعدلة ومعها تقرير جديد من جانبه على أن يتم شرح الأسباب التي دعت إلى التعديل في ملحوظة على القوائم المالية وأن يشار إلى هذه الأسباب في تقرير المراجع .
(٣) إذا كان من المنتظر إصدار قوائم مالية عن فترة تالية مصحوبة بتقرير من المراجع في وقت قريب ، فيجوز للمراجع أن يُفصح عن المعلومات اللازمة وأن يجري التعديل المطلوب في هذه القوائم بدلاً من إصدار قوائم مالية مُعدلة كما ورد في البند (٢).
(٤) وأخيراً يجب على المراجع اتخاذ الإجراءات التي يراها ضرورية للتأكد من قيام العميل بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة .

ولكن في حالة رفض العميل القيام بالإفصاح المطلوب كما ورد في الخطوات السابقة فيجب على المراجع أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة بهذا الرفض ، وبأنه نتيجة لعدم قيام العميل بالإفصاح المطلوب ، فإن المراجع سيتخذ الخطوات التالية لمنع الاعتماد على تقريره مستقبلاً وهي :

(١) إخطار العميل بأنه لا يجب من الآن فصاعداً الربط بين تقرير مراجع الحسابات والقوائم الماليـة .
(٢) إخطار الجهات الرقابية التي يخضع العميل لسلطتها بأن لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً .
(٣) إخطار كل شخص يعلم بأنه يعتمد على القوائم المالية بوجوب عدم الاعتماد على تقريره مستقبلاً .

كما يجب أن يحتوي الأخطار على المعلومات التالية :

(١) وصف لآثار المعلومات الجديدة المكتشفة على تقرير مراجع الحسابات[30] والقوائم المالية .
(٢) البيانات التي تم الإفصاح عنها يجب أن تكون موجزة وحقيقية ما أمكن ، ويجب أن لا يذهب المراجع إلى أكثر من تحقيق الغرض المطلوب ، كما يجب تجنب التعليق على سلوك أو دوافع أي شخص .

[30]William C. Boynton and Walter G. Kell, "Reporting Standards", Modern Auditing", 1996, Sixth Edition, P. P. 753 - 756.

(٧) النتائج والتوصيات :- "Recommendations & Results"

(١) يجب على مراجع الحسابات قبل أن يبدي رأياً نظيفاً بدون تحفظات على القوائم المالية التي غطاها تقريره أن يتأكد من أن تلك القوائم مُعدة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها ، وعدم وجود أخطاء جوهرية تؤثر على الحسابات بها ، والقيام بفحص العمليات والأرصدة للتأكد من صحة المبالغ الواردة ببنود قائمة الدخل والمركز المالي ، وحصوله على أدلة الإثبات الكافية والملائمة لتبرير هذا الرأي .
(٢) يجب على مراجع الحسابات التأكد من أن نظام الرقابة الداخلية التي وضعته إدارة المنشأة كافٍ لحماية أصول وممتلكات المنشأة من العبث والسرقة والاختلاس ، كما يجب عليه الإلمام بالأساليب والإجراءات التي تستخدمها المنشأة وإلى المدى الذي

يزيل أي شك أو غموض أو تساؤل في ذهنه عن فعالية وكفاءة هذا النظام .

(٣) يجب على المراجع التأكد من أن المنشأة سوف تستمر في القيام بأعمالها الاعتيادية خلال الدورة المالية القادمة ، والاستمرارية تعني أن حقوق المنشأة على الغير سيتم تحصيلها ، كما أن الالتزامات التي عليها لصالح الغير سيتم سدادها خلال تلك الفترة، وفي حالة وجود نية للتصفية أو تقليص الأعمال بصورة مادية ، حينئذٍ يجب إعداد القوائم المالية على أساس مختلف ، كما يجب الإفصاح عن ذلك .

(٤) مراجع الحسابات لا يعتبر مسئولاً عن منع الأخطاء والغش والعقود غير النظامية ، ولكن يجب عليه بذل العناية المهنية الملائمة والذي تتطلب منه دراسة وتقويم نظام الرقابة الداخلية، وتحديد الإجراءات والاختبارات اللازمة وتوقيتها ، وعمل برنامج مراجعة شامل يتضمن إجراءات إضافية إذا توقع المراجع وجود تحريف مادي في الدفاتر والسجلات والقوائم المالية .

(٥) يجب على مراجع الحسابات الالتزام بالنزاهة والموضوعية وأن لا يقوم بتحريف الحقائق عمداً عند ممارسته لمهنة المراجعة بما في ذلك تقديم الخدمات الضريبية والتكاليفية والخدمات الإدارية الأخرى .

(٦) يجب على مراجع الحسابات المحافظة على أسرار عميله الذي يراجع حساباته ، ولكن استثناءً من ذلك على المراجع بناءً على طلب المحكمة أو الجهات المهنية الرد على الاستفسارات المطلوبة منه.

(٧) يجب على مراجع الحسابات اكتشاف الأخطاء الجوهرية والعناصر الشاذة وغير العادية الموجودة في القوائم المالية ، وكذلك منع إصدار القوائم المالية المضللة .

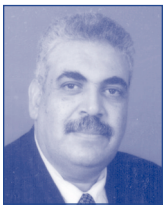
(٨) إذا علم مراجع الحسابات الخارجي بوجود معلومات أكيدة للأخطاء الجوهرية التي تؤثر على الحسابات بعد صدور تقريره، فيجب عليه الطلب من إدارة المنشأة بالإفصاح عن هذه المعلومات الجديدة وأثرها على القوائم المالية إلى جميع الأشخاص الذين يعتمدون على تلك القوائم وفي حالة رفض إدارة المنشأة القيام بالإفصاح المطلوب فيجب عليه أن يخطر كل عضو من أعضاء مجلس الإدارة ، والجهات الرقابية التي يخضع العميل لسلطانها بأنه لا يجب الاعتماد على تقرير المراجع مستقبلاً وعدم الربط بين التقرير والقوائم المالية .

أهداف المحاسبة المالية

إعداد

حامد داود الطحله

مستشار مالي وإداري، عضو مشارك /الأكاديمية العربية للعلوم المالية والمصرفية، عضو مؤسس جمعية المحاسبة الأردنية



الجزء الثاني

أهمية تحديد الإطار الفكري للمحاسبة المالية كأساس لإصدار المعايير

تشير الظروف المهنية وظروف استخدام المعلومات المحاسبية في الأردن كما أسلفنا إلى حتمية إصدار معايير للمحاسبة المالية وذلك لغرض تحديد الطرق السليمة لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشآت الهادفة للربح ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات الملائمة التي يمكن الاعتماد عليها إلى المستفيدين. ولغرض تحقيق هذا الهدف يجب أن تكون المعايير المصدرة ذات صلة مباشرة بأهداف ملائمة لمحيط المملكة كما يجب أن تكون مفهومة ومقبولة من قبل مستخدميها ومتسقة مع بعضها البعض.

ولا جدل بأهمية مراعاة وجود صلة مباشرة بين المعايير المصدرة وأهداف المحاسبة المالية وإلا أصبحت المعايير غير مجدية وصعب تحقيق الغرض من إصدارها. فالمحاسبة المالية تهدف إلى تحقيق غرض معين وهو تقديم المعلومات الملائمة لمساعدة المستفيدين عند اتخاذ قراراتهم المالية المتعلقة بمنشأة معينة، وبما أن معايير المحاسبة تعتبر المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين ، لذا يجب أن تكون هذه المعايير وثيقة الصلة بأهداف ملائمة لمحيط المملكة. ومن أجل ضمان وجود مثل هذه الصلة أو على الأقل زيادة احتمال وجودها يجب أن يكون تحديد أهداف المحاسبة المالية في المملكة الخطوة الأولى والأساسية قبل إصدار معايير المحاسبة.

كما أن فهم معايير المحاسبة وقبولها من قبل المستفيدين والمنتمين للمهنة شرط أساسي لتطبيقها والتقيد بها. فالمحاسبة المالية ليست علما طبيعيا تقبل نتائجه ومعاييره بناء على إثباتها علميا ، وإنما علم اجتماعي يحتاج تطبيق معاييره إلى القبول العام من المستفيدين والمهنيين. ولا جدل بصعوبة قبول هذه المعايير إذا لم تكن أهدافها محددة وواضحة، وعليه فهذه الحقيقة تؤكد أهمية تحديد أهداف المحاسبة المالية كخطوة أساسية قبل إصدار المعايير.

وأخيرا يجب مراعاة اتساق المعايير المصدرة مع بعضها البعض وإلا خرجت معايير متناقضة وصعب قبولها وبالتالي تطبيقها. ولاشك في أن أحسن وسيلة تضمن اتساق المعايير هي الاعتماد في إصدارها على إطار فكري يحدد مفاهيم المحاسبة المالية بالإضافة إلى أهدافها

وبناء على التحليل السابق وقياسا على تجارب الدول الأخرى في هذا المضمار نجد أنه من الصعب إصدار معايير تتسم بمثل الخصائص المحددة أعلاه باللجوء إلى السلطة أو الرأي العام، وإنما يجب أن يكون إصدارها معتمداً على إطار فكري للمحاسبة المالية يحدد فيه أهداف المحاسبة المالية

والمفاهيم الأساسية التي تبني على أساسها المعايير فالإطار الفكري يمثل دستوراً للمهنة ونظاماً متماسكاً تترابط فيه المفاهيم والأهداف ترابطاً منطقياً محكماً.

العلاقة بين أجزاء الإطار الفكري للمحاسبة المالية ومعاييرها

تهتم معايير المحاسبة بشكل عام بتحديد أساسيات الطرق السليمة لتحديد وقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، ويتعلق المعيار المحاسبي عادة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث أو الظروف التي تؤثر على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها. بينما تتم أهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار الفكري بتحديد طبيعة المعلومات الواجب على المحاسبة المالية إنتاجها لتلبية احتياجات المستفيدين. وتهتم مفاهيم المحاسبة المالية بتعريف طبيعة ونوعية المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية لتلبية احتياجات المستفيدين.

ومن هنا يتضح الارتباط المنطقي بين معايير المحاسبة المالية وأجزاء الإطار الفكري لها ، فبدون تحديد المعلومات المطلوبة من قبل المستفيدين الأهداف وكذا بدون تعريف طبيعة ونوعية المعلومات الممكن إنتاجها بواسطة المحاسبة المالية تعريفا دقيقا المفاهيم يكون من الصعب تحديد أساسيات الطرق السليمة لقياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها المعايير .

العلاقة بين أجزاء الإطار الفكري ومعايير المحاسبة المالية

وباختصار نجد أهمية الحاجة إلى تحديد وتعريف أجزاء الإطار الفكري للمحاسبة المالية قبل إصدار معاييرها وذلك لوجود ترابط منطقي وعلاقة تسلسلية بينها. فالإطار الفكري والمعايير تمثل حلقات متصلة وفقدان أي منها يؤدي بدون شك إلى خلل في تركيب تلك الحلقات وبالتالي انحراف في أهدافها.

أهمية أهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار الفكري وأسلوب بنائه

تهتم المحاسبة المالية "كأداة خدمة" بقياس تأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي لمنشأة معينة ونتائج أعمالها وإيصال نتائج ذلك القياس إلى المستفيدين. لذا فان أهم وظائف المحاسبة المالية هي تحديد، تحليل ، قياس ، تبويب، تلخيص ، وإيصال تأثير العمليات والأحداث والظروف لمنشأة معينة على مركزها المالي ونتائج أعمالها. وتعتبر المحاسبة المالية أداة خدمة هدفها الرئيسي إنتاج وإيصال معلومات ملائمة تساعد المستفيدين في اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة.

وكأداة خدمة لا يمكن تحديد أهداف المحاسبة المالية من فراغ ، وإنما يجب استنباطها من حاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة بواسطة المحاسبة المالية.

وعليه فمن أجل تحديد أهداف المحاسبة المالية لابد من تحديد أهداف منتجاتها(القوائم المالية) ، والتقارير الأخرى وبما أن الغرض الرئيسي من تحديد الأهداف هو استخدامها كهدى عند وضع معايير تحكم قياس وعرض وإيضاح عناصر القوائم المالية وتأثير العمليات والأحداث والظروف على المركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها، لذا يجب التأكد من وضع أهداف مناسبة لحاجات المستفيدين من المعلومات المنتجة حتى تكون المعايير ملائمة وبدون الربط بين أهداف المحاسبة المالية واحتياجات المستفيدين من المعلومات قد تؤدي المعايير المصدرة إلى إنتاج معلومات غير ملائمة لاحتياجات المستفيدين.

وتتكون منتجات المحاسبة المالية المصدرة إلى خارج المنشأة عادة من القوائم المالية ذات الغرض العام والقوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص ويقصد بالقوائم المالية ذات الغرض العام تلك الموجهة معلوماتها إلى مجموعة أو أكثر من المستفيدين. ويتطلب قانون الشركات إصدار مثل هذه القوائم ، حيث تقضي عدد من مواده كما أسلفنا أن تعد إدارة المنشأة تقريرا في نهاية كل فترة مالية عن المركز المالي ونتائج الأعمال في شكل ميزانية وحساب الأرباح والخسائر.

وتعتبر تلك القوائم ذات غرض عام نظرا لإصدارها لفائدة مجموعة أو أكثر من المستفيدين. ويقصد بالقوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص تلك الموجهة إلى مستفيد معين بشخصه وذلك لتلبية حاجة خاصة له، ومثال ذلك البيانات المالية التي تعد لتحديد مقدار الضريبة المستحقة أو القوائم المالية المعدة لبنك أو لجهة معينة للحصول على قرض.

وبناء على التحليل السابق فان الأسلوب الأمثل لتحديد أهداف المحاسبة المالية كأحد أجزاء الإطار الفكري ينطلق من تحديد أهداف منتجاتها وعليه فلقد ركز في تحديد أهداف المحاسبة المالية على القوائم المالية لكونها المنتج النهائي للمحاسبة المالية الذي يعد لمصلحة المستفيدين من خارج المنشأة. وبشكل خاص فإن الأهداف المقترحة تقتصر على أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام. ويرجع استبعاد أهداف القوائم المالية ذات الغرض الخاص من نطاق بيان الأهداف المقترح إلى العوامل التالية :

١. يملك المستفيدون من القوائم أو التقارير المالية ذات الغرض الخاص القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات الواجب تقديمها إليهم بعكس مستخدمي القوائم المالية ذات الغرض العام.
٢. تحديد أهداف المحاسبة المالية انطلاقا من أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام سوف يؤدي إلى معايير محاسبية مالية ملائمة في معظم الأحوال بعد التعديل البسيط للمستفيدين ذوي الأغراض الخاصة مثل ضريبة الدخل أو الجهات الحكومية المسؤولة الأخرى.
٣. تحديد أهداف القوائم المالية انطلاقا من احتياجات المستفيدين ذوي الأغراض الخاصة المحددة يؤدي إلى صعوبة وضع أهداف تكون الهدى في وضع معايير محاسبية ملائمة لاحتياجات المستفيدين الذين لا يملكون القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات الواجب على إدارة المنشأة تقديمها إليهم.

وباختصار فقد تم تحديد أهداف المحاسبة المالية من خلال تحديد أهداف القوائم المالية ذات الغرض العام للأسباب المذكورة أعلاه، وستكون هذه الأهداف المحدد الرئيسي للإطار العام الذي يبني في سياقه معايير المحاسبة المالية، ولقد روعي عند تحديد هذه الأهداف ملاءمتها للمحيط الاجتماعي والقانوني والاقتصادي.

تأثير المحيط في تحديد الأهداف

لكي تكون أهداف القوائم المالية ناجحة كأساس لبناء معايير حية وقابلة

للتطبيق يجب أن تكون تلك الأهداف مستقاة أو على الأقل متسقة مع المحيط العام. إذ أن الأهداف غير الملائمة للمحيط الذي تعيش فيه ينتج عنها في أغلب الأحيان معاييرغير مناسبة لذلك المحيط مما يؤدي إلى صعوبة تطبيقها.

إلا أن الصعوبة هنا تكمن في تحديد معالم ذلك المحيط إذ لا يمكن تحديد ذلك علميا إلا عن طريق انتهاج أسلوب البحث الميداني. ونظرا للحاجة الملحة لإصدار معايير محاسبية ونظرا لاعتقادنا بصعوبة بناء تلك المعايير كما أسلفنا إلا بعد تحديد أهداف المحاسبة المالية ، فيجب الاستعاضة بالبحث الميداني بتحليل الظروف المحيطة بالمنشآت الهادفة للربح والمستفيدين من القوائم المالية ذات الغرض العام للمنشآت الهادفة للربح بناء على الخبرة العملية والملاحظات الشخصية

ولا جدال أن قانون الشركات يعتبر المرجع الأساسي الذي يحدد المحيط القانوني للمنشأة الهادفة للربح. فبموجبه يتم تحديد شروط تأسيسها وكذا علاقة إدارتها بملاكها وعلاقة الملاك بعضهم ببعض وبه يحدد شروط انتهائها أو تصفيتها. وما يهمنا هنا بصفة رئيسية هو ما يقتضيه القانون من حماية رئيسية للملاك والمستثمرين إذا اقتضى أن يتم تزويدهم بصفة دورية بالمعلومات المالية التي تساعدهم على اتخاذ قراراتهم المختلفة، ومن هذا المنطلق نجد أن المحيط القانوني في المملكة يحدد أهمية التركيز على الملاك وخاصة في الشركات المساهمة، لذا لزم جعل هذا المنطلق كهدف أساسي من أهداف القوائم المالية. كما أن القانون لم يحدد وسيلة أخرى غير القوائم المالية لإيصال المعلومات المالية لهؤلاء المستفيدين، وعليه فان التركيز على هذه القوائم يعتبر من صلب التمشي مع هذا القانون.

بالإضافة إلى ذلك هناك ملاحظات وتجارب شخصية أثرت بشكل مباشر أو غير مباشر في تحديد أهداف القوائم المالية منها على سبيل المثال لا الحصر:

١. التنمية والتطور السريع الذي يعيشه الاقتصاد العالمي.
٢. اتجاه المستثمرين وخاصة الكبار منهم إلى المفاضلة العملية بين خيارات الاستثمار قبل اتخاذ قراراتهم المختلفة.
٣. اقتصار المعلومات المتوافرة للمستثمرين وغيرهم ممن لا يملكون القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات الواجب توافرها على القوائم المالية المصدرة.
٤. عدم وجود طبقة من المحللين الماليين المهنيين لإرشاد المستثمرين عند تقييمهم لبدائل الاستثمار.
٥. الاعتماد في بعض الأحيان على معلومات خاصة قد تكون غير صحيحة في اتخاذ القرارات المالية وخاصة قرارات الاستثمار.
٦. الاتجاه إلى التقليد في الاستثمار من أغلبية المستخدمين ذو رؤوس الأموال الصغيرة.
٧. زيادة إعداد المستثمرين ذو رؤوس الأموال الصغيرة الباحثين عن الاستثمارات.

كل هذه العوامل أو غيرها بدون شك تؤثر على تحديد أهداف القوائم المالية. فالمحيط القانوني والاقتصادي والاجتماعي يعطي مؤشرا رئيسيا مهما وهو حاجة المجتمع ككل إلى معلومات مالية كأحد المداخل الرئيسية في اتخاذ القرارات المختلفة. كما أن هذه العوامل تعطي مؤشرا آخر وهو وجوب انطلاق الأهداف من حاجات قطاعات المجتمع التي لا تملك بطرقها الخاصة الحصول على هذه المعلومات وذلك من أجل ترشيد الاستثمار للطريق الأمثل وبالتالي المساعدة في نمو الاقتصاد الوطني.

لا شك أن المحاسبة المالية تعتبر أداة هامة من أدوات اتخاذ القرارات المتعلقة بالمنشآت المعاصرة. وتتركز هذه الأهمية في المعلومات التي تقدمها المحاسبة المالية وحاجة الكثير من القطاعات إلى هذه المعلومات عند اتخاذ قرارات تتعلق بالمنشأة و يتطلب تحديد أهداف ملائمة للمحاسبة المالية كأساس لإصدار معاييرها ما يلي:

١. تحديد قطاعات المستفيدين التي سوف تعني بهم أهداف المحاسبة المالية بشكل رئيسي.
٢. تحديد الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين، الذين يتم تحديدهم في الخطوة السابقة، من المعلومات.
٣. تحديد الأهداف الملائمة للاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين من المعلومات بعد الأخذ في الاعتبار المعلومات التي في استطاعة المحاسبة المالية إنتاجها.

وتتركز أهمية تحديد الأهداف كأساس لإصدار معايير المحاسبة المالية في تعيين المعلومات، بشكل عام، التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي قد يعتمد عليها المستفيدون عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشأة معينة وبالتالي يجب أن يحتوي بيان الأهداف على وصف عام لأنواع المعلومات التي يجب أن تحتوي عليها القوائم المالية المنتج النهائي للمحاسبة المالية وتمييزها عن المعلومات الأخرى التي قد يعتمد عليها المستفيدون عند اتخاذ قراراتهم المتعلقة بمنشأة معينة. ويمثل هذا الوصف العام إحدى الحلقات الرئيسية التي تربط بين الأهداف والمفاهيم والمعايير.

قطاعات المستفيدين من القوائم المالية

يمكن تقسيم المستفيدين من القوائم المالية إلى مجموعتين رئيسيتين كآلاتي:

أ – مستفيدون لهم اهتمام مباشر بالمنشأة:

تشمل هذه المجموعة المستثمرين الحاليين أصحاب حقوق رأس المال والمرتقبين، المقرضين الحاليين والمرتقبين، ضريبة الدخل ، الدوائر الحكومية ، إدارة المنشأة، موظفيها، عملائها وموردييها. وفيما عدا إدارة المنشأة يعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المنشأة.

ب – مستفيدون لهم اهتمام غير مباشر بالمنشأة :

تشمل هذه المجموعة الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني. ويعتبر المستفيدون في هذه المجموعة مستفيدين خارجيين نظرا لانعدام درايتهم اليومية بأنشطة المنشأة.

كما يمكن تقسيم المستفيدين في المجموعتين السابقتين حسب قدرتهم أو سلطتهم على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المنشأة إلى مجموعتين كالآتي:

أ. مستفيدون لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة:
وتشمل هذه المجموعة ضريبة الدخل، الدوائر الحكومية ، إدارة المنشأة، الدوائر الحكومية الرقابية، والدوائر الحكومية المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني.

ب. مستفيدون ليست لديهم القدرة أو السلطة على تحديد المعلومات التي يحتاجون إليها من المنشأة:

وتشمل هذه المجموعة باقي قطاعات المستخدمين على الرغم من أن بعض المقرضين قد تتوافر لديهم القدرة على تحديد بعض المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة. ولكن نظرا لأنه في معظم حالات الإقراض يعتمد المقرضون إلى حد كبير على القوائم المالية التي تقدمها المنشأة ونظرا لعدم قدرة هذا القطاع من المستفيدين على فرض معايير محاسبة مالية يتم على أساسها إعداد القوائم المالية المقدمة إليهم فقد تم تصنيفهم ضمن هذه المجموعة من قطاعات المستفيدين. ويوضح الشكل التالي التصنيفات السابقة لقطاعات المستفيدين من المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية.

قطاعات المستفيدين الرئيسيين

ان من أهداف القوائم المالية مساعدة قطاعات المستفيدين الخارجيين الذين ليست لديهم السلطة أو القدرة على تحديد المعلومات التي يحتاجونها من إدارة المنشأة وبالتالي يخضعون لقرارات الإدارة فيما يتعلق بالمعلومات المتوافرة لهم عن المنشأة.

وتشمل هذه القطاعات المستثمرين الحاليين والمرتقبين، المقرضين الحاليين والمرتقبين، الموردين، العملاء والموظفين. ويرجع ذلك إلى أن الموضوع يعني أساساً بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وبالتالي كان من المنطق عدم التركيز على احتياجات القطاعات التالية :

أ – إدارة المنشأة:

على الرغم من أن إدارة المنشأة قد تستخدم القوائم المالية كمصدر من مصادر المعلومات إلا أن الدور الأساسي للإدارة فيما يتعلق بالقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام هو إعدادها. فضلا عن أن إدارة المنشأة ليست طرفا خارجيا، فهي تستطيع الحصول على كافة المعلومات التي تحتاجها – بما في ذلك القوائم والتقارير المالية الداخلية – ومن ثم فان أهداف القوائم المالية يجب أن تتركز في احتياجات من يستخدمون المعلومات من خارج المنشأة وليس من داخلها.

ب – الدوائر الحكومية:

ليس هناك شك في منفعة القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام لاحتياجات الدوائر الحكومية. إلا أن هذه القطاعات من المستفيدين تتمتع بالسلطة التشريعية لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة. فضلا عن أن احتياجات هذه القطاعات من المعلومات تتأثر بأغراض خاصة قد تكون غير مشتركة مع أغراض قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين. وبالتالي قد يؤدي التركيز على احتياجات هذه القطاعات إلى تحديد أهداف للقوائم المالية لا تتلاءم مع الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين. وكما ذكرنا سابقا لا يتمتع المستفيدون الخارجيون الآخرون بالسلطة التي تتمتع بها الجهات الحكومية لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشأة. وبالتالي كان من المنطق التركيز على احتياجات هؤلاء المستفيدين من المعلومات كأساس لتحديد أهداف القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام. وبالتأكيد لا يعني هذا إن مثل هذه القوائم المالية لن تكون مصدراً مناسباً من مصادر المعلومات الأساسية للدوائر الحكومية الرقابية أو المسئولة عن تخطيط وتوجيه الاقتصاد القومي، وإنما يعني بذلك احتمال وجود حاجة لتعديل المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام، بدرجات قد تكون متفاوتة، لكي تفي بأغراض تلك الجهات الحكومية أو احتمال الحاجة إلى الحصول على تقارير مالية خاصة من المنشآت تتلاءم مع أغراض تلك الجهات.

أهمية وطبيعة الاحتياجات المشتركة لقطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات

إن أهمية احتياجات المستثمرين الحاليين أصحاب حقوق رأس المال إلى المعلومات عن المنشأة باعتبارهم مجموعة من المستفيدين الذين ركز عليهم لا تحتاج إلى تأكيد إذ إن قانون الشركات قد أقر ذلك بصورة واضحة. غير أن القانون لم يوجه نفس الاهتمام إلى احتياجات القطاعات الأخرى من المستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات عن المنشأة ومن أمثلة هذه الفئات المستثمرين المرتقبين والمقرضين الحاليين والمرتقبين.

وفي اعتقادنا أن حاجة المستثمرين المرتقبين إلى المعلومات خاصة في ظروف المملكة الحالية من اتجاه المواطنين إلى الاستثمار في الأسهم كأساس لاتخاذ قرارات الاستثمار لا تقل أهمية عن احتياجات المستثمرين الحاليين إلى تلك المعلومات، فكلاهما في نفس الموقف، فالمستثمر الحالي يحتاج إلى معلومات لاتخاذ قرار بشأن بيع حقوقه الجارية في المنشأة أو الاستمرار في حيازتها أو الاستزادة منها، بينما المستثمر المرتقب يحتاج إلى معلومات كأساس لاتخاذ قرار بالاستثمار أو عدم الاستثمار في تلك المنشأة، ومن ثم فان القوائم المالية يجب أن تزود كلتا المجموعتين – جزئيا على الأقل – باحتياجاتها إلى تلك المعلومات، وبالتالي فإننا نعتقد أن احتياجات المستثمرين المرتقبين يجب أن تؤخذ في الاعتبار جنبا إلى جنب مع احتياجات المستثمرين الحاليين عند تحديد أهداف القوائم المالية للمنشآت الهادفة للربح .

وفي اعتقادنا أيضاً أن القوائم المالية يجب أن تعني – بنفس القدر – باحتياجات المقرضين الحاليين والمرتقبين إلى المعلومات نظرا لأنهم يتخذون قرارات استثمارية مماثلة للقرارات التي يتخذها المستثمرون في رؤوس أموال المنشآت وبالتالي يحتاجون إلى معلومات مالية مماثلة لما يحتاجه المستثمرون. فالقرارات الأساسية التي يتخذها المقرضون فيما يتعلق بالمنشآت هي قرارات تتعلق بالإقراض. أو الاستثمار في السندات التي تصدرها تلك المنشآت، وهذه القرارات – في نظرنا – تحتاج ضمن معلومات أخرى، إلى نفس المعلومات المالية الأساسية التي يحتاجها من يستثمرون في رؤوس الأموال.

ومن الواضح أن المستثمرين أو المقرضين يتوقعون الحصول على المزيد من النقد مقابل استثماراتهم في منشأة معينة. ومن ثم يتركز اهتمامهم أساسا في مقدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية مرضية لأغراضهم. وعليه يسعى المستثمرون والمقرضون إلى الحصول على معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المنشأة على توليد مثل هذه التدفقات النقدية.

ولذلك يجب أن تحتل المؤشرات على هذه المقدرة المكان الأول في القوائم المالية. وحيث أن المستثمرين والمقرضين يستثمرون عادة في منشآت يتوقعون استمرارها لذا فانهم يسعون أساسا للحصول على معلومات عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية تكفي لمواجهة التزاماتها عند استحقاقها وإجراء توزيعات منتظمة لأصحاب حقوق رأس المال دون

أن يتأثر بذلك مستوى عملياتها الجارية. ولعل من أفضل المؤشرات التي تستطيع المحاسبة المالية إعطاءها عن قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية تتمثل فيما يلي:

أ. القدرة التاريخية للمنشأة على توليد الدخل.
ب. القدرة التاريخية للمنشأة على تحويل الدخل إلى تدفقات نقدية ومعنى ذلك أن المستثمرين والمقرضين يهتمون اهتماما مباشرا بالمعلومات التي تدل على قدرة المنشأة التاريخية على تحقيق الدخل ثم تحويله إلى تدفق نقدي.

ومن المعتاد أن تقاس كفاية الدخل على أساس نسبي وليس على أساس مطلق. ويتجه المستثمرون والمقرضون إلى مقارنة دخل المنشأة بالدخل الذي تحققه المنشآت الأخرى، وينسب الدخل دائما إلى الموارد الاقتصادية التي تستخدمها المنشأة قبل مقارنتها بالمنشآت الأخرى. يضاف إلى ذلك أن كفاية التدفق النقدي المتولد من الدخل يتوقف على احتياجات المنشأة للمحافظة على مستوى عملياتها كما يتوقف على التدفقات النقدية اللازمة لمواجهة التزاماتها نحو المقرضين وأصحاب حقوق رأس المال. ومعنى ذلك أن المستثمرين والمقرضين يهتمون أيضا اهتماما مباشرا بالمعلومات التي تتعلق بالمواد الاقتصادية للمنشأة وما يترتب عليها من حقوق – أي الأصول والخصوم وحقوق أصحاب رأس المال.

وبالإضافة إلى المستثمرين والمقرضين يمثل الموردون والعملاء والموظفون القطاعات الأخرى للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين ركز عليهم بيان الأهداف. وتتركز الحاجة المشتركة لهؤلاء المستفيدين الآخرين في الحصول على مؤشرات تمكنهم من تقييم استمرارية علاقتهم بالمنشأة.

ومن الواضح أن استمرارية علاقة هؤلاء المستفيدين بالمنشأة تعتمد، بالإضافة إلى عوامل أخرى، على قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر للرزق في حالة الموظفين أو كمصدر للسلع أو الخدمات في حالة العملاء أو كمستهلك للسلع والخدمات في حالة الموردين ومن الواضح إيراد أن قدرة المنشأة على الاستمرار كمصدر للرزق أو كمصدر للسلع أو الخدمات أو كمستهلك للسلع والخدمات تعتمد أساسا على قدرتها على تحقيق دخل كاف وتحويله إلى تدفقات نقدية كافية للوفاء بالتزاماتها عند استحقاقها واجراء توزيعات منتظمة على أصحاب حقوق رأس المال دون تقليص حجم عملياتها.

وعند تقييم هذه القدرة ينبغي على الموظفين والعملاء والموردين استخدام نفس المؤشرات التاريخية التي يحتاج إليها المستثمرون والمقرضون عند تقييم قدرة المنشأة على تحقيق تدفقات نقدية مرضية لهم.

يتضح من التحليل السابق إن قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين يشتركون في حاجاتهم إلى معلومات تدل على القدرة التاريخية للمنشأة على تحقيق الدخل وتحويله إلى تدفقات نقدية مرضية. ومن ثم يتعين على القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام أن تعطي هذه المعلومات في حدود قدرة المحاسبة المالية على إنتاج هذه المعلومات.

محدودية استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام

تمثل القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام المصدر الوحيد للمعلومات التي يحتاج إليها المستفيدون الخارجيون عن منشأة معينة عند اتخاذ قرارات تتعلق بتلك المنشأة. فاتخاذ قرارات تتعلق بمنشأة معينة يتطلب معلومات مختلفة يدخل بعضها في نطاق ما يمكن للمحاسبة المالية إنتاجه ويخرج بعضها عن هذا النطاق فليست وظيفة المحاسبة المالية والقوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام إنتاج وعرض جميع المعلومات التي يتطلبها اتخاذ القرارات المتعلقة بمنشأة معينة.

واعترافا بهذه الحقيقة يتطلب قانون الشركات من مجلس إدارة الشركة المساهمة ، بالإضافة إلى إعداد وعرض القوائم المالية السنوية إعداد تقرير سنوي يتضمن معلومات أخرى رأى القانون أهميتها للمساهمين عند اتخاذ القرارات كما تتطلب أنظمة وتعليمات أخرى من المنشأة إعداد وتقديم معلومات أخرى لأغراض اتخاذ قرارات معينة على وجه المثال: المعلومات الخاصة المتعلقة بتحديد الوعاء الضريبي أو المعلومات الخاصة المتعلقة بفتح الاكتتاب في أسهم المنشأة للعامة...الخ ويشير هذا إلى نقطة هامة تتعلق بحدود استخدام القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام. وتنبع هذه الحدود من مصدرين كما يلي:

أ. صعوبة إنتاج معلومات هامة معينة عن المنشأة بواسطة المحاسبة المالية.
ب. التناقض المحتمل بين احتياجات بعض قطاعات المستفيدين إلى معلومات معينة والاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين إلى المعلومات.

صعوبة إنتاج معلومات هامة معينة عن أداء المنشأة

١- تقييم أداء الإدارة بمعزل عن أداء المنشأة :

جرت العادة على اعتبار القوائم المالية أساسا لتقييم أداء الإدارة، بمعنى أن المالكين الحاليين يقررن في ضوء ذلك التقييم استمرارية إسناد أو عدم إسناد الوكالة إلى الإدارة. والسؤال الرئيسي الذي يدور في أذهان المالكين عادة هو مدى كفاءة الإدارة في استخدام موارد المنشأة وإدارة أموالها لتحقيق أهدافها. ومن البديهي أن تقييم أداء الإدارة يتوقف على أهداف من يجري هذا التقييم.

كما أنه من المعلوم أن الهدف المشترك للمالكين هو زيادة ما يؤول إليهم من تدفق نقدي مقابل استثماراتهم في المنشأة. ويتوقف تحقيق هذا الهدف – كما يتضح مما تقدم – على قدرة المنشأة نفسها على تحقيق تدفقات نقدية مرضية. ومعنى ذلك أن أصحاب المنشأة يستخدمون المعلومات المتعلقة بأداء المنشأة عند تقييم أداء الإدارة، ويرجع السبب في ذلك إلى أن المحاسبة المالية والقوائم المالية لا تستطيع أن تفصل بين أداء الإدارة وأداء المنشأة، فمن المؤكد أن أداء الإدارة يعتبر من العوامل التي تسهم في أداء المنشأة، غير أن هناك عوامل أخرى تؤثر في ذلك الأداء دون أن تخضع لسيطرة الإدارة. وبالتالي فان القوائم المالية لا تستطيع أن تقدم معلومات خاصة على الرغم من أهميتها لمساعدة المالكين على تقييم أداء الإدارة تقييما شاملا بمعزل عن أداء المنشأة.

٢- تقييم نجاح المنشأة في تحقيق أهداف غير مالية:

تعتمد المحاسبة المالية في إنتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة على قياس التأثير المالي للعمليات والأحداث والظروف على المركز المالي لتلك المنشأة ونتائج أعمالها.

وبالتالي تقتصر المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على معلومات تتعلق بالمركز المالي للمنشأة ونتائج أعمالها والتغيرات في مركزها المالي الناتجة من عمليات الاستثمار والتمويل المنعكسة في صورة مصادر أو استخدامات موارد المنشأة المالية خلال فترة معينة. ومن ثم يتطلب متابعة نجاح المنشأة في تحقيق أهداف لا تخضع للقياس المحاسبي المالي إلى مؤشرات تخرج عن نطاق محتويات القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام.

٣-المقاييس المباشرة للتدفقات النقدية في المستقبل:

تركز المحاسبة المالية في إنتاج المعلومات المتعلقة بمنشأة معينة أساسا على العمليات والأحداث والظروف التاريخية التي لها تأثير على المركز المالي لتلك المنشأة ونتائج أعمالها. ويعتمد القياس المباشر للتدفقات النقدية في المستقبل على التنبؤ بتأثير عمليات وأحداث وظروف المنشأة في المستقبل على تدفقاتها النقدية.

وبالتالي تخرج المقاييس المباشرة لتلك التدفقات النقدية عن نطاق المحاسبة المالية ونطاق المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام.

٤-المقاييس المباشرة للقيمة الحالية للمنشأة:

يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على إعطاء مؤشرات للقدرة التاريخية للمنشأة على تحقيق الدخل وتوليد التدفقات النقدية وعلاقة ذلك بالموارد الاقتصادية المتاحة للمنشأة وما يترتب عليها من حقوق.

والهدف الرئيسي من إعطاء هذه المؤشرات هو مساعدة قطاعات المستفيدين الخارجيين الرئيسيين في تقييم قدرة المنشأة على الاستمرار في توليد تدفقات نقدية مرضية في المستقبل وبالرغم من أن المؤشرات التي تحتوي عليها القوائم المالية تساعد المستثمرين في تقييم استثماراتهم في المنشأة وبالتالي اتخاذ القرارات فيما يتعلق بحيازة حق من حقوق الملكية أو الاستثمار في حيازة حق من هذه الحقوق، إلا أن المحاسبة المالية لا تهدف إلى إعطاء مقاييس مباشرة للقيمة الحالية لحق من حقوق الملكية في المنشأة، إذ تعتمد القيمة الحالية لحق من حقوق الملكية في المنشأة على عوامل كثيرة يخرج العديد منها عن نطاق العمليات والأحداث والظروف موضوع المحاسبة المالية.

٥- المقاييس المباشرة للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية أو إقراض المنشأة:

يقتصر دور المحاسبة المالية فيما يتعلق بالمعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام على إعطاء مؤشرات لقدرة المنشأة التاريخية على التغلب على الظروف السيئة واستغلال الفرص المتاحة أمامها وقدرتها على تحقيق الدخل وتوليد التدفقات النقدية وكفاية هذه التدفقات.

وبالتأكيد تساعد هذه المؤشرات المستثمرين والمقرضين، بالإضافة إلى عوامل أخرى، على تكوين تقديراتهم الشخصية للمخاطرة المتعلقة بامتلاك حق من حقوق الملكية أو إقراض المنشأة. ولكن ليست وظيفة المحاسبة المالية وبالتالي القوائم المالية ذات الغرض العام قياس هذه المخاطرة قياساً مباشراً.

التناقض المحتمل بين احتياجات المستفيدين للمعلومات

حتى تخدم أهداف القوائم المالية الغرض من إعدادها كركيزة من ركائز معايير المحاسبة المالية من الضروري التركيز على الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين من المعلومات التي يمكن للمحاسبة المالية إنتاجها.

وبدون هذا التركيز قد تحتوي الأهداف على اتجاهات متناقضة نظرا لتناقض احتياجات بعض المستفيدين، وتنصب الاحتياجات المشتركة للمعلومات حول قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية إيجابية وكفاية هذه التدفقات. ومن الواضح لنا أن المعلومات المتسقة مع الاحتياجات المشتركة للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين الذين تم تحديدهم في أهداف القوائم المالية سوف تفي باحتياجات قطاعات أخرى من قطاعات المستفيدين الخارجيين ولكن تتفاوت بصورة جزئية في درجة اكتمالها اعتمادا على الغرض أو الأغراض المحددة لكل قطاع من قطاعات المستفيدين الآخرين.

ويعني ذلك في معظم الأحوال إن قطاعات المستفيدين الآخرين قد يحتاجون إلى تعديل المعلومات التي تحتوي عليها القوائم المالية ذات الغرض العام، بدرجات متفاوتة، حتى تتناسب مع متطلباتهم من المعلومات. كما قد يعني ذلك في بعض الأحيان حاجة هذه القطاعات للحصول على تقارير خاصة من المنشأة موجهة لأغراضهم المحددة.

وتتركز قطاعات المستفيدين الخارجيين الآخرين الذين لم يركز عليهم بيان الأهداف في الجهات الحكومية المسئولة عن جباية الضرائب أو تخطيط وتوجيه الاقتصاد الوطني أو الرقابة على المنشآت. وتتمتع هذه الجهات بالسلطة التي لا تتوفر للمستفيدين الخارجيين الرئيسيين لتحديد المعلومات التي يحتاجونها من المنشآت.

ولا شك أن إعداد القوائم المالية الخارجية ذات الغرض العام وفقا لمعايير ملاءمة للاحتياجات المشتركة للمعلومات التي تم تحديدها في بيان الأهداف سوف يساعد هذه الجهات الحكومية على تحديد مدى ملاءمة المعلومات المعروضة لأغراضهم وبالتالي تحديد طبيعة ودرجة التعديل اللازمة لهذه المعلومات حتى تتلاءم تماما مع تلك الأغراض. وبذلك يكون بيان الأهداف والمعايير المترتبة عليه خطوة إيجابية في الوفاء بأغراض تلك الجهات الحكومية.

مصطلحات تهم مراجع الحسابات (٢)

الجزء الثاني من المقال الذي تم نشره في عدد تشرين أول (٢٠٠٢) رقم (١٠)

إعداد
كمال فتحي عبد اللطيف

عضوالمجمع العربي للمحاسبين القانونيين، عضو جمعية الضرائب المصرية

تناولنا في المقال السابق ستة مجموعات من المصطلحات التي تهم مراجع الحسابات طبقا لنوعية الموضوع ونقوم الآن باستكمال هذه المصطلحات طبقا لنفس الأساس الذي بدأنا به:

المجموعة السابعة: تخطيط وتوثيق المراجعة

خطر المراجعة المكن قبوله: مقياس لاستعداد المراجع لقبول احتواء القوائم المالية على تحريف كبير في ضوء مفهوم الأهمية النسبية بعد الانتهاء من المراجعة وإصدار تقرير نظيف.

تحليل أوراق العمل: جدول مدعم يظهر حركة حساب الأستاذ العام خلال إجمالي الفترة التي يتم فيها تنفيذ المراجعة.

النظام الأساسي: القواعد والإجراءات التي يتبناها حاملي الأسهم بالشركة وتتضمن تحديد السنة المالية ومسئولية وسلطات المديرين.

عقد الشركة: مستند قانوني يعرف الشركة ككيان اقتصادي منفصل ويشمل اسم الشركة وتاريخ إنشاءها وعدد الأسهم المصرح للشركة إصدارها ونوع النشاط الذي ستعمل فيه.

محاضر الشركة: سجل رسمي لاجتماعات كل من مجلس الإدارة والمساهمين ويتم فيه توثيق أمور مثل إعلان التوزيعات والتصديق على العقود.

الملف الجاري: يضم هذا الملف جميع برامج المراجعة وأوراق العمل الخاصة بالسنة المالية محل التدقيق.

خطاب التوثيق: خطاب يرسله المدقق إلى العميل الجديد يوضح فيه فهمه لمسئولياته كما يحدد فيه نطاق عمله.

الخطر الطبيعي: مقياس لتقدير المراجع لوجود تحريف جوهري في ضوء مفهوم الأهمية النسبية في جانب ما قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار.

الملف الدائم: يضم هذا الملف المعلومات ذات الطبيعة الدائمة والتي تزود المدقق بالمعلومات الأساسية الضرورية من سنة لأخرى.

التمهيد للتخطيط في المراجعة: ويشمل الآتي:

أ. تحديد ما إذا كان سيتم قبول عميل جديد.
ب. الاستمرار في التعامل مع عميل.
ج. التعرف على أسباب طلب العميل للمراجعة.
د. الحصول على خطاب التعاقد.
هـ. اختيار فريق المراجعة.

العمليات مع الأطراف ذات العلاقة: هي العمليات المالية التي يمكن أن لا تحقق المنشأة منها الفائدة بالكامل نظرا لوجود علاقة خاصة مع طرف آخر.

ميزان أو قائمة المراجعة في أوراق العمل: جدول مدعم للتفاصيل التي يتكون منها الرصيد الختامي لحساب بدفتر الأستاذ العام.

أوراق العمل: تعتبر أوراق العمل مملوكة للمراجع لأنه هو الذي قام بانشاءها بطريقه مستقلة للإستخدام الخاص وتشمل الإجراءات التي يتم تطبيقها والاختبارات التي يتم تنفيذها والمعلومات التي يتم الحصول عليها والاستنتاجات التي يتم التوصل إليها في المراجعة.

ميزان المراجعة: قائمة بالحسابات في دفتر الأستاذ العام وأرصدتها الختامية.

المجموعة الثامنة: الأهمية النسبية والخطر

التحريف المقبول: مقدار الأهمية النسبية المخصص على رصيد حساب معين يستخدم في تخطيط المراجعة.

خطر المراجعة المكن قبوله: مقياس لرغبة المراجع في قبول القوائم المالية التي تحتوي على تحريف جوهري بعد انتهاء المراجعة وإصدار تقرير نظيف.

تخصيص الحكم الأولي عن الأهمية النسبية: عملية يتم من خلالها تخصيص قيمة التحريف الذي يعد جوهريا في ضوء الأهمية النسبية بناء على الحكم الأولي للأهمية النسبية لكل حساب في الميزانية.

التأكد في المراجعة: هو متمم لخطر المراجعة المكن قبوله حيث يعتبر القول عن وجود خطر مراجعة مقبول مقداره ٢٪ عن وجود تأكد مقداره ٩٨٪ ويطلق عليه أيضا التأكد العام أو مستوى التأكد.

نموذج خطر المراجعة: نموذج رسمي يعكس العلاقات بين خطر المراجعة المكن قبوله والخطر الطبيعي وخطر الرقابة وخطر الاكتشاف المخطط.

خطر الأعمال: خطر تعرض المراجع او منشأة المحاسبة للضرر بسبب العلاقة مع العميل على الرغم من صحة تقرير المراجعة الذي يتم إصداره.

خطر الرقابة: مقياس لتقدير المراجع لاحتمال وجود تحريفات تزيد عن قيمة الخطأ المحتمل في مجموعة فرعية لن يتم منعها أوكشفها بواسطة الرقابة الداخلية للعميل.

الخطر الطبيعي: مقياس لتقدير المراجع لاحتمال وقوع تحريفات جوهرية في مجموعة فرعية قبل أن يتم أخذ فعالية الرقابة الداخلية في الاعتبار.

الأهمية النسبية: مقدار الحذف أو التحريف في المعلومات المحاسبية في ضوء الظروف المحيطة الذي يحتمل أن يؤدي إلى تغير حكم شخص مناسب يعتمد على هذه المعلومات أو يحتمل أن يؤثر في حكم الشخص المناسب من خلال الحذف أو التحريف.

الحكم الأولي عن الأهمية النسبية: القيمة القصوى للتحريفات التي يعتقد المراجع أنها موجودة بالقوائم المالية ولا تؤثر على قرارات المستخدمين المناسبين يتم استخدامها في تخطيط المراجعة.

الحكم المعدل عن الأهمية النسبية: التغير في الحكم الأولي للمراجع عن الأهمية النسبية عندما يجد أن الحكم الأولي كان كبيرا جدا أو صغيرا جدا.

الخطر: مدى قبول المراجع لوجود مستوى معين عن عدم التأكد خلال وظيفة المراجعة.

خطأ المعاينة: ينتج بسبب اختيار المراجعة لجزء فقط من المجتمع.

التحريف المقبول: مقدار الأهمية النسبية المخصص على رصيد حساب معين يستخدم في تخطيط المراجعة.

المجموعة التاسعة: الرقابة الداخلية وتقدير خطر الرقابة

خطر الرقابة المقدر: مقياس لتوقع المراجع بأن الرقابة الداخلية لن تمنع وقوع الانحرافات الجوهرية ولن يكتشفها ويصححها في حالة وقوعها ويتم تقدير خطر الرقابة لكل هدف مراجعه مرتبط بالعمليات المالية في كل دائرة من العمليات المالية.

دليل الحسابات: قائمة بكافة الحسابات في الوحدة الاقتصادية يتم من خلالها تبويب الحسابات إلى حسابات خاصة بالميزانية وحسابات خاصة بقائمة الدخل.

التواطؤ: تعاون بين العاملين لاختلاس النقدية أو المخزون أو باقي الأصول الأخرى.

أنشطة الرقابة: مجموعة نظم الرقابة المالية الاخرى التي تضعها الإدارة بقصد:

أ. تسيير نشاط المنشأة بطريقة فعالة وسليمة.
ب. التأكد من الإلتزام بالسياسات الإدارية.
ج. المحافظة على الأصول.
د. اكتمال ودقة السجلات إلى أقصى حد ممكن.

ويطلق على جزئي نظام الرقابة الداخلية مصطلح ضوابط.

بيئة الرقابة: التصرفات والسياسات والإجراءات التي تعكس اتجاهات الإدارة العليا –أعضاء مجلس الإدارة – الملاك –بشأن الرقابة الداخلية وأهميتها للوحدة الاقتصادية.

خريطة التدفق: تصوير بالرسم البياني لمستندات وسجلات العميل وتتابع تشغيلها.

قائمة إستقصاء الرقابة الداخلية: سلسلة من الأسئلة الخاصة بالرقابة الداخلية في كافة جوانب المراجعة سيتم استخدامها كوسيلة توضيح للمراجع عن الجوانب غير الملائمة في الرقابة الداخلية.

أوجه القصور في الرقابة الداخلية: عدم وجود أنواع ملائمة من الرقابة تزيد أوجه القصور في الرقابة الداخلية من خطر وقوع التحريفات في القوائم المالية.

خطاب الإدارة: خطاب يوجهه المراجع إلى العميل يفصل منه نقاط الضعف التي صادفها في نظام الرقابة الداخلية وكذلك اقتراحاته لعلاج هذا الضعف.

الفصل بين الواجبات: الفصل بين الأنشطة التالية داخل المنظمة:

١. حماية الأصول.
٢. المحاسبة.
٣. الترخيص.
٤. المسئولية عن التشغيل.

الاعتماد على المراجعة الداخلية: قبل اتخاذ القرار من حيث إمكانية الاعتماد على المراجعة الداخلية يجب تقدير الأمور التالية:درجة الاستقلالية – مدى وأهداف وظيفة المراجعة الداخلية– العناية المهنية اللازمة – الكفاءة الفنية– تقارير المراجعة الداخلية – مستوى الموارد المتوفرة.

سمات الرقابة الداخلية: تشمل ثمانية سمات وهي – التنظيم – فصل الواجبات – الضوابط المادية – تفويض الصلاحيات –الموافقة والحساب والمحاسبة – الموظفين والإشراف و الإدارة.

المجموعة العاشرة: خطة المراجعة الشاملة وبرنامج المراجعة

الإجراءات التحليلية: استخدام المقارنات والعلاقات لتحديد مدى منطقية أرصدة الحسابات أو أية بيانات أخرى.

عملية مراحل المراجعة: توجد أربعة جوانب للمراجعة المكتملة:

١. تخطيط وتصميم منهج المراجعة.
٢. تنفيذ اختبارات الرقابة والاختبارات الأساسية للعمليات.
٣. تنفيذ الإجراءات التحليلية والاختبارات التفصيلية للأرصدة.
٤. إستكمال المراجعة وإصدار تقرير المراجعة.

إجراءات التوصل للفهم: الإجراءات التي يستخدمها المراجع لجمع الأدلة عن تصميم وتنفيذ أنواع معينة من الرقابة.

الاختبارات الأساسية للعمليات: إجراءات المراجعة الخاصة باختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحديد مدى تحقق أهداف المراجعة المرتبطة بالعمليات في كل فئة من العمليات.

اختبارات الرقابة: إجراءات المراجعة التي يتم استخدامها لإختبار مدى فاعلية أنواع الرقابة لدعم تخفيض خطر الرقابة المقدر.

الاختبارات التفصيلية للأرصدة : إجراءات المراجعة التي يتم استخدامها لاختبار الأخطاء والمخالفات النقدية لتحرير ما إذا كانت أهداف المراجعة الخاصة بالأرصدة قد تم تحقيقها لكل رصيد حساب رئيسي.

أنواع الاختبارات: الفئات الخمس لاختبارات المراجعة التي يستخدمها المراجع لتحديد مدى عدالة القوائم المالية وهي إجراءات التوصل لفهم الرقابة الداخلية – اختبارات الرقابة – الاختبارات الأساسية للعمليات – الإجراءات التحليلية –الاختبارات التفصيلية للأرصدة.

المجموعة الحادية عشر: دورة المبيعات

وظائف الأعمال في قسم المبيعات والتحصيل: تتمثل في الأنشطة الرئيسية التي يجب أن تقوم بها المنظمة لتنفيذ وتسجيل العمليات المالية الخاصة بالمنشأة التي تتعلق بالمبيعات النقدية المحصلة – مردودات ومسموحات المبيعات – شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل والديون المعدومة.

العمليات في قسم المبيعات: تعبر عن العمليات النموذجية في قسم المبيعات والتحصيل وتشمل المبيعات النقدية المحصلة ومردودات ومسموحات المبيعات – شطب الحسابات غير القابلة للتحصيل والديون المعدومة.

الاختلاس المرحلي من أرصدة المدينين: إرجاء تسجيل القيود الخاصة بتحصيل أرصدة المدينين لإخفاء العجز الموجود بالنقدية وهو نمط متعارف علية من الغش.

التحقق من النقدية المحصلة: إجراءات للمراجعة لإختبار ما إذا كانت النقدية المحصلة التي تم تسجيلها قد تم إيداعها بحساب البنك عن طريق تسوية إجمالي النقدية المحصلة والمسجلة في يومية النقدية المحصلة لفترة محددة مع الإيداعات الفعلية بالبنك.

دورة المبيعات والتحصيل: تشمل القرارات وعمليات التشغيل الضرورية لتحويل ملكية البضائع والخدمات إلى العملاء بعد أن يتم إتاحتها للبيع وتبدأ بطلب يقدمه العميل وتنتهي بتحويل المواد والخدمات إلى حساب المدينين وأخيرا يتم تحويلها إلى النقدية.

الاختبارات الأساسية للعمليات في دورة المبيعات والتحصيل: تتمثل في إجراءات المراجعة الخاصة بإختبار الأخطاء والمخالفات لتحديد ما إذا كان قد تم تحقيق أهداف المراجعة المرتبطة بالقوائم المالية في كل فئة من فئات العمليات المالية بدورة المبيعات والتحصيل.

إختبارات الرقابة في دورة المبيعات و التحصيل: إجراءات المراجعة التي يتم تنفيذها لتحديد مدى فاعلية تصميم وتنفيذ أنواع محددة من الرقابة الداخلية.

المجموعة الثانية عشر: العينة

الصفة: الخصائص التي يتم إختبارها في المجتمع.

معاينة الصفات : أسلوب إحصائي إحتمالي لتقييم العينة ينتج عنها تقدير نسب العناصر في المجتمع التي تحتوي على خاصية أو صفة تكون محلا للإهتمام.
معاينة المجموعة: أسلوب غير احتمالي لإختبار العينة يتم من خلاله إختبار العناصر وفقا لتسلسل بمقياس معين.
معدل الإستثناء الأعلى المحسوب: الحد الأعلى لمعدل الإستثناء بالمجتمع عند مستوى معين من الخطر المقبول لتقدير خطر الرقابة على نحو منخفض جدا.
الإختبار المباشر للعينة: وسيلة غير إحتمالية لإختيار العينة يتم من خلاله إختيار كل عنصر في العينة بناء على بعض معايير الحكم الشخصي التي يضعها المراجع.
معدل الإستثناء المقدر بالمجتمع: معدل الإستثناء الذي يتوقع المراجع إكتشافه في المجتمع قبل أن يقوم بالاختبارات.
معدل الاستثناء: النسبة المئوية للعناصر في المجتمع التي تشمل الإستثناءات في أنواع الرقابة التي تم تصميمها أو تتعلق بالصحة النقدية.
الإختبارات بالمصادفة: وسيلة غير إحتمالية لإختبار العينة يتم من خلالها إختبار العناصر بدون النظر إلى حجمها ومصدرها أو أية صفات أخرى.
حجم العينة الأولي:حجم العينة التي يتم تحديده وفقا للحكم الشخصي المهني أو من خلال الجداول الإحصائية.
معاينة الحكم الشخصي: إستخدام الحكم الشخصي المهني بدلا من الأساليب الإحتمالية لإختبار عناصر العينة لإختبارات المراجعة.
الإختيار غير الإحتمالي للعينة: أسلوب لإختيار العينة يقوم المراجع من خلاله باستخدام الحكم الشخصي المهني لإختيار العناصر من المجتمع.
معدل الحدوث: نسبة العناصر في المجتمع التي تحتوي على صفة محددة إلى إجمالي العدد لعنصر المجتمع.
العينة العشوائية: عينة يكون فيها لكل مجموعة ممكنة من العناصر في المجتمع إحتمال متساوي للدخول في العينة.
خطر المعاينة: إحتمال الإستثناء الموجود على نحو طبيعي عند إجراء إختبارات على عدد من العناصر يقل عن كافة عناصر المجتمع يمكن تخفيض خطر المعاينة عن طريق زيادة حجم العينة وإستخدام الأسلوب المناسب لإختيار عناصر العينة من المجتمع.
المعاينة الإحصائية: إستخدام أساليب القياس الرياضية لحساب نتائج إحصائية رسمية والتوصل لتعبير كمي عن خطر المعاينة.

وإلى لقاء مع مجموعة أخرى.

المصدر:عدة مراجع مختلفة

معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المعدل عام ١٩٩٣)

من كتاب معايير المحاسبة الدولية ٢٠٠٠ الذي صدر عن المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، حيث تم ترجمة المعايير الى اللغة العربية ، وهي الترجمة الموحدة المعتمدة من لجنة المعايير المحاسبية الدولية.

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي المعدل على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو ما بعد ذلك التاريخ. ويحل محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي والعشرون "المحاسبة عن آثار التغيرات في معدلات صرف العملات الأجنبية".

لا يتناول المعيار المحاسبي الدولي ٢١ محاسبة التحوط لبنود العملات الأجنبية (فيما عدا البنود المتعلقة في الاستثمارات بعملات أجنبية) أن المعيار المحاسبي الدولي ٩٣ الأدوات المالية : الإعتراف والقياس يتناول هذا الموضوع. تم عام ١٩٩٨ تعديل الفقرة ٢ من المعيار المحاسبي الدولي ٢١ لتشير إلى معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية : الاعتراف والقياس.

في عام ١٩٩٩ تم تعديل الفقرة ٤٦ لتحل محل المرجعيات لمعيار المحاسبة الدولي ١٠، الأمور الطارئة والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية العمومية بالمرجعيات لمعيار المحاسبة الدولي ١٠ (المعدل في ١٩٩٩) الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

هناك تفسيران للجنة الدائمة للتفسيرات يتعلقان بالمعيار المحاسبي الدولي ٢١ :

- التفسير -٧ ، إدخال عملة اليورو
- التفسير - ١١ الصرف الأجنبي - رسملة الخسائر الناجمة عن التخفيضات الحادة في سعر العملات.

المحتويات

معيار المحاسبة الدولي ٢١(المعدل عام ١٩٩٣)

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الهدف	رقم الفقرة
النطاق	١-٦
تعاريف	٧
المعاملات بالعملات الأجنبية	٨-٢٢
الإعتراف الأولي	٨-١٠
تقديم التقرير بتواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة	١١-١٢
الإعتراف بفروقات أسعار الصرف	١٣-٢٢

نشرة المجمع العربي للمحاسبين القانونيين-كانون الثاني ٢٠٠٣

صافي الإستثمار في منشأة أجنبية	١٧-١٩
المعالجة البديلة المسموح بها	٢٠-٢٢
القوائم المالية للعمليات الأجنبية	٢٣-٤٠
تصنيف العمليات الأجنبية	٢٣-٢٦
العمليات الأجنبية المكملة	
لعمليات المنشأة معدة التقرير	٢٧-٢٩
المنشآت الأجنبية	٣٠-٣٦
التخلص من المنشأة الأجنبية	٣٧-٣٨
التغيير في تصنيف العمليات الأجنبية	٣٩-٤٠
كافة التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	٤١
الآثار الضريبية لفروقات أسعار الصرف	٤١
الإفصـــــاح	٤٢-٤٧
أحكام انتقالية	٤٨
تاريخ التطبيق	٤٩

معيار المحاسبة الدولي ٢١ (المعدل عام ١٩٩٣)

آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

يجب قراءة المعايير المطبوعة بالخط المائل الغامق في إطار التوجيهات العامة وإرشادات التطبيق في هذا المعيار وفي إطار المقدمة للمعايير المحاسبية الدولية، وليس القصد من المعايير المحاسبية الدولية أن تطبق على البنود غير المادية .

الهـــــدف

يمكن أن يقوم المشروع بنشاطات أجنبية بطريقتين . حيث يمكن أن يكون له معاملات بعملات أجنبية أو يكون له عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في البيانات المالية للمشروع ، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المشروع معدة التقرير، كما يجب ترجمة البيانات المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المشروع معدة التقرير. أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

النطـــاق

١- يجب أن يطبق هذا المعيار في :

أ -المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية ، و
ب-ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في البيانات المالية للمشروع بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية.

٢- لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في منشأة أجنبية. أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط ، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط، فسيتم التعامل معها في المعيار المحاسبي الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

٣- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي و العشرون، المحاسبة عن أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية، مصادق عليه في ١٩٨٣.

٤- لا يحدد هذا المعيار العملة التي يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن يستخدم المشروع عادة عملة البلد الذي يقطن فيه. أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فان هذا المعيار يتطلب الإفصاح عن سبب استخدام تلك العملة. كما يتطلب المعيار الإفصاح عن سبب أي تغير في عملة تقرير المشروع .

٥- لا يتعامل هذا المعيار مع إعادة عرض البيانات المالية للمشروع من عملة التقرير إلى عملة أخرى لملاءمتها للمستخدمين المعتادين على تلك العملة أو لأغراض مشابهة.

٦- لا يتعامل هذا المعيار مع عرض للتدفقات النقدية الناشئة عن معاملات في العملات الأجنبية وترجمة التدفقات النقدية للعمليات الأجنبية في قائمة التدفقات النقدية (أنظر المعيار المحاسبي الدولي السابع ، قوائم التدفق النقدي).

تعاريـــف

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

المنشأة الأجنبية هي منشأة تابعة أو منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو فرع لمشروع معد التقرير توجد نشاطاته أو تتم في بلد غير بلد المشروع معد التقرير.
المنشأة الأجنبية هي عملية أجنبية نشاطاتها ليست جزء مكملاً لنشاطات المشروع معد التقرير.
عملة التقرير هي العملة المستخدمة في عرض البيانات المالية.
العملة الأجنبية هي عملة عدا عملة التقرير للمشروع.
سعر الصرف هو معدل التبادل بين عملتين.
فرق سعر الصرف هو الفرق الناتج عن التقرير عن نفس عدد وحدات العملة الأجنبية في عملة التقرير باستخدام أسعار صرف مختلفة.
سعر الإغلاق: هو سعر الصرف الفوري بتاريخ الميزانية العمومية.
صافي الاستثمار في منشأة أجنبية هو حصة المشروع معد التقرير في صافي أصول تلك المنشأة الأجنبية.
البنود النقدية : هي أموال محتفظ بها وأصول والتزامات سوف تستلم أو تدفع بمبالغ نقدية ثابتة أو قابلة للتحديد.
القيمة العادلة هي المبلغ الذي يمكن مبادلة الأصل به أو سداد الالتزام ما بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

المعاملات بالعملة الأجنبية

الإعتراف الأولي

٨- المعاملة بالعملة الأجنبية هي معاملة محددة أو تتطلب التسوية بعملة أجنبية، بما في ذلك المعاملات الناشئة عن قيام المنشأة بما يلي:

أ -شراء أو بيع سلع أو خدمات أسعارها محددة بعملة أجنبية.

ب–إقراض أو اقتراض أموال عندما تكون المبالغ المستحقة لها أو عليها محددة بعملة أجنبية.
ج–تصبح طرفاً في عقد تبادل عملة أجنبية غير منجز، أو
د–تمتلك أو تتخلص من أصول أو تتكبد أو تسدد التزامات محددة بعملة أجنبية.

٩– يجب أن تسجل المعاملة بالعملة الأجنبية، عند الاعتراف الأولي بها بعملة التقرير، بالمبلغ الناتج عن ضرب مبلغ المعاملة الأجنبية بسعر الصرف السائد بينها وبين عملة التقرير بتاريخ المعاملة.

١٠– غالباً ما يشار إلى سعر الصرف بتاريخ المعاملة بالسعر الفوري. ولكن لأسباب عملية فإنه غالباً ما يستخدم معدل صرف تقريبي للمعدل الفعلي بتاريخ العملية، على سبيل المثال، متوسط المعدل للأسبوع أو الشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية خلال تلك الفترة. ولكن إذا كانت معدلات الصرف تتغير بشكل كبير جداً فإن استخدام متوسط الفترة قد يكون غير موثوق به.

تقديم التقرير في تواريخ الميزانيات العمومية اللاحقة

١١– في تاريخ كل ميزانية عمومية:

أ –يجب التقرير عن البنود النقدية بالعملة الأجنبية باستخدام سعر الإقفال.
ب–يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالتكلفة التاريخية والمحددة بعملة أجنبية باستخدام سعر الصرف بتاريخ المعاملة، و
ج–يجب التقرير عن البنود غير النقدية المحتفظ بها بالقيمة العادلة والمحددة بعملة أجنبية باستخدام أسعار الصرف السائدة عند تحديد تلك القيم.

١٢– تتحدد القيمة المسجلة لبند بموجب المعايير المحاسبية الدولية ذات العلاقة. على سبيل المثال، بعض الأدوات المالية والممتلكات والمصانع والمعدات يمكن أن تقاس بالقيمة العادلة أو التكلفة التاريخية. سواء تم تحديد القيمة المرحلة بناءً على التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة، فإن المبالغ المحددة لبنود العملة الأجنبية يجب التقرير عنها بعملة التقرير بموجب هذا المعيار.

الاعتراف بفروقات الصرف

١٣– تبين الفقرات من ١٥ إلى ١٨ المعالجة المحاسبية المطلوبة بخصوص فروقات صرف العملة المتعلقة بالمعاملات بالعملة الأجنبية. تشمل هذه الفقرات معالجة نقطة المرجعية لفروقات الصرف التي تنتج عن التخفيض الحاد لقيمة العملة أو الهبوط في قوتها الشرائية الذي لا يوجد وسائل عملية للتحوط ضده والذي يؤثر على الالتزامات التي لا يمكن تسديدها والتي تنشأ مباشرة عن تملك حديث لأصول تستحق السداد بعملة أجنبية. بينما يتم بيان المعالجة البديلة المسموح بها لمثل هذه الفروقات في الفقرة ٢١.

١٤– لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية فيما عدا تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في وحدة أجنبية. أما بالنسبة للأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط يتم التعامل معها في معيار المحاسبة الدولي ٣٩ الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

١٥– إن فروقات الصرف الناشئة عن تسوية بنود نقدية أو عن التقرير عن بنود نقدية للمشروع بمعدلات مختلفة عن تلك التي سبق وأن سجلت بها أولياً خلال الفترة، أو تم التقرير عنها في بيانات مالية سابقة، يجب الاعتراف بها كدخل أو كمصروف في الفترة التي تنشأ فيها، باستثناء فروقات الصرف التي يتم معالجتها بموجب الفقرتين ١٧و١٩.

١٦– ينتج فرق سعر الصرف عن التغيير في معدل الصرف بين تاريخ العملية وتاريخ التسديد لأي بنود نقدية ناشئة من عملية بالعملة الأجنبية. عندما يجري سداد العملية خلال نفس الفترة المحاسبية التي حدثت فيها، فإنه يعترف بكامل فرق الصرف في تلك الفترة. ولكن عندما يتم سداد العملية في فترة محاسبية لاحقة فإنه يجري تحديد فرق سعر الصرف المعترف به في كل فترة تقع قبل فترة التسديد بموجب التغير في أسعار الصرف خلال تلك الفترة.

صافي الاستثمار في منشأة أجنبية

١٧– يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن البند النقدي الذي يشكل في جوهره جزء من صافي استثمار المشروع في منشأة أجنبية كحقوق مالكين في القوائم المالية للمشروع حتى يتم التخلص من صافي الإستثمار، حيث يجب عندئذ الاعتراف بها كدخل أو مصروف بموجب الفقرة ٣٧.

١٨– قد يكون لدى المشروع بند نقدي يستحق القبض من منشأة أجنبية أو الدفع لها. وعندما لا يجري التخطيط لسداد البند وليس من المحتمل حدوث ذلك في المستقبل المنظور فإنه يعتبر من ناحية جوهرية، إمتداد أو تخفيض لصافي استثمار المنشأة في تلك المنشأة الأجنبية. وقد تتضمن مثل هذه البنود النقدية الذمم المدينة طويلة الأجل أو القروض ولكنها لا تضم الذمم المدينة أو الدائنة التجارية.

١٩– يجب تصنيف فروقات الصرف الناشئة عن التزام بالعملة الأجنبية تمت المحاسبة عنه كتحوط لصافي إستثمار المشروع في منشأة أجنبية كحقوق مالكين في البيانات المالية للمشروع حتى التخلص من صافي الاستثمار، حيث يجب عندئذ الاعتراف بها كدخل أو مصروف بموجب الفقرة ٣٧.

المعالجة البديلة المسموح بها

٢٠– إن معالجة نقطة المرجعية لفروقات الصرف الواردة في الفقرة ٢١ قد تم بيانها في الفقرة ١٥.

٢١– يمكن أن تنتج فروقات الصرف عن تخفيض أو هبوط حاد لعملة لا يوجد وسائل عملية للتحوط ضدها والتي تؤثر على التزامات لا يمكن تسويتها وتنشأ مباشرة عن تملك حديث لأصل مسعر بعملة أجنبية. يجب شمول مثل هذه الفروق في القيمة المرحلة للأصل المرتبط بها، شريطة أن لا تزيد القيمة المرحلة المعدلة عن الأقل لكل من تكلفة الاستبدال أو المبلغ القابل للاسترداد من بيع أو استخدام الأصل.

٢٢– لا يتم شمول فروقات الصرف في القيمة المسجلة للأصل إذا كان المشروع قادر على سداد أو تغطية التزامه في العملة الأجنبية الناشئ عن تملك الأصل. إلا أن، خسائر الصرف تعتبر جزء من التكاليف المتعلقة مباشرة بالأصل عندما لا يمكن سداد الالتزام ولا يوجد وسائل عملية للتحوط ضدها، على سبيل المثال، عندما

يكون هناك تأخير في الحصول على عملات أجنبية نتيجة للرقابة على الصرف الأجنبي. لذلك فإنه وفقاً لأسلوب المعالجة البديلة المسموح بها تعتبر تكلفة الأصل المسعر بعملة أجنبية هي مبلغ عملة التقرير التي يجب على المشروع في النهاية دفعها لسداد الالتزام الناشئ مباشرة عن تملك الأصل حديثاً.

القوائم المالية للعمليات الأجنبية

تصنيف العمليات الأجنبية

٢٣- تعتمد الطريقة المستخدمة لترجمة القوائم المالية لعملية أجنبية على طريقة تمويل وتشغيل العملية بالنسبة للمشروع معد التقرير. لهذا الغرض تصنف العمليات الأجنبية "كعمليات أجنبية مكملة لعمليات المشروع معد التقرير "أو كمنشآت أجنبية".

٢٤- يتم القيام بالعمليات الأجنبية المكملة لعمليات المشروع معد التقرير على أنها امتداد لعملياته. على سبيل المثال، قد تكون العمليات الأجنبية فقط لبيع بضائع مستوردة من المشروع معد التقرير وإرسال المتحصلات للمشروع معد التقرير. في مثل هذه الحالات، يكون للتغير في سعر الصرف بين عملة التقرير وعملة البلد الذي تتم فيه العمليات الأجنبية تأثير فوري على التدفقات النقدية من عمليات المشروع معد التقرير. لذلك يؤثر التغير في سعر الصرف على البنود النقدية الافرادية المحتفظ بها في العمليات الأجنبية وليس صافي استثمار المشروع معد التقرير في تلك العمليات.

٢٥- بالمقابل، تقوم المنشأة الأجنبية بالعديد من العمليات مثل تجميع النقد و البنود النقدية الأخرى، وتكبد مصروفات، وتوليد دخل، وربما الاقتراض، باستخدام عملتها المحلية إلى حد كبير. كما يمكن أن تدخل في معاملات بالعملات الأجنبية بما في ذلك معاملات بعملة التقرير.

عند وجود تغير في سعر الصرف بين عملة التقرير والعملة المحلية، فإنه لا ينشأ أو ينشأ قليل من التأثير فقط على التدفقات النقدية الحالية والمستقبلية من عمليات سواء على المنشأة الأجنبية أو على المشروع معد التقرير. يؤثر التغير في سعر الصرف على صافي استثمار المشروع معد التقرير في المنشأة الأجنبية وليس البنود النقدية أو غير النقدية المحتفظ بها من قبل المنشأة الأجنبية.

٢٦- تدل المؤشرات التالية على أن العمليات الأجنبية تعتبر منشأة أجنبية بدلاً من اعتبارها كعمليات أجنبية تشكل جزءاً من عمليات المشروع معد التقرير:

أ - بينما قد يتحكم المشروع معد التقرير بالنشاطات الأجنبية إلا أن هذه النشاطات تتم بدرجة كبيرة من الاستقلالية عن عمليات المشروع معد التقرير.

ب- العمليات مع المشروع معد التقرير ليست نسبة عالية من نشاطات العملية الأجنبية.

ج- يجري تمويل النشاطات العملية الأجنبية بشكل رئيسي من عملياتها الخاصة أو من الإقتراض المحلي وليس من المشروع معد التقرير.

د- بشكل رئيسي يتم دفع أو سداد تكاليف العمل والمواد والأجزاء الأخرى لمنتجات أو خدمات العملية الأجنبية بالعملة المحلية وليس بعملة المشروع معد التقرير.

هـ- تتم مبيعات العملية الأجنبية بشكل رئيسي في عملات غير عملة المشروع معد التقرير.

و-التدفقات النقدية للمشروع معد التقرير معزولة عن النشاطات اليومية للعمليات الأجنبية وليست متأثرة مباشرة بنشاطاتها.

يمكن التوصل للتصنيف المناسب لكل نشاط عمليات، من حيث المبدأ من المعلومات الحقيقة المتعلقة بالمؤشرات أعلاه. في بعض الحالات قد يكون تصنيف العملية الأجنبية كمنشأة أجنبية أو كعمليات مكملة للمشروع معد التقرير غير واضح، ويكون الاجتهاد والتقدير الشخصي ضرورياً لتحديد التصنيف المناسب.

العمليات الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع معد التقرير

٢٧- بالنسبة للبيانات المالية للعمليات الأجنبية التي تعتبر مكملة لعمليات المشروع معد التقرير يجب أن يتم ترجمتها باستخدام المعايير والإجراءات الواردة في الفقرات ٨-٢٢ كما لو أن المعاملات في العمليات الأجنبية تخص المشروع معد التقرير نفسه.

٢٨- يجري ترجمة البنود الإفرادية في القوائم المالية للعمليات الأجنبية كما لو أن المشروع معد التقرير كانت هي التي اشتركت في هذه العمليات . ويجري ترجمة تكلفة واستهلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات باستخدام سعر الصرف بتاريخ شراء الأصل، أو إذا كان الأصل مسجلاً" بالقيمة العادلة فيستخدم السعر السائد بتاريخ التقييم. يجري ترجمة تكلفة المخزون بأسعار الصرف الموجودة عند تكبد التكاليف . ويجري ترجمة المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق للأصل باستخدام سعر الصرف الموجود عندما تم تحديد المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق، فمثلاً" عندما يتم تحديد القيمة القابلة للتحقق لبند في المخزون بعملة أجنبية فإن هذه القيمة يتم ترجمتها باستخدام سعر الصرف في تاريخ تحديد القيمة القابلة للتحقق . لذلك، فإن السعر المستخدم عادة هو سعر الإقفال . قد تدعو الحاجة لإجراء تعديلات من أجل تخفيض القيمة المرحلة للأصل في البيانات المالية للمشروع معد التقرير إلى المبلغ القابل للإسترداد أو القيمة القابلة للتحقق حتى لو لم تكن تلك التعديلات ضرورية في البيانات المالية للعملية الأجنبية. في المقابل، فقد تدعو الحاجة لإلغاء التعديلات التي جرت في البيانات المالية للعملية الأجنبية من البيانات المالية للمشروع معد التقرير.

٢٩- لأسباب عملية، يجري غالبا" استخدام سعر تقريبي للسعر الحقيقي بتاريخ العملية ، على سبيل المثال ، يمكن استخدام سعر متوسط للأسبوع أو للشهر لكافة المعاملات في كل عملة أجنبية تحدث خلال الفترة. ولكن إذا كانت أسعار الصرف متقلبة كثيراً فإن إستخدام المعدل المتوسط يكون غير موثوق به.

المنشآت الأجنبية

٣٠- يجب على المشروع معد التقرير استخدام الإجراءات التالية عند ترجمة البيانات المالية للمنشأة الأجنبية لإدماجها في قوائمها المالية:

أ -ترجمة الأصول والإلتزامات ، النقدية منها أو وغير النقدية للمنشاة الأجنبية بسعر الإقفال

ب-ترجمة بنود الدخل والمصروف للمنشأة الأجنبية حسب أسعار الصرف بتواريخ العمليات ، ما عدا إذا كانت المنشأة

الأجنبية تضع تقاريرها بعملة اقتصاد عالي التضخم، حيث في هذه الحالة يجب ترجمة بنود الدخل والمصروف بسعر الإقفال ، و

ج-يجب تصنيف كافة فروقات الصرف الناتجة كحقوق ملكية حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار.

٣١- لأسباب عملية ، يجري غالباً استخدام سعر تقريبي لأسعار الصرف الفعلية ، على سبيل المثال يستخدم سعر متوسط للفترة لترجمة بنود الدخل والمصروف للعملية الأجنبية.

٣٢- ينتج عن ترجمة القوائم المالية للمنشأة الأجنبية الإعتراف بفروقات الصرف الناشئة عن :

أ -ترجمة بنود الدخل والمصروف بأسعار صرف في تواريخ العمليات، والأصول والالتزامات بسعر الإقفال.

ب-ترجمة صافي الاستثمار الافتتاحي في المنشأة الأجنبية بسعر صرف مختلف عن ذلك الذي تم استخدامه في التقرير عنه سابقاً ، و

ج-تغيرات أخرى بحقوق المالكين في المنشأة الأجنبية.

لا يتم الاعتراف بفروقات الصرف هذه كدخل أو مصروفات للفترة لأن للتغيرات في اسعار الصرف أثر بسيط أو ليس لها أي أثر مباشر على التدفقات النقدية الحاضرة أو المستقبلية سواء على عمليات المنشأة الأجنبية أو المشروع معد التقرير. عندما يتم توحيد المنشأة الأجنبية غير المملوكة بالكامل، فإن فروقات الصرف المتجمعة الناتجة عن الترجمة والتي تعزى لحقوق الأقلية يتم تخصيصها والتقرير عنها كجزء من حقوق الأقلية في الميزانية العمومية الموحدة.

٣٣- تتم معالجة أي شهرة ناشئة عن تملك منشأة أجنبية وأية تعديلات في القيمة العادلة للمبالغ المسجلة للأصول والالتزامات الناشئة عن تملك المنشأة الأجنبية إما:

أ -كأصول والتزامات للمنشأة الأجنبية ، وتترجم بسعر الإقفال بموجب الفقرة ٣٠، أو

ب- كأصول والتزامات للمشروع معد التقرير والتي إما يكون قد تم التعبير عنها بعملة التقرير أو تعامل كبنود غير نقدية بعملة أجنبية والتي يتم التقرير عنها بإستخدام سعر الصرف بتاريخ العملية بموجب الفقرة ١١(ب).

٣٤- يجري إتباع إجراءات الدمج العادية عند توحيد القوائم المالية للمنشأة الأجنبية في قوائم المشروع معد التقرير ، مثل إلغاء الأرصدة والمعاملات بين الشركة الأم والشركة التابعة (أنظر المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون، القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمعيار المحاسبي الدولي الحادي والثلاثون، التقرير المالي عن الاستثمارات في المشاريع المشتركة). ولكن فروقات الصرف الناشئة عن البنود النقدية بين المجموعة ،سواء كانت قصيرة الأجل أم طويلة الأجل، لا يمكن الغاؤها مقابل مبلغ ناشئ عن أرصدة داخلية أخرى في المجموعة لأن البنود النقدية تمثل التزام لتحويل عملة إلى أخرى ويعرض المشروع معد التقرير إلى تحقيق مكسب أو خسارة من خلال تقلب العملة . وعليه، يتم الإستمرار بالاعتراف بمثل هذا الفرق في أسعار الصرف كدخل أو مصروف، أو إذا نشأت عن الظروف الموصوفة في الفقرة ١٦ فإنها تصنف كحقوق مالكين حتى يتم التخلص من صافي الاستثمار.

٣٥- عند إعداد القوائم المالية للمنشأة الأجنبية بتاريخ مختلف عن تاريخ التقرير للمشروع معد التقرير، تقوم المنشأة الأجنبية عادة بإعداد قوائمها المالية لأغراض التوحيد مع القوائم المالية للمنشأة معدة التقرير ، بنفس تاريخ قوائم المنشأة معدة التقرير. وعندما لا يكون ذلك عملياً، فإن المعيار المحاسبي الدولي السابع والعشرون، القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، يسمح باستخدام قوائم مالية معدة بتاريخ مختلف شريطة أن لا يزيد الفرق عن ثلاث أشهر. في مثل هذه الحالة، يتم ترجمة أصول والتزامات المنشأة الأجنبية ، باستخدام أسعار الصرف السائدة في تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة الأجنبية ويتم إجراء التعديلات عندما يكون مناسبا" للتحركات الهامة في أسعار الصرف حتى تاريخ الميزانية العمومية للمنشأة معدة التقرير بموجب المعيار المحاسبي الدولي ٢٧، القوائم المالية الموحدة والمحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمعيار المحاسبي الدولي ٢٨، المحاسبةعن الاستثمارات في المنشآت الزميلة.

٣٦- يجب إعادة عرض البيانات المالية للمنشأة الأجنبية التي تعد تقاريرها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، قبل أن يجري ترجمتها إلى عملة التقرير للمشروع معد التقرير عندما يتوقف الإقتصاد عن كونه مرتفع التضخم وتتوقف المنشأة الأجنبية عن إعداد وعرض القوائم المالية بموجب المعيار المحاسبي الدولي التاسع والعشرون، التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع، فإنه يجب أن تستخدم المبالغ المعبر عنها بوحدة القياس الجارية بتاريخ التوقف كتكلفة تاريخية للترجمة إلى عملة التقرير للمشروع معد التقرير.

التخلص من المنشأة الأجنبية

٣٧- عند التخلص من المنشأة الأجنبية ، فإنه يجب الإعتراف بالمبلغ المتجمع لفروقات الصرف المؤجلة التي تعود لتلك المنشأة الأجنبية كدخل أو مصروفات في نفس الفترة التي يتم الاعتراف بها في المكسب أو الخسارة من التخلص.

٣٨- يمكن أن يتخلص المشروع من حصته في المنشأة الأجنبية من خلال البيع أو التصفية أو إعادة دفع أسهم رأس المال أو التخلي عن كامل أو جزء من تلك المنشأة. يمثل دفع ربح السهم جزء من التخلص فقط إذا كان يمثل استرداداً للاستثمار. وفي حالة التخلص الجزئي ، يجري إدراج حصة نسبية من فروقات الصرف المتجمعة في المكسب أو الخسارة. لا يمثل تخفيض القيمة المرحلة للمنشأة الأجنبية تخلص جزئي، وعليه لا يتم الاعتراف بأي جزء مؤجل من مكسب أو خسارة العملات الأجنبية في تاريخ التخفيض.

التغير في تصنيف العمليات الأجنبية

٣٩- عند حدوث تغيير في تصنيف العمليات الأجنبية ، فإنه يجب تطبيق إجراءات الترجمة المناسبة للتصنيف المعدل من تاريخ التغير في التصنيف .

٤٠- يمكن أن يؤدي التغيير في طريقة تمويل العمليات الأجنبية أو تشغيلها بالنسبة للمشروع معد التقرير إلى تغير في تصنيف تلك العملية الأجنبية. عندما يجري إعادة تصنيف عملية أجنبية مكملة

لعمليات المشروع معد التقرير كمنشأة أجنبية، فإن فروقات الصرف الناشئة عن ترجمة الأصول غير النقدية بتاريخ إعادة التصنيف يجب أن تصنف ضمن حقوق الملكية. وعندما يعاد تصنيف منشأة أجنبية كعملية أجنبية مكملة لعملية المشروع معد التقرير، فإن المبالغ المترجمة للبنود غير النقدية بتاريخ التغيير تعامل كتكاليف تاريخية لتلك البنود في فترة التغير والفترات اللاحقة إن فروقات الصرف التي تم تأجيلها لا يعترف بها كدخل أو مصروفات حتى يتم التخلص من العملية.

كافة التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية

الآثار الضريبية لفروق صرف العملات

٤١- يمكن أن تكون مكاسب وخسائر ترجمة المعاملات بالعملات الأجنبية وفروقات الصرف الناشئة عن ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية آثار ضريبية مصاحبة تجري المحاسبة عنها بموجب المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر ، المحاسبة عن ضرائب الدخل.

الإفصاح

٤٢- يجب على المشروع أن يفصح عن:

أ -مبلغ فروقات الصرف المشمولة في صافي الربح أو الخسارة للفترة.
ب-صافي فروقات الصرف المصنفة ضمن حقوق الملكية كبند منفصل ومطابقة لمبلغ فروقات الصرف ما بين بداية الفترة ونهايتها، و
ج-مبلغ فروقات الصرف الناشئة خلال الفترة والمشمولة ضمن المبلغ المسجل لأصل بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة ٢١.

٤٣- عندما تختلف عملة التقرير عن عملة البلد الذي يقيم فيه المشروع، فإنه يجب الإفصاح عن سبب إستخدام عملة مختلفة، كما يجب الإفصاح عن سبب أي تغير في عملة التقرير.

٤٤- عندما يكون هناك تغير في تصنيف عملية أجنبية مهمة، يجب على المشروع أن يفصح عن:

أ -طبيعة التغير في التصنيف.
ب-سبب التغيير.
ج-تأثير التغير في التصنيف على حقوق الملكية.
د-التأثير على صافي الربح أو الخسارة لكل فترة سابقة معروضة كما لو أن التغير في التصنيف قد حدث في بداية أقدم فترة معروضة.

٤٥- يجب على المشروع الإفصاح عن الطريقة المنتخبة بموجب الفقرة ٣٣ لترجمة الشهرة وتعديلات القيمة العادلة الناشئة عن تملك المنشأة الأجنبية.

٤٦- يفصح المشروع عن أثر التغير في أسعار الصرف على البنود النقدية بالعملة الأجنبية أو على البيانات المالية لعملية أجنبية بعد تاريخ الميزانية العمومية إذا كان التغير مهماً بحيث أن عدم الإفصاح يؤثر على قدرة مستخدمي البيانات المالية على إجراء التقييمات المناسبة والقرارات (أنظر المعيار المحاسبي الدولي العاشر، الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية).

٤٧- يستحب للمشروع كذلك الإفصاح عن سياسة إدارة مخاطر العملات الأجنبية.

أحكام إنتقالية

٤٨- عندما يطبق المشروع هذا المعيار لأول مرة، فإنه يجب على المشروع التصنيف بشكل منفصل والإفصاح عن الرصيد المتجمع في بداية الفترة لفروقات الصرف المؤجلة والمصنفة كحق مالكين في فترات سابقة إلا إذا كان المبلغ غير قابل للتحديد بشكل معقول.

تاريخ التطبيق

٤٩- يطبق هذا المعيار المحاسبي الدولي على البيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في ١ يناير ١٩٩٥ أو بعد ذلك التاريخ.

مكاتب الإتصال

المملكة الأردنية الهاشمية

عمـــان

الأستاذ محمد مصطفى قاسم
المجمع العربي للمحاسبين القانونيين
ص.ب ٩٢٢١٠٤ عمان ١١١٩٢
هاتف ٥٦٩٨٢٨٢/٥٦٧٦٥٢٢ (٦-٩٦٢)
فاكس ٥٦٧٦٥٢٣ (٦-٩٦٢)
موقع إنترنت www.ascasociety.org
بريد الكتروني info@ascasociety.org

جمهورية مصر العربية

القاهرة

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

جمهورية مصر العربية

الإسكندرية

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

المملكة العربية السعودية

الرياض

الأستاذ بسام أبو غزالة
بناية الخالدية - الطابق الثاني
المدخل الجنوبي - شارع العليا العام
ص.ب ٩٧٦٧ الرياض ١١٤٢٣
هاتف ٤٦٤٢٩٦٣ (١-٩٦٦)
فاكس ٤٦٥٢٧١٣ (١-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.riyadh@tagi.com

المملكة العربية السعودية

جدة

الأستاذ صالح دبابنة
شارع الملك فهد - عمارة علي التركي
ص.ب ٢٠١٣٥ جدة ٢١٤٥٥
هاتف ٦٧١٦٩١٥/٦٧٢٤٩٣٣(٢-٩٦٦)
فاكس ٦٧١١١٩٠ (٢-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.jeddah@tagi.com

المملكة العربية السعودية

الخبر

الأستاذ إبراهيم الأفغاني
عمارة فلور العربية(برج الجفالي)-الطابق الثالث
طريق الخبر الدمام السريع
ص.ب ٣١٨٧ الخبر ٣١٩٥٢
هاتف ٨٨٢٠٩٤٠/٨٨٢١٢٩١ - فاكس ٨٨٢١٠٣٢(٣-٩٦٦)
بريد الكتروني tagco.khobar@tagi.com

دولة البحرين

المنامة

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

سلطنة عُمان

مسقط

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

دولة الكويت

الكويت

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

دولة قطر

الدوحة

الأستاذ حازم السرخي
بناية مركز عبر الشرق الدور الثالث - طريق المطار
ص.ب ٢٦٢٠ الدوحة
هاتف ٤٤٢٤٠٢٤/٤٤٢٤٠٢٣/٤٤٤٠٩١١ (٩٧٤)
فاكس ٤٣٥٥١٧٥ (٩٧٤)
بريد الكتروني tagco.qatar@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

أبو ظبي

الأستاذ مروان أبوصهيون
بناية المصرف العربي
للإستثمار والتجارة الخارجية
الطابق الثامن – شارع الشيخ حمدان
ص.ب ٤٢٩٥ أبو ظبي
هاتف ٦٧٢٤٤٢٦ (٢-٩٧١)
٦٧٢٤٤٢٥
فاكس ٦٧٢٣٥٢٦ (٢-٩٧١)
بريد الكتروني tagco.abudhabi@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

دبي

الأستاذ زياد عيده
بناية محمد عبد الرحمن البحر
شارع صلاح الدين الأيوبي
ص.ب ١٩٩١ ديرة – دبي
هاتف ٢٦٦٣٣٦٨ (٤-٩٧١)
٢٦٦٣٣٦٩
فاكس ٢٦٦٥١٣٢ (٤-٩٧١)
بريد الكتروني tagco.dubai@tagi.com

دولة الإمارات العربية المتحدة

رأس الخيمة

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

دولة الإمارات العربية المتحدة

الشارقة

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

فلسطين

غزة

الأستاذ زهير الناظر
شارع الشهداء – الرمال– برج فلسطين – الطابق الثالث
ص.ب ٥٠٥ غزه
هاتف ٢٨٢٤١٦٦/٢٨٢٦٩١٧ (٨-٩٧٠)
فاكس ٢٨٤٠٣٨٧ (٨-٩٧٠)
بريد الكتروني tagco.gaza@tagi.com

فلسطين

رام الله

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

فلسطين

نابلس

الأستاذ الدكتور نافذ أبو بكر
عميد كلية الاقتصاد والعلوم الإدارية–
جامعة النجاح الوطنية
ص.ب (٧) و (٧٧)
هاتف ٣٨١١١٤/١٥/١٦/١٧ (٩-٩٧٠)
فاكس ٢٣٨٧٩٨٢ (٩-٠٧٩)
بريد الكتروني president@najah.edu

فلسطين

بيت لحم

الدكتورة هند سلمان
مدير مركز التطوير
الاداري جامعة بيت لحم
ص.ب (٩)
تليفاكس ٢٧٤٥٥٥٩ (٢-٩٧٠)
موقع إنترنت www.bethlohom.edu
بريد الكتروني bdc@netvision.net.il

الجمهورية اللبنانية

بيروت

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

الجمهورية اليمنية

صنعاء

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

الجمهورية التونسية

تونس

الأستاذ حازم أبو غزالة
شقه B.3.2 7 نهج (8002) ، مونبليزير تونس (1002)
ص.ب (44) (1013) المنزه (9)
هاتف 499-848-024-841 (2161) فاكس 849665(2161)
بريد الكتروني agip.tunisia@tagi.com

UNITED KINGDOM
LONDON

Mr. Antoine Matter
Consolidated Contractors
International 62 Brompton Road
London SW3 1BW
Tel: 442072251424 - Mob. : 447860461541
Fax: 442075898167
Email:mattar@blueyonder.co.uk

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى

طرابلس

الأستاذ عبد السلام كشادة
(٤) شارع دمشق / الدور الثاني
ص.ب (٤٧٦٩) طرابلس
هاتف ٣٣٣٤٢٨٩/٣٣٣٠٩٤١ (٢١-٢١٨)
فاكس ٤٤٤٦٨٨٨ (٢١-٢١٨)

الجمهورية السودانية

الخرطوم

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

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

الجزائر

الأستاذ محمد الصايغ
(١٧٥) شارع كريم بلقاسم
الجزائر – الجزائر العاصمة
ص.ب (١٤٨) الجزائر (١٦٠٠٤)
هاتف ٧٤٩٧٩٧-٧٤٥١٣٩-٧٤٨٩٨٩
فاكس ٧٤٦١٦١ (٢١-٢١٣)
بريد الكتروني tagco.algeria@tagi.com

الجمهورية العربية السورية

دمشق

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

الجمهورية التونسية

تونس

الأستاذ صالح بن صادق بن الحاج صالح الذهيبي
٩٢ نهج ٨٦٠٠ الشرقية ١ – ٢٠٣٥ تونس
هاتف ٢١٦١٧٧٠١٢٣ – ٢١٦١٧٧٠٧٤٥
فاكس ٢١٦١٧٧١٢٦٦
بريد إلكتروني Salah.dhibi@planet.tn

المملكة المغربية

الدار البيضاء

الأستاذ خالد بطاش
ساحة النصر
شارع خريبكة – عمارة رقم (٨)
ص.ب (١٠٨١٧) الدارالبيضاء – بندونك
هاتف ٢٤٤١٦٦٩٨/٢٤٤١٦٩٣/٢٤٥١٩٤٦(٢-٢١٢)
فاكس ٢٤٥١٩٤٧ (٢-٢١٢)

الجماهيرية العربية الليبية الشعبية الإشتراكية العظمى

بنغازي

الأستاذ محمد علي حسن فكرون
هاتف / منزل : ٥١٦٧٦٨٩
نقال : ٠٧٩/٢٤٥١٩٤٧
بريد الكتروني : mafrnn@joinnet.com.jo

طلال أبو غزاله وشركاه الدولية

المؤسسة العربية للخدمات المهنية الدولية

المعرفة هي القوة

ثلاثون مكتباً وطنياً عربياً

- مراجعة الحسابات. التدقيق الداخلي. التقييم.
- الإستشارات الإدارية والمالية والصناعية.
- دراسة وتطوير وإدارة المشاريع.
- تقنية المعلومات في الحكومة والتجارة والتعليم.
- تدقيق أمن أنظمة المعلومات.
- شهادات إدارة الجودة.
- بناء القدرات الحكومية في التجارة الدولية.
- التأهيل المهني والمعلوماتي.
- معلومات الإئتمان.
- التدريب. التوظيف.
- حقوق الملكية الفكرية. التراخيص.
- الخدمات القانونية. الترجمة.