الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرات عباس سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

– قسم المالية والمحاسبة –

Université Ferhat ABBAS Sétif 1

عنوان المطبوعة

محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الدكتور: شوقي طارق

محاضرات مدعمة بسلاسل تطبيقية

السنة الجامعية:

2023 – 2022

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرات عباس سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

– قسم المالية والمحاسبة –

Université Ferhat ABBAS Sétif 1

عنوان المطبوعة

محاضرات في المعايير المحاسبية الدولية

موجهة إلى طلبة السنة الثانية ماستر تخصص: محاسبة وجباية

إعداد الدكتور:شوقي طارق

محاضرات مدعمة بسلاسل تطبيقية

السنة الجامعية:

2023 – 2022

معلومات عامة

مقياس

المعايير المحاسبية الدولية

- **المستوى**: سنة الثانية ماستر محاسبة وجباية؛
- **رصيد المادة:6**؛
- **المعامل**: 3؛
- **وحدة التعليم**: وحدة أساسية.

الهدف العام:

يعالج هذا المقياس موضوع المعايير المحاسبية الدولية IA S/IFRS التي جاءت من أجل التوافق المحاسبي الدولي وإزالة الاختلافات المحاسبية بين الدول وكذا محاولة تقريب الممارسات المحاسبية بين الدول وبالتالي أصبحت هذه المعايير تشكل مرجعا أساسيات للأنظمة المحاسبية للعديد من الدول مثل الجزائر عند أصدراها للنظام المحاسبي المالي SCF ومنه كلما يظهر مشكل محاسبي أو موضوع معقد يحتاج لتوضيح يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار محاسبي دولي يكون موضوعه ذلك الإشكال من أجل إعطاء التوجيه أو الإرشاد لكيفية خل ذلك الإشكال

الأهداف الفرعية:

- التعريف بمفاهيم ومحتوى وتطبيقات المعايير المحاسبية الدولية؛
- أسباب الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية؛
- مواكبة أهم التحديثات والتغيرات في المنظومة المحاسبية الجزائرية والدولية؛
- معرفة المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي؛
- إبراز مراحل التطور التاريخي الذي عرفته التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- كيفية إعداد القوائم المالية (مخرجات المحاسبة) حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز نتائج التجربة الجزائرية في ميدان الإصلاح المحاسبي.

المكتسبات القبلية:

❖ الإلمام بقواعد ومبادئ المحاسبة المالية وأهم المعايير المدروسة في السنة الثانية جذع مشترك.

محتوى المقياس:

سنحاول من خلال هذه المطبوعة عرض محاضرات مقسمة إلى محاضرات وفق عرض التكوين للتخصص، وإبرازه وفقا البرنامج الموالي:

محاضرات المقياس
المحاضرة الأولى: مدخل لمعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS
المحاضرة الثانية: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية
المحاضرة الثالثة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"
المحاضرة الرابعة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"
المحاضرة الخامسة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 "التغيير في السياسات المحاسبية والتغيير في التقديرات وتصحيح الأخطاء"
المحاضرة السادسة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "الضرائب على الدخل"
المحاضرة السابعة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الأصول المادية"

للتواصل:

الايميلالشخصي:tchougui@univ-setif.dz / tarekchougui@yahoo.fr

الفهرس

فهرس المحتويات	الصفحة
مقدمة	أ
المحاضرة الأولى: مدخل لمعايير المحاسبة الدوليةIAS/IFRS	1
الفرع الأول:نشأة المعايير الدولية	1
الفرع الثاني:مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها	3
الفرع الثالث:الهيئات المسؤولة عن التوافق المحاسبي الدولي	4
الفرع الرابع: ماهية معايير المحاسبة الدولية	9
الفرع الخامس:مسار إعداد المعايير	15
المحاضرة الثانية: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية	19
أولا: تعريف الإطار المفاهيمي	19
ثانيا: المفاهيم الخاصة أهداف الإطار المفاهيمي	19
ثالثا: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة الاقتصادية	20
رابعا: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية	20
خامسا: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية.	21
سادسا: مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية	24
السلسلة الأولى	28
المحاضرة الثالثة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"	29
أولا: نظاق المعيار	29
ثانيا: الهدف (الغرض) من المعيار	29
ثالثا: عرض البيانات المالية	29
رابعا: المسؤولية عن عرض البيانات	30
خامسا: أجزاء البيانات المالية	30
سادسا: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	30
سابعا: المبادئ العامة	30
ثامنا: تحديد البيانات المالية	32
تاسعا: الميزانية العمومية(قائمة المركز المالي)	32
عاشرا: قائمة الدخل	33

الحادي عشر: قائمة التغيرات في حقوق الملكية	34
الثاني عشر:قائمة التدفقات النقدية	35
الثالث عشر: إيضاحات البيانات المالية	35
الرابع عشر : تاريخ السريان	37
السلسلة الثانية	38
المحاضرة الرابعة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"	40
أولا: هدف المعيار	40
ثانيا: نطاق المعيار	40
ثالثا:فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية	40
رابعا: تعريف المصطلحات	40
خامسا: النقدية وما يعادلها	40
سادسا : عرض قائمة التدفقات النقدية	41
سابعا: الأنشطة التشغيلية	41
ثامنا : الأنشطة الاستثمارية	42
تاسعا: الأنشطة التمويلية	42
عاشرا: التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	43
الحادي عشر: التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية	43
الثاني عشر: التقرير عن صافي التدفقات النقدية	43
الثالث عشر: التدفقات النقدية بعملات أجنبية	43
السلسلة الثالثة	46
المحاضرة الخامسة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 "السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء"	48
أولا: الهدف من المعيار	49
ثانيا: نطاق المعيار	49
ثالثا: السياسات المحاسبية	50
رابعا: التغيير في التقديرات المحاسبية	54
خامسا: الأخطاء	55
سادسا: تاريخ النفاذ	56
السلسلة الرابعة	57

المحاضرة السادسة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 "ضرائب الدخل"	**60**
أولا:الهدف	**60**
ثانيا: النظاق	**60**
ثالثا: التعاريف	**60**
رابعا: الضرائب المؤجلة أصول	**62**
خامسا : الضرائب المؤجلة خصوم	**64**
سادسا: الافصاح	**65**
السلسلة الخامسة	**67**
المحاضرة السابعة: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الأصول المادية"	**73**
أولا: الهدف	**73**
ثانيا: شروط الاعتراف بالأصول المادية حسب المعيار (16)	**73**
ثالثا: القياس الأولي للأصول المادية حسب المعيار (16)	**75**
رابعا: النفقات اللاحقة للأصول المادية حسب المعيار (16)	**76**
خامسا: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المادية حسب المعيار (16)	**77**
سادسا: الاهتلاك	**79**
سابعا: مراجعة العمر الإنتاجي	**81**
ثامنا: مراجعة طريقة الاهتلاك	**81**
تاسعا: استرداد القيمة المدرجة	**88**
السلسلة السادسة	**94**

المقدمة

المقدمة

شهد العالم المعاصر تطورات وتغيرات جذرية أثرت بشكل كبير على نمط واتجاهات العلاقات والمتغيرات في العديد من المجالات منها الاقتصادية والاجتماعية والثقافية وغيرها،مما جعل مختلف التنظيمات والمؤسسات الاقتصادية تغير وتطور في طبيعة علاقاتها ومعاملاتها مع محيطها الخارجي.مواكبة لتلك التطورات والتغيرات العالمية وأكثر الظواهر الاقتصادية تأثيرا على المؤسسات نجد العولمة الاقتصادية بشكلها العام،حيث وسعت من محيط وبنية هذه المؤسسات لتنقلها من طابعها المحلي والإقليمي إلى طابع عالمي،الأمر الذي أتاح لمثل هذه المؤسسات بدائل إضافية حيث أصبحت تتسم بالعالمية.

بعد الخرب العالمية الثانية ومع زيادة عدد الدول المستقلة سعت كل دولة لوضع نظامها المحاسبي الخاص بها والذي يعبر عن مختلف المتغيرات لديها اقتصادية ، ثقافية، سياسية ، اجتماعية ، دينية ومجموعة القيم لديها ، مما خلق ممارسات محاسبية مختلفة بين الدول وقد تصل إلى درجة التعارض لمعالجة ممكن نفس الموضوع وعليه ومع انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية أصبحت هناك ضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي خاصة مع ضغط كل من الشركات المتعددة الجنسيات والهيئات العالمية وكذا الحاجة للأموال والمعلومات المالية .فظهرت معايير المحاسبية الدولية المعروفة باسم IAS/IFRS لتقرب تلك الممارسات وتعطي التوجيهات والإرشادات لمختلف الإشكالات المحاسبية التي يواجهها التطبيق وبالتالي تتوافق الممارسات المحاسبية وتصبح تلك المعايير مرجعا أساسيا لمختلف الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول ، وقد ساهمت العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية في بلورة وإعداد هذه المعايير ولعل من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا IASC وحاليا مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي يتولى اصدرا المعايير مع التعديل والتطوير المستمر لها.

1. التوافق المحاسبي الدولي وظهور المحاسبة الدولية

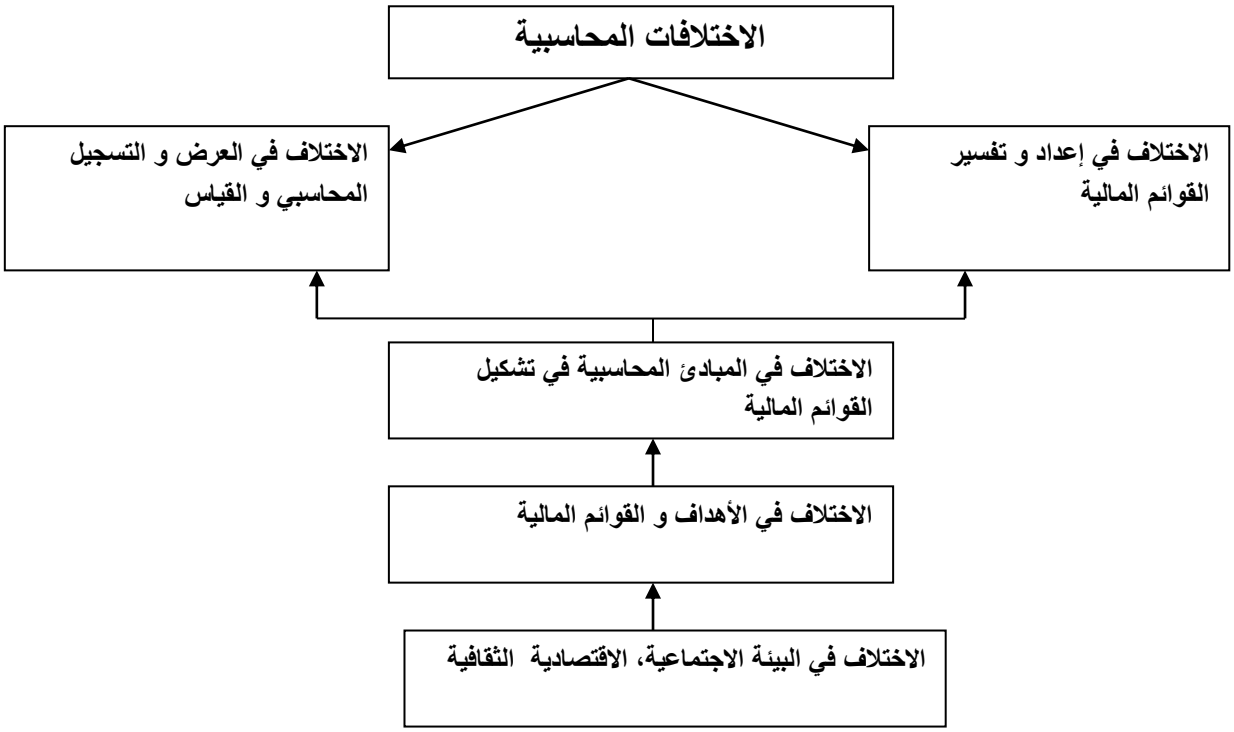
1.1: نشأة معايير المحاسبة الدولية

إن طابع العالمية و بعدما مس كل المجالات الاقتصادية و الثقافية و المعلوماتية ....الخ ، لم تنأى المحاسبة عن ذلك بل كانت في صميم نظام العولمة إذ أصبحت تكتسي طابع الدولية و ذلك من خلال ما يتداول من مصطلحات أهمها مصطلح المحاسبة الدولية و معايير المحاسبة الدولية ، و منه نجد أن المحاسبة كذلك فرض عليها الواقع لأن تجهز نفسها لكي تصبح لغة عالمية تطبق في أغلب الدول أن لم نقل في كلها بعد سنوات .

إن المحاسبة المالية هي الوسيلة التي تسمح بإعداد قوائم مالية تعطي معلومات موضوعية و ملائمة و دقيقة عن نشاط المؤسسة، وكذا تسمح باتخاذ القرارات و إجراء المقارنة حول أداء عدة مؤسسات من خلال المعلومات المستخرجة من تلك القوائم ،و لكن الإشكال التي تواجهه المحاسبة على المستوى الدولي هو خضوعها إلى عدة مرجعيات (*Référentiels*) محاسبية مع ما بينها من اختلافات في المفاهيم و المبادئ .

فقبل لم تكن المحاسبة تخضع لأي صورة من صور التنظيم المهني ، فالتطبيق المحاسبي للمنشأة يعتبر من أسرارها الداخلية ، و كنتيجة لذلك كانت القوائم و التقارير المالية التي تعدها للمؤسسات غير قابلة للمقارنة بينها و حتى لنفس المؤسسة خلال الفترات المتلاحقة ، مما زاد من حالة عدم الثقة و الاستقرار لمهنة المحاسبة و بذلك سهلت عملية السعي إلى إيجاد صيغ حول الطريقة المثلى للتطبيق المحاسبي الذي ينال رضا كل من المنظرين و المهنيين والمستخدمين عل حد السواء.و من هنا نجد أن اللغة المحاسبية على المستوى المحلي معدة لتستجيب لأهداف و احتياجات محلية للتعامل مع المستثمرين و السلطات و الإدارات (كإدارة الضرائب و البنوك مثلا) المحلية و لكنها غير مجهزة للتواصل مع ثقافات مختلفة و هذا ما يخلق عدة التنسيق أو التناغم بين مرسل الرسالة (معلومات محاسبية)ومتلقيها في بلاد مختلفة ،الرسم أدناه يوضح العوامل التي هي أصل الاختلاف المحاسبي بين مختلف الدول:

الشكل رقم(1): يوضح أسباب الاختلاف المحاسبي بين الدول



Axel Haller,Peter Walton, La Comptabilité Internationale , **Source** : Bernard Raffounier, Edition VUIBERT,Paris, 1997 , page 2.

فإذا نظرنا إلى مجموع القواعد المحاسبية لبلد ما ، نجد أنها مجموع من الالتزامات القانونية و التي تتغير مع الوقت وتشكيلة من الممارسات العملية الموضوعة من الأطراف ذات العلاقة لتستجيب للحالات الاستثنائية كالأزمات المالية ....الخ، و عليه يمكن تمثل هذه القواعد المحاسبية المستعملة في دولة ما و في وقت معين، كنتيجة للتوازن الذي يمتد لسنوات طويلة و التي قد تعدل في وقت ما بسبب تغير البيئة الاقتصادية أو لأحداث غير متوقعة.

و عليه فنفس الأحداث(المشاكل المحاسبية) ليس حتما سوف يتم معالجتها بنفس الحلول، و منه فالقواعد و الأسس المحاسبية يمكن أن تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

يجب و في بعض الأحيان ألا نعطي اهتماما كبيرا لهذه الاختلافات لأنه و من الجانب المحاسبي نجد أن القوائم المالية تعكس دائما الحلول التنظيمية الموضوعة من طرف معديها و مستخدميها على السواء ، مع عرضها لكل ما يحتاجه مختلف هذه الأطراف، فالدول التي تستمد طبيعيا ثقافتها و تاريخها من نفس المصدر نجدها تتشابه في ممارساتها المحاسبية التي عادة تستمد من عائلتين ثقافيتين اللتين يتم تعريفهما من بين أهم الدول الصناعية وهما:

- الدول التي ثقافتها المحاسبية موجهة من التطبيق العملي وهي المقاربة الأنجلوساكسونية التي ترتكز على استعمال "المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (*Generally Accepted Accounting Principles* (GAAP
- الدول التي ثقافتها المحاسبية ترتكز على التنظيم أو التقنين المحاسبي ، و هي المقاربة الأوروبية و اليابانية.

فإذا كانت هناك بعض الاختلافات البسيطة التي معالجتها أو تجاوزها مثل إشكالية المصلحات وعرض الحسابات، فانه من الصعب جدا معالجة الإشكاليات العميقة تتمثل أساسا في المبادئ و الأفكار.

2.1 : مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها

-مفهوم المحاسبة الدولية : تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تبنته الكثير من الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى العالمي و عليه فان المحاسبة الدولية تتبع الأسلوب الوصفي عند إعدادها لهذه المعايير ،كما أن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة المبادئ والطرق و المعايير المحاسبية في جميع الدول على اختلاف أنواعها و هذا الاختلاف نشأ نتيجة الخصائص الجغرافية و الاجتماعية والاقتصادية و السياسية و القانونية و التي تختلف من دولة إلى أخرى.

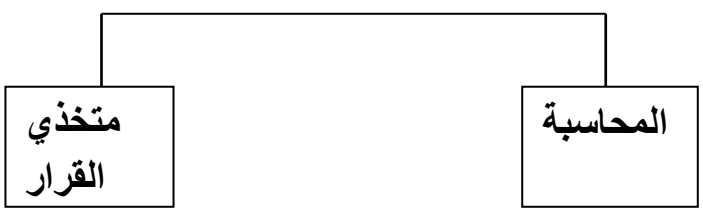
كما أن مفهوم المحاسبة الدولية يشير إلى العلاقة بين الشركة القابضة و الفروع التابعة لها في مختلف الدول، أي أنه يعتبر من الأساليب التي يجب استخدامها عند إعداد القوائم المالية للشركة بشكل سليم.

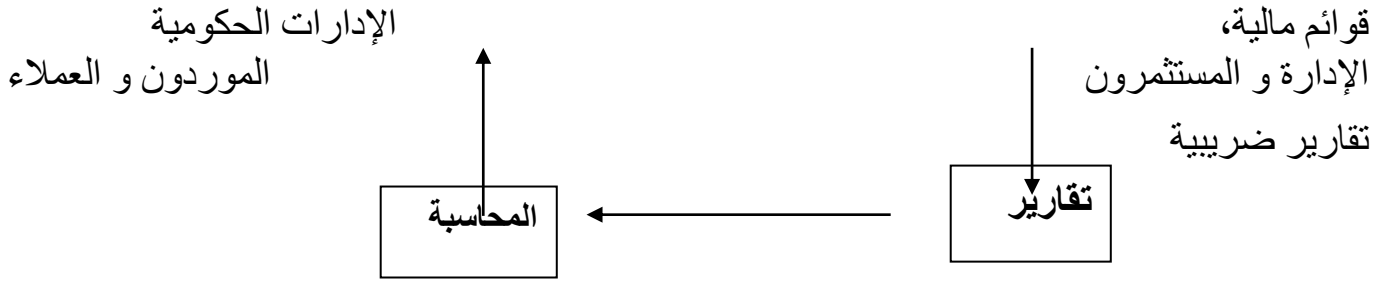
المحاسبة الدولية هي إذن نظام عالمي تتبناه العديد من الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ و المعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي،كما يتم تحديد الأساليب و الطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول و هذا هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي،و هي تتبع في بحثها الأسلوب الوصفي.

كما يشير مفهوم المحاسبة الدولية إلى العلاقة بين الشركة القابضة متعددة الجنسيات و الفروع و الشركات التابعة لها أي أنه يعتبر من الأساليب المحاسبية التي يجب استخدامها حتى يمكن إعداد و تجهيز القوائم المالية الموحدة للشركة الأم بشكل صحيح.

أ: أهمية المحاسبة الدولية :بصفة عامة توفر المحاسبة المعلومات التي يمكن استخدامها في اتخاذ القرارات الاقتصادية ، فهي تعبر عن النشاط الخدمي الذي يقدم المعلومات المالية الكمية لخدمة متخذي القرار ، يمكن توضيح كيفية إبلاغ المعلومات المحاسبية إلى متخذي القرار ، حيث عادة ما يتم توفير تلك المعلومات من خلال تقارير تمثل المخرجات النهائية للنظام المحاسبي و التي تتأسس على البيانات المتولدة من الأنشطة و الأحداث الاقتصادية المرتبطة بأحد منشآت الأعمال من خلال الشكل البياني التالي:

شكل رقم(2): دورة المعلومات بين المحاسبة ومحيطها الخارجي





Manh et Catherine Maillet , Normes IFRS , Edition Foucher , 2007, P6. **Source :** Anne Le

ب-قضايا المحاسبة الدولية و بيئتها :والتي لها طبيعة دولية بحيث تتضمن كل من عمليات التجارة الدولية ونشاط الشركات الدولية و الاستثمارات و العمليات التي تتم في أسواق المال العالمية و استخدام العملات الأجنبية ، فهذه العمليات يتم تسويتها باستخدام العملة الأجنبية سواء لأحد طرفي العملية أو لكلاهما ، و من ثم تنشأ مشكلة المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية ، و كذلك فان إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة و التي تقع فروعها في عدة دول أجنبية تمثل مشكلة محاسبية أخرى.و يرتبط بإعداد القوائم المالية الموحدة مشكلة المحاسبة عن تغير القدرة الشرائية للنقود فمثلا عند إعداد القوائم المالية هل يجب استخدام الرقم القياسي للأسعار المستخدم في الشركة القابضة أو الرقم القياسي للأسعار في البلد الذي يتواجد فيه الفرع،للمحاسبة الدولية بيئة تتأثر بمجموعة من المؤشرات الداخلية والخارجية كما يلي:

1- المؤثرات الداخلية : وتتمثل في :

- المالكين – فعاليات المؤسسة – الضريبة السائدة – الاحتراف المحاسبي – ثقافة و بحوث المحاسبة – النظام السياسي السائد – الجو الاجتماعي – نمو و تطور الاقتصاد – التضخم – النظام القانوني .....الخ.

2- المؤثرات الخارجية: وتتمثل في:

- العوامل الاجتماعية – العوامل السياسية – العوامل الدينية – العوامل الاقتصادية – العوامل القانونية.

وهذه العوامل لها تأثير كبير على طبيعة و عمل النظام المحاسبي المتبع في أية دولة ، حيث ينعكس تأثيرها على قواعد و أسس ومفاهيم المحاسبة المعمول بها في تلك الدولة ، كما أن أهداف المحاسبة الدولية هي توفير البيانات والمعلومات المحاسبية لأغراض المستفيدين الداخليين و الخارجيين .

كما تتأثر المحاسبة الدولية بالاجتهادات و الاتجاهات بين المحاسبين و خضوع أمور محاسبية كثيرة للتقدير الشخصي و هي نقطة الضعف في المحاسبة عموما مما يدعوا إلى التفكير العام بين المحاسبين إلى الاتفاق العام حول معايير محاسبية موحدة تلقى القبول العام.

3.1:الهيئات المسؤولة عن التوافق المحاسبي الدولي :

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة و كانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها و التي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية .و قد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف

عليها كتعبير فني عند المحاسبين و مدققي الحسابات مفهوما يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات و المؤسسات حتى و لو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

أ-محاولات وضع معايير على المستوى الدولي: بدأ يظهر ذلك من خلال اللقاءات المتكررة والمتواصلة بين الهيئات المسؤولة عن المحاسبة في العديد من الدول وكذا الجمعيات المهنية وكل الأطراف ذات العلاقة للوصول إلى أرضية اتفاق ولو جزئية للوصول إلى ما يسمى بالتوافق المحاسبي بين الدول، ويمكن سرد بعض هذه اللقاءات والمؤتمرات في سياقها التاريخي كما يلي.

1- المؤتمر المحاسبي الدولي الأول عقد عام 1904 في سانت لويس بولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين الأمريكية قبل تأسيس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917 وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول

2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926 في أمستردام.

3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 في نيويورك : وقد قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي :

- الاستهلاك والمستثمر. - الاستهلاك وإعادة التقويم. - السنة التجارية أو الطبيعية.

4- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع 1933 في لندن : وقد شاركت فيه 49 منظمة محاسبية عينت 90 مندوباً عنها بالإضافة إلى حضور 79 زائراً من الخارج وقد بلغ عدد الدول التي مثلت في المؤتمر 22 دولة منها استراليا ونيوزيلندة وبعض الدول الأفريقية.

5- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس 1938 في برلين :وذلك بمشاركة 320 وفداً فضلاً عن 250 مشارك من باقي أنحاء العالم.

6- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس 1952 في لندن : حيث سجل في المؤتمر 2510 أعضاء من بينهم 1450 من المنظمات التي رعت المؤتمر في بريطانيا و 196 من دول الكومنولث والباقي من 22 دولة أخرى.

7- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع 1957 في أمستردام :وقد شارك في المؤتمر 104 منظمات محاسبية من 40 دولة وحضره 1650 زائراً من الخارج و 1200 عضواً عن البلد المضيف هولندا.

8- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن 1962 في نيويورك : وقد حضره 1627 عضواً من الولايات المتحدة بالإضافة إلى 2101 من دول أخرى وشارك فيه 83 منظمة يمثلون 48 دولة وقد قدم فيه 45 بحثاً.

9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 في باريس

10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972 : حضره 4347 مندوباً من 59 دولة.

11- المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر 1977 في ميونيخ ألمانيا الاتحادية : وقد حضره مندوبين عن أكثر من مائة دولة من دول العالم

12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 في المكسيك .

13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 في طوكيو .

14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 في الولايات المتحدة:وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث

استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخلين IIA.
15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 في المكسيك .
16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 في هونغ كونغ:حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.
17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في استانبول :وقد عقد تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي, ومساهمة المحاسبة في تطوير الأمم, واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.
وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات :
أولاً : الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC(7) : وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب ،يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه، فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم.وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
- معايير دولية لرقابة الجودة.
- قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
- معايير التأهيل الدولية.
- معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.

ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس ، إن العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة. وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة .

ثانيا : لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC: و قد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معاير المراجعة و الخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات و تعزيزها و يتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الاتحاد، و قد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة و ذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، و يتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.و تتضمن IAPC ابتداء من 1994 أعضاء من 13 دولة و هي : استراليا، البرازيل، كندا، مصر، فرنسا، و المكسيك، هولندة، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة

الأمريكية،وتبدأ إجراءات العمل في الجنة IAPC باختيار مواضيع من اجل الدراسة التفصيلية بعد إن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم الجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهده الجنة الفرعية كي تعد و تحضر مسودات معايير و بيانات المراجعة و يدرس الجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات و توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعود مسودة العرض كنتيجة لهده الدراسة كي تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها، فإذا وافقت على هده المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الدين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموفقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعا للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات و التعليقات من المنظمات الأعضاء و من الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد كما تترك لهم الوقت الكافي لإبداء أرائهم وتعليقاتهم، و من ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات و تقوم بدراستها و التصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4/3 المقررة وعند إصدار المعيار أو البيانات يحدد تاريخ سريانه وتكون لغة المعيار الانجليزية ويعطى وقت كاف لترجمة إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة وقد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعا وثلاثين معيارا.

ثالثا : لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC : في1973/6/29 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا , كندا ، فرنسا , ألمانيا , اليابان , المكسيك , هولاندا , المملكة المتحدة , ايرلندا , الولايات المتحدة) و كان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية و أن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها و بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) ، وسوف نفصل أكثر في هذه الهيئة في الفرع الموالي.

ب-الهيئات المكلفة بالتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي :فبعد عملية التوحيد المحاسبي القطري بدأ التفكير في التوحيد على الصعيد الدولي حيث عقدت عدة مؤتمرات محاسبية دولية و تواتر عقدها كل خمس سنوات بهدف العمل على توحيد الممارسة العملية للوصول إلى قوائم مالية قابلة للمقارنة تمكن المستثمرين من اتخاذ القرارات التي تؤمن تدفقات رأس المال ، كما تسهل التبادل التجاري بناء على قيم محاسبية موحدة ، وتؤدي إلى جعل العالم بأكمله سوقا واحدة تلبية لشروط المنظمة العالمية للتجارة WTO التي ضمت و تسعى لضم معظم دول العالم وقد أبدى العديد من المؤلفين رغبة ملحة في توحيد المبادئ المحاسبية على نطاق دولي و طرح أساليب تدريجية مختلفة ، بينما عارض فريق آخر ذلك مشيرا إلى أن مجموعة واحدة من المبادئ و القواعد المحاسبية كأساس للتوحيد أمر غير عملي، كما تكونت لجنة لتنسيق المحاسبة في سدني 1972 ، بهدف تركيز الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية للمحاسبة ، أعقب ذلك تشكيل لجنة معايير دولية للمحاسبة

IASC: *The International Accounting Standards Committee* في 29 جوان من عام 1973،في مدينة لندن، متضمنة ممثلين عن الهيئات المحاسبية القائدة في كل من استراليا ، المكسيك ، هولندا،انجلترا،ايرلندا،كندا فرنسا ، ألمانيا الغربية،اليابان والولايات المتحدة الأمريكية لتكوين و نشر معايير أساسية توضع في الحسبان عند إعداد القوائم المالية و مراجعتها، و لا تملك هذه اللجنة أية سلطة و لكنها تعتمد على المنظمات المكونة لها (مثل AICPA في الولايات المتحدة) في نشر معاييرها و بذل الجهود لتطبيقها. تمثلت الأهداف الأساسية لهذه اللجنة فيما يلي:

- إعداد ونشر من أجل المصلحة العامة المعايير المحاسبية الضرورية لعرض القوائم المالية و كذا الحث على قبولها وتطبيقها على المستوى الدولي.
- العمل بشكل واسع من أجل تطوير و تناغم المبادئ و القواعد المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

إن تمويل لجنة معايير المحاسبة الدولية يتم مناصفة بين أعضاءه و المنظمة الدولية للمحاسبين من جهة ،واشتراكات الشركات المتعددة الجنسيات و مكاتب المحاسبة العالمية الكبرى و كذا بيع منشوراته من جهة أخرى.

لقد مرت اللجنة بعدة أحداث و مراحل هامة مرت بها اللجنة منذ تأسيسها سنة 1973، يمكن تلخيصها في :

* **من 1973 إلى 1989:** بذل كل جهوده من أجل تقليص فجوة الخلاف بين مختلف الهيئات المكلفة بإعداد المعايير على المستوى المحلي وزيادة درجة التنسيق بين مختلف الأعضاء المكونة للجنة ، وذلك بإدراج عدة إمكانيات للمحاسبة في كل معيار لتتأقلم مع المرجعيات الوطنية .

* **من 1989 إلى 1993** : في هذه الفترة بدأت هذه اللجنة من تخفيض في الخيارات المقترحة و بالتالي اكتساب القوائم المالية نوع من الشمولية وتأتى ذلك من خلال نشر عشر معايير تم مراجعتها في سنة 1993.

* **في 1994** : في هذه السنة وقعت اللجنة بين نارين ، الأولى في مواجهة المنظمة العالمية لعمولات القيم المنقولة OICV و التي رفضت المعايير المنشورة لغاية هذا التاريخ متحججة بأنها غير ملزمة على الهيئات التنظيمية الوطنية و الثانية في مواجهة بعض الشركات العالمية الكبرى و التي تطبق معايير المحاسبة الدولية وتهدد بترك تطبيقها متحججين بشدة تضييقها للتطبيقات العملية المحاسبية.

***في جويلية 1995** : بعد قرار اتخذته مجوعة السبع الصناعية الكبرى ،لجنة معايير المحاسبة الدولية و بمشاركة المنظمة العالمية للقيم المنقولة اعدوا برنامجا عمل من أجل مخطط كامل لمجموعة من المعايير المحاسبية الدولية و التي تسمح لOICV من فرض توصياتها على الهيئات المكلفة بالتوحيد المحاسبي الوطنية ،وذلك باحترام هذه المعايير في المعاملات و التسجيلات التي تتم على مستوى الأسواق المالية العالمية.

* **في 1999** : بادرت هذه اللجنة بتقوية تركيبتها العملية ، تهدف أساسا إلى تعديل تركيبة و مسؤولية مجلس إعداد المعايير ، إجراءات تعيين الأعضاء و إنشاء لجنة جديدة تمثل الإداريين لتسيير اللجنة (Trustees).

* **في 2000** : برنامج المخطط الكامل للمعايير المحاسبية تم اعتماده ، ففي 17 ماي 2000 أعلنت المنظمة العالمية للقيم المنقولة أنها توصي مختلف الهيئات المكلفة بالتوحيد المحاسبي الوطنية و كذا الشركات العالمية المسجلة في مختلف بورصات العالم قبول نشر قوائمها المالية حسب معايير المحاسبة الدولية .

* **في فيفري 2001** : كانت نقطة تحول في تركيبة هذه اللجنة بإنشاء تنظيم جديد لها ، تم المصادقة عليه في ماي من نفس السنة ، تم وضعه للعمل تحت تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية

IASCF : *International Accounting Standards Committee Foundation* و التي بدورها تتكون من عدة لجان فرعية أو أفواج عمل لكل منها مهام معينة ،هذا التغيير أعطى أهمية و استقلالية أكبر للجنة معدة المعايير بحكم أن أعضائها ليسو ممثلين لبلدانهم كما كان الحال عليه في اللجنة السابقة ، وأول قراراته المتخذة في 1 أفريل 2001 هو تغيير تسمية المعايير من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS و ذلك فقط بالنسبة للمعايير التي تم إعدادها بعد هذا التاريخ و الحفاظ على التسمية القديمة التي قبل هذا التاريخ و التي سوف نتطرق لكلاهما بالتفصيل فيما بعد.

2. معايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS)

بعد الاتفاق الدولي على ضرورة التوافق المحاسبي للممارسة المحاسبية بين الدول لتسهيل عملية انتقال رؤوس الأموال الدولية ، تحقق هذا الهدف بإنشاء المجلس الدولي لمعايير المحاسبة الدولية من خلال إصدار إرشاداته وتوجيهاته في شكل معايير لها مواضيع مختلفة ، تتطلب عملية إعدادها المرور بالعديد من المراحل ، مواضيعها مختلفة تخدم الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي .

1.2ماهية معايير المحاسبة الدولية

أ-مفهوم المعيار المحاسبي: إن لجنة معايير المحاسبة و المنوط بها إصدار معايير المحاسبة الدولية التي تقدم حلولا لبعض المشاكل المحاسبية و إعطائها طابع العالمية من أجل توحيد الممارسة المحاسبية لتلك القضايا حتى تكون معيارية و قابلة للعمل بها في مختلف الدول التي بدأت تطبيقها الفعلي.

وقبل التطرق إلى مفهوم المعيار المحاسبي من الضرورة الوقوف على معنى المصطلح باللغة الفرنسية : *NORME* : هي كلمة ذات أصل لاتيني يقصد بها القاعدة ، أي أن المعيار يمكن اعتباره كقاعدة متفق عليها بين الجميع و مقياس إلى معرفة الشيء و تحديد ميزاته بدقة.

ما يلاحظ في أدبيات المحاسبة هو تعدد وجهات النظر اتجاه تعريف المعايير ، فمنهم من يرى أن المعيار عبارة عن أداة ترشد التطبيق و تحاول تضييق الفجوة بينه و بين الأساس النظري للمحاسبة ، و في هذا السياق يمكن أن يعرف المعيار " بأنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقا ملائما في ظروف معينة و أساسا للحكم و المقارنة و أساسا عندما تبرر الظروف ذلك " .

و كتعريف آخر للمعايير المحاسبية : " هي أنماط أو نماذج تصف ما يجب أن يكون عليه التطبيق " بينما يعرفها آخرون على أنها تمثل محاولة هامة لتقليل فرص الاختلاف بين التطبيق العملي و جعل نتائج الوظيفة المحاسبية أكثر قابلية للمقارنة ، في حين يرى الشيرازي " أن المعايير المحاسبية تمثل أحكاما خاصة بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية أو بنوع معين من أنواع العمليات أو الأحداث" .

و في هذا الشأن نجد تعريف آخر أكثر شمولا يعرف المعيار على أنه هدف مرغوب في تحقيقه أو نموذج فرضته التقاليد و الإجماع العام أو الهيئات العلمية و المهنية أو الحكومة أو القانون أو إجراء إداري بعد ملاحظة و تجربة و اختبار. وعليه فأن المعايير المحاسبية هي ليست بذاتها إجراءات لكنها تبين الإجراءات المحاسبية و القاعد التي تغطي تفاصيل حالات معينة كما أكدا على ضرورة أن تكون المعايير المحاسبية متماسكة و منظمة و منضبطة. من خلال تحليل الآراء السابقة التي حاولت تعريف المعيار المحاسبي يتضح أنها لا تمثل في جوهرها اتجاهات مختلفة بقدر ما تمثل في مجموعها آراء متكاملة تهدف في مجملها إلى تحقيق ما يلي :

- المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة.
- يساعد المعيار في إرشاد و تقييم التطبيق للتوصل إلى معلومات محاسبية مفيدة للمستخدم.
- المعيار يمثل أحكاما تتعلق بعنصر معين من القائم المالية أو نوع معين من العمليات و المشاكل المحاسبية.
- يركز على القياس و التقرير المحاسبي بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية.
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى الاعتراف و القبول به .

ب-أهمية المعايير المحاسبية وأسباب تعددها :حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة ، فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها و ضرورة وجودها ، و في هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية و التي يمكن حصرها في النقاط التالية:

-إن المعايير المحاسبية مدعومة منطقيا وتشير إلى نقاط التقاء المحاسبين حتى وان كانوا يعملون في وحدات اقتصادية مختلفة وبلدان مختلفة.

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي و ما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.
- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس و التوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية و المصلحة العامة من ناحية أخرى.
- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة و ضرورية في ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.
- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة و تعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات ن أطراف خارجية.

و منه من الصعب تحديد سبب وحيد مسئولا عن تعدد المعايير لأن التعددية هي محصلة لعدة عوامل اقتصادية و اجتماعية و تكنولوجية و سياسية واكبت التطور المهني و الأكاديمي للمحاسبة، ويمكن الإشارة إلى أهمها:

- كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي و ما ترتب عليها عمليات تصفية و اندماج بين الشركات المساهمة الكبيرة و ما تلا ذلك من تكتلات تجارية و اقتصادية دولية و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية و تعاظم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها ووجودها على الدولة و المجتمع المالي و لعبت دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبي ورفع الوعي المحاسبي ، وقد ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة الظروف المستجدة ، بالإضافة إلى تأثر معظم دول العالم بموجات التضخم و ما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات النقد بأنه غير واقعي ن مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار.
- تأثير جماعات الضغط و نجاحها في أن تتدخل في عملية وضع معايير المحاسبة و توجيهها لأغراض معينة و من أمثلة ذلك ما حدث بالنسبة للمعيار رقم 19لمجلس معايير المحاسبة المالية FASB تحت عنوان"المحاسبة و التقرير عن شركات و البترول و الغاز

" و ذلك بإجبار المجلس على تغيير موقفه بشأن إلزام تلك الشركات بطريقة الجهود الناجحة ن وكذا تلك الضغوط التي تمارسها جمعيات حقوق الإنسان وحماية البيئة و غيرها و التي تطلب معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة في النواحي الاجتماعية، و من ثم تؤثر على جهات وضع المعايير لمراعاة متطلباتها بإصدار معايير جديدة.

- اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير و اختلاف درجة الالتزام القانوني لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير وذلك من بلد لآخر و بالتالي على المستوى الدولي.
- يشير البعض إلى أن المبادئ المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية ن لا سيما و أنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي.

ج-محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تطورها المستمر :مما يمكن ملاحظته أن معايير المحاسبة الدولية قد تأثرت بوجهتي النظر الأمريكية و البريطانية بحم أنهما الدولتين السباقتين لوضح معايير محلية، وعليه و لتطبيق معايير المحاسبة الدولية تتقيد بالمحددات التالية:

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل الدول نظرا لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، لأنها في الغالب هي موجهة لمهنة المحاسبة المتقدمة (محاسبيا).
- الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية ،إذ نجد في كثير من المعايير عدة بدائل أو مرجعيات يمكن تطبيقها.
- يتطلب تطبيق بعض المعايير في بعض الدول تعديلا في أنظمتها و تشريعاتها و الأوامر التي تصدر بموجبها،وهذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين كما هو الحال بالنسبة للمعيار المحاسبي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل لاعتبار كثير من الدول أنها قضية داخلية.
- اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير ، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول التقدمة و صعبا نوعا ما لدى الدول النامية.
- الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع المعايير أو تعديلها ، وهذا ما يتجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا أو ايديولوجيا.
- إن معايير المحاسبة الدولية هي دائمة التغير و ذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات (**IFRIC**) والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة و تغير الظروف المختلفة(اقتصادية، سياسية، تكنولوجيا...الخ).

وعليه فان المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر فهي إذن تتميز بالمرونة و قابلية التعديل و التغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية و حتى إلغائها في بعض الأحيان إذا كانت غير ملائمة للواقع ، و منه فعملية التحديث لهذه المعايير هي مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال على المستوى العالمي بحكم أن المحاسبة جزء لا يتجزأ عن هذا المجال .

2.2:مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ومسؤوليته في إعداد المعايير

أ-الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF:بعد هذا التغيير الذي طرأ سنة 2001 كما سبق الذكر أعيدت هيكلة هذه اللجنة والتي أصبحت مهيكلة من اللجان الفرعية أو أفواج العمل التالية(15) :

1- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB :يعتبر أهم مجلس داخل هذه الهيئة تم إنشاؤه في 6 فيفري 2001 ، يضم هذا المجلس 14 عضوا يتم من طرف المسيرين و لا يمكن لأحد هؤلاء الأعضاء أن يكون في نفس الوقت عضوا وإداريا (12 منهم دائمين و 2 مؤقتين) ، 7 أعضاء من بين 12 الدائمين مكلفون بالتنسيق مع هيئات إعداد المعايير على المستوى الدول الأعضاء و ذلك من أجل تقريبها بمعايير هذه الهيئة ، يتوزع أعضاء هذا المجلس جغرافيا كما يوضحه الجدول رقم (1).

الجدول رقم (1): يوضح تركيبة مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

المنطقة	أوروبا	أمريكا الشمالية	باقي العالم	المجموع
معدي المعايير	2	2	1	5
المراجعين	1	1	1	3
المحضرين	3	0	1	4
الجامعيين	1	1	0	2
المجموع	7	4	3	14

Source : Bernard Raffounier, Axel Haller, Peter Walton , Comptabilité Internationale , Edition Vuibert , 1997 , P132.

منذ سنة 2001 لم يصبح هؤلاء الأعضاء ممثلين لبلدانهم، تتمثل أهم مهمة لهذا المجلس في تحضير و التصويت على المعايير الجديدة المقترحة تحت التسمية الجديدة "المعايير الدولية للتقارير المالية " ، و في ظل هذا المجلس يتم البحث عن حالة التوازن بين مختلف الأعضاء المنحدرين من عدة دول ، و ذات أصول اجتماعية – مهنية مختلفة (مراجعين ، مديرين ماليين ....الخ) ، ولتحقيق التوازن الفكري بين الأعضاء من خلال الخبرة المهنية المكتسبة ، فالتنظيم التأسيسي للهيئة يضع التعليمات التالية:

- على الأقل خمسة أعضاء من هذه المجلس يجب أن يملكون خبرة في مجال المراجعة.
- على الأقل ثلاثة أعضاء يملكون خبرة في مجال إعداد القوائم المالية.
- على الأقل ثلاثة أعضاء يملكون خبرة في مجال استخدام القوائم المالية.
- على الأقل عضو منهم لديه خبرة في مجال التعليم الجامعي.

يتم نشر مشروع المعيار المحاسبي للتصويت ، وكذا مشاريع التفسيرات أو عند المصادقة عليها باستعمال اللغة الانجليزية ، إن مدة التمثيل لهؤلاء الأعضاء هي خمسة سنوات على الأكثر ، يمكن تجديدها مرة واحدة فقط ، يحصلون على مقابل مادي بقدر مسؤولياتهم و التي يتم تحديده من طرف إداريي الهيئة.

2- اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية IFRIC: *(International Financial Repporting Interpretations Committee)* : مهمتها توضيح طريقة تطبيق المعايير المعدة من خلال شرحها و تفسيرها للمعايير IFRS التي يصدرها IASB ، تضم 12 عضوا لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، يعينون من طرف المسيرين ، و تنحصر مهامها الأساسية في :

- تفسر و تقدم تعليقاتها حول التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية ، في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة ، كما تنفذ مهاما أخرى حسب طلب هذا الأخير.
- يقوم بالرد على المجلس حول التفسيرات النهائية و الحصول على موافقته.

3- لجنة استشارية للمعايير SAC (*Standards Advisory Consil*) : تضم ممثلين عن الهيئات المهنية الوطنية تعطي آراءها حول المشاكل الكبيرة التي يواجهها IASB موافقتها ضرورية لتسجيل أي موضوع معين ليدخل ضمن برنامج عمل IASB ، تضم حوالي 30 عضوا يعينون من طرف أعضاء مجلس الحكام Trustees لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، و عليه تتمثل مهامها الأساسية في :

- تقديم الاستشارة لمجلس معايير المحاسبة حول القرارات المتعلقة بإعداد المعايير .
- إعلام المجلس بوجهات النظر لمختلف المنظمات و الأطراف ذات العلاقة المتعلقة بمشاريع المعايير.

4- لجنة الإداريين أو المسيرين *Trustees*: و هي بمثابة مجلس إدارة هذه الهيئة ، تدار من طرف 19 حكما (مجلس المراقبة) يعينون لاعتبارات جغرافية و كذا تمثيلهم لمختلف أسواق رؤوس الأموال المنتشرة عبر مناطق العالم هؤلاء الحكام مهمتهم الأساسية تحديد السياسات الإستراتيجية و تعيين أعضاء اللجان السابق

(IASB، SAC، IFRIC)و إعداد الميزانية و إجراء مختلف التغييرات المكونة للجنة ككل ، مدة

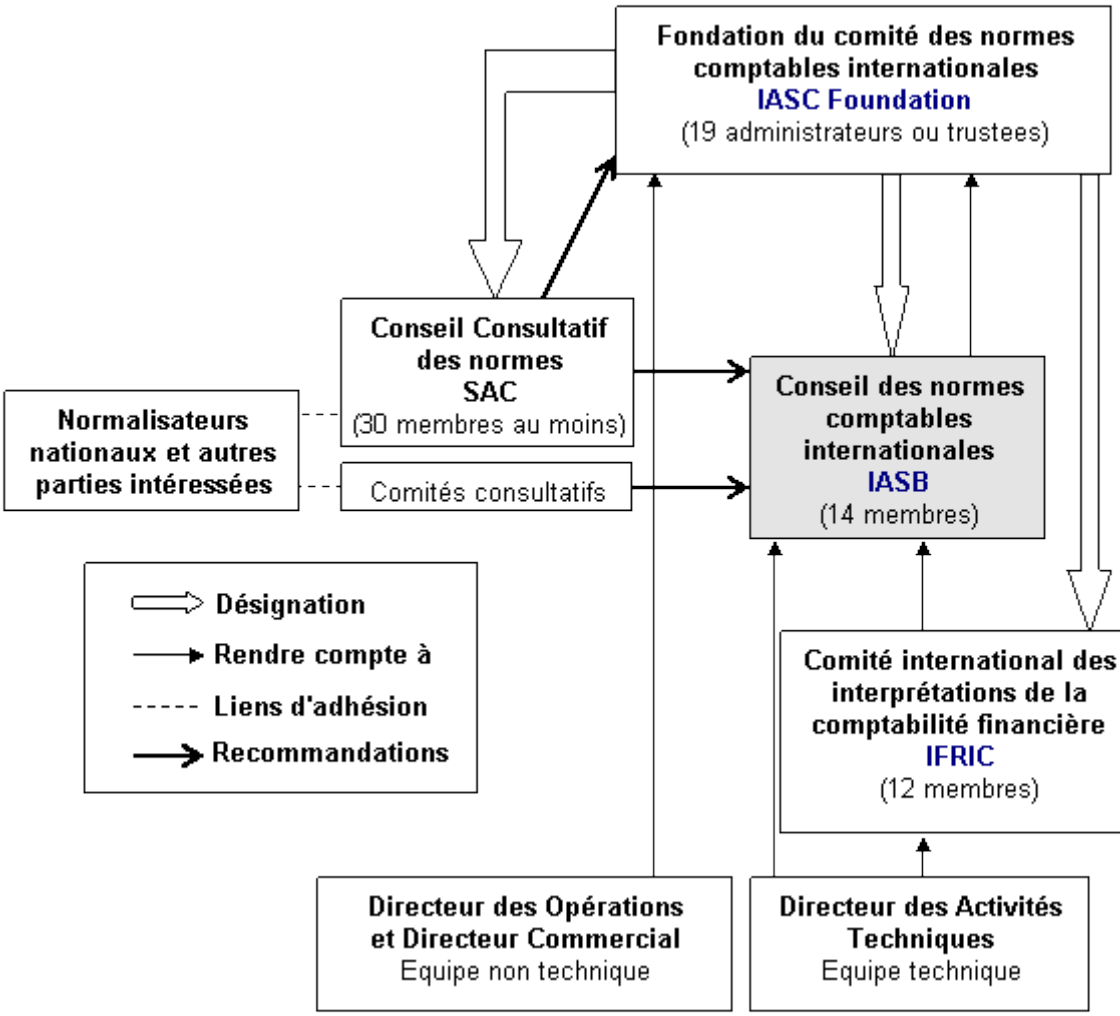
الحكام هي 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وعلى العموم تكون مناطق تمثيلهم كما يلي:

- 6 أعضاء يمثلون أمريكا الشمالية. - 6 أعضاء يمثلون أوروبا.
- 4 أعضاء يمثلون آسيا و المحيط الهادئ. - 3 أعضاء لباقي المناطق الجغرافية العالمية.

يمكن ذكر أهم المهام المنوطة بهؤلاء المسيرين و ذلك بغية احترام كل تعليمات الهيئة هي ما يلي:

- ضمان مسؤولية التمويل.
- نشر تقرير سنوي حول نشاط الهيئة.
- تعيين مختلف أعضاء باقي اللجان و إعداد عقود عملهم و خصائص مهامهم.
- تقييم الإستراتيجية السنوية لعمل الهيئة ككل ومدى فعاليتها.
- المصادقة كل سنة على ميزانية الهيئة.
- تقييم الإشكاليات الكبرى و الهامة التي تتطرق لها المعايير المحاسبية .
- إعداد وتعديل القانون الداخلي المسير للهيئة.

و في النهاية يمكن تمثيل مهام مختلف هذه اللجان و أفواج العمل ضمن لجنة معايير المحاسبة الدولية و العلاقات التي تربط بنها في الشكل البياني التالي



كل الشكل رقم(4): يوضح الهيكل التنظيمي ل IASCF

Source :Schéma extrait du site www.iasc.org.uk/cmt/0001.asp (visité le 1/10/2017)

ب-مسار إعداد المعيار المحاسبي و عرض مختلف المعايير المصدرة: قبل التطرق لمختلف المعايير التي أصدرها هيئة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها سواء في شكل معايير المحاسبة الدولية IAS حتى 2001 أو في شكل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بعد هذا التاريخ ، نستعرض المسار أو المراحل التي تمر بها عملية إعداد معيار ما حتى صدوره الرسمي.

يتم إتباع نفس المعيار لإعداد المعايير المحاسبية الذي هو معتمد في الدول الأنجلو- ساكسونية، وهي مهيكلة لتسمح لكل المهتمين بهذه المعايير(هيئات إعداد المعايير الوطنية معدي و مستخدمي القوائم المالية ...الخ) بأن يبدوا وجهة نظرهم فيها والخطوات المتبعة لإعداد المعيار المحاسبي هي:

- تقديم النقاط المراد(مشكلة محاسبية) طرحها للاستشارة من طرف المجلس الاستشاري للمعاييرSAC حول إمكانية إصدار بشأنها معيارا جديدا.
- إعداد ونشر وثيقة للنقاش قابلة للنقد و التعليق من طرف الجمهور الواسع.

- إعداد منشور استجواب (Exposé-sondage) و الذي يجب أن يصادق عليه من طرف 8 أعضاء من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على الأقل، قبل طرحه للتعليق عليه و مناقشته.
- فحص و تدقيق التعليقات الواردة بعد عملية نشر وثيقة النقاش و منشور الاستجواب.
- تحرير و إعداد المعيار النهائي الذي يجب أن يصادق عليه 8 أعضاء من L'IASB.

ج-عرض المعايير المحاسبية الصادرة لغاية 2017: إن المرجع الدولي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS يتمثل في :

- الإطار المفاهيمي لهذا المجلس الذي يحتوي على المبادئ المحاسبية المقبولة.
- المعايير المحاسبية الدولية بالتسمية القديمة IAS أو بالتسمية الجديدة IFRS .
- التفسيرات المتعلقة بهذه المعايير التي تعدها لجنة التفسيرات الدولية IFRIC .

و فيما يلي يمكن جمع مختلف المعايير التي تم إصدارها إلى غاية 2017 تحت التسمية القديمة و الجديدة من خلال الجدول التلخيصي التالي:

جدول رقم (2) : يوضح معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS الصادرة لغاية 2017

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار أوتعديله وسريان تطبيقه على الترتيب
IAS 1	عرض القوائم المالية	1998 – 1975
IAS 2	المخزون السلعي	1995 – 1976
IAS 7	قائمة التدفقات المالية	1994 – 1977
IAS 8	الأخطاء و تغيرات في السياسات المحاسبية والتقديرات	1993 – 1978
IAS 10	الأحداث المحتملة و اللاحقة لإعداد القوائم المالية	1994 – 1978
IAS 11	عقود المقاولات	1995 – 1979
IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1996 – 1979
IAS 14	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة	1997 – 1981
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات و التجهيزات و المعدات	1998 – 1982
IAS 17	المحاسبة عن عقود الإيجار	1997 – 1982
IAS 18	الاعتراف بالإيراد	1993 – 1982
IAS 19	المحاسبة عن منافع التقاعد	1999 – 1983

IAS 20	المحاسبة عن المنح و الإعانات الحكومية	1983 – 1994
IAS 21	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983 – 1993
IAS 23	رسملة تكلفة الاقتراض	1984 – 1993
IAS 24	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	1984 – 1994
IAS 26	محاسبة عن الإفصاح عن صناديق المعاشات	1987 – 1994
IAS 27	القوائم المالية الموحدة و الانفرادية	1989 – 1994
IAS 28	المحاسبة عن المساهمة الشركات الشقيقة	1989 – 1998
IAS 29	الإفصاح المالي عن الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989 – 1994
IAS 30	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة	1990
IAS 31	الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة	1994
IAS 32	الأدوات المالية الإفصاح و العرض	1995 – 1998
IAS 33	ربح السهم	1999
IAS 36	محاسبة تدني قيمة الأصول	1999
IAS 37	المخصصات و الأصول المحتملة و الالتزامات المحتملة	1999
IAS 38	الأصول المعنوية	1999
IAS 39	الأدوات المالية الاعتراف و القياس	2001
IAS 40	المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية	2001
IAS 41	المحاسبة عن أعمال الزراعة	2003
IFRS 1	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	2004-2013
IFRS 2	الدفعة المرتكزة على الأسهم	2005-2010
IFRS 3	اندماج الأعمال	2004-2010
IFRS 4	عقود التأمين	2004-2009

IFRS 5	الأصول غير المتداولة المقتناة للبيع و العمليات غي المستمرة	2010-2005
IFRS 6	اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية	2006
IFRS 7	الأدوات المالية -الافصاحات	2013-2007
IFRS 8	القطاعات العملياتية	2010-2009
IFRS 9	الأدوات المالية	2018-2014
IFRS 10	القوائم المالية المدمجة	2013
IFRS 11	الشراكة	2013
IFRS 12	المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الفوائد في الشركات الأخرى	2013
IFRS 13	القياس بالقيمة العادلة	2013
IFRS 14	حسابات المؤجلة النظامية	2016
IFRS 15	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	2018
IFRS 16	عقود الإيجار	2019
IFRS 17	عقود التأمين	2019

موقع خاص بمعايير المحاسبة الدولية باللغة الفرنسية تم الإطلاعد عليه يوم 2017/12/12

Source : www.focuifrs.com

و ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول السابق أنه لا يوجد ترقيم مستمر للمعايير أي أن هناك أرقام غير مستعملة تدل على المعايير التي كانت سارية المفعول قبل سنة 2001 و تم إلغاؤها قبل هذا التاريخ تتمثل في المعايير رقم :3 ، 4 ، 5 ، 6 ، 13 ،15 ،22 ،25 ،35 ، ومؤخرا 39 وقد تم تعويضها بمعايير أخرى أ وأن مجال تطبيقها يدخل ضمن إطار عمل معيار آخر فتدمج معه.

و أخيرا فان عمل مجلس معايير المحاسبة مستمر بالتطرق لقضايا محاسبية جديدة أو تعديل و تحسين ما هو قائم إلى حد الآن و ذلك من أجل مسايرة التغييرات التي تحدث في بيئة المحاسبة و الاقتصاد ككل .

2.الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS

يشتمل الإطار الفكري لأي علم على العناصر التالية: (الأهداف – المفاهيم – الفروض – المبادئ) ويتكون الإطار المفاهيمي من كل من الأهداف والمفاهيم ، أما البناء الرسمي للنظرية فيتكون من الفروض والمبادئ .

1.تعريف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

الإطار المفاهيمي هو عبارة عن نظام متماسك يشتمل على مجموعة مترابطة من المفاهيم الخاصة بأهداف وأساسيات العلم .

THE CONCEPTUAL FRAMEWORK IS A COHERENT YSTEM OF INTERRELATED OBJECTIVES AND FUNDAMENTALS THAT IS EXPECTED TO LEAD TO CONSISTENT STANDARDS OBJECTIVES GIVE DIRECTION, AND CONCEPTS ARE TOOLS FOR SOLVING PROBLEMS .

أي أن الإطار المفاهيمي يعتبر ضرورياً لتحقيق ما يلي :

- ❖ يعتبر أساس منطقي للتوصل إلي مجموعة متسقة من الفروض والمبادئ والمعايير المحاسبية .
- ❖ يعتبر أساس منطقي للنهوض بالتطبيق العملي من خلال تقييم المبادئ والمعايير المعمول بها حالياً
- ❖ لمواجهة المنطقية والسريعة لعدة قضايا فكرية أو تطبيقية

2. المفاهيم الخاصة بأهداف الاطار المفاهيمي :

أ. من المعلوم أن المحاسبة هي نشاط خدمي، وأن المنتج النهائي لهذا النشاط هو مجموعة من التقارير المالية التي تعدها الإدارة لصالح أطراف متعددة داخل المنشأة وخارجها، وبالتالي فإن أهداف المحاسبة تنطلق من تحديد الوظائف الرئيسية لهذه التقارير ، كما أنه من المعلوم أن هذه الأطراف هي :

- إدارة المنشأة وما يتبعها من محاسبين ومراجعين
- مستخدمي التقارير المالية (المستفيدين منها خارج المنشأة).

ب.أهداف التقارير الماليـــة : إن تحديد أهداف التقارير المالية ذات الغرض العام يثير الكثير من التساؤلات أهمها:

- من هم المستخدمون الخارجيون للتقارير المالية ذات الغرض العام ؟

- هل هناك احتياجات مشتركة لهم وما هي طبيعة هذه الاحتياجات ؟
- ما هي درجة الوعي والإدراك والجدية المفترضة لدي هؤلاء المستخدمين ؟
- فئات مستخدمي التقارير المالية :
- يمكن تحديد احتياجات مشتركة لمستخدمي التقارير المالية، ذات الاستخدام العام وفي نفس الوقت تتضمن معلوما ملائمة لهذه الاحتياجات المشتركة لهم مثل (المستثمرون الحاليين والمرتقبون،الدولة ، المقرضون الحاليين والمرتقبون، الموردون والعملاء والعاملون) .

3. المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة المحاسبية :

الوحدة المحاسبية هي دائرة نشاط معين يلزم إخضاعه للمنهج المحاسبي، وقد تختلف طبيعتها من عدة أوجه، فمن حيث الشكل القانوني أو التنظيمي هناك مشروعات فردية وشركات أشخاص وشركات أموال.

خصائص الوحدة المحاسبية بحيث تتعدد المفاهيم الخاصة بها على النحو التالي :

أ. مفهوم حقوق الملكية :ليس هناك خلاف حول أن الوحدة المحاسبية هي شخصية مستقلة ، ولكن الاختلاف حول طبيعة هذه الشخصية ، وطبقاً لمفهوم حقوق الملكية تعطي الأهمية لعنصر الملكية باعتباره الجوهر والمحور الأساس في مدي نجاح أو استمرار المشروع

ب.مفهوم الشخصية المعنوية :يعني هذا المفهوم أن المشروع له شخصية معنوية ذات وجود قانوني قائم بذاته وله ذمة مالية يمكنه التملك والتقاضي منفصلاً عن الذمة المالية للمالكين .

4. مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية :

ويقصد بجودة المعلومات المحاسبية " تلك الخصائص التي يجب أن تتسم بها المعلومات المحاسبية المفيدة "، أي جودة المعلومات المحاسبية تتحدد في ضوء :

- ملاءمة المعلومات relevance .
- درجة الثقة reliability.

وفي المقابل هناك خصائص أخري تتعلق بمتخذي القرارات (مستخدمي التقارير) مثل :

- مجال استخدام القرارات وطبيعة المشكلة التي يواجهها .
- طبيعة ومصادر المعلومات التي يحتاجونها .
- طبيعة النموذج القراري المستخدم .
- مقدار ونوعية المعلومات المتوفرة .

- قدرة متخذ القرارات على تحليل المعلومات .
- مستوي الفهم والإدراك المتوفر لدي متخذ القرار .

أ.مفهوم الملاءمة والثقة : يقصد بالملائمة هو قدرة المعلومات على إحداث تغيير في اتجاه قرار مستخدم معين ليس لديه علم مسبق بهذه المعلومات .

وبتطبيق مفهوم الملاءمة على التقارير المالية، فإن التقارير الصادرة سوف تعمل على تكوين توقعات عن النتائج المتعلقة بالفترة المستقبلية استناداً على أحداث الماضي والحاضر .

ب.مفهوم الثقة (المصداقية) :مفهوم الثقة يقصد به أمانة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها و ترتكز على ثلاث مقومات هي :

- ❖ الصدق في التعبير .
- ❖ إمكانية التثبت من المعلومات .
- ❖ حيدة المعلومات .

ويقصد بمفهوم الصدق هو وجود درجة عالية من التطابق بين المقاييس المطبقة والظواهر المراد التقرير عنها، فالعبرة بصدق تمثيل المضمون (الجوهر) وليس مجرد الشكل، فالصدق في التعبير عن الواقع الاقتصادي فمثلاً يتم الإفصاح عن معامل الخطأ الذي قد يصاحب الأرقام المحاسبية، فخاصية الصدق تتطلب تجنب نوعين من أنواع التحيز هما:

- التحيز في سياسة الحيطة والحذر .
- التحيز من قبل القائم بعملية القياس، كما في حالة عدم الأمانة أو في حالة نقص المعرفة والخبرة .

ج.القيود على استخدام الخصائص النوعية : هناك احتمالات للتعارض بين الخصائص النوعية التي سبق شرحها فمثلاً قد ينشأ التعارض فيما يلي :

- ❖ التعارض بين التوقيت الملائم وبين القدرة التنبؤية للمعلومات حيث أن السرعة في إعداد المعلومات قد تكون على حساب الدقة والاكتمال .
- ❖ التعارض بين الصدق في التعبير وبين إمكانية التثبت من المعلومات، وكمثال على ذلك نجده في استخدام الأرقام القياسية العامة والخاصة لغرض قياس القيم الجارية فمن المعروف أن الأرقام القياسية ما هي إلا متوسطات قد تكون بعيدة عن الصدق في تمثيل الظواهر الاقتصادية ، إلا أنها في المقابل تتمتع بدرجة عالية من الحياد في التطبيق .

5. المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية :

من المعلوم أن نتائج المحاسبة المالية تتبلور في مجموعة مترابطة ومتكاملة من القوائم المالية ، والتي تعتبر جزءاً أساسياً من الإطار المفاهيمي للمحاسبة، لذلك من الأهمية دراسة مفاهيم هذه القوائم .والقوائم المالية قد تكون على نوعين :

* **الأولي:** قوائم مالية أساسية (PRIMARY) يتم إعدادها بصورة منتظمة ودورياً توفر لنا الحد الأدنى من المعلومات المحاسبية اللازمة لتحقيق أهداف المحاسبة المالية وهذه القوائم هي:-

- ❖ قائمة الدخل .
- ❖ قائمة المركز المالي .
- ❖ قائمة التغير في حقوق الملكية .
- ❖ قائمة التدفق النقدي .
- ❖ الإيضاحات

* **الثانية** :فهي القوائم الملحقة وهي قوائم إضافة يتم إعدادها بصورة تطوعية أو بناءً على توصيات محاسبية لمقابلة ظروف معينة.

أ. مفهوم قائمة الدخل :يتم إعداد قائمة الدخل لغرض بيان نتائج الأعمال والإفصاح عن مكوناتها بهدف المساعدة في تقييم التدفقات الإيرادية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الإيرادية المستقبلية ، وإمكانية تحويلها إلي تدفقات نقدية (Cash flows) ، وتعد قائمة الدخل طبقاً لأحد مفهومين أساسيين للربح المحاسبي :

- مفهوم الربح من العمليات الجارية (Current Operating) .
- مفهوم الربح الشامل (All- Inclusive or Com

ب.مفهوم قائمة المركز المالي :قائمة المركز المالي هي تصوير للوضع المالي للمنشأة في لحظة معينة وبالتالي فإن محتويات قائمة المركز المالي هي عناصر لحظية وتعرف محاسبياً بمصطلح الأرصدة تمييزاً لها عن التدفقات التي تمثل القوائم المالية الأخرى. ولذلك فإنه يمكن تقسيم عناصر القوائم المالية إلي ثلاث مجموعات :

- الأرصدة : وهي تشمل عناصر الأصول والخصوم وحقوق الملكية ويتم الإفصاح عنها بقائمة المركز المالي .
- تدفقات إيرادية: وتشمل عناصر الإيرادات والمصروفات ويتم الإفصاح عنها في قائمة الدخل .
- وفيما يتعلق بقائمة المركز المالي فإن هناك محدودية لاستخدامها في مجال توفير كافة المعلومات حيث أن كثير من الأرقام الواردة في هذه القائمة تتأثر إلي حد كبير بأحداث وظواهر لا يتم الاعتراف فيها محاسبياً مثل تغيرات الأسعار ، كما أن الأرقام الواردة فيها

لا تمثل مقاييس متجانسة لأنها عبارة عن نسيج من عناصر مختلفة للأصول والخصوم يتم تقويمها على أساس التكلفة التاريخية أو التكلفة الجارية أو أسعار السوق أو القيم الدفترية.

ج- مفهوم التغير في حقوق الملكية : إن التغير في حقوق الملكية هو حلقة الربط بين قائمة الدخل وقائمة المركز المالي. تشمل قائمة التغير في حقوق الملكية على تيارين أساسيين هما :

- الاستثمارات الإضافية المقدمة منهم بصفتهم ملاكاً للمشروع ، وقد تتم بصورة نقدية أو عينية .
- التوزيعات على أصحاب رأس المال وقد تتم بصورة توزيعات أرباح محتجزة أو استرداد لرأس المال .

د.مفهوم قائمة التدفق النقدي :إن قائمة الدخل أنها عبارة عن بيان نتائج العمليات الإيرادية في المنشأة والتي لا توضح لنا مقدار التغيرات في المركز المالي مما يبرز أهمية الحاجة إلي قائمة التغيرات في المركز المالي لتصبح جنباً إلي جنب مع قائمة الدخل وقائمة المركز المالي .

ومن المشاكل الرئيسية التي تثيرها هذه القائمة هو تحديد مفهوم الأموال، فقد يقصد بالأموال النقدية وما في حكمها، أو أصول النقدية، أو صافي الأصول النقدية، أو رأس المال العامل. كما تواجهنا مشكلة التمييز بين الأصول والخصوم النقدية وغير النقدية.

* **الأولى:** تدفقات نقدية من النشاط الاستثماري وتشمل:

- ❖ متحصلات بيع الاستثمارات في الأوراق المالية أو بيع أي أصل آخر خلافاً للمخزون السلعي .
- ❖ مدفوعات مقابل زيادة الاستثمارات في الأوراق المالية أو شراء أي أصل آخر بغرض الاقتناء وليس بغرض البيع.

* **الثانية**: تدفقات نقدية من النشاط التمويلي وتشمل :

- ❖ متحصلات من إصدار الأسهم والسندات أو أي مصدر تمويلي آخر (اقتراض) .
- ❖ المدفوعات في شكل توزيعات أرباح أو سداد قروض طويلة الأجل .

* **الثالثة:** تدفقات نقدية من النشاط التشغيلي: وتمثل الآثار النقدية للعمليات والأحداث التي تدخل في صافي الربح وتشمل :

- متحصلات بيع السلع أو تحصيل الحسابات المدينة وكذلك عوائد الاستثمار في الأوراق المالية أو أي نشاط آخر لا يدخل في دائرة الاستثمارات أو التمويلي .
- المدفوعات مقابل تكلفة البضاعة المباعة المقدمة للعملاء وكذلك مقابل سداد الحسابات الدائنة والمدفوعات عن فوائد القروض وسداد الضرائب .

وفي جميع الأحوال يتعين الإفصاح عن كافة العمليات بحيث يتم التمييز بين صافي التدفق النقدي لكل نشاط من الأنشطة المذكورة على حدة، ويجدر في الختام أن نبين أهمية التكامل بين القوائم المالية الأساسية كما يلي :

1. إن قائمة المركز المالي تتضمن معلومات عن الهيكل التمويلي للمنشأة وبالتالي يمكن استخدامها في مجال تقييم السيولة والمرونة التمويلية .
2. إن قائمة الدخل تعطينا معلومات هامة عن قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح وسوف تكون هذه المعلومات ذات مضمون أشمل وأعمق إذا ما تم ربطها بالمعلومات الواردة في قائمة المركز المالي.
3. إن قائمة التغير في حقوق الملكية توفر لنا معلومات عن مصادر التغير في عناصر المركز المالي، إلا أن هذه المعلومات لن تكون ذات فائدة إلا إذا استخدمت جنباً إلي جنب مع المعلومات الواردة في القوائم المالية الأخرى
4. إن قائمة التدفق النقدي تعطينا معلومات عن التدفقات النقدية الحالية (التاريخية) والتي تتأثر بطبيعة الحال بنشاط الفترة السابقة مما يجعلها ذات فائدة محدودة في مجال التنبؤ بالمستقبل إلا أنه بربط المعلومات الواردة في هذه القائمة مع قائمة الدخل فإنها ستكون ذات فائدة للتنبؤ.

6. مفاهيم عناصر القوائم المالية :

تعد القوائم المالية تمثلاً للواقع الاقتصادي للوحدة المحاسبية في نهاية الفترة المحاسبية، وأن المؤشرات المالية المستخدمة فيها ما هي إلا مقاييس عمة للحكم على الأداء الإجمالي للمنشأة، غير أن دراسة مكونات هذه العناصر الإجمالية بشكل أكثر تفصيلاً يعتبر أكثر فائدة وفعالية في التعبير عن الوقائع المالية .

والتبويب في القوائم المالية يكون على أساس تجميع البنود items المتشابهة في مجموعات من العناصر الأساسية بهدف إنتاج أكبر قدر من المعلومات المفيدة لمستخدمي التقارير المالية، وهذا التبويب يتم عادة على أسس وخصائص معينة بدورة النشاط الاقتصادي .

يمكن حصر العناصر الأساسية للقوائم المالية في عشرة عناصر منها سبعة عناصر تتعلق بالوحدات التجارية وغير التجارية وهي :(الأصول، الخصوم، حقوق الملكية "صافي الأصول"، الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر)، أما العناصر الثلاثة الأخرى فترتبط فقط بالوحدات التجارية وهي (استثمارات أصحاب المشروع، التوزيعات على أصحاب المشروع، صافي الدخل)، .

أ.مفهوم الأصول : عرف مجمع المحاسبين القانونيين (AICDA) الأصول على أنها كل ما يتمثل في رصيد مدين يتعين ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات طبقاً للمبادئ المحاسبية

المتعارف عليها وذلك باعتبار أن هذا الرصيد المرحل يتمثل في قيمة معينة من الممتلكات أو المصروفات المؤجلة التي تخص الفترات المقبلة .

وقد استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي على تعريف الأصول بأنها:منافع اقتصادية متوقع الحصول عليها في المستقبل ، وأن الوحدة المحاسبية قد اكتسبت حق الحصول على هذه المنافع أو السيطرة عليها نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت في الماضي.

كما أن تحمل التكلفة ليس دليلاً قاطعاً على وجود الأصل ، فقد لا تحقق التكلفة الهدف المرجو منها فتصبح من بنود الخسائر، كما قد تحصل المنشأة على بعض الأصول دون تحمل تكاليف كما في حالة الهبات والتبرعات، كما قد تنشأ بعض الأصول دون تحمل تكاليف كنتيجة للنمو الطبيعي للموارد أو الاكتشافات الطبيعية أو التغيرات في الأسعار، الأمر الذي يعني ضرورة التفرقة بين الأصل وبين طريقة الحصول عليه، فالأصل في جوهره يعتبر منافع اقتصادية متوقعة، أما التكلفة فهي أحد الآثار التي قد تترتب على تدبير هذا الأصل .

ب) مفهوم الخصوم : قدمت لجنة المصطلحات التابعة لمجمع المحاسبين القانونيين الأمريكيين تعريفاً للخصوم على أنها كل ما يتمثل في رصيد دائن يلزم ترحيله للفترة القادمة بعد إقفال الحسابات وذلك طبقاً للقواعد والمبادئ المحاسبية المتعارف على ها وهي تشتمل على الالتزامات المتعلقة بالدائنين ، حملة الأسهم، وأي عناصر دائنة مؤجلة للفترات القادمة. وفي عام 1985م استقر رأي مجلس معايير المحاسبة الأمريكي عل تعريف الخصوم بأنها منافع اقتصادية من المتوقع التضحية بها مستقبلاً في شكل التزام قائم بالفعل على الوحدة المحاسبية من خلال تحويل أصول أو تقديم خدمات لوحدات أخري وذلك نتيجة أحداث وقعت في الماضي .

(ج) مفهوم حقوق الملكية :عرَّف مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي مفهوم حقوق الملكية على أنها زيادة أصول المنشأة على خصومها وطبقاً لهذا التعريف فإن حقوق الملكية هي عبارة عن استبعاد خصوم المنشأ' من أصولها وتتميز حقوق الملكية بالخصائص الآتية :

- أنها تمثل حقوق متبقية residual interest .
- أنها تأتي من مصدرين أساسيين هما: استثمارات أصحاب الحقوق (الأسهم)، وحقوق مكتسبة نتيجة الأرباح المتجمعة.

فحقوق الملكية تأتي في المرتبة الثانية بعد الخصوم من حيث أولوية السداد وتمثل حقوق الملكية من حيث المقدار الحد الأقصى للتوزيعات التي يمكن أن تقوم بها المنشأة لأصحاب الحقوق المتبقية.

د. المفاهيم الخاصة بالتدفقات :تتكون التدفقات من العناصر الأساسية الآتية :

(الإيرادات والمصروفات ، المكاسب والخسائر ، الدخل الشامل).

- مفهوم الإيرادات والمصروفات : هناك عدة تعريفات لمصطلح الإيرادات والمصروفات أهمها ما يلي :

❖ التعريف المقدم من مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي حيث عرف الإيرادات على أنها كل ما ينتج من بيع السلع وتقديم الخدمات وتحدد قيمة الايرادات وفقاًَ لذلك.

❖ كما قدم مجلس مبادئ المحاسبة الأمريكي تعريفاً للإيرادات على أنها الزيادة الإجمالية في قيمة الأصول أو النقص في قيمة الخصوم الناتجة عن القيام بنشاط موجه لتحقيق الأرباح ، ويتم قياسها وفقاً لمبادئ المحاسبة المتعارف عليها .

- مفهوم المكاسب والخسائر :كان مفهوم التفرقة بين الإيرادات والمكاسب ثم بين المصروفات والخسائر في بداية التطور المحاسبي قاصراً على طريقة الإفصاح في القوائم المالية وقد عرف مجلس معايير المحاسبة الأمريكي المكاسب على أنها الزيادة في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو أي أهداف وظروف تؤثر على الوحدة المحاسبية خلافاً لتلك التي تتمثل في إيرادات استثمارات أصحاب الأموال، أما الخسائر فهي النقص في حقوق الملكية الناتجة عن العمليات العرضية أو الفرعية أو عن أحداث أو ظروف تؤثر على الوحدة المحاسبة خلافاً للمصروفات أو توزيعات متعلقة بأصحاب رأس المال.
- مفهوم الدخل الشامل : قدم مجلس معايير المحاسبة الأمريكي تعريفاً لمفهوم الدخل الشامل بأنه عبارة عن التغير في حقوق الملكية الناتج عن العمليات والأهداف والظروف الخاصة بالفترة التي ليس لها صلة بأصحاب رأس المال بصفتهم ملاك للوحدة المحاسبية.

يعكس التعريف بوضوح المفهوم الشامل للدخل إذ يشمل كافة التغيرات في حقوق الملكية باستثناء تلك الناشئة عن استثمارات أصحاب المشروع أي أن هذا المفهوم سوف يساوي صافي التدفقات النقدية من وإلي الوحدة بعد إستبعاد تلك التدفقات المتعلقة بتكوين رأس المال والتوزيعات التي تتم لأصحاب المشروع

وبموجب شمولية المفهوم المحاسبي لصافي الدخل (أو صافي الخسارة) يمكن تحديد مصادر رئيسية للدخل الشامل كما يلي :

- العمليات التبادلية أو التحويلية التي تجريها الوحدة المحاسبية مع الغير بخلاف أصحاب رأس المال .
- النشاط الإنتاجي للوحدة المحاسبية وما يسفر عنه من منافع في شكل سلعة وخدمات .
- نتائج تفاعل الوحدة المحاسبية مع الظروف البيئية المحيطة مثل تغيرات الأسعار و التغيرات التقنية ومما تسببه من تقادم، كوراث طبيعية ، سرقات، .... إلخ .

ه.المفاهيم الخاصة بالتغيرات في حقوق الملكية:إن من الأسباب الرئيسية التي تؤدي إلي تغير حقوق الملكية ما يلي:

- وجود صافي دخل أو صافي خسارة .
- وجود معاملات مع أصحاب رأس المال بصفته ملاكاً وفيما يتعلق بعناصر الدخل الشامل فقد سبق توضيحها ، أما المعاملات مع أصحاب رأس المال.

السلسلة رقم 1: الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية IAS / IFRS

1.يمثل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أ.معيار مستقلا بذاته ب.النص التأسيسي لهيئة معايير المحاسبة الدولية ج.الخلفية النظرية للمعايير ويجيب على عدد من الأسئلة.

2.ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية ؟

-الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

أ.الملاءمة والحياد ب.الموثوقية والتمثيل الصادق ج.القابلية للتحقق و التوقيت المناسب د.الملائمة والتمثيل الصادق

-تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:

أ.أساس الاستحقاق ب .فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية ج.مفهوم الملائمة د.كل ما سبق

-الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:

أ.المقرضون ب.الحكومة ودوائرها المختلفة ج.المستثمرون الحاليون و المحتملون د .الموردون والدائنون التجاريون

3. يعطي المعيار المحاسبي :

4. الصيغة الأولى من المعايير كانت ولكن بعد 2001 أصبحت من الصيغة

5. إلى غاية الآن تم إصدار معيارا من الصيغة و معيارا من الصيغة

6. هناك جهات داعمة لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عمله في إصدار معايير محاسبية دولية وهي:

7.لكي يتحقق التوافق المحاسبي لا بد من التوافق في وفي

المعيار الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية IAS 1

1-الهدف : إن الهدف من هذا المعيار بيان أساس عرض البيانات المالية للأغراض العامة لضمان إمكانية مقارنتها مع البيانات المالية الخاصة بالمنشأة للفترات السابقة والبيانات المالية للمنشآت الأخرى، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات الكلية لعرض البيانات المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى البيانات المالية، أما الاعتراف بالعمليات والأحداث المحددة وقياسها والإفصاح عنها فيتم تناولها في معايير الحاسبة الدولية الأخرى.

2-النطاق : يتم تطبيق هذا المعيار مع مراعاة :

- يجب تطبيق هذا المعيار في عرض البيانات المالية الخاص بجميع الأغراض العامة المعدة والمعروضة بموجب معايير المحاسبة الدولية.

- إن البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل مستقل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب.
- ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معيار المحاسبة الدولي رقم (30) - الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة.

3- عرض البيانات المالية: تتمثل في :

-البيانات المالية هي عرض مالي هيكلي للمركز المالي للمنشأة والعمليات التي تقوم بها،والهدف من البيانات المالية ذات الأغراض العامة تقديم المعلومات حول المركز المالي للمنشأة وأداؤها وتدفقاتها النقدية مما هو نافع لسلسلة عريضة من المستخدمين عند اتخاذهم قرارات اقتصادية، كما تبين البيانات المالية نتائج تولي الإدارة للمصادر الموكلة لها، ولتحقيق هذا الهدف تقدم البيانات المالية معلومات حول ما يلي:

أ. موجودا ت المنشأة .
ب. مطلوبات المنشأة.
ج. حقوق المساهمين .
د. دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر.
ه. التدفقات النقدية.

تساعد هذه المعلومات بالإضافة إلى المعلومات الأخرى الواردة في الإيضاحات حول البيانات المالية المستخدمين في توقع التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبشكل خاص توقيت توليد النقد والنقد المعادل والتأكد من ذلك.

4- المسؤولية عن البيانات المالية: إن مجلس الإدارة و/أو الهيئة الحاكمة الأخرى للمنشأة مسؤولان عن إعداد وتقديم بياناتها المالية.

5-أجزاء البيانات المالية : تشمل مجموعة كاملة من البيانات المالية الاجزاء التالية :

أ- الميزانية العمومية

ب- قائمة الدخل .

ج- قائمة جميع التغيرات في حقوق المساهمين.

د- قائمة التدفق النقدي.

ه- السياسات المحاسبية والإيضاحات.

6- الاعتبارات الشاملة: يجب عند اعداد مختلف القوائم المالية احترام ما يلي :

أ-العرض العادل والامتثال لمعايير المحاسبة الدولية :يجب أن تعرض البيانات المالية بشكل عادل المركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. إن التطبيق المناسب لمعايير المحاسبة الدولية، مع إفصاح إضافي حينما يكون ذلك ضرورياً ينجم عنه بيانات مالية تحقق عرضا عادلاً في كافة الأحوال.

ب- السياسات المحاسبية : يجب على الإدارة اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية لمنشأة بحيث تمتثل البيانات المالية لكافة المتطلبات الخاصة بكل معيار محاسبة دولي منطبق عليها وبتفسير لجنة التفسيرات الدائمة، وحيث لا يوجد متطلب محدد يجب على الإدارة تطوير سياسات لضمان توفير البيانات المالية للمعلومات التي هي :

- ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات.
- موثوقة من ناحية أنها تمثل بشكل صحيح نتائج المنشأة ومركزها المالي.

7- المبادئ العامة : هناك مجموعة من المبادئ المحاسبية تدخل ضمن الاطار المفاهيمي لاعداد القوائم الماليى على المؤسسة احترامها تتمثل اهمها في :

-الاستمرارية للمنشأة : عند إعداد البيانات المالية يجب على الإدارة إجراء تقييم لقدرة المنشأة على البقاء كمنشأة مستمرة، ويجب إعداد البيانات المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية لدى الإدارة إما تصفية المنشأة أو التوقف عن المتاجرة أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك.

-المحاسبة على أساس الاستحقاق :يجب على المنشأة المستمرة إعداد بياناتها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق.وبموجب المحاسبة على أساس الاستحقاق يتم الاعتراف بالعمليات والأحداث عند حدوثها (وليس عندما يتم استلام أو دفع النقد أو ما يعادله)، ويتم تسجيلها في السجلات المحاسبية والإبلاغ عنها فى البيانات المالية للفترات التى تتعلق بها.

- ثبات العرض : يجب الإبقاء على عرض وتصنيف البنود في العمليات المالية من فترة إلى الفترات التالية لها، إلا في الحالات التالية:

أ. إذا تبين تغير هام في طبيعة عمليات المنشأة أو مراجعة لعرض بياناتها المالية أن التغير سينجم عنه عرض مناسب أكثر للأحداث أو العمليات.

ب. إذا تطلب معيار محاسبة دولي إجراء تغيير في العرض أو تطلب ذلك تفسير من التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات.

-الاهمية النسبية والتجميع : يجب عرض كل بند مادي بشكل مستقل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل.

- عدم المقاصة : يجب عدم إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي آخر، ويجب عدم إجراء مقاصة بنود الدخل والمصروفات عندما وفقط عندما يتحقق ما يلي:

أ. يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي بها،

ب. إذا كانت الأرباح والخسائر والمصروفات المتعلقة بها والناجمة عنها أو عن عمليات أو أحداث مشابهة ليست مادية، وهذه المبالغ يجب تجميعها .

-المعلومات المقارنة : ما لم يتطلب أو يسمح معيار دولي بخلاف ذلك يجب الإفصاح عن المعلومات المقارنة فيما يتعلق بالفترة السابقة لكافة المعلومات الضرورية في البيانات المالية، ويجب إدخال المعلومات المقارنة في المعلومات السردية والوصفية عندما تكون لازمة لفهم البيانات المالية للفترة الحالية.

-دورية التقرير : يجب على المنشأم أن تعرض مجموعة شاملة من القوائم المالية على الاقل سنويا وعندما تغير المؤسسة بداية ونهاية فترة التقرير أقل أو أطول من سنة فانه يجب أن تفصح الى جانب الفترة التي تغطيها القائمة المالية عن :

أ- سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

ب- حقيقة أن كل المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست بشكل كامل قابل للمقارنة.

- التوقيت المناسب : تقل فائدة البيانات المالية إذ ا لم تتوفر للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن تكون المنشأة في وضع تستطيع فيه إصدار بياناتها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الميزانية العمومية، ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد

عمليات المنشأة سببا كافيا لعدم تقديم التقارير في حينها، وتتناول التشريعات وأنظمة السوق في العديد من الدول المواعيد النهائية الأكثر تحديدا .

8- تحديد البيانات المالية : يجب تحديد البيانات المالية بشكل واضح وتمييزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة. تنطبق معايير المحاسبة الدولية فقط على البيانات المالية وليس على المعلومات الأخرى المقدمة في تقرير سنوي أو في وثيقة أخرى، وعلى ذلك من المهم أن يستطيع المستخدمون التفرقة بين المعلومات المعدة باستخدام معايير المحاسبة الدولية والمعلومات الأخرى التي من الممكن أن تكون مفيدة للمستخدمين إلا أنها ليست موضوعا للمعايير.

يجب تحديد كل جزء من أجزاء البيانات المالية بوضوح، علاوة على ذلك يجب عرض المعلومات التالية بشكل بارز وإعادتها عندما تكون ضرورية لفهم المعلومات المقدمة بشكل صحيح:

أ. أسم المنشأة التي قدمت التقرير أو وسيلة أخرى للتحديد.

ب. ما إذا كانت البيانات المالية تغطي المنشأة الفردية أو مجموعة من المنشآت.

ج. تاريخ الميزانية العمومية أو الفترة التي تغطيها البيانات المالية أيهما مناسب لأجزاء البيانات المالية.

د. عملة التقرير.

ه. مستوى الدقة المستخدمة في عرض الأرقام في البيانات المالية.

9-الميزانية العمومية(قائمة المركز المالي) :التمييز بين الموجودات والمطلوبات المتداولة/غير المتداولة ويجب على كل منشأة أن تحدد بناءاً على طبيعة عملياتها ما إذا كانت ستعرض الموجودات المتداولة وغير المتداولة والمطلوبات المتداولة وغير المتداولة كفئات مستقلة في صلب الميزانية العمومية.

1.9- الموجودات المتداولة :يجب تصنيف أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية:

أ. عندما يتوقع أن يتحقق أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ب. عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة أو على المدى القصير ويتوقع أن يتحقق خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

ج. عندما يكون نقداً أو أصلاً نقديا معادلاً ولا توجد قيود على استعماله.

يجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها موجودات غير متداولة.

2.9- المطلوبات المتداولة :يجب تصنيف المطلوب على أنه مطلوب متداول في الحالتين التاليتين:

أ. عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

ب. عندما يستحق التسوية خلال إثنا عشر شهراً من تاريخ الميزانية العمومية.

يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.

3.9- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية العمومية:يجب أن تحتوي الميزانية العمومية في صلبها كحد أدنى على البنود التي تعرض المبالغ التالية:

أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ب. الموجودات غير الملموسة.

ج. الموجودات المالية (باستثناء المبالغ المبينة تحت البنود د،و،ز).

د. الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.

ه. المخزون.

و. الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.

ز. النقد والنقد المعادل.

ح. الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

ط. المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم12- ضرائب الدخل.

ي. المخصصات.

ك. المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.

ل. حصة الأقلية.

م. رأس المال الصادر والاحتياطيات.

10- قائمة الدخل :

1.10- المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الدخل : يجب أن يشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية:

أ. الايراد.

ب. نتائج الأنشطة التشغيلية.

ج. تكاليف التمويل.

د. حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ه. المصروف الضريبي.

و. الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.

ز. البنود غير العادية.

ح. حصة الأقلية.

ط. صافي الربح أو الخسارة للفترة.

2.10-الشكل المقترح لقائمة الدخل: يمكن اقتراح الشكل التالي:

الدخل		x
الدخل التشغيلي الآخر		x
التغيرات في مخزون البضائع الجاهزة والعمل قيد الإنجاز		x
المواد الخام والمواد القابلة للاستهلاك المستخدمة	x	
تكاليف الموظفين	x	
تكلفة الاستهلاك والإطفاء	x	
المصروفات التشغيلية الأخرى	x	
إجمالي المصروفات التشغيلية		(x)
الربح من الأنشطة التشغيلية		x

11- قائمة التغيرات في حقوق المساهمين: يجب على المنشأة أن تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية قائمةً تظهر ما يلي:

أ. صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب. كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.

ج. الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح الأخطاء الرئيسة التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض ضمن هذه القائمة أو في الإيضاحات ما يلي:

د. المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

ه. رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ الميزانية العمومية. والحركات خلال الفترة.

و. مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة مبينة بشكل مستقل كل حركة.

12- قائمة التدفق النقدي : يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم (7) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي والإفصاحات المتعلقة به، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد والنقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام هذه التدفقات النقدية.

13- إيضاحات البيانات المالية:

1.13-الهيكل : يجب أن تكون إيضاحات البيانات المالية للمنشأة وفقا لما يلي:

أ. عرض معلومات حول أساس إعداد البيانات المالية والسياسات المحاسبية المحددة التي تم اختيارها وتطبيقها للمعاملات والأحداث الهامة.

ب. الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في البيانات المالية.

ج. تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب البيانات المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل.

2.13- عرض السياسات المحاسبية : يجب أن يبين القسم الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات البيانات المالية ما يلي :

أ. أساس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

ب. كل سياسة محاسبية محددة لازمة للفهم المناسب للبيانات المالية.

3.13- عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة محاسبية محددة، يجب على الإدارة النظر فيما إذا كان الإفصاح سيساعد المستخدمين في فهم الطريقة التي تعكس بها المعاملات والأحداث في الأداء والمركز المالي المقدم عنهما التقرير، وتشمل السياسات المحاسبية التي قد تنظر المنشأة في عرضها ما يلي على سبيل المثال لا الحصر.

أ. الاعتراف بالايراد.

ب. مبادئ التوحيد بما في ذ لك الشركات التابعة والزميلة.

ج. الشركات المندمجة.

د. المشاريع المشتركة.

ه. الاعتراف بالموجودات الملموسة وغير الملموسة و استهلاكها/ إطفاؤها .

و. رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى.

ز. عقود الإنشاء

ح. ممتلكات الاستثمار.

ط. الأدوات المالية والاستثمارات

ي. عقود الإيجار .

ك. تكاليف البحث والتطوير.

ل. الضرائب .

م. الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة .

ن. المخصصات .

س. تكاليف منافع الموظفين .

ع. تحويل العملة الأجنبية والتحوط .

ف. تعريف قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية وأساس توزيع التكلفة بين القطاعات.

ص. تعريف النقد والنقد المعادل.

ق. محاسبة التضخم .

ر. المنح الحكومية.

4.13- إفصاحات أخرى : يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنه في مكان آخر في المعلومات التي تم نشرها مع البيانات المالية:

أ. موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلد تأسيسها وعنوان مكتبها المسجل (أو المركز الرئيسي للعمل إذا كان مختلفاً عن المكتب المسجل).

ب. بيان لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.

ج. اسم المنشأة الأم والمنشأة الأم للمجموعة.

د. عدد الموظفين في نهاية الفترة أو معدلهم للفترة.

14.تاريخ سريان المعيار : يجب على المنشأة أن تكبق هذا المعيار على الفترات السنوية التي تبدأ من 2009/1/1 و يسمح بالتطبيق المبكر .

السلسلة رقم 2 : المعيار الدولي رقم1:عرض القوائم المالية IAS1

التمرين الأول : ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية ؟

-أي من البيانات التالية لا تعتبر من القوائم المالية الأساسية حسب المعيار الدولي IAS1 :

أ.قائمة حساب تكلفة الإنتاج ب.قائمة الدخل ج.قائمة التدفقات النقدية د.قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

-الأرباح المقترح توزيعها على المساهمين يتم عرضها في التقارير المالية للمنشأة ضمن :

أ.كعنصر مستقل من الأرباح ب.يتم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات ج.قائمة التدفقات النقدية د.المطلوبات.

التمرين الثاني: أجب على الأسئلة التالية:

1.ما هي شروط تصنيف عنصر ما ضمن الأصول غير المتداولة؟

2. ما هي أهداف قائمة المركز المالي ؟

التمرين الثالث: إليك أرصدة حسابات شركة "ألفا" لسنتي 2017 و2018 والمطلوب إعداد قائمة المركز حسب مقتضيات المعيار الدولي رقم 1:عرض القوائم المالية(المبالغ بكيلو دينار).

الحساب	2017	2018	الحساب	2017	2018
المخزونات	120000	215000	الشهرة	176000	287000
الخزينة وما يعادلها	437000	197500	التزامات ضريبية مؤجلة	47800	36800
رأس المال	14000000	14000000	قروض طويلة الأجل	675000	786000
الذمم الدائنة	43700	35400	المصاريف المدفوعة مسبقا	88900	43800
الممتلكات المادية(مبلغ صافي)	876000	976000	أصول مالية بالقيمة العادلة	769000	876000
فائض إعادة التقييم	46000	-	قروض قصيرة الأجل	143500	657800
الاحتياط	43900	65800	الأرباح أو الخسائر	تحسب	تحسب

التمرين الرابع : إليك العناصر التالية الضرورية لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما يلي(المبالغ كيلو دينا):

العنصر	الرصيد في1/1	التغير في 2018	العنصر	الرصيد في 1/1	التغير في 2018
رأسمال الأسهم	200000	اصدار100000	الاحتياطيات	38000	12000
رأسمال الإضافي	30000	15000	ربح الفترة	60000	120000
فائض إعادة التقييم	30000	5000			

مع العلم أنه تم توزيع مبلغ 40000 من الأرباح.

شركة ألفا قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المنتهية في 12/31/ 2018

البيان	رأسمال الأسهم	رأسمال الإضافي	فائض إعادة التقييم	احتياطي قانوني	الأرباح المحتجزة	المجموع
أرصدة 1/1						
فائض إعادة التقييم						
ربح الفترة						
توزيعات أرباح						
احتياطي قانوني						
إصدار أسهم						
أرصدة 12/31						

المعيار الدولي رقم 7: قائمة التدفقات النقدية

1-هدف المعيار :إن المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية لأي منشأة مفيدة في تزويد مستخدمي البيانات المالية بالأساس اللازم لقياس قدرة تلك المنشأة على توليد نقدية أو ما يعادلها واحتياجات المنشأة لاستخدام والانتفاع من تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات تقييم قدرة المنشأة على توليد نقدية وما يعادلها وكذلك توقيت ودرجة التأكد المتعلقة بتوليد تلك التدفقات. ويهدف هذا المعيار إلى إلزام المنشات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في النقدية وما يعادلها وذلك بإعداد قائمة للتدفقات النقدية مع تقسيم التدفقات النقدية خلال الفترة إلى تدفقات من النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية .

2-نطاق المعيار:يجب على المنشأة أن تقوم بإعداد قائمة بالتدفقات النقدية وذلك وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب عرض تلك القائمة كجزء متمم لبياناتها المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المنشأة بإعداد بيانات مالية عنها .

3-فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية:في حالة استخدام قائمة التدفقات النقدية مع البيانات المالية الأخرى فإنه يمكن الحصول على معلومات تمكن المستخدمين من تقييم التغيرات في صافي موجودات المنشأة وهيكلها التمويلي (بما في ذلك السيولة والملاءة المالية) وقدرتها في التأثير على مقادير وتوقيت الحصول على التدفقات النقدية وذلك من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة أو استغلال الفرص المتاحة. وتعتبر المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية مفيدة في قياس قدرة المنشأة على توليد وتوليد نقدية وما يعادلها وكذلك مساعدة المستخدمين على بناء نماذج تمكنهم من عمل التقديرات والمقارنات فيما يتعلق بالقيم الحالية للتدفقات النقدية لمختلف المنشات. كما أنها تساعد في عملية إجراء المقارنات بين تقارير تقييم الأداء التشغيلي لمختلف المنشآت وذلك بسبب تلافي تأثير استخدام معالجات محاسبية مختلفة للعمليات والأحداث المتشابهة .

4-تعريف المصطلحات: فيما يلي تعريف المصطلحات المستخدمة في هذا المعيار:

النقدية : ويقصد بها النقدية بالخزينة والودائع تحت الطلب.

النقدية المعادلة : وتتكون من الاستثمارات قصيرة الأجل والتي يمكن تحويلها إلى مقدار محدد ومعروف من النقدية والتي لا تتعرض لدرجة عالية من المخاطر من حيث التغيير في قيمتها.

التدفقات النقدية : وتتمثل في التدفقات الداخلة و الخارجة من النقدية وما يعادلها .

الأنشطة التشغيلية : عبارة عن الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المنشأة وكذلك الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية .

الأنشطة الاستثمارية : عبارة عن الأنشطة المتعلقة بالحصول على أو التخلص من الموجودات طويلة الأجل بالإضافة إلى الاستثمارات الأخرى التي لا تعتبر نقدية معادلة .

الأنشطة التمويلية : عبارة عن الأنشطة التي ينتج عنها تغييرات في حجم ومكونات حقوق الملكية و القروض الخاصة بالمنشأة .

5-النقدية وما يعادلها: يتم **الاحتفاظ** بالنقدية المعادلة لغرض مقابلة الاحتياجات النقدية قصيرة الأجل وليس لغرض الاستثمار أو أية أغراض أخرى. ولاعتبار أية استثمارات كنقدية معادلة فإنها يجب أن

تكون قابلة للتحويل إلى مقدار معلوم من النقدية، وأن لا تكون عرضة لمخاطر هامة من حيث التغير في قيمتها. و لذلك فإن أية استثمارات يمكن اعتبارها نقدية معادلة فقط إذا كانت ذات آجال قصيرة تستحق في حدود ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الحصول عليها. وعادة لا تعتبر الاستثمارات في أسهم نقدية معادلة إلا إذا كانت تمثل في جوهرها نقدية معادلة، ومثال ذلك الأسهم الممتازة التي يتم شرائها قبل التاريخ المحدد لسداد قيمتها بفترة قصيرة.

يعتبر الاقتراض من البنوك بصفة عامة أحد الأنشطة التمويلية، ورغم ذلك فإنه في بعض الدول قد يكون رصيد حساب البنك (سحب على المكشوف) واجب السداد بمجرد الطلب وبترتيبات خاصة من أحد حسابات النقدية المخصصة لذلك. في مثل هذه الحالات يعتبر ذلك الرصيد أحد مكونات النقدية والنقدية المعادلة. ومن خصائص تلك الترتيبات البنكية أن يكون رصيد حساب البنك متقلبا من كونه رصيدا موجبا إلى سحب على المكشوف.

لا تشتمل التدفقات النقدية على أية تحويلات بين البنود الممثلة لمكونات النقدية أو النقدية المعادلة، وذلك راجع إلى أن تلك المكونات تمثل جانبا من إدارة النقدية بالمنشأة ولا تعتبر جزءا من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية. إذ تشتمل إدارة النقدية على أية نقدية زائدة يتم استثمارها في نقدية معادلة.

6-عرض قائمة التدفقات النقدية: يجب أن تظهر قائمة التدفقات النقدية التدفقات النقدية خلال الفترة مبوبة حسب طبيعة الأنشطة المتعلقة بها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية و الاستثمارية، والتمويلية .

على كل منشأة أن تعرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية بالأسلوب الأكثر مناسبة لطبيعة العمليات التي تمارسها. ويساعد تبويب التدفقات النقدية حسب الأنشطة في تقديم معلومات تفيد المستخدمين في تقدير أثر تلك الأنشطة على الوضع المالي للمنشأة وفي تقدير النقدية وما يعادلها. ويمكن استخدام هذه المعلومات أيضا في تقييم العلاقات بين تلك الأنشطة.

7-الأنشطة التشغيلية: تعتبر التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا هاما لبيان مدى قدرة المنشأة على توليد تدفقات نقدية من عملياتها الرئيسية تكفي لسداد قروضها وللمحافظة على قدرتها التشغيلية وتوزيع أرباح نقدية على المساهمين وتمويل استثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر تمويل خارجية. وتفيد المعلومات التاريخية المتعلقة بالمكونات الرئيسية للتدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية إذا ما تم استخدامها مع المعلومات الأخرى لأغراض التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية .

يتم توليد التدفقات النقدية من الأنشطة الرئيسية المنتجة لإيرادات المنشأة ، و لذلك فإنها تنتج عن العمليات و الأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي :

أ. المتحصلات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات .

ب. المتحصلات النقدية الناتجة عن منح حقوق امتيازات، والرسوم و العمولات، وغيرها من الإيرادات .

ج. المدفوعات النقدية للموردين مقابل الحصول على سلع أو خدمات.

د. المدفوعات النقدية للعاملين أو نيابة عنهم.

ه. المتحصلات والمدفوعات النقدية لشركات التأمين في صورة أقساط أو مطالبات تعويض أو أية مزايا تنتج عن بوالص التامين.

و. المدفوعات النقدية كضرائب أو أية ضرائب مستردة إلا إذا كانت خاصة مباشرة بأنشطة استثمارية أو تمويلية.

ز. المتحصلات والمدفوعات النقدية المتعلقة بعقود محتفظ بها للتعامل أو الإيجار.

8-الأنشطة الاستثمارية :ترجع أهمية إظهار التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية في قسم منفصل بالقائمة إلى أن تلك التدفقات توضح إلى أي مدى تم تخصيص مصادر لتوليد أرباح وتدفقات نقدية مستقبلية. وفيما يلي بعض الأمثلة على التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

.2

أ. المدفوعات النقدية لشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات ملموسة أو غير ملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى. وتشمل هذه المدفوعات أية نفقات تتحملها المنشأة في سبيل التصنيع الداخلي للموجودات الثابتة.

ب. المدفوعات النقدية لشراء أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو للدخول في مشروعات مشتركة(ولا يشمل ذلك على المدفوعات لشراء أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة وكذلك المدفوعات لشراء أوراق مالية بغرض التعامل أو الاتجار فيها).

ج. المتحصلات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو القروض التي تصدرها المنشات الأخرى أو حصص في مشروعات مشتركة(ولا يشمل ذلك على المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تعتبر ضمن مكونات النقدية المعادلة، وكذلك المتحصلات النقدية من بيع أوراق مالية تم شرائها بغرض الاتجار فيها).

د. القروض و السلف المقدمة لأطراف أخرى (ولا يشمل ذلك على القروض و السلف التي تقدمها المنشات المالية).

ه. المتحصلات النقدية الناتجة عن سداد الغير للقروض و السلف للمنشأة (ولا يشمل ذلك القروض و السلف الخاصة بالمنشآت المالية).

و. المدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

ز. المتحصلات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات و المقايضات، ويستثنى من ذلك العقود التي يتم الاحتفاظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة، كما يستثنى أيضا العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية .

وفي حالة اعتبار أحد العقود السابقة كعقد وقائي للتحوط لموقف معين، فإنه يتم تصنيف التدفقات النقدية المتعلقة بالعقد حسب التصنيف الخاص بالموقف الذي تم تحصينه أو التحوط له .

9-الأنشطة التمويلية:

3. يعتبر الإفصاح عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية في قسم منفصل من القائمة مفيدا في التنبؤ بالحقوق والمطالبات المتعلقة بالتدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي الأموال للمشروع. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

أ. النقدية الناتجة عن إصدار الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية .

ب. المدفوعات النقدية للملاك في سبيل شراء أو استرداد أسهم سبق للمنشأة إصدارها .

ج. النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو كمبيالات والرهونات العقارية أو أية أدوات اقتراض مالية قصيرة أو طويلة الأجل .

د. المدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة.

ه. النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن موجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي .

10-التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية :يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي من الطريقتين الآتيتين:

أ-الطريقة المباشرة، حيث يتم بموجبها الإفصاح عن المبالغ الإجمالية المحصلة والمدفوعة للبنود الأساسية أو

ب-الطريقة غير المباشرة حيث يتم بموجبها تعديل رقم صافي الربح أو الخسارة بأثر العمليات غير النقدية و أية بنود مؤجلة أو مستحقة متصلة بمقبوضات أو مدفوعات سابقة أو مستقبلية وكذلك بنود قائمة الدخل أو النفقات المرتبطة بتدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية أو التمويلية .

يفضل استخدام الطريقة المباشرة للتقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، إذ تقدم هذه الطريقة معلومات قد تفيد في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية والتي قد لا تكون متوفرة في ظل الطريقة غير المباشرة. وفي ظل الطريقة المباشرة يتم الحصول على المعلومات المتعلقة بإجمالي المبالغ المحصلة والمدفوعة للبنود الرئيسية بإحدى طريقتين:

أ-من الدفاتر ***المحاسبية*** للمنشأة، أو .

ب- بتعديل بنود ***المبيعات*** وتكلفة المبيعات (الفوائد وما شابهها من بنود الدخل ومصروفات الفوائد وما يشابهها من بنود المصروفات الرئيسية بالمنشات المالية) وكذلك باقي بنود قائمة الدخل .

12-التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية :يجب على المنشأة التقرير في جزء منفصل بالقائمة عن إجمالي البنود الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات الناتجة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، وذلك فيما عدا ما جاء بالفقرات 22 و 24 والتي يتم التقرير فيها على أساس صافي التدفقات النقدية.

13-التقرير عن صافي التدفقات النقدية :يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية على أساس صافي تلك التدفقات وذلك في الحالات الآتية :

أ- المتحصلات والمدفوعات النقدية التي تتم لحساب العملاء وذلك عندما تكون تلك التدفقات خاصة بأنشطة العميل وليس بأنشطة المنشأة.

ب- المتحصلات والمدفوعات النقدية الخاصة ببنود تتسم بسرعة معدل دورانها وكبر حجم مبالغها وقصر أجالها .

14-التدفقات النقدية بعملات أجنبية :يجب تسجيل التدفقات النقدية الناتجة عن عمليات بعملات أجنبية بالعملة المستخدمة في إعداد التقارير المالية للمنشأة وباستخدام سعر الصرف بين تلك العملة والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي .

يتعين ترجمة التدفقات النقدية للشركة التابعة الأجنبية، باستخدام أسعار الصرف السائدة بين العملات الأجنبية وعملة إعداد التقارير المالية، وذلك في تواريخ حدوث تلك التدفقات النقدية.

15-الفوائد والأرباح الموزعة: يجب الإفصاح عن كل من الفوائد وتوزيعات الأرباح المحصلة والمدفوعة في موضع منفصل بالقائمة، كما يجب تبويب هذه البنود بطريقة متسقة من فترة إلى أخرى كبنود خاصة بالأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

يجب **الإفصاح** عن إجمالي الفوائد المدفوعة خلال العام بقائمة التدفقات النقدية بغض النظر عن معالجتها محاسبيا كمصروف بقائمة الدخل أو رسملتها طبقا للمعالجة البديلة الواردة بالمعيار المحاسبي الدولي الثالث و العشرون "تكاليف الاقتراض".

16- ضرائب الدخل: ***يتعين الإفصاح بشكل منفصل*** عن ***التدفقات النقدية الناتجة عن ضرائب الدخل، كما يتعين تصنيف تلك التدفقات كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ما عدا في الحالات التي ترتبط بشكل خاص بالأنشطة التمويلية والاستثمارية .***

17-الاستثمار في شركات تابعة وزميلة ومشتركة: في حالة استخدام طريقة حقوق الملكية أو التكلفة للمحاسبة عن الاستثمار في شركات تابعة أو زميلة، فإنه يجب على المستثمر أن يقتصر عند التقرير بقائمة التدفقات النقدية على التدفقات النقدية التي تحدث بينه وبين الشركة المستثمر فيها ، ومن أمثلة ذلك أرباح الاسهم النقدية والدفعات المقدمة .

18-العمليات غير النقدية: يجب استبعاد العمليات **الاستثمارية** و التمويلية التي لا تتطلب استخدام النقدية أو نقدية معادلة من قائمة التدفقات النقدية. كما يجب الافصاح عن تلك العمليات في مكان أخر بالبيانات المالية بحيث يمكن دائما توفير المعلومات المتعلقة بتلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

ومن أمثلة العمليات غير النقدية نجد:

أ. شراء موجودات مقابل ديون أو قروض طويلة الأجل، أو الحصول على الموجودات باستخدام أسلوب التأجير التمويلي .

ب. شراء أحد المشروعات عن طريق إصدار أسهم ، و

ج. تحويل بعض الديون إلى حقوق ملكية .

19-**طرق إعداد قائمة التدفقات النقدية** : توجد طريقتين لإعداد القائمة هما:

أ. الطريقة المباشرة : والتي يتم بموجبها تجاهل صافي الربح ، ويتم تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق تنزيل المبالغ النقدية المدفوعة للموردين والمصاريف النقدية التشغيلية من المقبوضات النقدية المحصلة من العملاء ومن أنشطة تشغيلية أخرى غير متكررة مثل عوائد الاستثمار والفوائد الدائنة .

ب. الطريقة غير المباشرة ، والتي يتم بموجبها تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية عن طريق إجراء تعديلات على صافي الربح المستخرج من قائمة الدخل لأنه معد على أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي ومن التعديلات والتسويات التي يجب إجراؤها على صافي الربح لتحويله إلى صافي تدفق نقدي من الأنشطة التشغيلية ما يلي

*** تضاف المصروفات غير النقدية التالية إلى صافي الدخل**

- استهلاك الأصول الثابتة.

- إطفاء الأصول غير الملموسة .

- مصاريف الديون المشكوك في تحصيلها .

*** تعدل التغيرات التالية في رأس المال العامل**

- الزيادة في الأصول المتداولة (تطرح) .

- النقص في الأصول المتداولة (يضاف) .

- الزيادة في الالتزامات المتداولة (تضاف) .

- النقص في الالتزامات المتداولة (يطرح) .

*** تعدل البنود غير التشغيلية التالية**

- أرباح بيع الأصول الثابتة (تطرح) .

- خسائر بيع الأصول الثابتة (تضاف) .

_الفرق بين الطريقة المباشرة وغير المباشرة في إعداد قائمة التدفقات النقدية: هو فقط في كيفية تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية . أما تحديد صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية فهو متماثل بين الطريقتين ولا يوجد اختلاف بينهما. ويشجع معيار المحاسبة الدولي رقم (7) المنشآت على إعداد قائمة التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة وذلك لأن الطريقة المباشرة توفر معلومات يمكن أن تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية . ومن أهم الفرو قات الأساسية بين الطريقتين ، أن الطريقة المباشرة تقدم معلومات أكثر تفصيلا عن الآثار النقدية للأنشطة التشغيلية في المنشأة ، لذلك تعد أكثر فائدة في تقييم الوضع النقدي وتحديد مدى قدرة المنشاة على مقابلة احتياجاتها النقدية المختلفة . من ناحية أخرى يؤخذ على الطريقة المباشرة أنها تضيف أعباء جديدة على نظام المعلومات المحاسبية، فهو مصمم لتلبية متطلبات أساس الاستحقاق وليس الأساس النقدي. وتتميز الطريقة غير المباشرة بأنها تقدم معلومات تساعد مستخدمي القوائم المالية في معرفة كيفية الانتقال من الأرقام المحاسبية وفق أساس الاستحقاق إلى تدفقات نقدية داخلة وخارجة وفق الأساس النقدي ومع أن قائمة التدفقات النقدية لا يوجد لها شكل نموذجي لاختلاف التدفقات النقدية من منشأة إلى أخرى ،إلا أنه يمكن تمثيل هذه القائمة بالطريقة المباشرة بموجب المعيار المحاسبي الدولي رقم (7)

20-تاريخ بداية التطبيق: يعتبر هذا المعيار واجب التطبيق للبيانات المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من 1994/1/1 والفترات التي تليها.

السلسلة رقم 3 : المعيار الدولي رقم7:قائمة التدفقات النقدية IAS 7

التمرين الأول:1. شراء مباني مقابل إصدار أسهم للمالك يظهر في قائمة التدفق النقدي ضمن:

أ.التدفق النقدي الاستثماري ب.التدفق النقدي التمويلي

ج.التدفق النقدي التشغيلي د.لا تظهر في القائمة

2.تريد شركة المنار الجديد إعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة غير المباشرة ،فيما يلي قائمة البنود التي قد تؤثر على القائمة ،ضع الرمز المناسب من الرموز الموالية عند كل منها لتبيان تأثير كل منها على قائمة التدفقات النقدية:

الرمز	التصنيف		
		D	المدفوعات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
A	يضاف لصافي الربح من الأنشطة الاستثمارية	E	النقدية المدفوعة من الأنشطة التمويلية
B	يطرح من صافي الربح من الأنشطة التشغيلية	F	النقدية المقبوضة من الأنشطة التمويلية
C	المقبوضات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	G	عمليات استثمارية أو تمويلية غير نقدية
H	تضاف للأنشطة التشغيلية		

البنود :

1.شراء أراضي نقدا ..... 2.النقص في الذمم الدائنة

.....3.مصروف اهتلاك الأصول الثابتة ..... 4.توزيعات أرباح نقدية .....

5.شراء معدات بكمبيالة ..... 6.الزيادة في الذمم المدينة .....

7.شراء أسهم للمتاجرة نقدا..... 8.تسديد(إطفاء) سندات نقدا .....

9.خسائر بيع الآلات ..... 10.بيع ارض بقيمتها الدفترية .....

11.النقص في المخزون السلعي ..... 12.الزيادة في المصاريف المستحقة الدفع.....

التمرين الثاني: صنف العمليات التالية حسب وجودها في قائمة التدفقات النقدية مبينا تأثيرها فيها؟

العملية	نوعها	تأثيرها		نوعها	تأثيرها
شراء أرض مقابل إصدار أسهم تسديد أجور عمال بشيك زيادة رأس المال من نتيجة الدورة بيع بضاعة نقدا			شراء مواد أولية على الحساب الحصول على قرض بشيك تسديد الضرائب المستحقة بشيك		

التمرين الثالث:ليكن لديك جدول حسابات النتائج الخاص بمؤسسة صيدال، وكذا المعطيات التالية الخاصة بحركة بعض حساباتها خلال الفترة المحصورة بين 2018/01/01 و2018/12/31:(المبالغ بكيلو دج)

تحصيلات مقبوضة من الزبائن و مدينون آخرون 1625255,75 :دج.

تحصيل حقوق أخرى 74476,32 :دج، تسديد فوائد و أعباء مالية 4555,97 : دج،

مبالغ مدفوعة إلى الموردين 1526781,44 :دج، تثبيتات مادية تم الحصول عليها خلال الفترة : 468,2

تسديد القروض والقروض الأخرى 117434,10 :دج.

أموال الخزينة في 2018/01/01 هي 54738.19 وفي 2018/12/31 كانت 105230.55

المطلوب :إعداد جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة؛

المعيار المحاسبي الدولي8 : السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء

في إبريل 2001 ، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي" 8 صافي أرباح أو خسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية " الذي صدر أصلا عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 . وقد حل معيار المحاسبة الدولي" 8 صافي أرباح أو خسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية " محل معيار المحاسبة الدولي " 8 البنود غير العادية وبنود الفترة (السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية ")الصادر في فبراير1978.

وفي ديسمبر 2003 ، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي 8 المنقح بعنوان جديد وهو" السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء" وجا هذا المعيار المنقح 8 كجزء من جدول الأعمال المبدئي للمجلس المتعلق بالمشاريع الفنية .

وقد إشتملت المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية على تعديلات ثانوية لاحقة على معيار المحاسبة الدولي .8 وتشمل أيضا المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية " 9 الأدوات المالية ("الصادر في نوفمبر 2009 وأكتوبر 2010) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 " قياس القيمة العادلة (" الصادر في مايو2011).

المحتويات

المقدمة
السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
الهدف
النطاق
التعريفات
السياسات المحاسبية
تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية
التماثل في السياسات المحاسبية
التغيرات في السياسات المحاسبية
التغيرات في التقديرات المحاسبية
الأخطاء
تاريخ النفاذ (السريان)

مقدمة :

أنشأ مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي المعدل 8 كجز من مشروعه في إيجاد تحسينات على معايير المحاسبة الدولية .وقد جرى تعهد المشروع في ضوء الإستفسارات والإنتقادات التي اثيرت فيما يتعلق بالمعايير من قبل منظمي الاوراق المالية، المحاسبين المهنيين وأطراف عديدة مهتمة أخرى .وكانت أهداف المشروع إزالة البدائل، والنزاعات داخل المعايير، والتعامل مع قضايا المقاربة وإجراء تحسينات أخرى.

بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي8 ، كانت الأهداف الرئيسية للمجلس هي-:

(أ)إزالة البديل المسموح به لصالح التطبيق بأثر رجعي للتغيرات غير الإلزامية في السياسات المحاسبية وإعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح أخطاء الفترة السابقة؛

(ب)إزالة مفهوم الخطأ الجوهري؛

(ج)توضيح التسلسل الهرمي للإرشاد الذي تتبناه الإدارة، والذي تنظر الإدارة إلى قابلية تطبيقه عند اختيار السياسات المحاسبية في غياب المعايير والتفسيرات التي تنابق على وجه التحديد؛

(د)تحديد المحذوفات الهامة أو البيانات غير الصحيحة، ووصف طريقة تطبيق فكرة الأهمية النسبية.
يحدد المعيار الأخطاء المادية أو البيانات غير الصحيحة ويشترط-:
(أ)لا حاجة إلى تطبيق السياسات المحاسبية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية.
(ب)إن البيانات المالية لا تطابق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تكن تحتوي على أخطاء هامة.
(ج)يجب تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح لها بالصدور بعد اكتشافها.

1.الهدف

إن هدف العيار هذا هو وصف المعايير لإختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعاملة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيحات الأخطاء يهدف المعيار إلى تعزيز مدى ملا مة وموثوقية البيانات المالية للمنشأة، وإمكانية مقارنتها بتلك البيانات المالية على مر الزمن ومع البيانات المالية للمنشات الأخرى.

2.النطاق

يجب أن يطبق المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وإجراء تغيرات في السياسات المحاسبية، تغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي حصلت في الفترة السابقة.
احتسبت المؤثرات الضريبية لتصحيح الأخطاء عن الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي من أجل تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية وتم الإفصاح عنها وفق ا لمعيار المحاسبة الدولي 12 "ضريبة الدخل."

التعريفات

تستعمل المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
إن السياسات المحاسبية *Accounting policies* هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند إعداد وتقديم البيانات المالية.
إن التغيير في التقدير المحاسبي *A change in accounting estimate* هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإهتلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر ، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول وإلتزامات مالية .تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء.
المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *Internatonal Financial Reporting Standards* : هي معايير وتفسيرات أصدرهما مجلس معايير المحاسبة الدولية .وتشتمل على:
(أ)المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
(ب)معايير المحاسبة الدولية؛
(ج)تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛و معيار المحاسبة الدولي8
(د)التفسيرات الدائمة السابقة
تعتبر البيانات الخاطئة *Material Ommissions* أو المحذوفات للبنود همامة إن كانت قادرة وحدهما أو مع غيرهما على التأثير على القرارات الإقتصادية التي يتخذهما المستخدمون على

أساس البيانات المالية .تعتمد الأهمية على حجم وطبيعة البيان الخاطئ أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقا للظروف المحيطة .إن حجم وطبيعة البند أو كلاهما قد تكون عامل تحديد.
إن أخطاء الفترة السابقة *Prior period erros* هي محذوفات من، وبيانات خاطئة في البيانات المالية للشركة عن فترة أو فترات سابقة ناشئة عن الإخفاق في إستعمال، أو سوء إستعمال المعلومات الموثوقة التي:
(أ) كانت متوفرة عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترات مصرح لها بالصدور؛ و
(ب)كان يتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المالية.
تشمل تلك الأخطاء مؤثرات الأخطاء الرياضية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، أعمال الإشراف أو تفسير خاطئ للحقائق.
يطبق التطبيق بأثر رجعي *Retrospective application* على سياسة محاسبية جديدة تتضمن المعاملات أو الأحداث الأخرى أو الظروف كما لو أن تلك السياسة كانت تطبق على الدوام.
تعني إعادة البيان بأثر رجعي *Retrospective restatement* تصحيح الإعتراف والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر البيانات المالية كما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبدا.
غير قابل للتطبيق *Impracticable* يكون إيفاء شرط ما غير قابل للتطبيق عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود لعمل ذلك .بالنسبة لفترة معينة سابقة، ليس من العملي تطبيق تغيير ما في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عمل إعادة بيان بأثر رجعي لتصحيح خطا ما إذا:
(أ)كانت مؤثرات التطبيق بأثر رجعي لإعادة بيان رجعي غير قابلة للتحديد؛
(ب)التطبيق بأثر رجعي أو إعادة بيان رجعي يتطلب إفتراضات حول نية الإدارة كان موجودة في تلك الفترة؛
(ج)إن التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان الرجعي يتطلب تقديرات هامة للمبالغ ومن المستحيل تمييا بشكل موضوعي معلومات عن تلك التقديرات التي-:

- تقدم دليلا للظروف التي وجدت في تاريخ / تواريخ الإعتراف بتلك المبالغ وقياسها أوالإفصاح عنها؛ و
- كان ينبغي توفراهما عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترة مصرح لها بالصدور منمعلومات أخرى.

التطبيق بأثر رجعي *Prospective application* لتغيير ما في السياسة المحاسبية والإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي، بالترتيب هي:
(أ)تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحدا أخرى وظروف تحد بعد ذلك التاريخ الذي تغيرت فيه السياسة؛ و
(ب)الإعتراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.
تقييم ما إذا كان الخطأ أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وبالتالي ما إذا كان مهما، يتطلب النظر في مزايا هؤلاء المستخدمين،
يحتاج التقييم لان يأخذ في الحسبان كيف يتوقع من المستخدمين بمثل هذه الصفات أن يتأثروا في اتخاذ قرارات إقتصادية.

3.السياسات المحاسبية

1.3. تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

عندما ينطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد على المعاملة أو الأحداث أو الظروف الأخرى، فإنه يتم تحديد السياسة المحاسبية أو السياسات المطبقة على تلك البنود عن طريق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.
إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية ينتج عنها بيانات مالية تشمل معلومات ملاءمة وموثوقة عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها .تلك السياسات ليست بحاجة إلى التابيق عندما يكون أثر تطبيقها ليس ذا أهمية .إلا أنه، ليس من المناسب أن يتم جعل أو ترك الحياد غير ذو أهمية دون تصحيح عن المعايير الدولية لإعداد
التقارير المالية لتحقيق عرض خاص للمركز المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.
يصاحب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إرشادات تهدف إلى مساعدة المنشآت في تطبيق متطلبات المعايير .وتذكر كافة تلك الإرشادات ما إذا كانت جزءا أساسيا من معايير التقرير أم لا. وتعتبر الإرشادات التي تشكل جز أساسيا من معايير التقرير إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزءا أساسيا منها فلا تحتوي على متطلبات للبيانات المالية.
في غياب معيار دولي لإعداد التقارير المالية الذي يطبق على وجه التحديد على معاملة ما أو على أحداث أو ظروف أخرى، على الإدارة أن تستعمل حكمها وتقديرهما في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية ينتج عنها معلومات:
(أ)ملاءمة لإحتياجات صناعة القرار الاقتصادي للمستخدمين، و
(ب)موثوقة، من حيث أن البيانات المالية-:

- تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بصدق؛
- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس الشكل

القانوني فقط؛ و

- حيادية غير منحازة؛
- كاملة من كافة النواحي الهامة.

2.3.التماثل في السياسات المحاسبية

على المنشأة اختيار وتطبيق سياساتها المحاسبية بشكل متسق على المعاملات المماثلة، أحدا وظروف أخرى، ما لم تتطلب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد أو تسمح بتصنيف البنود التي تكون لها السياسات المختلفة مناسبة .إذا تطلب احد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو سمح بذلك التصنيف، يجب إختيار السياسة المحاسبية المناسبة وتطبيقها على كل صنف.

3.3.التغيرات في السياسات المحاسبية

على المنشأة أن تغير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير:
(أ)ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو
(ب)تنشأ في البيانات المالية وتقدم معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحدا أو الظروف الأخرى على الوضع المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

يجب أن يكون مستخدموا البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة مع مرور الوقت لتحديد الإتجاهات في وضعها المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية .وعليه تطبق نفس السياسات المحاسبية لكل فترة ومن فترة واحدة لأخرى ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية .
لا يعتبر ما يلي تغييرا في السياسات المحاسبية:
(أ)تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث سابقا؛ و
(ب)تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداث وظروف أخرى لم تحد مسبقا أو كانت غير ذي أهمية نسبية.
التطبيق الأولي لسياسة ما لإعادة تقييم الأصول وفق المعايير المحاسبي الدولي 16 " الممتلكات، والمعدات"المادية أو معيار المحاسبة الدولي " 38 الأصول غير الملموسة "هو تغيير وفقا للسياسة التي سيتم التعامل معها.

4.3.تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

(أ)على المنشأة أن تأخذ بعين الإعتبار تغيير السياسة المحاسبية الناتجة عن التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفق ا للأحكام الانتقالية، إن وجدت، في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛ و
(ب)عندما تلجأ المنشأة إلى تغيير سياسة محاسبية ما عند التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي لا يشمل أحكام إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تلجأ إلى تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي، عليها ان تطبق التغيير بأثر رجعي.
في غياب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المطبق على وجه التحديد على معاملة ما، أحداث وظروف أخرى، قد تلجأ الإدارة إلى تطبيق سياسة محاسبية ما من اخطر البيانات الصادرة عن هيئات وضع المعايير التي تستعمل اطاراً مفاهيميا مماثلا في تطوير معايير المحاسبة. في حالة، بعد تعديل ذلك التصريح، اختارت المنشأة تغيير سياسة محاسبية، فإن ذلك التغيير يجري ويفصح عنه على أنه تغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

5.3.التطبيق بأثر رجعي

عند تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي على المنشأة تعديل الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متضرر من حقوق الملكية لأول فترة سابقة مقدمة والمبالغ الأخرى المقارنة المفصح عنها لكل فترة سابقة مقدمة كما لو أن السياسة المحاسبية الجديدة كانت مطبقة على الدوام.

6.3.القيود على التطبيق بأثر رجعي

عندما تتطلب التطبيق بأثر رجعي، يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي بإستثناء حالة كون التغيير غير عملي لتحديد أما الآثار المحددة للفترة أو الأثر التراكمي للتغيير. عندما لا يكون بالإمكان تحديد المؤثرات المحددة للفترة في تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة مقدمة، على المنشأة ان تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة للأصول والإلتزامات إعتبارا من بداية أول فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي مناسبا ، وربما تكون الفترة الحالية، وعليها أيض ا عمل تعديل مرادف على الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متضرر من الأسهم لتلك الفترة.
عندما لا يكون بالإمكان تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كل الفترات السابقة، على المنشأة ان تعدل معلومات المقارنة لتطبقها على السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أول تاريخ عملي.

عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، فإنها تابق السياسة المحاسبية الجديدة على المعلومات المقارنة للفترات السابقة منذ الزمن السابق الممكن من الناحية العملية .إن التطبيق بأثر رجعي على الفترة السابقة ليس عملي ا ما لم يكن قابلا للتطبيق في تحديد الأثر التراكمي على المبالغ في كل من البيانات الإفتتاحية والختامية للوضع المالي عن تلك الفترة .إن المبلغ الناتج المتعلق بفترات قبل تقديم تلك البيانات في البيانات المالية يتم في الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متأثر من الأسهم لأول فترة مقدمة .عادة، يتم التعديل على الإيرادات المحتفظ بها .إلا أن التعديل قد يتم على عنصر آخر من السهم العادي(على سبيل المثال.

عندما لا يكون بإمكان منشأة تطبيق سياسة محاسبية جديدة بأثر رجعي، لأنها لا تستطيع تحديد الأثر التراكمي لتطبيق السياسة على الفترات السابقة، فإن المنشأة تطبق السياسة الجديدة بأثر رجعي من بداية الفترة الأولى العملية .وعليه فإنها تغض الطرف عن الجزء الخاص بالتعديل التراكمي للأصول، الالتزامات والأسهم العادية الناشئة قبل ذلك التاريخ.

7.3.الإفصاح

عندما يكون للتطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية أثر على الفترة الحالية أو فترة سابقة، فإن للتطبيق أثره باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل، أو ربما كان له أثر ما على الفترات المستقبلية، على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛

(ب)عند الاقتضاء، يتم عمل التغيير في السياسة المحاسبية وفق ا للأحكام الإنتقالية؛

(ج)طبيعة التغيير وفق ا للسياسة؛

(د)عند الإقتضاء، وصف الأحكام الإنتقالية؛

(ه) عند الإقتضاء، الأحكام الإنتقالية التي ربما لها أثر على الفترات المستقبلية؛

(و)للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة،

البيانات المالية للفترات اللاحقة ليست بحاجة إلى تكرار تلك الإفصاحات عندما يكون للتغيير غير الإلزامي في السياسة المحاسبية أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، فإن له أثر على تلك الفترة باستثناء أنه غير قابل للتطبيق في تحديد مقدار التعديل أو ربما كان له أثر على الفترات المستقبلية، فإن على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

(ب)أسباب تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة توفر معلومات موثوقة وأكثر ملاءمة؛

(ج)للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة إلى الحد القابل للتطبيق،

(د)مقدار التعديل المتعلق بالفترة المعينة السابقة إلى الحد القابل للتطبيق؛ و

(ه)إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو لفترات قبل تلك المقدمة،

الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

إذا لم تكن المنشأة قد طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديدة والتي صدرت ولكن لم تدخل حيا التنفيذ بعد، على المنشأة أن تفصح عن:

(أ)تلك الحقيقة؛ و

(ب)المعلومات المعروفة أو القابلة إلى التقييم إلى حد معقول المرتبطة بالأثر المحتمل في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد على المنشأة وبياناتها المالية في فترة التطبيق الأولي.

لا بد على أي منشأة أن تنظر في الإفصاح عن:

(أ)إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد؛

(ب)طبيعة التغيير الوشيك أو التغيرات في السياسة المحاسبية؛
(ج)التاريخ المطلوب لتطبيق المعيار الدولي الجديد لإعداد التقارير المالية؛
(د)التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية مبدئيا؛

4. التغييرات في التقديرات المحاسبية :

نتيجة الشكوك الموروثة في المنشأة التجارية، لا يمكن قياس العديد من البيانات المالية بدقة ولكن يمكن تقديره .يشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة .مثلا، يالب من التقديرات:

(أ)الديون المعدومة؛
(ب)تقادم الجرد؛
(ج)القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛
(د)العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصول المستهلكة؛ و
(ه)إلتزامات الكفالة

إن فائدة التقديرات المنطقية تعتبر جزءا أساسيا لإعداد البيانات المالية وأنها لا تقوض موثوقيتها.ربما يكون التقدير بحاجة إلى مراجعة ان حدثت التغيرات في ظروف كان فيها التقدير يقوم على أو كان نتيجة معلومات جديدة أو خبرة اكب بطبيعتها، فإن المراجعة تلك لا تتصل بالفترات السابقة وليست تصحيحا لخطأ ما.

إن التغيير في أسس القياس المطبقة، هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييرا في التقدير المحاسبي .عندما يكون من الصعب تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقدير المحاسبي، يتم التعامل مع التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي.

إن أثر التغيير في التقدير المحاسبي ، يتم الإعتراف به مستقبلا عن طريق أشراكه في الربح أو الخسارة في:

(أ)فترة التغيير، إن كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو
(ب)فترة التغيير والفترات المستقبلية، إن كان التغيير يؤثر عليهما معا.

الإعتراف المستقبلي لأثر التغيير في التقدير المحاسبي يعني أن التغيير مطبق على المعاملات، وقائع أخرى وظروف من تاريخ التغيير في التقدير .ربما يؤثر التغيير في التقدير المحاسبي فقط على ربح أو خسارة الفترة الحالية، أو الربح أو الخسارة لكل من الفترة الحالية والفترات المستقبلية . مثلا ، التغيير في تقدير مبلغ الدين المعدوم يؤثر فقط على ربح أو خسارة الفترة وعليه فهو معترف به في الفترة الحالية .مع هذا، التغيير في العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإستهلاك المنافع الإقتصادية المستقبلية المتجسدة فيه، الأصل المستهلك يؤثر على نفقات الإستهلاك للفترة الحالية وعلى الفترة المستقبلية أثناء العمر الإنتاجي المتبقي للأصل .وفي الحالتين، يعترف بأثر التغيير المتعلق بالفترة الحالية على أنه دخل أو نفقات في الفترة الحالية، إن وجد، على الفترات المستقبلية يعترف به على أنه دخل أو نفقات في تلك الفترات المستقبلية.

1.4.الإفصاح

على المنشأة أن تفصح عن طبيعة ومقدار التغيير في التقدير المحاسبي والذي له أثر في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر في الفترات المستقبلية، بإستثناء ما الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون غير قابل للتطبيق لتقدير ذلك الأثر.
إذا كان مقدار الأثر في الفترات المستقبلية غير مفصح عنه بسبب أن التقدير غير قابل للتطبيق، على المنشأة الإفصاح عن تلك الحقيقة.

5.الأخطاء

تنشأ الأخطاء فيما يخص الإعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن عناصر البيانات المالية . إنالبيانات المالية لا تمتثل للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء كانت تحتوي على الأخطاء المادية ذات الأهمية أو الأخطاء غير ذات الأهمية والتي ارتكبت عن قصد لتحقيق عرض معين خاص بالوضع المالي للمنشأة، أدا مالي أو تدفقات نقدية .يتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المحتملة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية .إلا إن الأخطاء المادية أحيانا تكون غير مكتشفة حتى الفترة اللاحقة، وتصحح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المقدمة في البيانات المالية للفترة اللاحقة .
على المنشأة أن تصحح الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح بإصدارهما بعد اكتشافها بواسطة:
(أ)إعادة المبالغ المقارنة للفترات السابقة المقدمة حي حصل الخطأ؛ أو
(ب)لو حصل الخطأ قبل الفترة السابقة الأولى المقدمة، إعادة الأرصدة الإفتتاحية للأصول، الإلتزامات أو السهم العادي للفترة السابقة الأولى المقدمة.

1.5.قيود إعادة البيان بأثر رجعي

يجب تصحيح خطأ الفترة السابقة بواسطة إعادة البيان بأثر رجعي باستثناء ما يصل إلى حد أنها غير قابلة للتطبيق في تحديد إما آثار الفترة المحددة أو الأثر التراكمي للخطأ.
عندما لا يكون من الممكن تحديد آثار الفترة المحددة لخطأ ما على المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة مقدمة، على المنشأة أن تعيد الأرصدة الإفتتاحية للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية للفترة الأولى التي تكون فيها إعادة البيان غير عملية(وربما تكون الفترة الحالية.)
عندما لا يكون من الممكن تحديد الأثر التراكمي، عند بداية الفترة الحالية، لخطأ ما على كامل الفترات السابقة، على المنشأة أن تعيد المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر رجعي من تاريخ أول فترة عملية. يستثنى تصحيح الفترة السابقة من الربح أو الخسارة في فترة اكتشاف الخطأ .يتم إعادة أي معلومات مقدمة عن الفترات السابقة، وتشمل أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية للفترات السابقة قدر الإمكان بحيث تصبح قابلة للتطبيق.
عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار الخطأ(خطأ في تطبيق سياسة محاسبية)عن كافة الفترات السابقة، المنشأة تعيد المعلومات المقارنة مستقبلا من أول تاريخ قابل للتطبيق .عليه،
فإنها تغض الطرف عن حصة من الإعادة التراكمية للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية الناشئة قبل ذلك التاريخ .
يتم تمييز تصحيح الأخطاء من التغيرات في التقديرات المحاسبية .إن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي قيم تقريبية ربما تكون بحاجة إلى مراجعة كمعلومات إضافية تصبح معروفة .مثلا ، الكسب أو الخسارة المعترف بهما على نتيجة طوارئ ليس تصحيحا لخطأ ما.

2.5.الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

على المنشأة أن تفصح عما يلي:
(أ)طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب)لكل فترة سابقة مقدمة على حدة، لدرجة أن تكون عملية، مقدار التصحيح و
(ج)مقدار التصحيح عند بداية أول الفترة المقدمة؛ و
(د)إذا كانت إعادة البيان بأثر رجعي غير عملية لفترة سابقة معينة،

3.5.عدم جدوى التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي:

في بعض الحالات والظروف، ليس من العملي تعديل المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة لتحقيق المقارنة مع الفترة الحالية .مثلا ، ربما لم يتم جمع البيانات في الفترة /الفترات السابقة بطريقة تسمح بعمل أي من التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية أو إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ في فترة سابقة، وربما يكون من غير العملي إعادة إيجاد المعلومات.

ومن الضروري في كثير من الأحيان عمل تقديرات في تطبيق سياسة محاسبية لعناصر البيانات المالية المعترف بها أو المفصح عنها فيما يتعلق بمعاملات، أحداث وظروف أخرى .إن التقدير فطريا أمر شخصي، ويمكن وضع التقديرات بعد فترة إعداد التقارير .وضع التقديرات أكثر صعوبة عندما يكون التطبيق بأثر رجعي لسياسة محاسبية أو إعادة البيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ فترة سابقة،بسبب الفترة الأولية التي مرت على المعاملة المتأثرة، حدث أو ظرف اخطر .مع هذا، يكون هدف التقديرات المتعلقة بالفترات السابقة يبقى هو نفسه كما للتقديرات التي أجريت في الفترة الحالية، بالتحديد، التقديرات التي تعكس الظروف التي وجدت وقت المعاملة أو الحدث أو الظرف الأخر.وعليه، فإن التطبيق بأثر رجعي للسياسة المحاسبية أو تصحيح خطأ الفترة السابقة يتطلب تمييز معلومات:

(أ)توفر دليلا على الأحوال التي وجدت في تاريخ / تواريخ حدوث المعاملة، الحدث أو الظرف الأخر؛ و
(ب)كان يمكن توفرها عندما تمت المصادقة على البيانات المالية لتلك الفترة السابقة بالصدور.

من معلومات أخرى .بالنسبة لبعض أنواع التقديرات(مثلا ، قياس القيمة العادلة الذي يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة)، ليس من الممكن تمييز تلك الأنواع من المعلومات .عندما يتطلب التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان بأثر رجعي عمل تقدير كبير بحيث يكون من المستحيل تمييز تلك الأنواع من المعلومات، ولا يكون من الممكن تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة أو تصحيح خطأ في فترة سابقة بأثر رجعي.

لا ينبغي أن يستعمل الإدراك المتأخر بعد فوات الأوان عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو عند تصحيح مبالغ أو مقادير لفترة سابقة سوا في عمل إفتراضات حول نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير مبالغ معترف بها، التي تم قياسها أو مفصح عنها في فترة سابقة .على سبيل المثال، عندما تلجأ منشأة ما إلى تصحيح خطأ في فترة سابقة بحساب إلتزاماتها تجاه الموظفين وذممها للاجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفق ا لمعيار المحاسبة الدولي" 29 منافع الموظفين"، فإنها بذلك تغض الطرف عن معلومات حول موسم الإنفلونزا القاسي أثنا الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد التفويض بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة .الحقيقة إن التقديرات الكبيرة مطلوبة في كثير من الأحيان عند تعديل المعلومات المقارنة المقدمة لفترات سابقة، لا تمنع التعديل الموثوق أو تصحيح المعلومات المقارنة.

6.تاريخ النفاذ(السريان): على المنشأة أن تطبق هذا المعيار للفترات السنوية التي تبدأ في أو بعد 1 يناير 2005 ويشجع على التطبيق المبكر .إذا أقدمت المنشأة على تطبيق هذا المعيار منذ بداية أو قبل 1 يناير 2005 ، فإنها تفصح عن تلك الحقيقة.

السلسلة رقم4:المعيار الدولي رقم8:التغيرات في السياسات والتقديرات والأخطاء

الأسئلة النظرية:

1.عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير أو التغير في السياسة المحاسبية يجب على المنشأة:

أ.معاملة التغير بشكل كامل كأنه تغير في السياسة المحاسبية ب.معاملة التغير بشكل كامل كأنه تغير في التقديرات مع إفصاح مناسب ج.تخصيص القيمة النسبية للتغيير في السياسة المحاسبية والتغير في التقدير على أساس معقول د.معالجة 50% من المعاملة كتغير في التقدير و 50% من المعاملة كتغير في السياسة المحاسبية.

2.في حالة تغيير شركة مساهمة سياستها المحاسبية المتبعة بشكل اختياري فانه يجب معالجة هذا التغير كما يلي:

أ.معالجته بأثر رجعي ب.معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط.

ج.معالجته بأثر مستقبلي وأخذ أثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة.

د.لاشيء مما ذكر سابقا.

3.يجب معالجة أثر التغير في التقديرات المحاسبية على النحو التالي:

أ.ضمن بيان الدخل للسنة الحالية والسنوات اللاحقة. ب.تعديل على أرصدة الأرباح المحتجزة.

ج.تعديل أرقام المقارنة على السنوات السابقة د. كل ما سبق.

4. واحدة مما يلي لا تعتبر تغييرا في السياسة المحاسبية:

أ.تغيير طريقة تقييم المخزون من الوارد أولا الصادر أولا إلى طريقة المتوسط المرجح

ب.تغيير طريقة الاهتلاك من طريقة القسط الثابت إلى مجموع أرقام السنين كمتطلب قانوني.

ج.تغيير العمر الإنتاجي للأصل من 7سنوات إلى 9 سنوات.

د.تغيير طريقة تقييم المخزون من المتوسط المرجح إلى الوارد أولا الصادر أولا.

التمرين الأول:

في 1/1/ 2006 تم شراء آلة بمبلغ 33000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي خمس سنوات كما قدرت مبلغ النفايات بمبلغ 3000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.

في 1/1/ 2009 ونظراً نشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات أخرى اعتباراً من 1/1/ 2009 كما اعيد تقدير الخردة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 4000د.

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير بالتقديرات المحاسبية واحتساب مصروف الإهتلاك الجديد لعام 2009 والسنوات اللاحقة.

التمرين الثاني :

في 2014/1/1 اكتشف محاسب شركة الخير بأنه لم يتم إثبات مصروف الصيانة الآلات(صيانة عادية) بمبلغ 20000د تمت خلال سنة 2013 ،ولم يدفع المبلغ إلى الآن ، وقد ظهرت قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل تصحيح الخطأ كما يلي :

	2013	2014
مجمل الربح	250000	330000
مصاريف التشغيل	120000	170000
صافي الربح قبل الضريبة	130000	160000
الضريبة (30%)	(39000)	(48000)
صافي الربح بعد الضريبة	91000	112000
الأرباح المحتجزة أول المدة	40000	131000
الأرباح المحتجزة نهاية المدة	131000	243000

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ؟

حل السلسلة الرابعة:

الأسئلة النظرية:

1. الاجابة الصحيحة ب
2. الاجابة الصحيحة أ
3. الاجابة الصحيحة أ
4. الاجابة الصحيحة ج

حل التمرين الأول: كنتيجة لهذا التغيير فان الفترة الحالية (عام2009) والفترات المستقبلية (ما بعد عام 2009 حتى انتهاء عمر الأصل) ستتأثر بالتغير في التقديرات السابقة في عمر الأصل وقيمة الخردة.

وبناءً على هذه التغيرات فإن قسط الإهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم إحتسابه عن طريق تحديد القيمة الدفترية كما في بداية السنة التي حصل فيها التغير بالتقدير كما يلي :

قسط الاهتلاك الجديد = ((33000−6000*3) − 4000) / 5 = 2200

أي أن مصروف الاهتلاك قد انخفض من 6000 الى 2200 سنويا ،مما سيزيد صافي الربح لدى المؤسسة بمبلغ الفرق أي 3800د حتى انتهاء عمر الأصل.

المعيار الدولي رقم 12: الضرائب على الدخل

الهدف: يهدف المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل والمسألة الأساسية في ذلك هي كيف تتم المحاسبة عن التبعات الجارية والمستقبلية للضريبة ل:

1- الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجلة كأصول(التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع.

2- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع.

وهكذا فأن العمليات والأحداث التي يعترف بها في الربح أو الخسارة يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في الربح أو الخسارة كذلك.

النطاق:

-يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

-لغايات هذا المعيار، اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة .آما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشترآة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير.

-لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية ، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار .ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

تعاريف

accounting profit :الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة.

(loss)taxable profit:الربح الخاضع للضريبة(الخسارة): هو صافي الربح)الخسارة (للفترة) المحددة بموجب القواعد التي تضعها لسلطات الضريبية والذي تتحدد على ضوئه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).

Tax expense:المصروف الضريبي: المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصومات الضريبية المؤجلة.

current tax:الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد)عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.

القاعدة الضريبية : القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض ضريبية

الضريبة المؤجلة (خصوم) : هي مبالغ ضرائب الدخل الواجبة السداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. و هو إذن التبعات الضريبية التي يمكن أن تحدث نتيجة الفروقات المؤقتة الخاضعة للضريبة .أي أن الالتزام الضريبة المؤجل يمثل زيادة في الضرائب المستحقة في السنوات القادمة كنتيجة لوجود فروقات ضريبية مؤقتة خاضعة للضريبة في نهاية السنة الحالية.

الاعتراف بالالتزامات الضريبية المؤجلة : يجب أن يتم الاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة متضمنه

الفروق الناشئة من:

- 1اندماج الأعمال
- 2الأصول المحملة بالقيمة العادلة
- 3التقييم المحاسبي للأدوات المالية

وبشكل عام نستطيع أن نقول:

قاعدة الضريبية > القيمة المحملة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة هي أصول وفروق قابلة للاقتطاع هي التزام

قاعدة الضريبية <القيمة المحملة فروق مؤقتة خاضعة للضريبة هي التزام وفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع هي أصول

الضريبة المؤجلة (أصول): هي مبالغ ضرائب الدخل الممكن استردادها في الفترات المستقبلية ويمكن أن نشاهد الفروق المؤقتة بشكل كبير وذلك لكثر حالات الاختلاف بين أعداد البيانات لأغراض ضريبية عنها لأغراض محاسبية، فهي إذن التبعات الضريبية المؤجلة التي تنسب إلى الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع .أي أن الأصل الضريبي يمثل الزيادة في إمكانية إعادة التمويل (أو المحفوظ) في السنوات القادمة كنتيجة لوجود الفروق المؤقت القابل للاستقطاع في نهاية السنة الحالية.

الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع : ينبغي أن يتم الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق المؤقتة منه.

الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة : يجب الاعتراف بالأصل الضريبي المؤجل لقاء الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير مستخدمة المدورة إلى الحد الذي يكون فيه من المحتمل تحقيق أرباح ضريبية مستقبلية لاستخدام

والخصومات الضريبية مقابلها.

نفس معايير الاعتراف بأصول الضريبية المؤجلة ناشئة عن فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع هي نفسها معايير الاعتراف بالأصول الضريبية الناشئة عن تدوير الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

وجود خسائر ضريبية غير مستخدمة يعتبر دليلاً قوياً على احتمال عدم توفر أرباح ضريبية مستقبلية، وعليه عندما يكون لدى المشروع خسائر حديثة فأنه يعترف بأصل ضريبي مؤجل من خسائر ضريبية وخصومات ضريبية غير مستخدمة فقط إلى الحد الذي يكون لدى المنشأة فروق ضريبية مؤقتة،أو يكون هناك أدلة مقنعة أخرى أنه سيكون هناك ربح ضريبي كافي لمقابلة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

بما يخص الإفصاح عن هذه النقطة نجد أن المعيار قد ورد فيه أنه يجب على المشروع أن يفصح عن المبلغ الضريبي المؤجل وعن طبيعة الأدلة الداعمة للاعتراف به وذلك عندما:

- 1يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمدا على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من انعكاس فروق مؤقتة موجودة ،و
- 2يكون المشروع قد عانى من خسائر أما في فترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية

التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل

عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة خسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية:

– 1ما إذا كانت الفروق المؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية.

– 2ما إذا المشروع سيحقق ربح ضريبي قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة

– 3ما إذا كانت الخسائر والضريبية غير مستخدمة تنشأ عن أسباب محددة و من غير المتوقع أن تتكرر

– 4ما إذا كانت فرص التخطيط الضريبي متوفرة للمشروع وستخلق ربح ضريبي في الفترة التي يمكن أن تستخدم فيها الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

ملاحظه هامه: لا يتم الاعتراف بأصل ضريبي مؤجل إذا كان من غير المحتمل توفر ربح ضريبي يمكن استخدام الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية ضده.

الأصول المسجلة بالقيمة العادلة : إن بعض دوائر الاختصاص الضريبي تؤثر عملية إعادة تقييم الأصل أو إعادة عرضه على الربح الضريبي للفترة الحالية،

كنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت .أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبي الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم. وتبعاً لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية .ومع هذا فأن الاسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي

سيقتطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية ، ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي ينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت ,وهذا صحيح حتى لو:

أ -لم يقصد المشروع التخلص من الأصل .إذ في مثل هذه الحالات سوف يسترد مبلغ الأصل المعاد تقييمه المرحل من خلال الاستخدام مما سيولد دخل ضريبي يزيد عن الاستهلاك المسموح به لأغراض الضريبية في الفترات المستقبلية ،أو

ب - تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية فإذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهه . وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة.

اندماج الأعمال : يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في اندماج الأعمال .وذلك تبعاً للمعيار الدولي3 ،يعترف المشروع بأي أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق منه)، أو التزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على مبلغ الشهرة، ولكن لا يعترف المشروع بالالتزامات الضريبية والأصول المؤجلة الناشئة عن الشهرة (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للاستقطاع لأغراض

ضريبية يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول والالتزامات المحددة في اندماج الأعمال المعترف بها) بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل. تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات المحددة أو تتأثر بصعوبة.

-آما أنه نتيجة لاندماج الأعمال، فأن المنشأ المشترية يمكن أن تسترد أصلها الضريبي المؤجل الخاص بها الذي لم يتم الاعتراف به قبل اندماج الأعمال.

الاعتراف الأولي بأصل أو التزام : قد ينشأ الفرق المؤقت عند الاعتراف الأولي بأصل أو التزام،

•تعتمد المعالجة المحاسبية عن مثل هذا الفرق المؤقت على طبيعة العملية التي أدت إلى الاعتراف الأولي بالأصل:

- 1في اندماج الأعمال :يعترف المشروع بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل ، وهذا يؤثر على مبلغ الشهرة أو أيه زيادة في حصة المنشأة المشترية

- 2إذا كانت العملية تؤثر إما على الربح المحاسبي أو الربح الضريبي، فأن المشروع يعترف بأي التزام أو أصل ضريبي مؤجل وكذلك يعترف بما ينتج من مصروف أو دخل ضريبي مؤجل في الربح أو الخسارة.

- 3إذا لم تكن العملية اندماج أعمال ولم تحدث أي أثر على الربح الضريبي أو المحاسبي (فإنه الاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل يجعل البيانات والقوائم المالية غير واضحة ومعقدة).

المعيار لم يسمح بالاعتراف بأصل أو التزام ضريبي مؤجل إلا إذا كان في حالة اندماج أعمال أو أحدث أثر على الربح المحاسبي أو الضريبي

Goodwillالشهرة : لا تسمح العديد من السلطات الضريبية تخفيض المبلغ الخاضع المسجل للشهرة كمصروف قابل للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي .كذلك فان تكلفة الشهرة لدى مثل هذه السلطات غالباً ما تكون غير قابلة للاقتطاع عندما تتخلص المنشأة التابعة من أعمالها الأساسية .وهنا القاعدة الضريبية للشهرة لاشيء الفرق بين المبلغ المرحل للشهرة وقاعدتها الضريبية هو الفرق المؤقت ولكن هذا المعيار لا يسمح بالاعتراف بالالتزام الضريبي المؤجل لأن الشهرة تعتبر قيمة متبقية والاعتراف بالالتزام ضريبي مؤجل سيؤدي لزيادة المبلغ المرحل للشهرة

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة : تنشأ الفروق المؤقتة عندما تصبح المبالغ المرحلة لهذه الاستثمارات لهذه الأنواع من الشركات (بشكل محدد حصة المنشأة الأم أو المستثمر في صافي أصول المنشأة التابعة أو الفرع أو المنشأة الزميلة أو المستثمر بها بما في ذلك القيمة المرحلة للشهرة) مختلفة عن القاعدة الضريبية للاستثمار أو الحصة .تنشأ مثل هذه الفروق في عدد من الظروف:

-وجود أرباح غير موزعة للمنشآت التابعة أو الفروع أو المنشآت الزميلة أو المشاريع المشتركة.

-تغيرات في معدلات صرف العملة الأجنبية عندما تتواجد المنشأة الأم وشركاتها التابعة في بلدين مختلفين

-تخفيض الاستثمار في المنشآت الزميلة إلى القيمة القابلة للاسترداد.

-قد تكون الفروق المؤقتة الظاهرة في البيانات الموحدة مختلفة عن تلك الفروق المتعلقة بالاستثمار في البيانات المالية المنفصلة للمنشأة الأم إذا كانت المنشأة الأم تدرج الاستثمار في دفاترها بالتكلفة أو المبلغ إعادة التقييم.

- يجب على المنشأة أن تعترف بالتزام ضريبي مؤجل لكافة الفروق الضريبية المؤقتة المرتبطة بالاستثمار في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والحصص في المشاريع المشتركة ماعدا عندما يتحقق آلا الشرطين التاليين:

-تكون المنشأة الأم أو المستثمر أو المشارك قادر على التحكم في توقيت انعكاس الفرق المؤقت

-من المحتمل ألا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب

financial instrumentsالأدوات المالية : يقوم مصدر الأدوات المالية المرآبة بتصنيف ، • »بموجب المعيار 32 الأدوات المالية :العرض الأداة المالية إلى:

.1جزء التزام

.2وجزء حقوق ملكية

في بعض القضايا تكون القاعدة الضريبية لجزء الالتزام من الأداة عند الاعتراف الأولي مساوية للمبلغ المرحل الأولي لمجموع جزئي الالتزام وحقوق الملكية، وينشأ الفرق المؤقت الضريبي من الاعتراف الأولي بحقوق الملكية بشكل منفصل عن جزء الالتزام لذلك يعترف المشروع بالالتزام الضريبي المؤجل الناتج ويتم تحميل الضريبة المؤجلة مباشرة على المبلغ المرحل لجزء حقوق الملكية .يعترف بأي تغيرات لاحقة في الالتزام الضريبي المؤجل في الربح أو الخسارة كمصروف ضريبي مؤجل (دخل).

القياس : يجب أن يقاس الالتزام أو الأصل الضريبي الحالي:

-1 في المبلغ المتوقع دفعه(أو استرداده)للسلطات الضريبية

-2 باستخدام معدلات الضريبية (قوانين الضريبية)السارية أو السارية فعلاً بنهاية فترة إعداد التقارير.

يجب أن يقاس الأصل \ الالتزام الضريبي المؤجل:

- 1بموجب معدلات الضرائب المتوقعة أن تطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام

- 2بالاستناد إلى معدلات الضريبية التي تم سنها في نهاية الفترة المعلن عنها.

عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فان الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة تقاس باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي(الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة يجب أن يعكس قياس الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطرقة التي يتوقع بنهاية فترة إعداد التقارير أن تسترد أو أن تدفع المبلغ المسجل لأصولها أو التزاماتها.

-كما أنه يمكن أن يؤثر الطريقة التي يسدد بها المشروع المبلغ المسجل لأصل أو التزام يمكن أن يؤثر على أحد أو كلا من:

- 1معدل الضريبة المطبق عندما يسترد أو تسدد

- 2القاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد

الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة المحاسبة عن أثار الضريبية الجارية والمؤجلة لعملية يجب أن تتماثل مع المحاسبة عن العملية والحدث نفسه.

إذا كانت تؤثر العملية المحاسبية بقائمة الدخل الشامل (مثل الفرق المؤقت بين استهلاك المحاسبي والاستهلاك للأغراض الضريبية) كذلك هو الحال مع العملية الضريبية .على سبيل المثال:

من ح\مصروف الضريبة\ بيان الدخل الشامل

إلى ح \التزام ضريبي مؤجل

الاعتراف في قائمة الدخل الشامل الضريبة المؤجلة والحالية يجب أن يعترف بها كدخل أو مصروف وأن تتضمن في الربح المحاسبي أو الخسارة للفترة، باستثناء الحد الذي تنشأ فيه:

- 1العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل،

- 2اندماج الأعمال بطريقة التملك

الاعتراف بحقوق الملكية : الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة يجب أن تحمل أو تجعل دائنة مباشرة في حقوق الملكية إذا

الضريبة تتعلق بمفردات هي محملة أو دائنة ، في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

المعايير الدولية سمحت لمفردات خاصة أن يعترف بها في الدخل الشامل الآخر أو دائناً أو محملاً مباشرة لحقوق الملكية . على سبيل المثال ليتم الاعتراف في الدخل الشامل الآخر:

-تغير في قيمة المبلغ المحمل من إعادة التقدير للممتلكات، والمصانع والمعدات

-فروق الصرف للعملات تنشأ من عملية من القوائم المالية من عملية أجنبية

ومن الأمثلة على هذه البنود: حتى يتم تحميله مباشرتاً لحقوق الملكية:

-التسوية على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة تنتج من التغير في سياسة المحاسبية المطبقة أو تصحيح خطأ

-المبلغ الناشئ من الاعتراف الأولي لعنصر أساسي في حقوق الملكية من أداة مالية مركبة

المقاصة : يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا كان المشروع:

-صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها و

-ينوي إما سداد الصافي أو تحقيق الأصل وتسديد الالتزام معاً في نفس الوقت

•يجب أن يجري المشروع مقاصة بين الأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية المؤجلة فقط إذا:

- 1كان المشروع حق قانوني بإجراء مقاصة للأصول الضريبية الجارية والالتزامات الضريبية الجارية

- 2كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب إما على:

أ -نفس المشروع الخاضع للضريبة

ب - مشاريع مختلفة خاضعة للضريبة تنوي إما سداد الالتزامات الجارية والأصول الضريبية الجارية على أساس الصافي، أو تحقيق الأصول وسداد أو استرداد مبالغ هامة من الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة.

الإفصاح : يجب الإفصاح بشكل منفصل عن مكونات مصروف(دخل) الضريبية ، ولكن يمكن الدمج بين مكونات مصروف (دخل) الضريبة في الحالات التالية:

– 1مصروف(دخل) الضريبة الجاري

- 2أي تعديلات معترف بها في الفترة عن ضريبة جارية من فترات سابقة.

- 3مبلغ مصروف(دخل) الضريبة المؤجل الذي يعود إلى نشوء وانعكاس الفروق المؤقتة.

– 4مبلغ مصروف (الدخل)الضريبة المؤجل الذي يعود لتغيرات في معدلات الضريبية أو فرض ضرائب جديدة.

- 5مبلغ المنفعة الناشئ عن خسائر ضريبية غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة الجاري.

- 6مبلغ المنفعة من الخسائر غير معترف بها سابقاً أو خصومات ضريبية أو فرق مؤقت لفترة سابقة مستخدمة لتخفيض مصروف الضريبة المؤجل؛

- 7مصروف ضريبة المؤجل الناشئ عن التخفيض أو انعكاس تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل

- 8مبلغ (الدخل) الضريبة الذي يعود إلى تلك التغيرات في السياسات المحاسبية والأخطاء الأساسية المشمولة في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بموجب المعالجة البديلة المسموح بها في المعيار 8 وذلك لعدم إمكانية حسابها للفترات السابقة.

كما أنه يجب الإفصاح عما يلي بشكل منفصل:

- 1أجمالي الضريبة الجارية أو المؤجلة التي تعود لبنود حملت أو أضيفت لحساب حقوق المالكين

- 2مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر

- 3شرح للعلاقة بين مصروف (الدخل) والربح المحاسبي.

- 4شرح التغيرات في معدل(معدلات) الضريبة الفعلي ومعدل الضريبة المطبقة بالمقارنة مع الفترة المحاسبية السابقة؛

- 5مبلغ (وتاريخ الانتهاء إن وجد) للفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع، والخسائر الضريبية غير المستخدمة، والخصومات الضريبية غير المستخدمة والتي لم يعترف بأصل ضريبي مؤجل عنها في بيان المركز المالي؛

- 6المبلغ الإجمالي للفروق المؤقتة المتعلقة بالاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع، والمنشآت الزميلة، والحصص في المشاريع المشتركة التي لم يعترف بالتزامات ضريبية مؤجلة عنها.

- 7بخصوص آل فرق مؤقت وكل نوع من الخسائر الضريبية غير المستخدمة والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

- 8بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي يعود إلى:

أ-مكسب أو خسارة عدم الاستمرار؛ و

ب- الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛

- 9مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كالتزام في البيانات المالية

- 10إذ تسبب اندماج الأعمال التي تكون فيه المنشأة هي منشأة مشترية بتغير في المبلغ المعترف به لأصلها الضريبي قبل الامتلاك

- 11إذا لم يعترف بالمنافع الضريبية المؤجلة الممتلكة في اندماج الأعمال في تاريخ الامتلاك ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الامتلاك، وصف للحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت بالاعتراف بالمنافع الضريبية المؤجلة.

السلسلة رقم 5:المعيار الدولي رقم12:الضرائب على الدخل

الأسئلة النظرية:

1. ما هي المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب المؤجلة ؟
2. كيف تنشأ الضرائب المؤجلة وما هو العبء الضريبي للمؤسسة؟

أسئلة الاختيارات:

1.يتم الاعتراف بالضريبة المؤجلة عند وجود:

أ.ضرائب لم يتم تسديدها (ديون ضريبية) ب. عندما تملك المؤسسة حقوق ضريبية لدى ادارة الضرائب(pecompte)

ج.وجود فروقات مؤقتة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية لحساب الربح الخاضع للضريبة.

د.وجود فروقات دائمة بين القواعد الضريبية والقواعد المحاسبية لحساب الربح الخاضع للضريبة.

2. واحدة مما يلي تؤدي الى نشأة فروقات مؤقتة

أ. الغرامات والعقوبات ب.الهدايا وتمويل الفرق الرياضية وتتعدى السقث المسموح به.

ج.السيارات السياحية تتعدى قيمتها السقف المسموح به د.الاعانات التي ستسلمها المؤسسة من الدولة .

3. تسجل الضرائب المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي في الحسابين:

أ.ح/692 وح/ 693 ب. ح/681 و ح/685 ج.ح/133 و ح/134 د.ح/ 441 وح/442 .

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول: قامت الشركة الغربية لصناعات آلات الحفر بشراء معدات وأجهزة بمبلغ 200000د في 2012/1/1 ،يتم اهتلاكها من قبل الشركة بمعدل 20% سنويا على أساس القسط الثابت ، في حين يتم الاهتلاك وفق المتطلبات الضريبية ب30% سنويا.

المطلوب:حساب أي ضريبة مؤجلة (أصول أو خصوم) تنشأ عن الاختلاف بين معدلي الاهتلاك في 2012/12/31؟

تمرين واقعي: تنشأ الضرائب المؤجلة في المؤسسة لعدة أسباب منها تكوين مؤونات منح الخروج إلى التقاعد التي تمنحها المؤسسة لكل عامل عند خروجه للتقاعد، وبحكم أنها تمثل مبالغ كبيرة (خاصة إذا كان عدد العمال المزمع خروجهم للتقاعد كبير) تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة مسبقة بإعداد جدول خاص يعتمد على العديد من المؤشرات نلخصها في الجدول الموالي.

2. إعداد جدول حساب منح التقاعد التقديري: يتكون عدد عمال المديرية العامة ENPC سطيف من 81 عامل لا يمكن أخذ كل معطياتهم كلهم، ونظرا لكبر حجم الجدول التفصيلي سوف نكتفي بجزء منه فقط ل 10 عامل والعملية نفسها لكل العمال؛ بحيث تنص الاتفاقية الجماعية للمؤسسة لسنة 2017 بحصول العامل عند خروجه للتقاعد على 20 شهرا كمنحة الخروج للتقاعد.جدول رقم 01: يحدد كيفية حساب مؤونة التقاعد لمؤسسة البلاستيك والمطاط

NOM PRENOM / FONCTION 1		SEX 2	DATE DE NAISSANCE 3	DATE DE RECRUTEMENT 4	AGE 5	NOMBRE ANNEES TRAVAIL DANS SECTEUR 6	NOMBRE D'ANNEES RESTANTS 7	SALAIRE DE REFERANCES 8	NOMBRE DE MOIS AQUIS SELON LA CONVENTION 9
01		F	09/12/1977	01/12/2001	41	17	14	49 360,05	10,63
02		F	06/08/1979	07/01/2006	39	13	16	57 922,06	8,13
03		M	23/03/1979	23/09/2002	39	16	21	69 056,48	10,00
04		M	24/02/1962	01/12/1984	56	34	4	145 205,99	20,00
05		M	03/10/1985	20/02/2014	33	5	27	41 085,14	3,13

DROIT ACQUIS 10	DROITS ACQUIS AVEC EVOLUTION SALARIALES 11	TAUX DE DEPART ANNUELL 12	TAUX DE MORTALITE 13	PROBABILITE DE PRESENCE 14	DROIT ACQUIS 15	PROVISIONS INDEMNITE DE RETRAITE ACTUALISEE 16
524 450,53	932 937,60	0,525	0,987	0,518	483 583,65	288 827,23
470 616,74	908 972,77	0,479	0,991	0,475	431 358,16	239 347,19
690 564,80	1 638 424,89	0,381	0,991	0,377	617 762,43	285 148,62
2 904 119,80	3 423 618,81	0,832	0,950	0,790	2 704 942,81	2 334 563,37
128 391,06	389 908,95	0,289	0,993	0,287	111 802,34	41 378,24
/						**32 382 358,63**

- **شرح كيفية حساب خانات الجدول:**

الخانة1: تمثل الاسم واللقب لكل عامل، **الخانة2**: الجنس M للذكر و F للأنثى، **الخانة3**: تاريخ ميلاد كل عامل

الخانة4: تاريخ التوظيف لكل عامل، **الخانة 5**: السن لكل عامل، **الخانة 6**: عدد سنوات العمل في المؤسسة .

الخانة 7:عدد السنوات المتبقية إلى غاية الخروج إلى التقاعد (60 سنة بالنسبة للذكر و 55 سنة بالنسبة للأنثى).

الخانة 8 : الأجر المرجعي = (مجموع الأجور الخاضعة للضريبة للسنة كاملة / 12).

الخانة9: عدد الأشهر المتحصل عليها حسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة هنا يتم حساب معدل بالعلاقة التالية:

المعدل = (عدد سنوات العمل × 20 شهر) /32سنة

الخانة 10: **الحقوق المتحصل عيها = الأجر المرجعي × المعدل السابق**

الخانة 11: الحقوق المتحصل عليها بأخذ بعين الاعتبار زيادات الأجور المستقبلية تحسب بالعلاقة التالية:

الحقوق المتحصل عليها= الحقوق المتحصل عليها سابقا (1+ معدل الزيادة في الأجر) عدد السنوات المتبقية

الخانة 12: معدل خروج العمال وهو معدل يحسب حسب دوران العمال في المؤسسة يحدد من طرف إدارة الموارد البشرية.

الخانة13: معدل الوفيات يتم الحصول عليه من معطيات الديوان الوطني للإحصاء .ONS

الخانة14: معدل البقاء في المؤسسة = معدل الخروج × معدل الوفيات

الخانة 15: الحقوق المتحصل عليها النهائية = الحقوق المتحصل عليها بأخذ بعين الاعتبار زيادات الأجور × معدل البقاء

الخانة16 : المؤونة المحتملة = الحقوق المتحصل عليها نهائيا (1+ 3,75 %) – عدد السنوات المتبقية، علما أن المقدار 3,75 % هي نسبة التحيين المستخدمة عند حساب عوائد سندات الخزينة التي تصدرها الدولة.

المطلوب : التسجيل المحاسبي للمؤونات والضرائب المؤجلة ؟

حل التمرين الواقعي: العطل السنوية المدفوعة الأجر

يتحصل كل عامل عل عطلة سنوية 2.5 يوم عن كل شهر عمل بحيث يبدأ حساب أشهر العمل من جويلية N-1 إلى غاية نهاية جوان N، نلاحظ ان جزء من العطلة يخص السنةN-1 (النصف) والجزء الآخر للسنة N أي 15يوم لكل جزء، والعطلة تحصل عليها العامل في السنة N ويأخذ أجرتها وعليه في نهاية N-1 نكون مؤونة تخص النصف التالي N (مبدأ استقلالية الدورات)، وكما لدينا في الحالة التالية لسنة 2019:

Montant déclare Annuel DAS Direction Général		50 985 186,24
Indemnité Congés Payes Déclaration DAS 2019 siege:		4 223 765,52
Salaire Congés Payes:	4 223 765,52/2=	2 111 882,76
Charge Employeur:	2 111 882,76*26%=	549 089,52

المطلوب : تسجيل الضرائب المؤجلة في هذه الحالة ؟

الحل:

1.المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب المؤجلة هي:

- مبدأ استقلالية الدورات (يظهر في الجدول رقم 9 قبول الاندماجات والتخفيضات الخاصة بالسنة الجارية فقط)
- مبدأ محاسبة التعهد (الالتزام) بمجرد نشوء التزام على المؤسسة المحاسبة عن ذلك العنصر.
- مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات .
- مبدأ الفصل بين الإجراءات المحاسبية والإجراءات الجبائية.

2.تنشأ الضرائب المؤجلة من الفروقات المؤقتة بين التسجيل المحاسبي لمختلف الإيرادات والأعباء والتسديد الفعلي لها ويظهر ذلك خلال إعداد الجدول رقم 9 للانتقال من النتيجة المحاسبية والجبائية.

العبء الضريبي = الضرائب المستحقة IBS + الضرائب المؤجلة (تضاف اذا كانت دائنة وتطرح إذا كانت مدينة)

3.من الجدول أعلاه تظهر المؤونة الإجمالية المحتملة ل 81 عامل بمبلغ إجمالي

32 382 358,63 دج وعليه في 2018/12/31 يقوم المحاسب بتسجيل المؤونة بالقيد التالي:

رح		2018/12/31	مدين	دائن
68627		**مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة**	**32 382 358,63**	
	1530	**مؤونة المخاطر(الخروج إلى التقاعد)**		**32 382 358,63**

وبعدها يتم حساب مبلغ الضريبة المؤجلة أصول= المؤونة المحتملة ×19% (المؤسسة صناعية وبالتالي تخضع لهذا المعدل في IBS)

وعليه الضريبة المؤجلة= **32 382 358,63** ×19 % =6152648 دج وتسجل بالقيد التالي :

رح		2018/12/31	مدين	دائن
133		**ضريبة مؤجلة أصول**	6152648	
	6920	**التغير في الضرائب المؤجلة أصول**		6152648

وبالتالي يظهر الحساب133 ضمن الأصول غير الجارية والحساب 1530 في الخصوم غير الجارية في الميزانية الختامية لسنة 2018، أما الحسابين 68627 و 6920 فيظهران في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لنفس السنة.

أما في حالة زيادة المؤونة أو نقصانها في السنة المقيلة فان التسجيل يكون بالفرق فقط إما تكوين مؤونة جديدو أو استرجاع جزء من المؤونة المكونة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي.

إن التغير في الضريبة المؤجلة يؤثر فقط في النتيجة المحاسبية، ولا يؤثر نهائيا في النتيجة الجبائية لأنه عند حساب النتيجة الجبائية يتم إعادة إدماج الضريبة المؤجلة لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

4 -التسجيل المحاسبي يكون كما يلي: (علما أن المؤسسة حققت ربح في هذه السنة)

		2019/12/31	مدين	دائن
6313		منح العطل المدفوعة الأجر (15 يوم سنة 2020)	2111882,76	
	4284	تسجيل المؤونة الخاصة بالعطل المدفوعة الأجر 15 يوم 2020		2111882,76
6335		2019/12/31 اقتطاع الضمان الاجتماعي (حصة 15 يوم) رب العمل	549089,52	
	4382	الهيئات الاجتماعية لاقتطاع الضمان الاجتماعي إثبات اقتطاع الضمان الاجتماعي حصة رب العمل (15 يوم)		549089,52
1330		2019/12/31 ضريبة مؤجلة أصول أعباء تسدد (مجموع العبء ×IBS19 %)	505585,09	
	6920	مصروف الضريبة المؤجلة أصول إثبات الضريبة المؤجلة أصول		505585,09

والملاحظ انه في حالة تحقيق المؤسسة خسارة لا تسجل الضريبة المؤجلة وهو ما حصل في مؤسسة الوقاية والأمن أحد فروع مؤسسة المجمعENPCكمايلي:

Montant déclare Annuel DAS Centre De Sécurité

14 800 140,00

Indemnité Congés Payes Déclaration DAS 2019 Centre Sécurité

1 233 345,00

Salaire Congés Payes:	1 233 345,00/2=	616 672,50
Charge Employeur:	1 233 345*26%=	160 334,85

ويكون التسجيل المحاسبي كمايلي:

63130		2019/12/31 منحة العطل المدفوعة الأجر (15 يوم سنة 2020)	616672,50	
	4284	تسجيل المؤونة الخاصة بالعطلة المدفوعة الأجر 15 يوم 2020		616672,50
6335		2019/12/31 اقتطاع الضمان الاجتماعي (حصة 15 يوم) رب العمل	160334,85	
		الهيئات الاجتماعية لاقتطاع الضمان الاجتماعي		
	4382	إثبات اقتطاع الضمان الاجتماعي حصة رب العمل (15 يوم)		160334,85

المعيار المحاسبي الدولي رقم (16)
الممتلكات والمنشآت والمعدات

الهدف:

يهدف هذا المعيار إلى توضيح المعالجة المحاسبية للممتلكات والمنشآت والمعدات . تتمثل المسائل الرئيسية في محاسبة الممتلكات والمنشآت والمعدات في : توقيت الاعتراف بالموجودات، تحديد قيمها المدرجة وأعباء الاهتلاك التي يتم الاعتراف بها، ثم تحديد أوجه التدني الأخرى التي تحدث في قيمتها المدرجة والمعالجة المحاسبية لهذا التدني.

تعريفات:

1- تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقاً لمعانيها المحددة أدناه:

الممتلكات والمنشآت والمعدات هي الموجودات الملموسة التي:

أ- تمتلكها المنشأة بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات، أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية.

ب- يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

الاهتلاك هو التوزيع المنتظم للقيمة الخاضعة للاهتلاك من الموجودات على مدار عمرها الإنتاجي.

القيمة الخاضعة للاهتلاك هي تكلفة الموجودات، أو القيمة البديلة للتكلفة الظاهرة في البيانات المالية، مطروحاً منها القيمة المتبقية.

العمر الإنتاجي هو إما:

أ- الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها استخدام الموجودات من قبل المنشأة؛ أو

ب- عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الموجودات.

التكلفة هي قيمة النقد أو ما يعادله المدفوع أو القيمة العادلة لأي موجودات أخرى قدمت للحصول على الموجودات، وذلك بتاريخ شراء أو إنشاء الموجودات.

القيمة المتبقية هي المبلغ الذي تتوقع المنشأة الحصول عليه مقابل الموجودات في نهاية عمرها الإنتاجي وذلك بعد تنزيل تكاليف التخلص منها.

القيمة العادلة هي القيمة التي يتم على أساسها تبادل الموجودات بين أطراف ذات معرفة ورغبة في التعامل بنفس سياسة التعامل مع الغير.

القيمة المدرجة هي القيمة التي تظهر بها الموجودات في الميزانية العمومية بعد تنزيل الاهتلاك المتراكم المتعلق بتلك الموجودات.

القيمة المستردة هي القيمة التي تتوقع المنشأة استردادها من استخدام الموجودات مستقبلاً بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

شروط الاعتراف بالممتلكات والمصانع والمعدات:

2- يجب الاعتراف بالممتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات متى:

أ- كان من المحتمل الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منها ؛ و

ب- كان بالإمكان قياس تكلفة الأصل بقدر من الموثوقية.

3- تشكل الممتلكات والمنشآت والمعدات جزءاً رئيسياً من إجمالي موجودات المنشأة، ولهذا تعتبر على قدر كبير من الأهمية في إظهار المركز المالي للمنشأة. أضف إلى ذلك فإن تحديد ما إذا كان الإنفاق يمثل أصلاً أم مصروفاً له تأثير كبير على تقرير نتيجة أعمال المنشأة.

4- في تحديد ما إذا كان البند يلبي الشرط الأول للاعتراف به كموجودات، من الضروري للمنشأة أن تتحقق من درجة التأكد الخاصة بتوقع الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية منه وذلك في ضوء القرينة المتاحة بتاريخ الاعتراف الأولي. ولكي تتوفر درجة عالية من التأكد حول الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية، من الضروري أن يتوفر دليل على أن المنشأة ستحصل على المنافع المرتبطة بالأصل مقابل تحملها للمخاطر. ولا يكون هذا التأكد في العادة متاحاً إلا عندما يتم تحديد انتقال كل من المنافع والمخاطر للمنشأة، لأنه قبل حدوث ذلك قد يكون بالإمكان إلغاء المعاملة المتعلقة باقتناء الموجودات دون تحمل غرامة جسيمة، وبالتالي لا يتم إقرار الاعتراف بالموجودات.

5- أما الشرط الثاني للاعتراف بالموجودات والمتعلق بتحديد تكلفتها، فعادة ما يتوافر حالاً نتيجة للقرينة على شراء الأصل والتي توفرها عملية التبادل. ولكن في حال تصنيع الموجودات من قبل المنشأة، فإن قياساً موضوعياً لتكلفتها يمكن التوصل إليه عن طريق المعاملات التي تجريها المنشأة مع الأطراف الخارجية بقصد شراء المواد الخام ودفع الأجور والمدخلات الأخرى المستخدمة في تصنيعها.

6- في تحديد ما يمكن اعتباره مستقلاً من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، يتطلب الأمر استخدام الاجتهاد والحكم الشخصي في تطبيق أسس تعريف الموجودات على ظرف معين أو منشأة ما. وقد يكون من المناسب دمج البنود غير الهامة من الموجودات مثل القوالب والأدوات معاً ومن ثم تطبيق أسس التعريف على القيمة الإجمالية لتلك البنود. كما يتم معاملة معظم قطع الغيار والمعدات الخدمية في الغالب باعتبارها جزءاً من البضاعة ليتم الاعتراف بها فيما بعد كمصروفات عند استخدامها. لكن معظم قطع الغيار الرئيسية والمعدات الاحتياطية فمن الممكن اعتبارها ضمن الممتلكات والمنشآت والمعدات عندما تتوقع المنشأة استخدامها على مدار أكثر من فترة. وبالمثل، إذا كان استخدام قطع الغيار والمعدات يقتصر على استخدامها مع بنود محددة من الممتلكات والمنشآت والمعدات وكان استخدامها المتوقع غير منتظم، تتم المحاسبة عنها حينئذ كممتلكات ومنشآت ومعدات كما يتم اهتلاكها على مدار فترة زمنية لا تتعدى العمر الإنتاجي للموجودات المتعلقة بها.

7- من المناسب في بعض الأحيان أن يتم توزيع النفقة الإجمالية المدفوعة عن موجودات معينة على مكوناتها ومن ثم المحاسبة عن كل من هذه المكونات كلاً على حدة. ينطبق ذلك عندما يكون لمكونات البند من الموجودات أعمار إنتاجية مختلفة، أو أنماط منافع مختلفة للمنشأة مما يترتب عليه ضرورة استخدام معدلات وطرق مختلفة في اهتلاكها. مثال على ذلك، معاملة محرك الطائرة وهيكلها كلاً على حدة كموجودات قابلة للاهتلاك نظراً لاختلاف أعمارها الإنتاجية.

8- يمكن تملك الممتلكات والمنشآت والمعدات لأغراض السلامة أو لأسباب تتعلق بالمحافظة على البيئة. ومع أن تملك مثل هذه الموجودات قد لا يترتب عليه زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبند محدد بذاته من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، إلا أن أمر هذا التملك يعتبر ضرورياً كي تحصل المنشأة على منافع اقتصادية مستقبلية من موجوداتها الأخرى. وفي مثل هذه الأحوال يتم الاعتراف بهذه الممتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات ذلك على اعتبار أنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من موجوداتها الأخرى تزيد عن تلك المنافع التي كانت ستحصل عليها بدون هذا التملك. لكن يراعى في مثل هذه الأحوال أن يكون المبلغ الذي تدرج به تلك الموجودات والموجودات ذات العلاقة لا يتعدى إجمالي القيمة القابلة للاسترداد لذلك البند والبنود ذات العلاقة. فمثلاً قد يضطر مصنع كيماويات إلى استخدام بعض المعدات تلبية لشروط

ومتطلبات الإنتاج للمحافظة على البيئة وتخزين الأصناف الخطرة، لذا يتم الاعتراف بهذه المعدات كموجودات نظراً لأنه لا يمكن للمصنع الإنتاج دون الحصول على تلك المعدات.

القياس المحاسبي الأولي للممتلكات والمنشآت والمعدات:

9- يجب أن يتم أصلاً قياس بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتم الاعتراف بها كموجودات على أساس تكلفتها.

مكونات التكلفة:

10- تتكون تكلفة أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات من: ثمن الشراء بما فيه الرسوم الجمركية على الواردات وضرائب المشتريات غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزاً للاستخدام في الغرض المحدد له. ولغرض تحديد ثمن الشراء يجب استبعاد الخصم التجاري وأي خصومات أخرى. ومن الأمثلة على التكاليف المباشرة ما يلي:

أ- تكلفة إعداد الموقع.

ب- التكاليف الأولية للاستلام والمناولة.

ج- تكاليف التركيب.

د- الأتعاب المهنية كتلك التي تدفع للمهندسين.

11- عند تأجيل دفع ثمن بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات إلى ما بعد الفترة المعتادة للائتمان، فإن الفرق بين مبلغ ثمن شراء البند نقداً والمبلغ الإجمالي المدفوع يعامل كمصروف فائدة على مدار فترة الائتمان، إلا إذا تمت رسملته بموجب المعالجة البديلة المسموح بها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (23) تكاليف الاقتراض" .

12- لا تعتبر التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية العامة الأخرى جزءاً من تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات إلا إذا كانت مرتبطة ارتباطاً مباشراً بعملية شراء الموجودات أو بعملية تجهيزها للاستخدام. وبالمثل لا تعتبر تكاليف الإعداد وما شابهها من تكاليف فترة ما قبل الإنتاج جزءاً من تكلفة الموجودات إلا إذا كانت ضرورية لجعل الأصل جاهزاً للاستخدام. أما خسائر التشغيل الأولية والتي تحدث قبل أن تصل الموجودات إلى المستوى المخطط لأدائها، فيتم الاعتراف بها كمصروفات.

13- يتم تحديد تكلفة الموجودات المصنعة داخلياً لأغراض استخدام المنشأة على نفس الأسس المتبعة في تحديد تكلفة الموجودات المشتراة من خارجها. وإذا ما قامت المنشأة ضمن دورتها التشغيلية العادية بتصنيع موجودات مماثلة لتلك بغرض البيع، فإن تكلفة الموجودات المصنعة بقصد الاستخدام هي نفسها تكلفة الموجودات المصنعة بقصد البيع (المعيار المحاسبي الدولي رقم /2/ "البضاعة") . لذا يتم استبعاد أي أرباح داخلية للوصول إلى تحديد التكلفة، كما يستبعد من احتساب تكلفة الأصل المصنع داخلياً تكلفة الهدر غير العادي من المواد الخام والعمالة وأية موارد أخرى تحدث خلال عملية تصنيع الأصل. ويوفر المعيار المحاسبي الدولي رقم (23) "تكاليف الاقتراض" شروطاً يجب استيفاؤها قبل أن يكون بالإمكان الاعتراف بتكلفة الفوائد كجزء من تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات.

14- يتم تحديد تكلفة الموجودات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "محاسبة عقود الإيجار" .

15- يمكن تخفيض القيم المدرجة للممتلكات والمنشآت والمعدات بمبالغ المنح الحكومية المتعلقة بها وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية ".

مبادلة الموجودات:

16- يمكن الحصول على بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات عن **طريق مبادلته ببند آخر غير مماثل له**. وفي هذه الحالة، تقاس تكلفة البند على أساس القيمة العادلة للبند المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للبند المبادل وذلك بعد تعديلها بقيمة أي مبلغ نقدي يتم تحويله.

17- يمكن أيضاً حيازة بند من بنود **الممتلكات والمنشآت والمعدات عن طريق مبادلته ببند آخر مماثل يستخدم في نفس المجال وله نفس** القيمة العادلة. كما يمكن أيضاً بيع بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات عن طريق مبادلته بحق الملكية في موجود مماثل. وفي كلتا هاتين الحالتين وحيث أن عملية اكتساب الإيراد لم تكتمل فلا يتم الاعتراف بأية مكاسب أو خسائر وتتمثل تكلفة البند الجديد بالقيمة المدرجة للبند المستبعد، ومع ذلك قد توفر القيمة العادلة للبند الجديد المستلم دليلاً على تدني منفعة البند المستبعد. لذا يتم في مثل تلك الأحوال تخفيض قيمة البند المستبعد ويتم اعتبار القيمة المخفضة كتكلفة للأصل الجديد. ومن الأمثلة على استبدال الموجودات المماثلة، ما يحدث بالنسبة للطائرات، الفنادق، محطات الخدمة والممتلكات العقارية الأخرى. أما في حالة تضمين بنود أخرى لعملية المبادلة مثل النقد، فيمكن أن يشير ذلك إلى أن بنود الموجودات التي تم تبادلها ليست مماثلة.

النفقات اللاحقة:

18- يجب إضافة أية نفقة لاحقة تتعلق ببند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات تم الاعتراف بها، للقيمة المدرجة لهذا البند وذلك متى كان محتملاً أن ينشأ عن تلك المنفعة منافع اقتصادية للمنشأة في المستقبل تزيد عن تلك المنافع المقدرة وفقاً لمعايير الأداء الأصلي لذلك البند. ويجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصروف يحمل للفترة التي حدثت فيها النفقة.

19- يعامل من النفقات اللاحقة للممتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات فقط ما يؤدي منها إلى تحسين في أداء تلك الموجودات عما كان عليه في الأصل. ومن الأمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي:

أ- تعديل في حالة بند من المعدات يؤدي إلى زيادة عمره الإنتاجي بما في ذلك زيادة طاقته الإنتاجية.

ب- استبدال بعض أجزاء إحدى الآلات بأجزاء أكثر جودة وذلك بقصد تحقيق تحسين جوهري في نوعية المنتجات ؛ و

ج- اتباع طرق جديدة في الإنتاج تمكن المنشأة من تحقيق وفورات جوهرية في تكاليف التشغيل.

20- يتم الاتفاق على إصلاح وصيانة الممتلكات والمنشآت والمعدات بقصد الحفاظ على المنافع الاقتصادية التي تتوقعها المنشأة منها في المستقبل وفقاً لمستويات الأداء المحددة بموجب معايير الأداء الأصلية. لذا يتم الاعتراف بهذا النوع من النفقة كمصروف لدى تكبده. فالمبالغ التي تدفع عادة لصيانة الآلات والمعدات تعامل كمصروف طالما أنها تحافظ فقط على الطاقة المحددة لها وفقاً لمعايير الأداء الأصلية دون أن تؤدي إلى تحسينها.

21- تتوقف المعالجة المحاسبية المناسبة لنفقة يتم تكبدها لاحقاً لتاريخ الحصول على بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، على الظروف التي تم أخذها في الحسبان عند القياس الأولي للبند وعلى ما إذا كانت النفقة اللاحقة قابلة للاسترداد. لذا عندما يتم الأخذ في الحسبان

الخسارة في المنافع الاقتصادية عند تحديد القيمة المدرجة لبند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، فإن النفقة اللاحقة لتعويض المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة من البند يتم رسملتها وذلك بشرط أن لا تتجاوز القيمة المدرجة للبند قيمته القابلة للاسترداد. يحدث ذلك أيضاً عندما يستدل من ثمن شراء البند التزام المنشأة لتكبد نفقة واجبة مستقبلاً لتجهيز البند لغرض استخدامه. مثال على ذلك شراء مبنى يتطلب إعادة ترميم. ويتم في مثل هذه الظروف، إضافة النفقة اللاحقة إلى القيمة المدرجة للبند وذلك إلى الحد الذي يكون بالإمكان استردادها من استخدام البند في المستقبل.

22- قد يتطلب الأمر استبدال المكونات الرئيسية لبعض بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بصورة منتظمة. فمثلاً تظهر الحاجة إلى استبدال الأفران بعد عدد محدد من ساعات التشغيل، كما أن التجهيزات الداخلية للطائرات كالمقاعد ومفارش الممرات تستبدل هي الأخرى مرات متعددة على مدار العمر الإنتاجي للطائرة. ونظراً لأن لهذه المكونات أعماراً إنتاجية تختلف عن الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تخدمها، لذا تعامل تلك الأجزاء باعتبارها موجودات مستقلة. بناءً على ما تقدم ومع مراعاة شرط تحقق أسس الاعتراف المنصوص عليها في الفقرة (2)، تتم المحاسبة عن النفقة الخاصة بإحلال أو تجديد مكونات الموجودات وكأنها شراء لأصل مستقل، أما الجزء المستبدل فيتم استبعاده واعتباره مصروفاً.

القياس المحاسبي اللاحق للممتلكات والمنشآت والمعدات:

المعالجة المفضلة:

23- بعد الاعتراف الأولي بالنفقة كأصل، يجب أن تدرج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفتها مطروحاً منها الاهتلاك المتراكم.

المعالجة البديلة المسموح بها:

24- بعد الاعتراف الأولي بالأصل، يجب إدراج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بمبالغ إعادة التقييم والممثلة بقيمتها العادلة بتاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي اهتلاك متراكم لاحق. ويجب أن تتم إعادة التقييم بانتظام كاف لجعل القيمة المدرجة لا تختلف بصورة مادية عن القيمة العادلة بتاريخ الميزانية العمومية.

إعادة التقييم:

25- تتمثل القيمة العادلة للأراضي والمباني عادة بقيمتها السوقية وفقاً لاستخداماتها الحالية والقائمة على افتراض مسبق بأن استخداماتها ستستمر إما في نفس المنشأة أو منشأة مماثلة وعادة ما يتم تحديد هذه القيمة من قبل خبراء تقييم مؤهلين.

26- تتمثل القيمة العادلة لبنود المنشآت والمعدات عادة بقيمتها العادلة والمحددة عن طريق التقييم. وعندما لا تتوافر قرينة عن القيمة السوقية إما بسبب الطبيعة الخاصة للمنشآت والمعدات أو بسبب أنها نادراً ما تباع إلا كجزء من منشأة مستمرة، فيتم تقييمها في مثل هذه الأحوال بقيمتها الاستبدالية بعد الاهتلاك.

27- يتم تحديد القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات على أساس طبيعة استخدامها الحالي. أما عند توقع تغيير في طبيعة استخدامها، فيتم تقييمها على نفس الأسس المتبعة في تقييم موجودات مشابهة أخرى تستخدم في ذات المجال. فعلى سبيل المثال، من غير المناسب تقييم مصنع ومعداته على أساس استخدامهم الحالي، في حين يتم تقييم موقع المصنع بالقيمة السوقية للأرض على أساس تطويرها لغرض استخدامها كسوق تجاري مركزي.

28- يتوقف تكرار عملية إعادة التقييم لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، على مدى التغيرات في قيمها العادلة. فعندما تختلف القيمة العادلة لبند سبق تقييمه بصورة مادية عن قيمته المدرجة، يكون من الضروري حينها إخضاعه لعملية إعادة تقييم أخرى. كما أن بعض البنود من الممتلكات والمنشآت والمعدات تتعرض لتغييرات وتقلبات جوهرية وكبيرة في قيمتها العادلة لذا تتطلب إعادة التقييم سنوياً. لكن لا تلزم إعادة التقييم سنوياً للبنود التي تكون التقلبات في قيمتها العادلة غير جوهرية، وإنما يكفي أن يعاد تقييمها مرة كل ثلاث أو خمس سنوات.

29- وفيما يتعلق بمبلغ الاهتلاك المتراكم لبند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات المعاد تقييمها، فيتوجب بتاريخ إعادة التقييم إما:

أ- تعديل الاهتلاك المتراكم بما يتناسب مع التغير الحاصل في إجمالي القيمة المدرجة للبند بحيث تصبح قيمة البند المدرجة بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغ إعادة التقييم. وغالباً ما تستخدم هذه الطريقة عندما يتم إعادة تقييم أحد الأصول بتطبيق مؤشر قياسي مرتبط بالتكلفة الاستبدالية للأصل بعد الاهتلاك ؛ أو

ب- إلغاؤه عن طريق إقفال رصيده في إجمالي القيمة المدرجة للبند ومن ثم تعديل القيمة الصافية للبند للوصول بها إلى مبلغ إعادة التقييم. ويستخدم هذا الأسلوب على سبيل المثال بالنسبة للمباني التي يعاد تقييمها بقيمها السوقية.

تشكل قيمة التعديل الناتج عن إعادة تحديد مبلغ الاهتلاك المتراكم أو إلغاؤه جزءاً من زيادة أو نقص القيمة المدرجة والتي سيتم معالجتها وفقاً للفقرات (33) و (34).

30- عند إعادة تقييم بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، يجب حينئذ أن يعاد تقييم مجموع الباب الذي ينتمي إليه هذا البند.

31- يمثل الباب من الممتلكات والمنشآت والمعدات مجموعة من الموجودات المتماثلة في طبيعتها واستخداماتها في عمليات المنشأة. فيما يلي أمثلة من الأبواب المستقلة:

أ- الأراضي.
ب- الأراضي والمباني.
ج- الآلات.
د- السفن.
ه- الطائرات.
و- السيارات.
ز- الأثاث والتجهيزات.
ح- المعدات المكتبية.

32- يجب تقييم جميع بنود الباب من الممتلكات والمنشآت والمعدات في آن واحد وذلك تجنباً لممارسة إعادة التقييم الإنتقائي للموجودات وإظهارها في البيانات المالية في صورة مزيج من التكاليف والقيم المحددة في تواريخ مختلفة. هذا ويمكن تقييم باب الموجودات على دفعات شريطة الانتهاء من إعادة تقييم هذا الباب خلال فترة زمنية قصيرة ومع مراعاة المحافظة على تحديث تلك القيم.

33- لدى زيادة القيمة المدرجة لبند الموجودات من الممتلكات والمنشآت والمعدات نتيجة لإعادة التقييم، يجب تسجيل هذه الزيادة وتعليتها مباشرة إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل وذلك بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها كدخل قيمة نقص سابق لإعادة تقييم نفس البند والذي كان قد تم الاعتراف به سابقاً كمصروف.

34- عند حدوث نقص في القيمة المدرجة لبند من بنود الموجودات نتيجة لإعادة التقييم، يجب الاعتراف بهذا النقص كمصروف . ومع ذلك، يجب تسجيل النقص في إعادة التقييم بتحميله مباشرة على حساب أي فائض إعادة تقييم يتعلق به وذلك بحيث لا يتجاوز مبلغ النقص مبلغ فائض إعادة التقييم الخاص بنفس البند.

35- لدى تحقق فائض إعادة التقييم يمكن تحويله مباشرة من حقوق الملكية إلى الأرباح المستبقاه. ويمكن أن يتحقق كل الفائض عند استبعاد بند الموجودات أو لدى القيام ببيعه. لكن يمكن أن يتحقق جزء من الفائض خلال استخدام المنشأة للبند، وفي هذه الحالة يكون الجزء المحقق من الفائض ممثلاً ً بالفرق بين قيمة الاهتلاك محسوباً ً على أساس القيمة المدرجة المعاد تقييمها وقيمة الاهتلاك محسوباً ً على أساس التكلفة الأصلية للبند. هذا ولا يتم تحويل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المستبقاه من خلال بيان الدخل.

36- تعالج آثار الضريبة على الدخل الناتجة من إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات من خلال المعيار المحاسبي الدولي رقم (12) "المحاسبة عن ضرائب الدخل".

الاهتلاك

37- يجب توزيع القيمة الخاضعة للاهتلاك للبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات على أساس منتظم وعلى مدار حياته الإنتاجية. ويجب أن تعكس طريقة الاهتلاك المستخدمة نمط استفادة المنشأة من المنافع الاقتصادية للبند. كما يجب الاعتراف بعبء الاهتلاك السنوي كمصروف وذلك ما لم يكن هذا العبء قد تم تضمينه للقيمة المدرجة لأصل آخر.

38- نظراً ً لأن المنافع الاقتصادية التي يتضمنها بند الموجودات تستنفذ من قبل المنشأة على مدار عمره الإنتاجي، لذا يجب تخفيض القيمة المدرجة للبند كي تعكس هذا الاستنفاذ وذلك عن طريق الاعتراف بالمصروف السنوي للاهتلاك. ويجب الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك حتى لو زادت قيمة البند عن قيمته المدرجة.

39- تستنفذ المنشأة المنافع الاقتصادية للبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات، وذلك بشكل رئيسي عن طريق الاستخدام. ومع ذلك توجد عوامل أخرى كالتقادم الفني والتآكل تؤدي إلى تناقص المنافع الاقتصادية للبند حتى في حال عدم استخدامه، وبالتالي يجب أخذ جميع العوامل التالية بعين الاعتبار عند تقرير العمر الإنتاجي للبند:

أ- **الاستخدام المتوقع للبند من قبل المنشأة والذي يقدر عادة بالاسترشاد بطاقته المتوقعة، أو بعدد الوحدات المتوقع إنتاجها.**

ب- **التلف أو التآكل المادي المتوقع والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد ورديات استخدام البند، ونظام الإصلاحات والصيانة المتبع في المنشأة، ومقدار ما يلاقيه البند نفسه من صيانة وعناية عند التوقف عن استخدامه.**

ج- **التقادم الفني الناتج عن التغيرات أو التحسينات التي تحدث في العملية الإنتاجية، أو عن التغير الحاصل في الطلب بالسوق على السلعة أو الخدمة التي ينتجها البند.**

د- **الحدود القانونية أو القيود المماثلة والمتعلقة باستخدام البند مثل تاريخ انتهاء عقود التأجير المتعلقة به.**

40- يعرّف العمر الإنتاجي لبند الموجودات بالفترة التي تتوقع المنشأة أن تستفيد أو تنتفع منه خلالها. فقد تضع المنشأة سياسة لإدارة موجوداتها تقضي باستبعاد البند بعد مضي مدة محددة من الزمن، أو بعد استنفاذ نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المتوقعة منه، مما يترتب عليه أن يكون العمر الإنتاجي للبند أقصر من عمره الاقتصادي. إن تقدير العمر

الإنتاجي للبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات يبقى أمراً خاضعاً للاجتهاد الشخصي وبناءً على خبرة المنشأة مع الموجودات المشابهة.

41- يتم **لأغراض محاسبية الفصل بين الأراضي والمباني باعتبار كل منهما موجوداً مستقلاً وذلك حتى لو تم شراؤهما معاً وحيث أنه لا يوجد عمر محدود للأراضي،** لذا تعامل باعتبارها موجودات غير قابلة للاهتلاك، ذلك على عكس المباني التي يوجد لها عمر محدود فتعامل باعتبارها موجودات قابلة للاهتلاك. إن أية زيادة تحدث في قيمة الأرض المقام عليها مبنى لا تؤثر في تحديد العمر الإنتاجي للمبنى.

42- تحدد القيمة الخاضعة للاهتلاك بالنسبة لبند الموجودات بعد تنزيل المبلغ المقدر للقيمة المتبقية للبند. وحيث أن القيمة المتبقية تكون في الواقع العملي غير مادية، لذا لا تعتبر هامة في احتساب القيمة الخاضعة للاهتلاك.

- **عند اتباع المعالجة المفضلة** وحيث يحتمل أن يكون مبلغ القيمة المتبقية مادياً، يتم تقدير هذه القيمة بتاريخ الحصول على بند الموجودات دون أن تزاد لاحقاً بسبب التغيرات التي قد تحدث في ثمنه.
- **أما عند اتباع المعالجة البديلة المسموح بها،** فتقدر القيمة القابلة للاهتلاك من جديد بتاريخ أي إعادة تقييم لاحقة للبند. ويتم هذا التقدير على أساس تحديد القيمة المتبقية بتاريخ التقدير لموجودات مماثلة وصلت إلى نهاية أعمارها الإنتاجية وسبق وإن استخدمت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استخدام البند فيها.

43- **عند شراء أصل يتطلب نفقات إزالة جوهرية في نهاية عمره الإنتاجي، يجب الاعتراف بهذه النفقات كمصروف على مدى عمره الإنتاجي وذلك إما:**

أ- بتنزيل النفقات المقدرة للإزالة عند تحديد القيمة المتبقية للأصل، وبالتالي زيادة عبء الاهتلاك السنوي. والاعتراف بأية قيمة مدرجة سالبة كمطلوبات، أو

ب- في حالة عدم تنزيل هذه النفقات المقدرة للإزالة عند تحديد القيمة المتبقية للأصل، فيتم الاعتراف بهذه النفقات كمصروف منفصل على مدى العمر الإنتاجي للأصل وبحيث يتم الاستدراك لهذه التكاليف بالكامل مع انتهاء العمر الإنتاجي للأصل.

44- تستخدم طرق اهتلاك متعددة في تخصيص القيمة الخاضعة للاهتلاك بانتظام على مدار العمر الإنتاجي لبنود الموجودات. تشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، طريقة القسط المتناقص وطريقة مجموع الوحدات المنتجة. يترتب على استخدام طريقة القسط الثابت تحميل كل سنة من سنوات العمر الإنتاجي للبند عبء اهتلاك سنوي ثابت، بينما يترتب على استخدام طريقة القسط المتناقص تحميل سنوات العمر الإنتاجي للبند عبء اهتلاك متناقص. أما طريقة مجموع الوحدات المنتجة، فيحدد بموجبها عبء الاهتلاك السنوي على أساس الاستخدام المتوقع للبند في كل سنة من سنوات عمره الإنتاجي. **ويتم اختيار الطريقة المتبعة في الاهتلاك بناء على النمط المتوقع لتدفق المنافع الاقتصادية، على أن يتم تطبيق الطريقة المختارة باتساق من فترة لأخرى وذلك ما لم يحدث تغير في النط المتوقع لانسياب المنافع الاقتصادية من الأصل.**

45- يتم الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك كمصروف. ويلاحظ في بعض الأحيان قيام المنشأة باستغلال المنافع الاقتصادية لبند من بنود الموجودات في إنتاج بند آخر، لذا لا يتم في هذه الحالة الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك كمصروف وإنما يعتبر جزءاً من تكلفة البند الآخر ويضمن لقيمته المدرجة. مثال على ذلك، يضمن اهتلاك آلات ومعدات المصنع لتكلفة تحويل البضاعة (المعيار المحاسبي الدولي رقم /2/ "البضاعة") وبالمثل يمكن تضمين

اهتلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات المستخدمة في أنشطة التطوير لتكاليف التطوير والتي يتم رسملتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (9) "تكاليف البحث والتطوير ".

مراجعة العمر الإنتاجي:

46- يجب أن يخضع العمر الإنتاجي لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات للمراجعة الدورية، وإذا ما تبين بأن التوقعات تختلف بصورة جوهرية عن التقديرات السابقة، فيجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية وللفترات اللاحقة.

47- قد يتبين خلال العمر الإنتاجي للموجودات بأن تقدير هذا العمر لم يكن صحيحاً. فمثلاً يمكن عن طريق إنفاق لاحق على بند من بنود الموجودات أن يتم تحسين كفاءته الإنتاجية وبالتالي إطالة عمره الإنتاجي المقدر سابقاً. وبالمقابل قد تؤدي تغيرات تكنولوجية أو تغيرات في سوق المنتجات إلى تخفيض العمر الإنتاجي للبند. لذا يتم في مثل هذه الحالات تعديل العمر الإنتاجي وبالتالي معدل الاهتلاك لكل من الفترة الحالية والفترات اللاحقة.

وقد تؤثر أيضاً سياسة إصلاح وصيانة الموجودات من قبل المنشأة على العمر الإنتاجي للأصل. وقد تؤدي هذه السياسة إلى تمديد العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قيمته المتبقية. ومع ذلك، فإن تبني سياسة كهذه لا ينفي الحاجة لتحميل عبء الاهتلاك للفترات المحاسبية.

مراجعة طريقة الاهتلاك:

48- يجب إخضاع الطريقة المستخدمة في اهتلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات للمراجعة الدورية، وإذا ما تبين أن تغيراً جوهرياً قد حصل في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من هذه الموجودات، فيجب حينئذ تغيير طريقة الاهتلاك كي تعكس هذا التغير، وعندما يكون مثل هذا التغير في طريقة الاهتلاك ضرورياً، يجب المحاسبة عند اعتباره تغييراً في تقدير محاسبي كما يجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة.

استرداد القيمة المدرجة:

تدني المنافع

49- يجب أن تخضع القيمة المدرجة للبند أو لمجموعة البنود المتشابهة من الممتلكات والمنشآت والمعدات للمراجعة الدورية وذلك لتقييم ما إذا كانت القيمة القابلة للاسترداد قد انخفضت عن القيمة المدرجة. وعند حدوث مثل هذا الانخفاض، يجب تخفيض القيمة المدرجة للوصول بها إلى القيمة القابلة للاسترداد، كما يجب الاعتراف حالاً بقيمة هذا التخفيض كمصروف إلا إذا كان المبلغ يلغي أثر إعادة تقدير سابق تم تضمينه لحقوق الملكية وفقاً للفقرة (34).

50- يتم عادة استرداد التكلفة أو القيمة المعاد تقديرها لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات وذلك على مدار عمرها الإنتاجي. وإذا ما تدنت الفائدة المتوقعة من بند أو مجموعة متشابهة من البنود بسبب التلف أو التقادم التكنولوجي أو بسبب أي عوامل اقتصادية أخرى فقد تنخفض القيمة القابلة للاسترداد للأصل عن قيمته المدرجة وفي مثل هذه الأحوال يجب تخفيض قيمة الأصل، كما يجب كذلك تخفيض قيمة البند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات عند بقائه عاطلاً عن الاستخدام لمدة طويلة نسبياً، سواء كان ذلك قبل بدء استخدامه أو خلال عمره الإنتاجي.

51- يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل بند من بنود الموجودات أو لكل مجموعة متشابهة منها بصورة مستقلة، كما يتم أيضاً التخفيض وصولاً للقيمة القابلة للاسترداد لكل بند من بنود الموجودات على حدة أو لكل مجموعة متشابهة منها. لكن قد يتعذر في بعض الأحيان تقدير القيمة القابلة للاسترداد لبند من بنود الموجودات وفقاً لهذا الأساس، يحدث ذلك مثلاً عندما تكون جميع المنشآت والمعدات في المصنع مستخدمة لنفس الغرض. لذا يتم في مثل هذه

الأحوال تخفيض القيمة المدرجة لكل بند من بنود الموجودات ذات العلاقة بما يتناسب مع التخفيض الإجمالي الحاصل في القيمة القابلة للاسترداد لأصغر مجموعة من الموجودات يمكن القيام بإجراء تقدير لقيمتها القابلة للاسترداد. لا يتطلب هذا المعيار أو يعارض خصم التدفقات النقدية وصولاً إلى قيمتها الحالية لدى تحديد القيمة القابلة للاسترداد.

الزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للاسترداد- المعالجة المفضلة

52- يجب رد أو إضافة أية زيادة لاحقة تحدث في القيمة القابلة للاسترداد لبند من بنود الموجودات سبق إخضاعها للمعالجة المفضلة المنصوص عليها في الفقرة رقم (23)، وذلك عندما تنتهي الظروف والأحدث التي أدت إلى التخفيض ووجود دليل مقنع بأن الظروف والأحداث الجديدة ستستمر في المستقبل المنظور، كما يجب تخفيض القيمة التي يتم ردها أو إضافتها بمبلغ الاهتلاك المفترض احتسابه فيما لو لم يتم هذا التخفيض.

الزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للاسترداد- المعالجة البديلة المسموح بها

53- تجب المحاسبة وفقاً للفقرة رقم (33) عن أية زيادة لاحقة تحدث في قيمة الأصل القابلة للاسترداد والتي سبق إخضاعها للمعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة (24) وذلك وفقاً للفقرة رقم (33) .

التوقف عن الاستخدام والاستبعادات:

54- يجب شطب أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات من الميزانية العمومية عند استبعاده أو سحبه من الخدمة وعندما لا يتوقع الحصول على أي منافع اقتصادية مستقبلية من البند المستبعد.

55- يجب تحديد المكاسب أو الخسائر الناتجة عن توقف استخدام أو استبعاد بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات وذلك باحتساب الفرق بين صافي المتحصلات المقدرة والقيمة المدرجة لهذا البند. ويجب الاعتراف بهذه المكاسب أو الخسائر إما كدخل أو كمصروف في بيان الدخل.

56- عند مبادلة بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات ببند مماثل في الظروف المشار إليها في الفقرة (17) ، تكون تكلفة البند المستلم معادلة للقيمة المدرجة للبند المستبعد ولا ينتج عن المبادلة أي مكاسب أو خسائر.

57- تعالج عقود البيع التأجيري محاسبياً وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (17) "محاسبة عقود الإيجار".

58- يتم إظهار الممتلكات والمنشآت والمعدات التي يتوقف استخدامها تمهيداً لاستبعادها بالقيمة المدرجة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

الإفصاح

59- يجب الإفصاح في البيانات المالية بالنسبة لكل باب من أبواب الممتلكات والمنشآت والمعدات، عما يلي:

أ- أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة المدرجة. وعند استخدام أكثر من أساس واحد للقياس، يجب الإفصاح عن إجمالي قيم البنود المدرجة لكل أساس تم استخدامه.

ب- طرق الاهتلاك المستخدمة.

ج- الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.

د- إجمالي القيمة المدرجة والاهتلاك المتراكم في بداية الفترة وفي نهايتها.

هـ- تسوية القيم المدرجة في بداية الفترة وفي نهايتها بقصد توضيح ما يلي:

1. الإضافات.
2. الاستبعادات.
3. ما يتم الحصول عليه من خلال دمج الأعمال.
4. الزيادة أو النقص الحادث عن عمليات إعادة التقييم وفقاً للفقرات (24، 33، 34، 53).
5. التخفيضات في القيمة المدرجة وفقاً للفقرة (49).
6. مصروف الاهتلاك السنوي.
7. صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الأجنبية.
8. أية حركات أخرى على الممتلكات والمنشآت والمعدات.

60- يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

أ- ما إذا كان قد تم خصم التدفقات النقدية المستقبلية المتوقعة للوصول بها إلى قيمتها الحالية، وذلك لدى تحديد القيمة القابلة للاسترداد لبنود الممتلكات والمنشآت والمعدات.

ب- وجود وقيم القيود القائمة على الملكية، وكذلك الممتلكات والمنشآت والمعدات المرهونة كتأمين لمطلوبات.

ج- السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الترميم وإعادة التأهيل الخاصة ببنود الممتلكات والمنشآت والمعدات.

د- قيمة النفقات على الممتلكات والمنشآت والمعدات قيد الإنشاء.

هـ- قيمة الارتباطات المالية لشراء الممتلكات والمنشآت والمعدات.

61- إن اختيار طريقة الاهتلاك وكذلك تقدير الأعمار الإنتاجية للموجودات هي من قبيل الاجتهاد الشخصي، لذا فإن الإفصاح عن طرق الاهتلاك المستخدمة مع الأعمار الإنتاجية للموجودات أو معدلات اهتلاكها توفر لمستخدمي البيانات المالية معلومات تسمح لهم بمراجعة السياسات التي اختارتها الإدارة في هذا المجال، كما تمكنهم من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى. لمثل هذه الأسباب يصبح من الضروري الإفصاح عن مصروف الاهتلاك الخاص بالفترة وكذلك الاهتلاك المتراكم في نهاية تلك الفترة.

62- تفصح المنشأة عن طبيعة وأثر أي تغير يحدث في تقدير محاسبي له أثر مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة وذلك وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "صافي ربح أو خسارة الفترة، الأخطاء الأساسية والتغييرات في السياسات المحاسبية" ويمكن أن ينشأ الإفصاح عن تغيير في التقدير بخصوص ما يلي:

أ- القيم المتبقية للموجودات.

ب- تكاليف الإزالة والترميم.

ج- الأعمار الإنتاجية.

د- طريقة الاهتلاك.

- عندما تدرج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بالقيم المعاد تقييمها، يجب الإفصاح عما يلي:

أ- الأساس المستخدم في إعادة التقييم.

ب- تاريخ سريان إعادة التقييم.

ج- فيما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محايد.

د- طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الاستبدالية.

هـ- القيمة المفترض إظهارها لكل باب من الممتلكات والمنشآت والمعدات في البيانات المالية فيما لو تم إدراج الموجودات بصافي التكلفة بعد خصم الاهتلاك.

و- فائض إعادة التقييم، مع توضيح الحركة الحاصلة عليه خلال الفترة وكذلك أي قيود تتعلق بتوزيعه على أصحاب المنشأة.

63- كما يجد مستخدمو البيانات المالية المعلومات التالية ملائمة لاحتياجاتهم:

أ- القيمة المدرجة لأي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، عاطل عن الاستخدام بصورة مؤقتة.

ب- إجمالي القيمة المدرجة لأي بند استهلك بالكامل من الممتلكات والمنشآت والمعدات.

ج- القيمة المدرجة لأي بند من الممتلكات والمنشآت والمعدات أوقف عن الاستخدام تمهيداً لاستبعاده.

د- القيمة العادلة لبند الممتلكات والمنشآت والمعدات في حالة اختلافها بصورة مادية عن القيمة المدرجة، وذلك عند اتباع المعالجة المفضلة.

مسـألـة

معالجة الاهتلاك المتراكم عند إعادة التقييم

لدى شركة الشام في 2006/12/31 مباني بتكلفة (1000000) ل.س واهتلاك متراكم (600000) وقيمة دفترية (400000) ل.س. وقد قررت الشركة بنفس التاريخ إعادة تقييم المباني، وبلغت القيمة السوقية للمباني (750000) ل.س.

المطلوب: إجراء المعالجة المحاسبية وفقاً لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي رقم (16).

الحـل:

عندما يعاد تقييم أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات فإن أي اهتلاك متراكم بتاريخ إعادة التقييم فإنه يعالج وفقاً لأحدى المعالجتين التاليتين:

المعالجة الأولى:

أن يعاد احتساب الاهتلاك المتراكم بما يتناسب مع التغير في القيمة المرحلة الإجمالية للأصل بحيث تصبح القيمة المرحلة للأصل بعد إعادة التقييم مساوية لمبلغه المعاد تقييمه.

(تستخدم هذه الطريقة غالباً عندما يتم إعادة تقييم الأصل من خلال استخدام جدول أسعار لتكلفة الاستبدال بعد الاهتلاك).

المعالجة الثانية: أن يلغى مقابل القيمة المرحلة الإجمالية للأصل ويتم تعديل المبلغ الصافي إلى مبلغ الأصل المعاد تقييمه.

الحـل وفقاً للمعالجة الأول:

على الشركة تعديل المباني ومجمع الاهتلاك وفقاً لما يلي:

بيان	تكلفة تاريخية	+ إعادة التقدير	= الإجمالي	%
قيمة الأصل الإجمالية	1000000	[4]* 875000	[3]*1875000	%100
اهتلاك متراكم	600000	525000	1125000	%60
قيمة صافية للأصل	[1]* 400000	[5]* 350000	[2]*750000	%40

شرح الحـــل:

[1]* : التكلفة الدفترية الصافية وفقاً للتكلفة التاريخية (400000) وهي تمثل (40%) من القيمة الأصلية.

[2]* : القيمة الدفترية الصافية بعد إعادة التقييم تبلغ (750000) وهي يجب أن تمثل (40%) من القيمة الأصلية.

[3]* : إذا القيمة الدفترية الإجمالية بعد إعادة التقييم تبلغ (1875000) وهي ناتجة عن : 750000 × 40/100 .

[4]* : إذا مبلغ إعادة التقدير هو 1875000 – 1000000 = 875000

[5]* : 750000 – 400000 = 350000

قيود اليومية:

875000 من حـ/ المباني

إلـــى المذكورين

525000 حـ/مجمع اهتلاك المباني

350000 حـ/ فائض إعادة التقييم

إعادة تقييم المباني ومجمع الاهتلاك

الحـــل وفقاً للمعالجة الثانية:

أ- يتم تخفيض مجمع الاهتلاك من حـ/ المباني بالقيد التالي:

600000 من حـ/ مجمع اهتلاك مباني

600000 إلى حـ/ المباني

ب- زيادة حـ/ المباني بمبلغ (350000) للوصول إلى قيمة صافية للمباني تعادل (750000) بالقيد التالي:

350000 من حـ/ المباني

350000 إلى حـ/ فائض إعادة التقييم

وبنتيجة القيدين السابقين فإن حـ/المباني سيتضمن بعد ذلك قيمة دفترية صافية (750000) :

1000000 – 600000 + 350000

ملاحظة: تمت زيادة الأصل وحقوق الملكية بمبلغ (350000) وذلك وفقاً للمعالجتين السابقتين.

معالجة فروقات إعادة التقييم:

أولاً - حالة إعادة التقييم لأول مرة:

عند إعادة التقييم لأول مرة بعد التسجيل الأصلي للأصول فإن معالجة الزيادة أو النقص في القيمة الدفترية تتم كما يلي:

الزيادة: تسجل دائنة (فائض إعادة التقييم) في حقوق الملكية.

النقص: يتم تحميله كمصروف في قائمة الدخل.

ثانياً - حالة إعادة التقييم اللاحق، يتم اتباع القواعد التالية:

1. عندما تنخفض قيمة أصل (بعد أن اعيد تقييمه سابقاً بالزيادة) فإنه يجب تخفيض قيمة الأصل/ وفي حال تجاوز مبلغ التخفيض فائض إعادة التقييم السابق فإن الفرق يجب أن يعالج كمصروف في قائمة الدخل.
2. عندما تزداد قيمة الأصل (بعد أن تم تخفيض قيمته سابقاً وتمت معالجة الفرق كمصروف) فإن الزيادة اللاحقة في قيمة الأصل يجب الاعتراف بها كدخل في حدود ما تم الاعتراف بالتخفيض كمصروف على أن تتم معالجة أية زيادة لاحقة مع حقوق الملكية.

مثال عن معالجة فائض إعادة التقييم:

قررت شركة العروبة إعادة تقييم أصولها، وقد توفرت البيانات التالية:

البيـــــان	أراضي	مباني	آلات
تكلفة تاريخية	100000	500000	200000
قيمة عادلة 2005/12/31	120000	450000	210000
قيمة عادلة 2006/12/31	150000	460000	185000

وقد قامت الشركة في نهاية عام 2005 بإثبات قيود اليومية التالية لتعديل القيمة الدفترية للأصول وفقاً لقيمتها العادلة:

20000 من حـ/ الأراضي
20000 إلى حـ/ فائض إعادة التقييم (أراضي)

50000 من حـ/ خسائر إعادة التقييم (مباني)
50000 إلى حـ/المباني

10000 من حـ/ الآلات
10000 إلى حـ/ فائض إعادة التقييم (آلات)

وفي نهاية عام 2006 يجب إثبات قيود اليومية التالية:

30000 من حـ/الأراضي
30000 إلى حـ/ فائض إعادة التقييم (أراضي)

10000 من حـ/المباني
10000 إلى حـ/ تغطية خسائر إعادة التقييم

من المذكورين
10000 حـ/ فائض إعادة التقييم (آلات)
15000 حـ/خسائر إعادة التقييم
25000 إلى حـ/ الآلات

حيث أشار المعيار (16) إلى أن فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية يمكن أن يتم تحويله إلى أرباح محتجزة عندما يتحقق الفائض .
الفائض يمكن أن يعد متحققاً إما باستخدام الأصل أو بيعه او تخريده، وبالتالي:

- يمكن تحويل فائض إعادة التقييم في حقوق الملكية إلى أرباح محتجزة عند بيع الأصل أو تخريده.
- في كل دورة مالية، يتم تحويل مبلغ معادل للفرق بين الاهتلاك على أساس إعادة التقييم والاهتلاك على أساس التكلفة التاريخية إلى الأرباح المحتجزة.

والمعالجة الثالثة الممكنة التي يجيزها المعيار (16) هي عدم معالجة فروقات إعادة التقييم. ولكن من الواضح أن ذلك سيؤدي إلى ظهور فروقات إعادة التقييم في حقوق الملكية والتي تعود إلى أصول لم تعد موجودة في المشروع.

السلسلة رقم 6:المعيار الدولي رقم16:التثبيتات المادية

الجانب النظري:

1.أي من التكاليف لا تدخل ضمن حساب تكلفة الآلة:

– تكاليف شحن الآلة – تكاليف تركيب الآلة في موقعها

– تكاليف إزالة الآلة – ثمن القطع المحترقة أثناء تركيب الآلة

2.عند مبادلة أصل ثابت بأصل آخر مشابه فانه يتم :

–الاعتراف بأرباح المبادلة فقط –الاعتراف بخسارة المبادلة فقط

–الاعتراف بأرباح وخسائر المبادلة – لاشيء مما ذكر

3.عند اقتناء أصل ثابت مركب (أجزاؤه لها أعمار إنتاجية مختلفة) فإننا نعترف:

– بالأصل كاملا بتكلفة إجمالية – كل جزء بتكلفته

– كل جزء بتكاليف متساوية – لاشيء مما ذكر

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول: قامت المؤسسة (س) بشراء قطعة أرض في 2017/03/12 تبلغ مساحتها 1000 م^2 سعر المتر المربع 1.500 دج وقد دفعت عليها المصاريف التالية:

- 3٪ من سعر الشراء تمثل عمولة مكتب العقارات؛
- 5.000 دج رسوم تسجيل الأرض؛
- 10.000 أتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل الأرض؛
- 150.000 دج مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الأرض؛
- 100.000 دج تكلفة إنشاء ممر يربط بين الأرض والمؤسسة؛
- بعد تهديم المبنى القديم قامت المؤسسة ببيع أنقاضه بمبلغ 50.000 دج ؛

– وفي تاريخ 2017/05/17 أصبحت الأرض جاهزة للاستخدام.

المطلوب: أحسب تكلفة الأرض مع التسجيل المحاسبي لعملية الاقتناء حسب النظام المحاسبي المالي؟

التمرين الثاني: قامت المؤسسة في 2020/01/12 باقتناء آلة جديدة لقسم الإنتاج وتحملت التكاليف التالية لاقتنائها:

–تكلفة الآلة بما فيها الرسوم الجمركية 100000د – مصارف التسليم والمناولة30000د

– مصاريف إعداد الموقع 10000د– مصارف استشارة 5000د

– تكاليف الفائدة المدفوعة للمورد لتأجيل الدفع 10000د

– تكاليف تفكيك الآلة التي سيتم تحملها بعد 5 سنوات 20000د

–الخسائر التشغيلية قبل بداية الإنتاج التجاري 15000د

قدرت القيمة المتبقية لها بعد عمرها الإنتاجي (5 سنوات) ب 15000 د

المطلوب :

– حساب تكلفة اقتناء الآلة؟

– حساب أقساط الاهتلاك للسنة الأولى بالطرق الثلاثة الثابت ، مجموع أرقام السنين متناقص، مجموع أرقام السنين متزايد مع إعداد جدول الاهتلاك بالطريقة الأولى؟

التمرين الثالث: في 2019/01/07 قامت مؤسسة البراء بمبادلة سيارة لديها تكلفة اقتناءها 84000د و مجمع اهتلاكها 34000د بسيارة من أحد الموردين قيمتها العادلة 60000 د

المطلوب: أحسب ربح أو خسارة عملية المبادلة؟

حل التمرين الأول: ومنه تحسب تكلفة الأرض على النحو التالي:

- سعر شراء الأرض= 1000 × 1500 = 1.500.000 دج.
- عمولة مكتب العقارات=1.500.000 × 3٪=45.000 دج.
- الرسوم = 5.000 دج.
- أتعاب المحامي = 10.000 دج.
- مصاريف تهديم المبنى = 150.000 دج.
- الأنقاض = (50.000) دج.

تكلفة الأرض =1.660.000 دج.

ملاحظة: بالنسبة لمصاريف إنشاء الممر الذي تقدر تكلفته بـ 100.000 فإنها لا تعتبر من ضمن تكلفة الأرض وإنما تثبت في حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الأرض.

- **التسجيل المحاسبي**

2017/05/17

211	حـ/ الأراضي		1.660.000
212	حـ/ إنشاء ممر		100.000
404	حـ/دائنو الاستثمارات	1.760.000	

شراء قطعة أرض وإنشاء ممر

التمرين الثاني:

قامت المؤسسة (س) بشراء مبنى صناعي وكانت تكلفته تقدر ب (س) دج حيث دفعت المؤسسة مبلغ فوري يقدر بـ 200.000 دج عند الشراء ودفعت للمورد في بداية السنة ن+1 220.000 دج وفي بداية السنة ن+2 دفعت للمورد 242.000 دج مع العلم أن معدل الفائدة يقدر في السوق بـ 10٪.

حل التمرين الثاني

تكلفة المبنى= المبلغ المدفوع– الفائدة المبلغ المدفوع

=200.000+220.000+242.000=662.000

تكلفة المبنى=200.000+ (220.000/(1,1))+(242.000/($1,1^2$)) =600.000 دج.

- **التسجيل المحاسبي**

تاريخ الشراء

211	حـ/ مباني صناعية	600.000	
404	حـ/ دائنو الاستثمارات		400.000
512	حـ/ البنك		200.000

شراء مبنى صناعي

- **وفي نهاية السنة**

نهاية سنة الشراء

661	حـ/ فوائد	40.000	
404	حـ/ دائنو الاستثمارات		400000

بدايةالسنةن+1

404	حـ/ دائنو الاستثمار	220.000	
512	حـ/ البنك		220.000

نهاية السنة ن+1

661	حـ/ فوائد	22.000	
404	حـ/دائنو الاستثمارات		22.000

إثبات الفوائد المستحقة

- **في بداية السنة الثالثة**

بداية السنة ن+2

		حـ/دائنو الاستثمارات	242.000	404
242.000		حـ/البنك		512

تسديد الدفعة الأخيرة لدائنو الاستثمارات

فوائد السنة ن+1= 400.000×10٪ = 40.000

فوائد السنة ن+2= [(400.000−220.000)+40.000]×10٪=22.000

المصادر والمراجع

قائمة المراجع

1. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،2010.
2. أحمد محمد، نور،شحاتة، السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية،2008.
3. أحمد نور،**المحاسبة المالية (القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية)**،الدار الجامعية الإسكندرية، 2003-2004.
4. أمين السيد أحمد لطفي،**نظرية المحاسبة**،ج2،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007.
5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**"الجريدة الرسمية "**،العدد 19 الصادرة في25 مارس 2009.
6. حسين القاضي،مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**،دار الثقافة عمان،2008.
7. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
8. دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، ج1، ط1، دار المريخ، السعودية، 2009.
9. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2012.
10. رضوان حلوة حنان،تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة، عمان، 2009.
11. ريتشارد شرويدر و آخرون ، تعريب خالد أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد فال ، *نظرية المحاسبة* ، دار المريخ للنشر والتوزيع – المملكة العربية السعودية ، 2006.
12. زاهر عبد الرحيم عاطف، إدارة العمليات النقدية والمالية بين النظرية والتطبيق، دار الراية، الأردن، 2008.
13. سليمان مصطفى الدلاهمة،**مبادئ و أساليب علم المحاسبة**،ط1،الوراق للنشر والتوزيع،2007.
14. شعيب شنوف،**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،ج2،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداود،2009.
15. صديقي مسعود،مرزوقي مرزوقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول و الموجود**،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،المركز الجامعي بالوادي،2010.

16. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنع الائتمان، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2006.
17. عباس مهدي الشيرازي،نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، 1990.
18. عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر جيطلي،2009.
19. عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، ج 1 الدار الجامعية كلية التجارة- الإسكندرية 2003-2004.
20. عدنان تاية النعيمي، أرشد فؤاد التيمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.
21. عطية عبد الحي مرعي،**أساسيات المحاسبة المالية**،ج1 ،ط1 ،دار المعتز الإسكندرية،2009.
22. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، SME Financial INC، فلسطين، 2008.
23. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، الجزائر، مارس 2010.
24. محمود جمام، أميرة دباش، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 04، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2015.
25. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009.
26. مؤيد راضي خنفر، عسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009.
27. هيني قان جريونيخ، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006.

1. Ali Garmilis ,**Comptabilité Financière,** 2Edition, DUNOD, Paris, 2002.
2. Ali Tazdait ,**Maitrise du Système Comptable Financier,** Edition ACG,2009.

3. Anne le Manh, Catherine Maillet, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS,** Foucher, France, 2008.
4. Christel Decock Good, Franck Dosne, **Comptabilité Internationale:les IAS/IFRSen pratique,** Economica, Paris,2005.
5. **Code IFRS Normes et Interprétation,** 3eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris , 2007.
6. EricDumalanède, **Comptabilité Générale,** Berti Edition, Alger, 2009.
7. François Bonnet, **la nouvelle comptabilité financière des PME aux normes IFRS,** imestra édition,France,2005.
8. H. Devasse, M. Parruite, A. Sadou, **Manuel de Comptabilité,** Berti Edition, Alger, 2010.
9. Jacqueline langot. **Comptabilité anglo-saxonne (normes US-GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS.**Economica**.** Paris.2006.
10. Jean Michel Palou, **Les Méthodes D'évaluation D'entreprise,** 2eme Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Belgique, 2008.
11. Karine Cerrada et al, **Comptabilité et analyse des états Financiers,** 1ereEditionDe Boek, Belgique,2006.
12. M Benrejdal, **Du Plan Comptable National au Système Comptable Financier.** Dar el hanaa, alger, 2009.
13. Robert Maeso, **Comptabilité Financière approfondie,** 6eme édition, DUNOD, Paris 2008.
14. Robert Maeso, **Comptabilité Générale Opérations Courantes,** 6eme Edition, DUNOD, Paris,2003.
15. Stéphan Brun, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS,** GALINO édition, France,2005.
16. Thomas R, Robonsonet all, International Financial Statement analysis work book, hoboken, Canada, 2009.