الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد الواقع والآفاق

الدكتور حسين القاضي
كلية الاقتصاد
جامعة دمشق

ملخص

وردت الموازنة النقدية ضمن القوائم التي نص عليها النظام المحاسبي الموحد الصادر بالمرسوم التنظيمي رقم ٢١ لعام ١٩٧٤ وقد نقلت بحذافيرها عن النظام المحاسبي الموحد المصري الصادر في عام ١٩٦٦. وحين عدل النظام المحاسبي الموحد السوري بالمرسوم ٢٨٧ لعام ١٩٧٨ أبقى على الموازنة النقدية مع القسم الخاص ببيانات الحسابات القومية (ص ٥). وقد استهدف هذا البحث دراسة أهمية إعداد الموازنة النقدية كمعبر نقدي عن الموازنة التخطيطية التي تعد في المشروعات الاقتصادية في القطاعين العام والخاص، وأهمية الاعتماد عليها لأغراض التخطيط المالي إذا أعدت بشكل تنبؤي. إضافة إلى دورها الهام بوصفها إحدى القوائم المالية المعاصرة والتي تدعى قائمة التدفقات النقدية، ودورها في اتخاذ القرارات المتعلقة بمستقبل المشروع.

وقد خلص البحث إلى ضرورة تعديل القائمة الحالية وعرض نموذج عن الموازنة النقدية مرفق بالموازنة التخطيطية للمشروع يقدم توقعات الفائض أو العجز النقدي وأهمية ذلك في تدبر الأموال اللازمة لسد العجز أو توظيف الفوائض المتوقع الحصول عليها في الوقت المناسب في القطاع الخاص، و تنظيم العلاقة بين الشركات والمؤسسات من جهة وموازنة الدولة من جهة أخرى في القطاع العام، كما تعرض البحث إلى ضرورة عرض التدفقات النقدية بوصفها قائمةً من القوائم الختامية الواجب الإفصاح عنها في القطاعين العام والخاص. بالإضافة إلى عرض موازنة بالدولار الأمريكي بالنسبة للشركات أو المؤسسات التي تستورد مباشرةً أو تصدر مباشرةً من الخارج وإليه. وإذا كانت هذه العمليات بعملاتٍ أجنبية أخرى فيقترح تحويلها إلى الدولار الأمريكي.

أولاً: الموازنة النقدية كأداة للتخطيط المالي:

تعد الموازنة النقدية Cash Budgets أداة هامة جداً في عمليات التخطيط المالي في الوقت الحاضر (بستون وبرجام ص ٣١٩) وذلك لتأمين التمويل المطلوب وتوقيت الحاجة إليه، وتتكون الموازنة النقدية من بيان يتضمن التقديرات المتوقعة للتدفقات النقدية الداخلة إلى المنشأة والخارجة منها خلال فترة معينة من الزمن، إذ تحدد هذه الموازنة مقدار الأموال الموجودة والمطلوبة والفائض أو العجز على أساس شهري أو أسبوعي أو يومي أحياناً. ولا يتوافر للإدارة المالية للمنشأة إعداد الموازنة النقدية من فراغ، بل هي ترجمة للموازنة التخطيطية السلعية والبشرية التي تعد بالمنشأة كل عام وتقسم بدورها إلى موازنات شهرية أو أسبوعية أو يومية عند الحاجة.

إذ تحتاج المنشأة إلى أصول متعددة لتتمكن من إنتاج سلعها وخدماتها تنفيذاً لخطة المبيعات التي تمثل المؤشر الأساسي في إعداد الموازنة التخطيطية، حيث تمثل المبيعات المعتمدة على دراسة واقعية للسوق الرقم الأساسي في ظروف الكساد الدولية الراهنة. ولاشك أن حجم المبيعات المستهدف يعتمد على مقدار الأصول المتوافرة لدى المنشأة، وإن كل زيادة في حجم المبيعات تتطلب زيادة في حجم الأصول المتداولة من مخزون سلعي لتأمين المواد الأولية اللازمة أو أموال متوافرة لدفع أجور العاملين والخدمات

المختلفة اللازمة للإنتاج والتخزين والإعلان والشحن، وفي حال زيادة حجم المبيعات عن رقم معين، قد يحتاج المشروع إلى شراء أصول ثابتة جديدة أو توسيع الأصول الثابتة القائمة وهكذا. وإن كل هذه المستلزمات الضرورية لعملية الإنتاج تحتاج إلى التدفقات النقدية اللازمة للدفع في الوقت المناسب، وإلا كان على المشروع تأمين بعض المستلزمات عن طريق الشراء الآجل أو الاقتراض وتحمل فروق الأسعار أو الفوائد بالإضافة إلى تأمين المال اللازم في الموعد المحدد عن طريق المبيعات، مع أخذ المبيعات الآجلة بالحسبان وتحديد المدة اللازمة لتسديد قيمة هذه المبيعات الآجلة. وهذا ما يجعل الموازنة النقدية من أهم الموازنات التي يعدها المشروع لأن التقصير في إعدادها قد يؤدي إلى عجز المشروع قبل ولادته، إذ دلت الخبرة العملية على أن كثيراً من المشروعات الجديدة التي لم تعد موازنة نقدية عند بداية استثمارها، فوجئت بعجز تمويلي كبير مما اضطرها إلى اللجوء إلى الاستدانة السريعة بفوائد مرتفعة لتأمين المال اللازم لتمويل المخزون السلعي من المواد الأولية والبضاعة تحت الصنع، وأجور العمال والنفقات المختلفة الأخرى. وإذ أخذنا بالحسبان ضرورة البيع الآجل لتمكين المشروع من دخول الأسواق والبيع بأسعار منافسة قد لا يتمكن من سدّ النفقات الباهظة في مرحلة الإقلاع وما تتضمنه من فوائد مرتفعة، مما قد يضطر المشروع إلى التوقف عن الإنتاج وارتباك إدارته المالية بسبب النفقات والخسائر المتراكمة التي قد تؤدي إلى إفلاسه ...

ومع ذلك قلما عرضت أدبيات المحاسبة موضوع الموازنة النقدية بشكل مستقل عن الموازنات الأخرى التي تشكل مع بعضها بعضاً الموازنة الشاملة للمشروع (Garrison P 336)إذ إنَّها تتظافر مع بعضها وتوضع أمام الإدارة العليا لاتخاذ القرار المناسب بإقرار الموازنة التخطيطية الشاملة، أو اختصار رقم المبيعات بسبب عدم توافر المستلزمات الأخرى. وقد تم حديثاً تطوير أسلوب إعداد الموازنة النقدية على أساس علاقة الانحدار ضمن متغيرات الأصول في علاقتها برقم المبيعات المستهدف، ويمكن بناء نموذج أكثر بساطة عن طريق ربط كل عنصر من عناصر الأصول بنسبة مئوية من المبيعات خلال فترة من الزمن، وإن معرفة هيكل الأصول يمكن من معرفة هيكل الخصوم وإعداد ميزانية تنبؤية شهرية أو أسبوعية أو يومية أحياناً (ونستون وبرجام ص ٢٤٨) وإن افتراض الثبات النسبي لقيمة المخزون في حال الموازنة الجارية تجعل المتغيرات التابعة لرقم المبيعات واللازمة مباشرة لإعداد الموازنة النقدية هي نسبة التحصيل من قيمة المبيعات كأن نقول ٢٠ % خلال الشهر الذي تتم فيه المبيعات و ٧٠ % خلال الشهر الثاني، و١٠ % خلال الشهر الثالث، والتابع التالي هو رقم المشتريات كأن يكون ٧٠ % من المبيعات والرواتب والأجور التي قد تحدد بأرقام محددة وكذا الإيجارات والمصروفات الأخرى والضرائب.. مما يمكن الإدارة من إعداد ورقة عمل التدفقات النقدية.

أما في شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في سورية فإن هذه القائمة تكتسب أهمية خاصة نظراً لمركزية التمويل المعمول بها بموجب المرسوم التشريعي ٩٢ لعام ١٩٦٧ وتعديلاته، إذ يرتبط تمويل القطاع العام الاقتصادي بموازنة الدولة على أساس مبدأ الصوافي، وفيه تورد الشركة أو المؤسسة الاقتصادية إلى موازنة الدولة بالإضافة إلى الضرائب كامل أرباحها الناتجة عن تجميع أرباح وخسائر شركاتها التابعة في حال وجودها وقد سميت هذه الأرباح فائض الموازنة. كما اقتضى المرسوم المذكور أن تورد المؤسسة إلى موازنة الدولة مخصصات اهتلاك الأصول الثابتة كلها أو احتياطيات ارتفاع أسعار الأصول الثابتة أو أي مخصص أو احتياطي محتسب آخر وقد سمى المرسوم هذه الفوائض فائض السيولة، وبذلك أصبحت هذه الفوائض تصب في موازنة الدولة عن طريق صندوق الدين العام. ولاشك إنَّ إعداد الموازنة النقدية للشركات والمؤسسات يسهل إعداد موازنة الدولة ويقلل من الانحرافات التي قد تواجهها. وبالإضافة إلى ذلك فإن الاهتلاك الذي يسجل من قبل المحاسبين كنفقة محتسبة غير مدفوعة لا علاقة لها بالتدفقات النقدية في الموازنات الجارية بالشكل المعتاد. فإن الاهتلاك يعد بناء على المرسوم ٩٢ نفقة مدفوعة يجب أخذها في الحسبان في شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في سورية ما لم يلغَ هذا المرسوم أو يعدل.

ثانياً: الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد:

حدد النظام المحاسبي الموحد أهداف الموازنة النقدية في المادة / 72 / على النحو التالي [١]:

١ - استكشاف مدى كفاية الأرصدة النقدية لسدّ الالتزامات المترتبة خلال العام.

٢ - تخطيط الاقتراض لتسديد الالتزامات وتخطيط سداد القروض وبيان الفائض النقدي ومواعيد استحقاقه.

٣ - توفير البيانات اللازمة لأجهزة التخطيط والرقابة المصرفية.

٤ - التخطيط لاستخدام الفائض النقدي المتاح بما لا يؤثر في السيولة.

٥ - إعداد موازنة القطع الأجنبي.

وبين النظام أن الحصول على بيانات هذه القائمة يتم من سجل خاص للنقدية يتضمن حقولاً تحليلية تظهر عناصر المدفوعات والمقبوضات الجارية والرأسمالية. وعلى ذلك عد النظام الموازنة النقدية قائمة ختامية تعد من السجلات المحاسبية الفعلية ومن خلال الحسابات مباشرة (السقا، ص ٣٧٧).

وقد طلب النظام إعدادها وفق الملحق (١) المرفق ونسوق في هذا المجال الملاحظات التالية:

١ - صنف نموذج إعداد الموازنة في النظام إيرادات النشاط الجاري بما في ذلك مبيعات الإنتاج التام وإيرادات التشغيل للآخرين والخدمات المباعة ومبيعات بغرض البيع ضمن مقبوضات الموازنة وأضاف إليها التحصيلات من الزبائن والتحصيلات من أوراق القبض. ومن المعروف أن مبيعات الإنتاج التام تتضمن المبيعات النقدية والمبيعات الآجلة وإذا كانت المبيعات النقدية تصب في هذه القائمة فإن ذلك القدر من تسديد العملاء وأوراق القبض هو الذي يدخل في هذه القائمة وليست كل المبيعات الآجلة. كما أن تحصيلات العملاء (الزبائن) وأوراق القبض تدخل في هذه القائمة سواء كانت تعود إلى العام الحالي أم إلى أعوام سابقة. ومن ثَمَّ فإن الأخذ بالتصنيف الوارد في هذا النموذج للموازنة النقدية يؤدي إلى أرقام غير صحيحة.

٢ - صنف النظام في المدفوعات المستلزمات والبضائع من مستلزمات سلعية الحساب /٣٢/ أو مستلزمات خدمية / 33 / وبضائع بغرض البيع الحساب /34/، من المعلوم أن مشتريات المستلزمات والبضائع تصنف في حسابات مخزون رقم /131/ وتفرعاته، فقد نشتري موادَّ لا نستهلكها كلها وقد تستهلك موادَّ سبق شراؤها في الأعوام السابقة. لذا فإن عدم أخذ النظام بتغير المخزون بالحسبان يؤدي بالتأكيد إلى نتائج مضللة.

وكذلك فإن هذه المشتريات قد تكون نقداً وقد تكون لأجل أما المشتريات النقدية، فهي دون شك تؤثر في الموازنة النقدية، أما المشتريات الآجلة فلا يمكن أن تؤخذ في الحسبان إلا بعد أخذ أرصدة الموردين وأوراق الدفع بالحسبان. إذ قد نشتري لأجل ولا نسدد القيمة إلا في العام القادم، وقد نسدد ديوناً أو أوراق دفع دون أن نشتري شيئاً البتة.

---

[١] عرض النظام المحاسبي الموحد الموازنة النقدية ضمن بيانات الحسابات القومية، ومع أننا نعتقد بأهميتها على صعيد التخطيط المالي على مستوى الشركة والمؤسسة والوزارة المختصة ووزارة المالية. إلا أن المراجع الأكاديمية الخاصة بالحسابات القومية ونظم الحسابات القومية المعدة من قبل الأمم المتحدة أو المنظمات الأخرى ذات العلاقة لم تتطرق إلى مثل هذه القائمة على مستوى الحسابات القومية.

٣ - مع أن النظام استهدف من إعداد الموازنة النقدية تخطيط عملية الاقتراض، ومن ثَمَّ إن الاقتراض يجب أن يكون محصلة التقابل بين المقبوضات والمدفوعات وليس عنصراً منها، بعكس ما ذهبت إليه الموازنة النقدية.

٤ - أظهرت الموازنة النقدية الحركة النقدية بالعملة السورية وبالعملات الأجنبية، كما هو واضح من النموذج، لكن النموذج لم يظهر أنواع العملات الأجنبية المطلوب الإفصاح عنها، كما إنه لم يظهر سعر أو أسعار الصرف التي يجب اعتمادها، وكيفية معالجة فروقات الصرف، ومما لاشك فيه أن الموازنة بالعملات الأجنبية لها أهمية كبيرة في بلد يعاني من ندرة العملات الصعبة كسورية.

٥ - إن اعتبار هذه القائمة بمنزلة قائمة ختامية تعد في نهاية الفترة يضعف من إمكانية الاستفادة منها في التنبؤ، ولا ينطلق من الربط بين الموازنة النقدية وبقية الموازنات اللازمة لإعداد الموازنة التخطيطية الشاملة [١].

٦ - بالإضافة إلى الأخطاء التي أشرنا إليها من قبل، فإن إعدادها عن طريق دليل الحسابات معقد ويمكن عرضه بشكل مبسط قابل للتطبيق وأكثر فائدة من النموذج الحالي.

٧ – عرضت الموازنة النقدية بحسب النظام المحاسبي الموحد حقلين للمبالغ المعبرة عن قيمة الحسابات ذات العلاقة، الحقل الأول بالعملة السورية والحقل الثاني بالعملات الأجنبية ويلاحظ على هذا التبويب ما يلي:

آ ـ لم يحدد سعر الصرف ولا نوع العملة والمعروف أن مؤسسات وشركات القطاع العام تتعامل بعملات أجنبية مختلفة وكذلك فإن ثمة أسعار صرف مختلفة.

ب ـ لا نجد فائدة من حقل العملات الأجنبية وفق ما ذكر لأنها عبارة عن ترجمة لا تظهر الفائض أو العجز بالعملة الأجنبية بل مجرد ترجمة للعملة المحلية. ولعل هذه الأسباب أدت إلى عزوف الشركات عن استعمال هذا الحقل البياني. هذا إذا سلمنا جدلاً بأن بعضاً منها يعد قائمة الموازنة النقدية أساساً، لذا فإن من المهم فقط إعداد هذه القائمة بالعملة المحلية.

أما بالنسبة للشركات والمؤسسات المشتغلة بالاستيراد والتصدير فعليها إعداد الموازنة نفسها لكن بالدولار الأمريكي وفي حال الاستيراد بعملات أخرى غير الدولار الأمريكي فيجري تحويل تلك العملات إلى الدولار. ولا تسجل إلا المدفوعات أو المقبوضات الفعلية بالدولار أو العملات الأخرى المحولة إلى الدولار عدا العملة المحلية. حيث لا تسجل نفقات الرواتب والأجور والإيجار والاهتلاك والضرائب نظراً لأنها تدفع بالعملة المحلية أما المشتريات فتسجل بالدولار إذا كانت الشركة أو المؤسسة هي التي استوردت مباشرة وكذلك بالنسبة للصادرات.

وبذلك نكون قد تجنبنا مشكلة تعدد أسعار الصرف من جهة، وازدواج الحساب من جهة أخرى ولا تسجل العملية إلا من قبل الشركة التي نفذتها.

ثالثاً: الموازنة وقائمة التدفقات النقدية:

إذا كانت الموازنة النقدية قد أخفقت في مواكبة الأدبيات المحاسبية من حيث اعتبار الموازنة النقدية وجهاً نقدياً للموازنة التخطيطية في المشروع، فقد حققت إخفاقاً آخر كقائمة ختامية. إذ إنَّ الموازنة كانت تحاول مواكبة مفهوم الإفصاح في تلك الفترة، فبعد أن كانت الميزانية العمومية هي القائمة الوحيدة التي تفصح عن المركز المالي للمشروع ونتيجة أعماله، ظهرت قائمة الدخل لبيان حركة الأموال دون الاكتفاء

[١] على الرغم من أن النظام المحاسبي الموحد نص في المادة ٧١ المأخوذة عن النظام المصري على أن الموازنة النقدية تعد تقديرياً بالنسبة للدورة المحاسبية التالية، إلا أنها لم ترتبط بالموازنة التخطيطية وبياناتها الكمية بل اعتمدت على حسابات النقدية الفعلية مما جعلها أقرب إلى القائمة الختامية.

بعرضها ثابتة في لحظة مفترضة، ومع ذلك فإن توالي حوادث الإفلاس على الرغم من كون المشروع رابحاً من الناحية الدفترية، خلق اتجاهاً لعرض التدفقات أو الموارد والاستخدامات، وقد طلبت الحكومة اليابانية من شركاتها إعداد بيان عن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة منذ عام ١٩٥٣ (wallace & collier, p44). إلا أن الممارسة العملية استقرت في الستينيات على نشر قائمة التغيرات في المركز المالي، التي كانت تركز على رأس المال العامل كضمان لتسديد الديون ودرع يقي المشروع من الإفلاس (العظمة والعادلي ص ٥٦٣) ومع ذلك فقد توالت حالات الإفلاس التي ما فتئت تهدد المشروعات الاقتصادية في عالم مليء بحوادث الغش والتلاعب والاحتيال المالي، وقد كانت بعض الشركات المفلسة رابحة وتشير قائمة التغيرات في مركزها المالي إلى رأس مال عامل إيجابي. إذ إنَّ رأس المال العامل يضم المخزون السلعي وأرصدة المدينين والأوراق التجارية، وإن امتناع المدينين عن الدفع بسبب الظروف العامة التي تجعل الكساد طابعاً مميزاً للاقتصاد العالمي خلال العقود الأخيرة، أو بسبب الظروف الخاصة لمشروع محدد، تجعل المشروع يقف عاجزاً عن سداد ديونه، وكذلك إذا عجز المشروع عن بيع بضائعه أمام أزمة مالية تهدده بالإفلاس. مما جعل مجلس معايير المحاسبة المالية في أمريكاFASB يؤكد أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية (Hermanson & others p 849) وقد أوصى معهد المديرين الماليين في أمريكا أن يتبنى الأعضاء الأساس النقدي لدى إعداد قائمة التغيرات في المركز المالي وأخذ المحللون الماليون يؤيدون الأساس النقدي أيضاً. وقد عبر المعيار الأمريكي رقم ٥ الصادر عن FASB عن أهمية الإفصاح عن التدفقات النقدية خلال الفترة وذلك في عام ١٩٨٤.

كما أعلن المعهد الكندي للمحاسبين القانونيين في عام ١٩٨٥ عن معيار خاص لإعداد قائمة التدفقات النقدية، وأصدر مجمع المحاسبين في نيوزيلندا المعيار رقم ١٠ الخاص بقائمة التدفقات النقدية في عام ١٩٨٧ (Wallace & Collier P 45) أما مجمع المحاسبين القانونيين في جنوب إفريقية فقد أصدر بياناً خاصاً بقائمة التدفقات النقدية في عام ١٩٨٨ وفي العام نفسه قام مجلس معايير المحاسبة المالية في الولايات المتحدة FASB تأسيساً على الرأي رقم ١٩ لمجلس مبادئ المحاسبة APB وعلى المعيار رقم ٥ السابق بإصدار المعيار رقم ٩٥ الخاص بقائمة التدفقات النقدية (القاضي ص ٦٠)، وفي استقصاء جرى في الولايات المتحدة عام ١٩٩٠ تناول ٦٠٠ شركة تبين أن الشركات كلها اتبعت التدفقات النقدية على حساب التغيرات في المركز المالي (دهمش، ص ٦)، وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة البريطاني ASB معيار التقرير المالي رقم ١ لعام ١٩٩١ بيّن فيه أن قائمة التدفقات النقدية أكثر فائدة من قائمة التدفقات المالية على أساس رأس المال العامل.

وكانت لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC قد أصدرت المعيار المحاسبي الدولي رقم ٧ المعدل لعام ١٩٩٢ بعنوان بيان التدفقات النقدية وكان بمنزلة إلغاء للمعيار الدولي السابع بعنوان بيان التغيرات في المركز المالي، وقد بدأ يعم استعمال قائمة التدفقات النقدية بعض الدول العربية منذ أوائل التسعينيات كمصر والأردن وقامت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بإصدار مسودة معيار قائمة التدفق النقدي في عام ١٩٩٦ (الوابل، ص ٢٤٠)، وهذا التطور العميق الذي أصاب قائمة التدفقات النقدية خلال العقود الأخيرة جعل قائمة الموازنة النقدية لا تقدم المعلومات المطلوبة ولا تعد الطريقة المعاصرة بالمقارنة مع دول أخرى في الوطن العربي وفي الخارج، بل أصبحت غير معمول بها تقريباً في القطاع العام، وغير معروفة أصلاً في القطاع الخاص لا كموازنة ولا كقائمة تدفقات نقدية وقد دلت آخر البحوث على أن قائمة التدفقات النقدية النهائية المعدة من أرقام فعلية أكثر أهمية وتأثيراً في قرارات المستثمرين من قائمة التدفقات المعدة على أساس تقديري تنبؤي وقد كان لها أثر في قرارات المستثمرين بحيث لم تتمكن القوائم الأخرى من تعويضها (cheng et al 1997 P 1–15) ولبيان عدم كفاية الموازنة النقدية التي طلب النظام المحاسبي الموحد إعدادها كقائمة ختامية نعرض الأمر خلال ثلاثة عناصر وهي:

١ ـ التصنيف، ٢ ـ طريقة العرض، ٣ ـ أساليب الإعداد.

١ - التصنيف:

رأينا أن الموازنة النقدية بحسب النظام المحاسبي الموحد، قد صنفت بحسب دليل الحسابات الذي أعد أساساً لخدمة الحسابات القومية، مع أن الموازنة النقدية ليست على علاقة بالحسابات القومية فقد بدأت بعرض المقبوضات من النشاط الجاري (المبيعات وإيرادات التشغيل للآخرين) والإعانات والإيرادات التحويلية (كبيع الموجودات الثابتة وإيرادات الأوراق المالية وبيع الاستثمارات والفوائد الدائنة) رغم تضاربها من وجهة نظر إدارة المشروع، ثم مقبوضات أخرى منها تحصيلات من أوراق القبض والزبائن واسترداد القروض والاقتراض رغم أهمية التمييز بينها من وجهة نظر الإدارة. أما المدفوعات فقد بدأت بالتكوين الرأسمالي ثم التحويلات الرأسمالية ثم المدفوعات الأخرى بعد ذلك وردت المستلزمات السلعية والبضائع وعائد العمل ومصروفات تحويلية جارية فتحويلات جارية تخصصية .... الخ.

أما قائمة التدفقات النقدية فقد صنفت لمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تقويم أداء الشركة السابق في خلق وتخطيط وإدارة النقدية الداخلة والخارجة، وكذلك المساعدة في تقدير التدفقات الداخلة والخارجة في المستقبل لتتمكن من مواجهة التزاماتها (Welsch & Zlatkovich. P901) أي أن هدف هذه القائمة هو تقديم دراسة شاملة عن سيولة المنشأة (أبو عويضة، ص ٦٠) ولذلك فقد قسمت إلى ثلاثة أقسام هي:

أ - التدفقات من الأنشطة الاستثمارية: وتتضمن النقدية الداخلة والخارجة المتعلقة بالاستثمارات (غير النقدية أو شبه النقدية) والأصول الثابتة أو استرداد القروض أو شراء السندات ... الخ.

ب - التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية: وتتضمن النقدية الواردة من الملاك أو الدائنين وتزويدهم بالعوائد على استثماراتهم واقتراض الأموال وسدادها والحصول على أي مبالغ من الدائنين لأجل طويل أو تسديدها.

جـ - التدفقات النقدية من أنشطة العمليات: وتتضمن التدفقات النقدية الداخلة والخارجة من الأنشطة التي تولد صافي الدخل من العمليات، كبيع البضاعة وتأدية الخدمات واستلام الديون أو التسليف الناتج عن المبيعات، وكذلك الفوائد المستلمة عن القروض والسندات [١] والنقدية المحصلة من بيع الاستثمارات في الأوراق المالية إذا كان الغرض منها المضاربة والنقود المحصلة أو المدفوعة كلها ولا تدخل ضمن الأنشطة التمويلية الاستثمارية، مثل تعويضات الموردين، أو تسويات التأمين أو تعويضات الدعاوى...الخ.

ويتضح من العرض السابق أن الموازنة النقدية بحسب النظام المحاسبي الموحد اعتمدت على تبويب دليل الحسابات المنسجم مع الحسابات القومية مع أن هذه الأخيرة لا تستفيد من هذه الموازنة ولا علاقة للحسابات القومية بقائمة التدفقات النقدية أو الموازنة النقدية وهذا ما يدفعنا للاستنتاج بضرورة أخذ حاجات المنشأة أو المؤسسة وتبويبها بحسب التقسيم السابق الذي يتفق بشكل عام مع المعايير الأمريكية والدولية السائدة.

٢ - طرق العرض:

[١] اعتبر المعيار ٩٥ أن الفوائد من أنشطة العمليات انسجاماً مع تبويب قائمة الدخل حيث تظهر الفوائد المدينة والدائنة ضمن أنشطة العمليات.

رأينا أن الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد تعد من السجلات المحاسبية مباشرة وعن طريق دليل الحسابات وهذا ما يجعل هذه الطريقة طويلة ومعقدة، مما يفسر عدم إعدادها من قبل المؤسسات والشركات.

أما قائمة التدفقات النقدية بصيغتها المعاصرة فتعد من قائمة الدخل والميزانية العمومية مما يجعل طريقة إعدادها أكثر بساطة ودقة وسهولة، وقد استقرت أدبيات المحاسبة المعاصرة (Hermanson & others P 834) على إعداد هذه القائمة بطريقتين الأولى مباشرة والثانية غير مباشرة، وتتفق الطريقتان في معالجة التدفقات التي مصدرها تمويلي أو استثماري، إلا أنهما تختلفان في معالجة دخل العمليات الذي يهدف في كلتا الطريقتين إلى قياس الربح النقدي وليس الربح على أساس الاستحقاق السائد في التطبيق العملي. وتهدف الطريقة المباشرة إلى عرض عناصر قائمة الدخل مباشرة كالمبيعات والمشتريات والمصروفات والضرائب ... على أن يتم ترجيح هذه الأرقام بتغير بعض أرصدة الميزانية ذات العلاقة، كترجيح قيمة المبيعات الصافية عن طريق إضافة رصيد المدينين في أول المدة وطرح رصيد المدينين في آخر المدة، وترجيح تكلفة المبيعات بتغير رصيد المخزون السلعي ورصيد الموردين، وترجيح مصروفات العمليات بإضافة المصروفات المدفوعة مقدماً أول الفترة وطرح المصروفات المقدمة في آخر الفترة ومصروف الاهتلاك [٢] نظراً لأنه نفقة محتسبة ليس لها منعكس نقدي. أما الطريقة غير المباشرة فتبدأ من الدخل المحاسبي على أساس الاستحقاق ثم يتم ترجيح هذا الرقم بالتغير في أرصدة الزبائن والمخزون والنفقات المقدمة والموردين والمصاريف المستحقة والاهتلاك. بحيث يتم الوصول إلى رقم الربح النقدي من العمليات وهو الرقم نفسه الذي يتم التوصل إليه في الطريقة السابقة (السويج، ص ١٦) وإن بساطة الطريقة غير المباشرة وسهولة معالجتها جعلتها أكثر شيوعاً في التطبيق العملي (دهمش، ص ٢٨) وقد قبلت المعايير الأمريكية والدولية فيها رغم أنها فضلت الطريقة المباشرة عليها (المعيار الدولي ٧ و S FAS 95).

وإن مقارنة طريقة العرض في النظام المحاسبي الموحد وفي قائمة التدفقات تظهر الفرق الشاسع بينهما، إلا أن وضع كل منهما في إطاره الزمني يجعل المقارنة أكثر فهماً. إذ إنَّ قائمة التدفقات النقدية وضعت في النظام المحاسبي الموحد المصري في عام ١٩٦٦ ولم يكن الفكر المحاسبي قد توصل إلى الطرق المعاصرة من مباشرة وغير مباشرة التي عرضت بشكل ناضج في أواخر عقد الثمانينيات، مما يدفعنا إلى القول: إنَّ وجود هذا الفارق مبرر لكن السكوت عليه وعدم تطوير قائمة التدفقات حتى الآن هو الأمر غير المبرر.

[٢] في شركات القطاع العام لا يطرح الاهتلاك لأنه يدفع إلى وزارة المالية.

وقد أيدت الدراسة الميدانية ضرورة عرض قائمة للتدفقات النقدية بما يتفق مع المعايير الدولية.

٣ - أساليب الإعداد:

بحسب النظام المحاسبي الموحد يفتح سجل خاص للموازنة النقدية على طول الفترة المحاسبية ضمن تبويب دليل الحسابات، مما يجعل إعدادها محفوفاً بمخاطر الوقوع بالخطأ وازدواج العمليات وإضاعة الوقت والمال بهدف الحصول عليها.

أما قائمة التدفقات النقدية فتعد بأسلوبين الأول عن طريق حسابات على شكل حرف T والثاني بورقة عمل، وذلك سواء أعدت بالطريقة المباشرة أم بالطريقة غير المباشرة.

في حال إعدادها عن طريق حسابات على شكل حرف T يتم فتح جميع حسابات الميزانية العمومية ويوضع في كل حساب رصيد أول الفترة وآخر الفترة من واقع ميزانية بداية العام ونهايته، ثم يتم تحليل كل حساب من هذه الحسابات لاستخلاص الحركة النقدية التي أدت للانتقال من رصيد أول المدة إلى رصيد آخر المدة، من أجل الوصول إلى صافي الحركة النقدية، ومن ثم تُسجّل قيود يومية بالفرق المستنتج من الحساب ويرحل على كل من حساب النقدية وحساب قيد التحليل، على أن يكون حساب النقدية مقسماً حسب قائمة التدفقات إلى أنشطة عمليات وأنشطة استثمارية وأنشطة تمويلية (Smith and others P 618). وتجري القيود في آخر الفترة بشكل وهمي خارج الحسابات والهدف منها إيضاح الحركة النقدية لتسهيل إعداد قائمة التدفقات النقدية دون أي تعديل في الحسابات أو الأرصدة الفعلية.

أما في حال استخدام ورقة العمل sheet Work فتعدُّ ورقة العمل على أربعة أعمدة يعرض العمود الأول الأرصدة الافتتاحية لحسابات الميزانية وفي العمود الرابع تعرض الأرصدة الختامية لحسابات الميزانية أما العمودان الثاني والثالث فيجري تحليل العمليات المدينة والدائنة لتبرير الوصول إلى الأرصدة الختامية تمهيداً لإعداد قائمة التدفقات النقدية في الطريقة غير المباشرة. أما في الطريقة المباشرة فتمثل الحركة أرصدة حسابات قائمة الدخل وليس الميزانية .(Welsch & Zlatkovich P 995)

ويتضح من العرض السابق أن قائمة التدفقات لا تحتاج إلى وقت طويل لإعدادها كما في حالة الموازنة النقدية في النظام المحاسبي الموحد، وتعد قائمة التدفقات في نهاية العام بالاستناد إلى أرقام قائمتي الدخل والميزانية العمومية مما يجعل تسرب الخطأ إليها مستحيلاً، وهي من ثَمَّ فهي لا تحتاج إلى فتح سجلات خاصة خلال العام.

رابعاً: الدراسة الميدانية:

من أجل التحقق من الفروض التي اعتمدت عليها الدراسة والنتائج التي تم التوصل إليها في التحليل النظري الوارد أعلاه، فقد تم إعداد استبانة تتألف من ثمانية أسئلة وزعت

على عينة تتألف من المديرين الماليين ورؤساء الحسابات العاملين في شركات ومؤسسات القطاع العام الاقتصادي في منطقة دمشق، بحيث تم توزيع ١٠٠ استبانة شملت المجتمع الإحصائي في منطقة دمشق (المدينة والريف) بالإضافة إلى عدد محدود أرسل إلى خارج دمشق عن طريق البريد ضمن المئة استبيانه المشار إليها. وقد استهدف شمول العينة الوصول إلى تمثيل إحصائي واقعي لكامل المجتمع الإحصائي ذي العلاقة والذي يشمل معدي القوائم الإحصائية في القطاع العام الاقتصادي.

وعلى الرغم من إعادة الاتصال بالمستجوبين مرات عدة فلم نتمكن من الحصول على إجابات تزيد عن ٣٥ إجابة، وقد قمنا بإلغاء إحدى الإجابات لتناقضها مما يدل على أن معدها لم يستوعب مضمون الأسئلة بشكل مناسب.

تأسيساً على ذلك فإن حجم العينة الذي جرت عليها الدراسة هو ٣٤ استبانه وتمثل ٣٤% من عدد الاستبانات المرسلة.

ونبين فيما يلي الإجابات المقدمة بحسب الردود الواردة:

السـؤال	نعم	لا	ملاحظات
١ – هل تعد الشركة التي تعمل فيها الموازنة النقدية التي أوصى بها النظام المحاسبي الموحد ؟	٢٣	١١	
٢ – هل تقدم هذه الموازنة أي فائدة على صعيد الحسابات القومية لو تم إعدادها؟	٢٧	٧	
٣ – هل تعتقد أن من المجدي الإفصاح عن الموازنة التخطيطية والإفصاح عن الموازنة النقدية كجزء منها؟	٢٨	٦	
٤ – هل ترى من المفيد إعداد قائمة التدفقات النقدية عن الفترة الماضية على أساس المعايير الدولية ؟	١٨	١٣	
٥ – وهل تفضل إعدادها بورقة عمل ؟	١١	١٩	
٦ - أم تفضل إعدادها بقيود محاسبية ؟	١٩	١١	
٧ – وهل تقترح قائمة تدفقات مستقلة بالعملة الأجنبية للشركات التي تتعامل مع الخارج ؟	٢٧	٤	
٨ – وفي حال الموافقة هل تقترح وضعها بالدولار الأمريكي وترجمة العملات الأخرى إليه ؟	٢٧	٤	

ولما كان حجم العينة أكبر من ٣٠ , فقد فرضنا أن النتائج تشكل توزيعاً طبيعياً ومن ثَمَّ أخضعت إلى اختبار التوزيع الطبيعي بمستوى ثقة قدره ٩٥,٥ % وذلك بموجب القانون التالي:

$$ع_{خ} = \sqrt{\frac{ح \times ق}{ن}}$$

حيث:

ع = الخطأ المعياري للتقدير في النسب المئوية.

خ

ح = نسبة تحقيق الظاهرة في العينة.

ق = نسبة عدم تحقق الظاهرة في العينة.

أما حدًا الثقة بالنسبة للمجتمع فيساوي = ح± ط × عح على اعتبار أن مستوى الثقة ٩٥,٥% وبانحرافين معياريين من كل جانب من جانبي منحني التوزيع الطبيعي

ن = ٣٤

وباستخدام الجداول يتبين أن ط = ٢

ومن ثَمَّ تكون نتائج الإجابات عن الأسئلة بعد الترجيح على النحو التالي:

١ – تبين لنا من السؤال الأول أن معظم الشركات تعد الموازنة النقدية التي أوصى بها النظام المحاسبي الموحد، وتأكيداً على ذلك فقد كانت نسبة الذين أجابوا بـ نعم 68%، أما نسبة الذين أجابوا بـ لا ٣٢%، وبترجيح هذه النسبة بحدي الثقة نجد أن نسبة الإجابات بـ نعم تتراوح بين 51,60% - 83,70%.

وقد جاءت هذه الإجابة مناقضة للواقع إذ من المعروف أن أي شركة أو مؤسسة لا تعد قائمة الموازنة النقدية بالطريقة المعقدة المطلوبة والمعزولة أساساً عن الموازنة التخطيطية على أساس تنبؤي.

٢ – تبين من السؤال الثاني أهمية الموازنة النقدية والفائدة التي تقدمها على صعيد الحسابات القومية. وكانت نسبة الإجابات بـ نعم ٧٩%، أما نسبة الإجابات بـ لا فقد كانت ٢١% وبترجيح هذه النسب بحدي الثقة نجد أن نسبة الذين أجابوا بـ نعم تراوحت بين 65,54% - 93,28%، أما نسبة الذين أجابوا بـ لا فكانت تتراوح بين 6,72% - 34,46%. مما يشير إلى سطحية الإجابات نظراً لأن أحداً من المستجوبين لا يعد هذه القائمة.

٣ – تبين من السؤال الثالث أنه من المجدي الإفصاح عن الموازنة التخطيطية والإفصاح عن الموازنة النقدية كجزء منها. تأكيداً على ذلك فقد كانت نسبة الذين أجابوا بـ نعم ٨٢%، في حين كانت نسبة الذين أجابوا بـ لا ١٨% من حجم العينة ((ن= ٣٤)). وبترجيح هذه النسب بحدي الثقة على أساس التوزيع الطبيعي نجد أن الإجابات بـ نعم كانت تتراوح بين 69,27– 95,43% بينما كانت نسبة الإجابات بـ لا 4,57% - 30,73%. وهذا ما يؤيد افتراض الباحث بقوة. وإن مقارنة الإجابة الواردة من هذا السؤال مع الإجابة الواردة في السؤال ١ تدل على أن المستجوبين لا يعرفون كيف يعدون قائمة الموازنة النقدية بشكلها الحالي، ولذا لم يتجرأ بعضهم على رفضها.

٤ – وقد أبدى المستجوبون ضرورة إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقاً للمعايير الدولية بنسبة ١٨/٣٢ أي 56,25 %.

٥/٦ – أما نسبة الذين يفضلون إعداد قائمة التدفقات بورقة عمل فقد بلغت ١١/٣٠ أي ٣٧% أما الذين يفضلون إعدادها بقيود محاسبية فقد كانت ٦٣%.

ونرى أن السبب يعود إلى جهل المستجوبين بطريقة إعداد هذه القائمة سواء تم ذلك بقيود أو بورقة عمل وقد فضلوا القيود نظراً لاعتيادهم عليها بشكل عام.

٧/٨ – وقد فضلت نسبة ٨٧% من المستجوبين إعداد قائمة تدفقات خاصة بالدولار الأمريكي وتحويل العملات الأجنبية الأخرى إلى الدولار وهذا يلبي حاجة ضرورية بالنسبة للشركات التي يمكن أن تصدر جزءاً من منتجاتها.

نتائج البحث:

١ ـ إلغاء الموازنة النقدية المطلوب إعدادها في الوقت الحاضر بحسب النظام المحاسبي الموحد.

٢ ـ إعداد موازنة نقدية كجزء من الموازنة التخطيطية الشاملة.

٣ ـ إعداد قائمة تدفقات نقدية بحسب المعايير الدولية، وذلك على أساس الطريقة المباشرة وبورقة عمل لأن ذلك أكثر بساطة وقد عرضنا نموذجنا لهذه القائمة في الملحق.

المراجع

المراجع العربية:

١ ـ النظام المحاسبي الموحد ودليل الحسابات ـ المرسوم التنظيمي ٢٨٧ تاريخ ١٩٨٧/١/٢٥ ـ وزارة المالية ـ سورية.

٢ ـ حسين القاضي ـ المحاسبة المتقدمة ـ مطبعة الاتحاد ١٩٩٤.

٣ ـ حمدي السقا ـ النظام المحاسبي الموحد ـ الطبعة الثالثة ـ جامعة دمشق.

٤ ـ سابا وشركاهم ـ معايير المحاسبة الدولية ١٩٩٦.

٥ ـ فرد ويستون ويوجين برجام ـ التمويل الإداري ـ تعريب عبد الرحمن دعالة بيلة ـ دار المريخ ١٩٩٣.

٦ ـ نعيم دهمش ـ قائمة التدفقات النقدية من الناحية العلمية والعملية ـ مطبعة النور ـ عمان ـ ١٩٩٦.

٧ ـ هاشم السويج ـ التدفق النقدي ـ المحاسب القانوني المغربي ـ العدد ٥٦ حزيران ١٩٩١.

٨ ـ هاني سليمان أبو عويضة ـ قائمة التدفقات النقدية وأهمية الإفصاح عنها في سورية ـ رسالة ماجستير في المحاسبة ـ جامعة دمشق ـ كلية الاقتصاد ـ ١٩٩٨.

٩ ـ هيئة المحاسبين القانونيين السعودية ـ مشروع قائمة التدفق النقدي ـ الرياض ـ المملكة العربية السعودية ١٩٩٥.

١٠ ـ وابل بن علي الوابل ـ المحتوى الإعلامي لقائمة التدفقات النقدية ـ معهد الإدارة العامة ـ المجلد السادس والثلاثون العدد ٢ الرياض ١٩٩٦.

١١ ـ يوسف عوض العادلي ـ ومحمد العظمة ـ المحاسبة المالية ذات السلاسل ـ الكويت ١٩٨٦.

المراجع الأجنبية

- A Shiq Ali, " Incremental Information Content of Earnings, Working Capital from Operation, and Cash Flow ", Journal of Accounting Research, Vol. No. 1, spring 1994.
- Arnold, C. D B. Clubb, S. Manson and R. T. Wearing, " The Relationship between Earnings, Funds Flows and Cash Flow: Evidence for the UK, Accounting and Business Research, Vol. 22 No. 85.
- Andrew Alford, Jennifer Jones, Richard Leftwich, and Mark Zmijewski, "The Relative Informativeness of Accounting Disclosures in Different Countries", Journal of Accounting Research, Vol. 31, USA, Supplement 1993.
- C. S. Agnes Cheng, Chao – Shinliw and Thomas F. Schaefer. The Value Relevance Of SFAS No. 95 Cash Flows From Operations As Assessed By Security Market Effects–Accounting Morisous Vol 11No.3, September, 1997.
- Fisher Black, " Choosing Accounting Rules", Accounting Horizons, Volume Seven – Number Four, USA, December 1993.

- Glenn A. Welsch , Charles T. Zlatkovich , Intermediate Accounting , Eighth Edition , IRWIN , Boston , USA, 1989.
- Hugo Nurnberg, "Depreciation In Cash Flow Statement Of Manufacturing Firms", Accounting Horizons, Volume three–Number One, USA, March 1989.
- IASC, International Accounting Standards, London, UK, 1996, PP 111–137.
- Jack L. Smith, Robert M. Keith, William L. Stephens, Financial Accounting, McGraw – Hill, New York, USA, 1988.
- Nathan M. Bisk, J.D, C.P.A.Comprehensive Exam Review, Florida, USA, 1995.
- National Accounting & Auditing Professional Development, Statement of Cash Flows / Participant's Guide, Deloitte & Touche, USA, 1991.
- Paul Newman and Richard Sansing. "Disclosure Policies With Multiple Users", Journal Of Accounting Research, Vol. 31 No. 1, USA, Spring, 1993.
- Olusegun Wallace and Paul A. Collier, "The Cash In Cash Flow Statements: A Multi–Country Comparison", Accounting Horizons, Volume Five– Number Four, USA, December, 1991.
- Ray H. Garrison, Managerial Accounting, Fifth Edition, IRWIN, Boston, USA, 1988.
- R. T. Wearing, Mark Tippett, "In Substance Debt Defeasance, Risk and Cash Flow Matching", Accounting and Business Research Vol. 22 No. 85 PP. 75 – 86, 1991.
- Roger H. Hermanson, James Don Edwards, R. F. Salmonson, Accounting Principles, Fourth Edition IRWIN, Boston, USA, 1989.
- Sharif N. Ahkam, James C. Baker, "Cash Flow Estimation and Cost Of Capital For Overseas Projects", Accounting and Business Research, Vol. 23 No. 90 PP. 99 – 109, 1993.
- Statements of Cash Flow Statement No. 95 (Stanford, Conn, FASB, 1987).
- Statements Of The Accounting Principles Board No.4, Basic Concepts Underlying Financial Statement Of Business Enterprises. New York, AICPA, 1970.
- Tom Lee, "Making Cash Flow Statement Useful", Accountancy, Volume 109 No. 1184, London, 1992.

الملحق (١)

الموازنة النقدية ـــ المقبوضات بتاريخ ..... / ..... / .....

بيان المقبوضات	المبالغ	
	ليرات سورية	عملات أجنبية
1 - إيرادات النشاط الجاري:		
411 - مبيعات الإنتاج التام		
43 - إيرادات تشغيل للآخرين		
44 - خدمات مباعة		
451 - مبيعات بضائع بغرض البيع		
2 - الإعانات:		
- إعانات إنتاج		
- إعانات تصدير		
3 - إيرادات تحويلية:		
461 - بيع موجودات ثابتة		
471 - إيرادات أوراق مالية		
15 - بيع توظيفات مالية		
472 - فوائد دائنة		
475 - إيرادات سنوات سابقة		
476 - تعويضات وغرامات على الآخرين		
477 - إيرادات متنوعة		
- زيادة رأس المال		
4 - مقبوضات أخرى		
14 - استرداد قروض		
١٦٣ - استرداد التأمينات والسلف		
172 - أرصدة مدينة أخرى		
25 - الاقتراض		
2631 - تأمينات للآخرين		
277 و 278 - مقبوضات من الجهة المشرفة		
161 - تحصيلات من الزبائن		
162 - تحصيلات من أوراق القبض.		

الموازنة النقدية ـــ المدفوعات بتاريخ ..... / ..... / .....

بيان المدفوعات	المبالغ	
	ليرات سورية	عملات أجنبية
1 1 - التكوين الرأسمالي:		
11 - شراء موجودات ثابتة جديدة		
2 - التحويلات الرأسمالية:		
11 - شراء موجودات ثابتة قديمة		
15 - شراء أوراق مالية		
1185 - فوائد سابقة على بدء التشغيل		
3 - مدفوعات أخرى:		
14 - الإقراض		
25 - تسديد القروض		
261 - موردون		
262 - أوراق دفع		
172 - أرصدة مدينة أخرى		
163 - تأمينات وسلف		
263 - دائنون متنوعون		
276 - مدفوعات إلى الجهة المشرفة		
273 - أرصدة دائنة أخرى		
4 - المستلزمات والبضائع:		
32 - مستلزمات سلعية		
33 - مستلزمات خدمية		
34 - بضائع بغرض البيع		
5 - عائد العمل:		
311 - أجور نقدية		
312 - ميزات عينية		
313 - تأمين ومعاشات		
314 - تأمينات اجتماعية		
315 - صندوق تقاعد البلديات		
6 - المصروفات التحويلية الجارية:		
129 - رسوم جمركية		

تتمة الملحق

بيان المدفوعات	المبالغ	
	ليرات سورية	عملات أجنبية
١٣٦ ـ اعتمادات سندية لشراء مستلزمات سلعية		
3511 - ضرائب ورسوم إنتاج		
3513 - رسوم الطابع		
3514 - ضرائب ورسوم داخلية أخرى		
355 - الإيجارات		
356 - الفوائد		
7 - التحويلات الجارية التخصصية		
361 - التبرعات		
362 - الإعانات		
363 - تعويضات وغرامات		
365 - مصروفات سنوات سابقة		
368 - ضريبة ريع العقارات		
369 - ضريبة الدخل		
8 - فائض موزع:		
264 - توزيع الأرباح		

الملحق (٢)

أولاً: الموازنة النقدية:							
(١) المتحصلات النقدية والآجلة	×						
(٢) المدفوعات:							
مشتريات	×						
رواتب وأجور	×						
إيجار	×						
مصروفات أخرى	×						
الاهتلاك للقطاع العام	×						
(٣) الفائض والعجز الشهري من العمليات	× ×						
+ رصيد النقدية أول المدة	×						
+ رصيد النقدية آخر الشهر	× ×						
(٤) العمليات الاستثمارية	×						
(٥) العمليات التمويلية	×						
رصيد النقدية من كل العمليات	× ×						

ثانياً - الموازنة النقدية بالدولار بالنسبة للمؤسسات والشركات التي تتبع إلى الخارج مباشرة أو تستورد من الخارج مباشرة:

	الشهر						
	١	٢	٣	٥			العام بكامله
١- المتحصلات النقدية							
١-١- مبيعات نقدية	×						×
١-٢- متحصلات من المبيعات الآجلة	×						×
	××						××
٢- المدفوعات النقدية							
٢-١- استيراد مواد نقداً	×						×
٢-٢- تسديدات مواد مشتراة سابقاً	×						×
٢-٣- قيمة خدمات مقدمة من الخارج	×						×
العجز أو الفائض بالدولار بعد تحويل العملات الأجنبية الأخرى إلى الدولار [١]	××						××

[١] مثلاً فرنك فرنسي X المعدل المعتمد من المركزي
مارك ألماني X السعر المعتمد من المركزي.

الملحق (٣)

أ - قائمة التدفقات النقدية بحسب الطريقة المباشرة [١]:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

المقبوضات النقدية من العملاء.
المدفوعات النقدية للموردين والموظفين.
النقدية من العمليات التشغيلية.
الفائدة المدفوعة.
ضرائب الدخل المدفوعة
التدفقات النقدية قبل البنود غير العادية.
المتحصلات من تسوية التغييرات الأخرى.
صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية.

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

شراء ممتلكات ومنشآت ومعدات وأصول ثابتة أخرى.
متحصلات من بيع أصول ثابتة.
فائدة مقبوضة.
توزيعات أرباح مقبوضة.

التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:

المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال.
المتحصلات من الاقتراض طويل الأجل.
مدفوعات التزامات عقود إيجار تمويلي.
توزيعات أرباح مدفوعة.
صافي الزيادة / النقص في النقدية أو ما يعادلها.
النقدية في أول الفترة.
النقدية في آخر الفترة.

ب - قائمة التدفقات النقدية وفقاًللطريقة غير المباشرة:

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

صافي الربح قبل الضريبة والبنود غير العادية.
التعديلات:
الاستهلاك.
خسارة العملة الأجنبية.
دخل الاستثمارات.
مصروف الفائدة.
الربح التشغيلي قبل التغيرات في رأس المال العامل.
الزيادة في المدينين والموجودات المتداولة الأخرى.
النقص في البضاعة.

---

[١] آثرنا الأخذ بالنموذج المعتمد في المعيار ٧ من المعايير المحاسبية الدولية حرصاً على التوحيد.

النقص في حساب الدائنين التجاريين.
النقدية من العمليات التشغيلية.
الفائدة المدفوعة.
ضريبة الدخل المدفوعة.
التدفقات النقدية قبل البنود غير العادية.
المتحصلات من تسوية التغيرات الأخرى.
صافي النقدية من الأنشطة التشغيلية.
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:
شراء أصول ثابتة مختلفة.
المتحصلات من بيع معدات.
الفائدة المقبوضة.
توزيعات أرباح مقبوضة.
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية.
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية:
المتحصلات من إصدار أسهم رأس المال.
المتحصلات من الاقتراض طويل الأجل.
مدفوعات التزامات عقود الإيجار التمويلي.
توزيعات أرباح مدفوعة.
صافي النقدية المستخدمة في الأنشطة التمويلية.
صافي الزيادة / النقص في النقدية أو ما يعادلها.
النقدية في أول الفترة.
النقدية في آخر الفترة.

· تاريخ ورود البحث إلى مجلة جامعة دمشق ١٩٩٩/٢/٨.