وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة 20 أوت 1955 ـ سكيكدة
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مطبوعة جامعية بعنوان:

دروس وتطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية

موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس، شعبة علوم مالية ومحاسبة

إعداد الدكتور: **كيموش بلال**

السنة الجامعية: 2019/2018

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة

كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

سكيكدة في: 2020/02/06

مستخرج من محضر اجتماع المجلس العلمي للكلية

في اجتماعه بتاريخ **06 فيفري 2020** برئاسة الدكتور: **طيار أحسن**

وبعد الإطلاع على التقارير الايجابية للجنة تقييم المطبوعة المتكونة من الأعضاء التالية أسماؤهم:

المؤلف	عنوان المطبوعة	لجنة التقييم	الجامعة
كيموش بلال	**دروس وتطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية، موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس شعبة علوم مالية ومحاسبة**	**د. مزياني نور الدين**	**جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة**
		د. تقرارت يزيد	**جامعة أم البواقي**

قرر المجلس العلمي اعتماد المطبوعة المقدمة من طرف **د. كيموش بلال** الموسومة بـ " **دروس وتطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية، موجهة لطلبة السنة الثانية ليسانس شعبة علوم مالية ومحاسبة** "

رئيس المجلس العلمي للكلية

جامعة 20 أوت 1955 سكيكدة
المجلس العلمي
كلية العلوم الاقتصادية و التجارية و علوم التسيير

د. طيار أحسن
رئيس المجلس العلمي

فهرس المحتويات

تقديم	1
المحور الأول: المحاسبة الدولية	2
I. السياسات المحاسبية	3
1. مفهوم السياسات المحاسبية	3
2. تعدد السياسات المحاسبية	4
3. أهمية تنظيم السياسات المحاسبية	5
4. الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية	6
II. مدخل للمحاسبة الدولية	10
1. مفهوم المحاسبة الدولية	10
2. مستويات الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي	12
3. أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي	15
4. أهم النماذج المحاسبية على المستوى الدولي	16
III. التوافق المحاسبي الدولي	17
1. جذور التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي	18
2. مفهوم التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي	18
3. أشكال التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي	20
المحور الثاني: هيئات التوحيد المحاسبي	22
I. أهم هيئات التوحيد المحاسبي على المستوى الوطني والإقليمي	23
1. تجربة التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية	23
2. تجربة التوحيد المحاسبي في المملكة المتحدة	25
3. تجربة التوحيد المحاسبي في فرنسا	26
4. تجربة التوحيد المحاسبي في أوروبا	28
II. هيئات التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي	29
1. التعريف بمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية	29
2. التطور التاريخي لمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية	30
3. هيكل مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية	31
المحور الثالث: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية	35
I. لمحة عن معايير المحاسبة الدولية وكيفية إصدارها	36
1. تعريف معايير المحاسبة	36
2. منهجية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تطوير المعايير	37

II. إصدارات مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية إلى غاية 2018/3/31 40
1. معايير المحاسبة الدولية (IAS) 40
2. معايير التقرير المالي الدولية (IFRS) 42
3. بيانات التطبيق (Practice Statements) 42
4. تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) 43
5. تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC) 43
6. معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة 44
المحور الرابع: الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 46
I. عرض الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 47
1. وضع وهدف الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 47
2. **الفصل** 1: هدف التقرير **المالي للأغراض العامة** 48
3. **الفصل** 2: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة 49
4. **الفصل** 3: القوائم المالية ومنشأة التقرير 50
5. **الفصل** 4: عناصر القوائم المالية 51
6. **الفصل** 5: **الاعتراف وإلغاء الاعتراف** 53
7. **الفصل** 6: القياس 54
8. **الفصل** 7: **العرض والإفصاح** 56
9. **الفصل** 8: مفاهيم رأس المال والمحافظة **على رأس المال** 56
II. أسئلة حول الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 58
المحور الخامس: معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) 66
I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 1): عرض القوائم المالية 67
1. الهدف 67
2. **النطاق** 67
3. تعريفات 67
4. القوائم المالية 68
5. الهيكل والمحتوى 70
II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) 72
المحور السادس: معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) 79
I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) 80
1. الهدف 80
2. **النطاق** 80
3. تعريفات 80
4. قياس المخزون 81
5. صيغ تحديد التكلفة 83

6. صافي القيمة القابلة للتحقق 83
7. الاعتراف بالمخزون كمصروف 83
8. الإفصاح 83
II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) 84
المحور السابع: معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) 95
I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) 96
1. الهدف 96
2. النطاق 96
3. تعريفات 96
4. عرض قائمة التدفقات النقدية 96
5. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية 98
6. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية 98
7. التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صاف 98
8. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية 98
9. الفوائد وتوزيعات الأرباح 99
10. ضرائب الدخل 99
11. الاستثمارات في الفروع والمنشآت الزميلة والمؤسسات المشتركة 99
12. مكونات النقد ومعادلات النقد 99
13. إفصاحات أخرى 99
II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) 100
المحور الثامن: معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) 115
I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) 116
1. الهدف 116
2. النطاق 116
3. تعريفات 116
4. الاعتراف 117
5. القياس عند الاعتراف 117
6. القياس بعد الاعتراف 118
7. إلغاء الاعتراف 120
8. الإفصاح 120
II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) 121
المراجع 128

تقديم

تتميز الممارسات المحاسبية بالتنوع والاختلاف على الصعيد الدولي، وذلك لعدة أسباب وعوامل ترتبط بالبيئة الاقتصادية والمؤسساتية لكل دولة، وكذا نظام الحوكمة في المؤسسات، إضافة إلى عوامل ثقافية وقيمية أخرى؛ لذا فقد اهتمت "المحاسبة الدولية" بدراسة الاختلافات الموجودة بين الدول، فيما يخص المفاهيم والمعايير والممارسات المحاسبية، وأسباب تلك الاختلافات، والمشاكل الناجمة عنها، ومحاولة إيجاد حلول لها وكيفية تقليصها.

حاولت عدة أطراف إيجاد حلول للاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي، وكان ذلك التوجه بفعل تأثير العديد من العوامل الاقتصادية والسياسية، وقد توجت تلك المحاولات بتشكيل "هيئة معايير المحاسبة الدولية" (IASC)، التي تولت إصدار معايير المحاسبة الدولية (IAS) منذ عام 1973، غير أنها أصبحت تعرف حاليا بـ "مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية".

شهد الاهتمام بمعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) أو ما يعرف أيضا بمعايير التقرير المالي الدولية اهتماما كبيرا منذ بداية الألفية الجديدة، وذلك بسبب قيام العديد من الدول بتبني تلك المعايير أو التكيف معها، والتوجه المتزايد نحو التوافق المحاسبي وتنميط الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، مما زاد من مكانة معايير التقرير المالي الدولية باعتبارها المعايير المرجعية للممارسات المحاسبية في مختلف الدول.

نظرا للمكانة التي أصبحت تحتلها معايير المحاسبة الدولية، فإن تدريسها أصبح يكتسي أهمية كبيرة بالنسبة للتخصصات المحاسبية، ومن هذا المنطلق تتناول هذه المطبوعة موضوع معايير المحاسبة الدولية وفقا للبرنامج الموجه لطلبة السنة ثانية، شعبة علوم مالية ومحاسبة؛ وقد تم تقسيمها إلى ثمانية محاور، يركز **المحور الأول** على المحاسبة الدولية من خلال عرض مفاهيم السياسات المحاسبية وأهمية تنظيمها، والتعريف بالمحاسبة الدولية ومجالها، وتوضيح مفهوم التوافق المحاسبي الدولي، ويركز **المحور الثاني** على هيئات التوحيد المحاسبي، من خلال عرض أهم تلك الهيئات على المستوى الوطني والإقليمي والدولي، ويركز **المحور الثالث** على التعريف بمعايير التقرير المالي الدولية، ويتناول **المحور الرابع** الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية مع أسئلة للفهم، أما المحاور من الخامس إلى الثامن فتتناول بعض معايير المحاسبة الدولية، وهي على التوالي: معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)، معيار المحاسبة الدولي (IAS 2)، معيار المحاسبة الدولي (IAS 7)، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، وقد تم تدعيمها بتطبيقات مع حلولها، من أجل التعمق وزيادة الفهم؛ وتجدر الإشارة إلى أن العديد من الحلول الخاصة بالتطبيقات في هذه المطبوعة تعتمد على مدونة الحسابات الخاصة بالنظام المحاسبي المالي من أجل التبسيط.

نسأل الله العلي القدير العون والتوفيق والسداد

د. كيموش بلال

kimouchebilal@ymail.com

المحور الأول

المحاسبة الدولية

International Accounting

I. السياسات المحاسبية

1. مفهوم السياسات المحاسبية

يهدف العمل المحاسبي إلى إعداد وعرض القوائم المالية، والإفصاح عن المعلومات المالية للمستخدمين، من خلال اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، التي تسمح بمعالجة المعاملات الاقتصادية للمؤسسة، والأحداث والظروف الأخرى؛ ونظرا للمرونة التي تنطوي عليها الممارسة المحاسبية المعاصرة، فإن اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية يفرض على المسيرين، في أغلب الحالات، المفاضلة بين البدائل المحاسبية المتاحة، كما يفرض عليهم الاعتماد على الأحكام والتقديرات.

حسب (Bogdan et *al.*, 2010, p. 470)، فإن السياسات المحاسبية **"تمثل مجموع المبادئ، الاتفاقيات، القواعد والطرق المحاسبية التي يتم تبنيها على المستوى القومي، أو على مستوى المؤسسة من أجل الاعتراف المحاسبي وإعداد القوائم المالية"**؛ ويتيح هذا التعريف التمييز بين مستويين للسياسات المحاسبية: مستوى المؤسسة، والمستوى الوطني.

1.1. مفهوم السياسات المحاسبية على المستوى الوطني

تشمل السياسات المحاسبية على المستوى الوطني جميع **"المعايير والآراء والتفسيرات والقواعد والترتيبات المحاسبية، التي تقررها الحكومة أو أي أجهزة خاصة، يخول لها سلطة إعداد السياسات المحاسبية وإرسائها بوسائل عديدة"** (هندريكسن، 1982، ص. 207)، وهو ما يعبر عن النظام المحاسبي للدولة؛ وتعرف السياسات المحاسبية على المستوى الوطني باصطلاحات أخرى وهي: "المعايير المحاسبية"، "التنظيم المحاسبي"، "النظام المحاسبي"، "التشريع المحاسبي".

تعتبر السياسات المحاسبية القومية المصدر الرئيسي للسياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة، حيث يتم تنظيم السياسات المحاسبية على المستوى الوطني، من طرف الحكومات أو أي أجهزة خاصة مخولة بذلك، ويتم فرض تطبيقها من خلال التشريع أو التنظيم المحاسبي، مما يجعلها مصدرا لاختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، التي تستخدم في إعداد وعرض القوائم المالية على مستوى المؤسسة.

2.1. مفهوم السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة

حسب (هندريكسن، 1982، 207) فإن "السياسات المحاسبية تعبر عن عملية اختيار بدائل معينة من طرق إعداد القوائم المالية وأنظمة القياس وأساليب الإفصاح، ويتم ذلك من بين ما هو متاح لأغراض إعداد التقارير المالية في المؤسسات، لذا يجب أن تتضمن القوائم المالية وصفا للبدائل المحاسبية المختارة والتي تعتبر ذات أهمية"؛ وحسب مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، فإن السياسات المحاسبية تمثل المبادئ المحاسبية المستخدمة من طرف المؤسسة في عملية التقرير، والطرق المستخدمة لتطبيق تلك المبادئ (Check: Bragg, 2010, p. 11).

ينص معيار التقرير المالي البريطاني (FRS 18) المعنون بـ"السياسات المحاسبية"، على أن السياسات المحاسبية تعبر عن المبادئ، الأسس، الأعراف، القواعد والممارسات المطبقة من طرف المؤسسة، والتي توضح كيف تم عرض آثار المعاملات الاقتصادية والأحداث والظروف الأخرى في القوائم المالية، ويجب على المؤسسة أن تقوم باختيار هذه السياسات المحاسبية، عندما تتوقع أن تكون أكثر ملاءمة لظروفها الخاصة من أجل إعطاء صورة حقيقية وعادلة، وتشرح هذه السياسات المحاسبية كيف قامت المؤسسة بمعالجة مختلف المشاكل المحاسبية، مثل: الأصول الثابتة، أنشطة البحث والتطوير... إلخ (Check: Stittle and Wearing, 2008, p. 11).

يرى (الشيرازي، 1991، ص. 101) أن السياسات المحاسبية هي مجموع أدوات التطبيق العملي التي تستخدمها المؤسسة في إنتاج وتوصيل المعلومات المالية، ويقصد بها القواعد والطرق والإجراءات، التي يستعين بها المحاسب لتطبيق المبادئ المحاسبية، وبيان كيفية معالجة البنود والمعاملات في مجال محدد، ومن المعروف أنه قد تجمع لدى المحاسبين عبر التاريخ رصيد ضخم من أدوات التطبيق العملي، وبما يتلاءم مع ظروف الحال. وحسب (Casta and Olivier, 2009, p. 1152) فإن مجال تطبيق السياسات المحاسبية يشمل "القوائم المالية المتعلقة بالحسابات السنوية والحسابات المجمعة، التقارير السنوية، تقارير التسيير، التقارير المرحلية، والإفصاحات الاختيارية"، والتي يمكن التعبير عنها بالعمل المحاسبي، الذي ينصب على إعداد القوائم المالية من خلال عمليات: التحديد، الاعتراف، القياس المبدئي، الإدراج والتسجيل، القياس الدوري... إلخ؛ وعرض القوائم المالية، من خلال تحديد البنود التي تظهر فيها، وأسلوب تبويبها؛ والإفصاح من خلال الملاحظات والتفسيرات المرفقة بالقوائم المالية.

يمكن القول أن السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة تمثل مجموع أدوات التطبيق العملي، التي تم اختيارها وتطبيقها من بين البدائل المرخص بها في المعايير المحاسبية، أو المسموح استخدامها في التشريع أو التنظيم المحاسبي، وذلك من أجل إعداد وعرض القوائم المالية؛ وتشمل أدوات التطبيق العملي كل من الطرق والقواعد والإجراءات المحاسبية، والتي غالبا ما يكون مصدرها الممارسة المهنية، التي سمحت بتراكم العديد من الممارسات المقبولة في مجال الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

2. تعدد السياسات المحاسبية

يعتبر تعدد السياسات المحاسبية من بين المشاكل التي مازالت تواجه الفكر والممارسة المحاسبيين، فرغم الجهود المبذولة من طرف الهيئات والمنظمات المكلفة بتنظيم الممارسة المحاسبية على المستوى الوطني، إلا أن المسيرين عند قيامهم باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية غالبا ما يجدون أمامهم أكثر من بديل متاح لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي، وذلك راجع لتعدد السياسات المحاسبية التي تتيح الهيئات المكلفة بتوحيد الممارسات المحاسبية استخدامها؛ فمثلا يتيح مجلس معايير المحاسبة الدولية، في حالات عدة، المفاضلة بين بديلين لمعالجة نفس البند أو الحدث الاقتصادي؛ وانطلاقا مما سبق، يمكن

اعتبار تعدد السياسات المحاسبية من أهم المشاكل التي تواجه المحاسبة على المستويين الفكري والعملي، ويرجع هذا التعدد إلى جملة من العوامل، يمكن ذكر أهمها في النقاط الآتية (بالرقي، 2005، ص. 83):

- تعدد الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، وتباين احتياجاتهم ومصالحهم، وبالتالي فإن إشباع تلك الاحتياجات المتباينة يجعل الإدارة تبحث عن إتباع طرق محاسبية مختلفة.
- ساعدت بعض التشريعات على ترسيخ فكرة تعدد السياسات المحاسبية، فمثلا نجد قانون الضرائب الأمريكي يسمح بتقييم المخزون على أساس طريقة "الوارد أخيرا صادر أولا"، عند إعداد التقارير المالية المعدة لأغراض الضريبة، بينما تفرض طريقة "الوارد أولا صادر أولا" عند إعداد التقارير المالية ذات الغرض العام.
- تعتبر الجمعيات المهنية القائمة بإصدار التوصيات والآراء المحاسبية أحد الأسباب الرئيسية وراء تعدد السياسات المحاسبية، لأنها تسمح باستخدام سياسات بديلة لمعالجة نفس البند أو الحدث.
- ساعدت المبادئ المحاسبية المتعارف عليها على تكريس التعدد في المحاسبة بصفة عامة، فالتطبيق العملي يتيح قدرا كبيرا من البدائل أمام الإدارة للمفاضلة بينها.
- اختلاف طبيعة المؤسسات وتعدد أنشطتها وتباين ظروفها، إضافة إلى الطابع الخاص لبعض المؤسسات وخصوصيات بعض الأنشطة، كل ذلك لا يسمح بفرض سياسات محاسبية معينة على جميع المؤسسات، مما يتطلب قدر من المرونة في تحديد السياسات المحاسبية.

3. أهمية تنظيم السياسات المحاسبية

بالرغم من إمكانية ترك الحرية كاملة للمؤسسات فيما يخص اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، كما كان ذلك قبل عام 1918، وقبل ثلاثينيات القرن العشرين في الولايات المتحدة الأمريكية، إلا أن تنظيم السياسات المحاسبية أصبح هو الاتجاه السائد، رغم وجود العديد من المعارضين لهذا الاتجاه، بحجة أن ذلك سوف يؤدي إلى غياب المرونة الكافية التي تسمح للمؤسسات بتبني بدائل محاسبية ملائمة لطبيعتها وظروفها الخاصة، لكن ذلك لم يمنع من وجود تيار آخر يؤيد فكرة تنظيم السياسات المحاسبية ويركز على أهميتها، هذه الأهمية يمكن إبرازها في النقاط الآتية (أنظر: هندريكسن، 1982، ص. 210-217؛ الشيرازي، 1991، ص. 109-118؛ بن بلغيث، 2004، ص. 68-97):

1.3. الارتقاء بمخرجات النظام المحاسبي: من خلال توفير معلومات ملائمة، موثوقة، وقابلة للفهم، وبالتالي أكثر منفعة للمستخدمين، على اعتبار أن عملية التنظيم تتم من طرف هيئات مختصة تأخذ بعين الاعتبار احتياجات مختلف المستخدمين، لكن ذلك يتطلب دراسة وافية لمختلف الأطراف المهتمة بالمعلومات المحاسبية، إضافة إلى احتياجات كل طرف واهتماماته.

2.3. تحقيق التجانس وقابلية المقارنة بين المؤسسات: عن طريق تضييق مجالات الخلاف فيما يخص طرق قياس وعرض المعلومات والإفصاح عنها، وذلك من خلال تقليل وتحديد عدد البدائل المتاحة، مع ترك هامش من المرونة يتيح مراعاة نشاط كل مؤسسة وظروفها الخاصة.

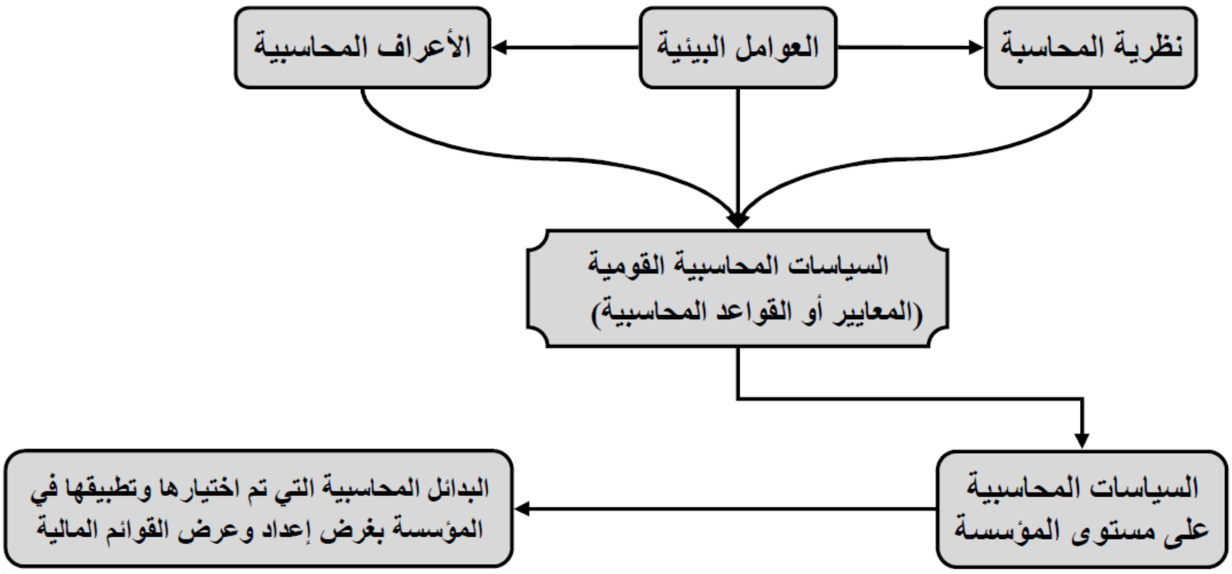
3.3. تقليل التعارض بين مصالح الإدارة ومصالح الأطراف الأخرى: حيث يؤدي تنظيم السياسات المحاسبية إلى تحقيق حياد الإدارة وتقليل التحيز، الذي يمكن أن ينتج عن تبني بدائل محاسبية تخدم فئة على حساب الفئات الأخرى، والحد من الممارسات التي تقوم بها الإدارة خدمة لمصالحها الذاتية كالمحاسبة الاندفاعية، إدارة الأرباح، تمهيد الدخل، أو تكوين احتياطات سرية... إلخ؛ والتي يكون الهدف منها تجميل القوائم المالية وتضليل المستخدمين، غير أن تحقيق هذا الهدف يتطلب أيضا حياد الجهات المكلفة بعملية التنظيم.

4.3. تحقيق الأهداف القومية: ويكون ذلك من خلال السهر على تحقيق عدالة العرض والإفصاح، مما ينتج عنه تماثل المعلومات، وتحقيق التخصيص الأمثل للموارد الاقتصادية؛ كما أن تنظيم السياسات المحاسبية يساهم في تسهيل عملية إعداد الحسابات القومية، ومن ثم تسهيل عملية اتخاذ القرارات المتعلقة بالتخطيط للسياسات الاقتصادية والاجتماعية.

4. الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية

يقصد بالإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية، مختلف الجوانب المؤثرة في تحديد معالمها، سواء على المستوى الوطني أو على مستوى المؤسسة. فعلى المستوى الوطني تتحدد السياسات المحاسبية في شكل معايير أو قواعد محاسبية مفروضة بموجب التشريع أو التنظيم، لذا تشكل كل من نظرية المحاسبة، العوامل البيئية والأعراف المحاسبية، الإطار العام لإعداد المعايير المحاسبية على المستوى الوطني، هذه الأخيرة إضافة إلى التشريع الجبائي تشكل الإطار العام للسياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة.

الشكل (1): الإطار التنظيمي للسياسات المحاسبية.



المصدر: عباس مهدي الشيرازي، 1991، ص. 125.

1.4. السياسات المحاسبية على المستوى الوطني

تتولى الهيئات المخولة بوضع المعايير على المستوى الوطني، تحديد البدائل المحاسبية التي يمكن لإدارة المؤسسة المفاضلة بينها بغرض إعداد وعرض القوائم المالية، ولضمان ملاءمة المعايير المحاسبية للممارسة العملية، يجب عدم إغفال ثلاث جوانب أساسية عند وضعها وهي:

1.1.4. نظرية المحاسبة: يقصد بذلك الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، والذي يعتبر مرشدا للممارسة ومرجعا للحكم عليها، انطلاقا من أهداف ومفاهيم القوائم المالية، والخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، التي تسمح باشتقاق الفروض والمبادئ المحاسبية، هذه الأخيرة تعتبر الخطوة المنطقية قبل إعداد المعايير المحاسبية، التي تمثل همزة وصل بين الإطار المفاهيمي والممارسة العملية، من خلال تحديد الأدوات التي توضح كيفية تطبيق المبادئ المحاسبية.

2.1.4. العوامل البيئية: فالسياسات المحاسبية يجب أن تعكس بيئة المؤسسة بمختلف مكوناتها (مطر والسويطي، 2008، ص. 72)؛ وفي هذا الصدد يحدد (Nobes and Parker, 2008, p. 25-36) بعض العوامل التي أدت إلى وجود اختلافات في الممارسات المحاسبية بين الدول وهي: النظام القانوني، طرق تمويل المؤسسات، النظام الجبائي، عوامل ثقافية وقيمية أخرى. لذا لا يكفي الاعتماد على الإطار المفاهيمي فقط عند إعداد المعايير المحاسبية، فحتى تكون هذه الأخيرة عملية وملائمة للتطبيق يجب مراعاة البيئة التي تنشط فيها المؤسسات، ومراعاة تغير الظروف عبر الزمن.

3.1.4. الأعراف المحاسبية: تتمثل في الممارسات المحاسبية المتراكمة عبر الزمن، والتي ليس لها أي أساس فكري أو مبرر بيئي، وإنما هي مجرد اصطلاح أو تقليد محاسبي، حيث لا يمكن حسم الخلاف بشأنها بالاعتماد على البحث العلمي، وإنما تستمد أهميتها واستمراريتها من منفعتها في الممارسة العملية.

2.4. السياسات المحاسبية على مستوى المؤسسة

تستند السياسات المحاسبية للمؤسسة على المعايير المحاسبية أو التشريع أو التنظيم المحاسبي، وتتمثل في مجموع "أدوات التطبيق العملي" المستخدمة في إعداد وعرض القوائم المالية، والتي تشمل: الطرق، القواعد والإجراءات المحاسبية.

1.2.4. الطرق (أو الأساليب) المحاسبية: تمثل البدائل الأساسية الواجب إتباعها عند إعداد وعرض القوائم المالية، فهي مجموعة من الوسائل المتعارف عليها في مجال الممارسة المحاسبية، والتي تكفل القيام بعمليتي القياس والتوصيل طبقا للأهداف والمبادئ المحددة (الناغي، 2007، ص. 52)، أي أنها عبارة عن معالجات محاسبية تتعلق ببند أو حدث اقتصادي معين في ظل توفر شروط معينة؛ ويحصل الاتفاق عليها غالبا من خلال الممارسة، فكل طريقة محاسبية تثبت منفعتها وملاءمتها لمعالجة مشكلة معينة في مجال إعداد وعرض القوائم المالية تلقى قبولا من طرف المهنيين، وبالتالي يتم الاتفاق عليها؛

ومن أمثلة الطرق المحاسبية: طرق تقييم الأصول والخصوم، طرق تقييم المخزونات الصادرة، طرق الاهتلاك، طرق معالجة الأرباح الرأسمالية... إلخ.

2.2.4. القواعد المحاسبية: تهتم بكيفية تطبيق الطرق المحاسبية، فهي الوسائل أو المنهجية التي يتبعها المحاسب من أجل تطبيق الطرق، إذ تحتاج كل طريقة إلى مجموعة من الخطوات لذلك، فمثلا من أجل وضع مبدأ التحفظ قيد التنفيذ، يمكن اختيار قاعدة تكوين مخصصات أو قاعدة حجز احتياطات.

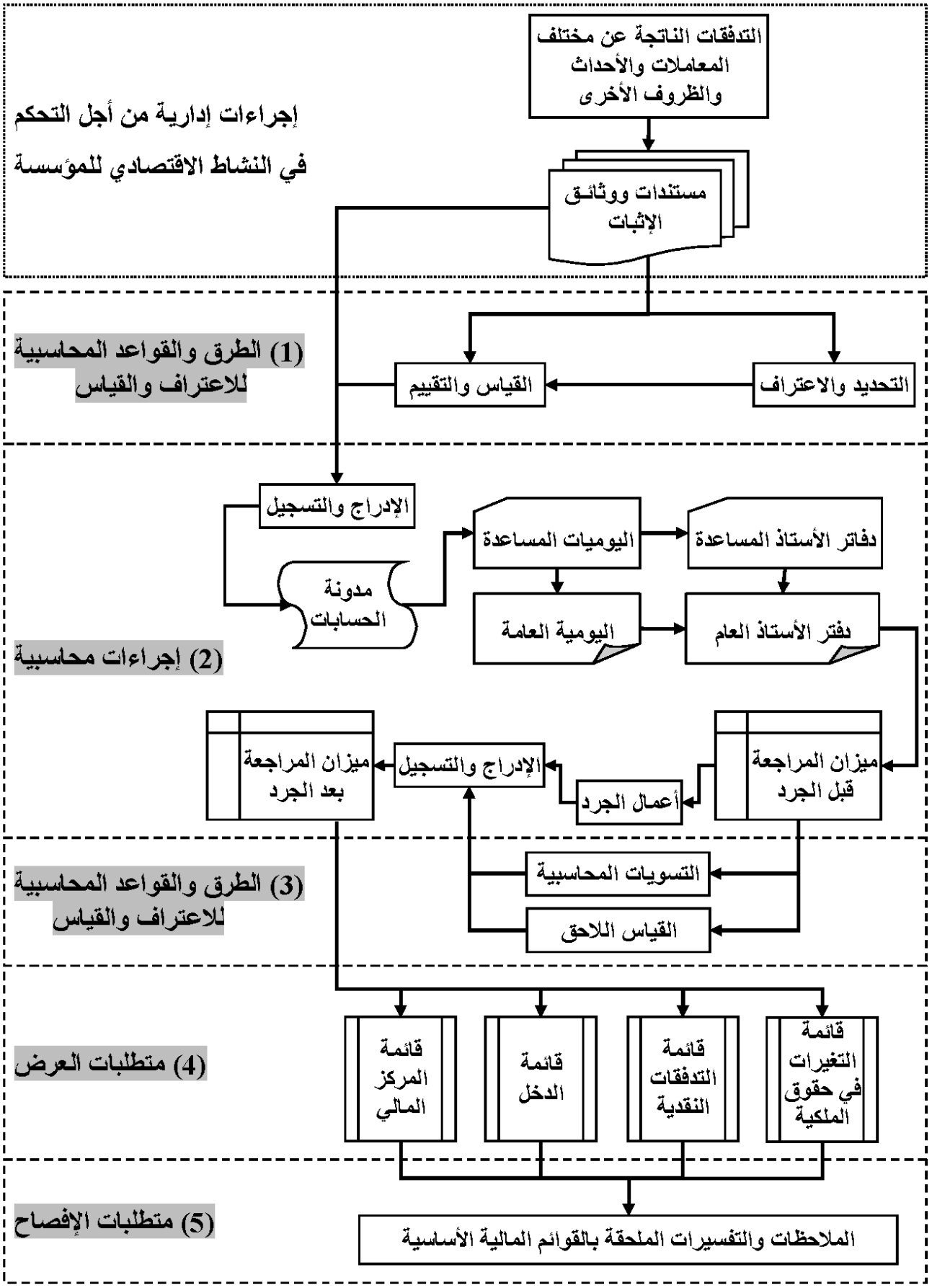
3.2.4. الإجراءات المحاسبية: تمثل الخطوات المتبعة من طرف المحاسب أثناء تطبيق قاعدة معينة لتحقيق هدف الطريقة على الوجه المطلوب، لذا يجب أن تكون متكاملة مع بعضها، كما أنها تشير إلى التفاصيل المتعلقة بعمل المحاسب، وعادة ما تناسب حالة معينة وظروفا خاصة دون غيرها (بالرقي، 2006، ص.47).

يوضح الشكل (2) موقع السياسات المحاسبية ضمن العمل المحاسبي، فمن أجل إعداد القوائم المالية للمؤسسة، تقوم الإدارة باختيار وتطبيق السياسات المحاسبية من بين أدوات التطبيق العملي المتاحة في المعايير المحاسبية (أو التنظيم المحاسبي)، بدء من الحصول على مستندات الإثبات التي تعتبر نقطة الانطلاق في العمل المحاسبي، فهي مصدر البيانات المالية التي تشكل مدخلات لتطبيق الطرق والسياسات المحاسبية للاعتراف والقياس المبدئي (1) ليتم بعدها تطبيق الإجراءات المحاسبية (2) الضرورية لتسجيل المعاملات الاقتصادية والأحداث والظروف الأخرى، وإدراج البنود المحاسبية الناتجة عنها، مرورا بمختلف مراحل العمل المحاسبي، استنادا إلى التنظيم الداخلي ونظام الرقابة الداخلية للمؤسسة، إلى غاية إعداد ميزان المراجعة قبل الجرد.

بعد ذلك يتم القيام بأعمال نهاية السنة، من خلال تنفيذ مختلف عمليات جرد الأصول والخصوم، بالاستناد دائما إلى الإجراءات المحاسبية (2) ونظام الرقابة الداخلية المعمول به في المؤسسة؛ إلى جانب تقييم الأصول والخصوم في نهاية الفترة، والقيام بالتسويات المحاسبية الضرورية لإعداد القوائم المالية، وفق ما تقتضيه الطرق والقواعد المحاسبية للاعتراف والقياس الدوري (3)؛ ليتم بعدها إدراج وتسجيل البنود الناتجة عن أعمال نهاية السنة، وإعداد ميزان المراجعة بعد الجرد، الذي يكون أساسا لإعداد القوائم المالية الأساسية، من خلال طرق وقواعد العرض (4) التي توضح كيفية تصنيف البنود في القوائم المالية ومستوى تجميعها والبنود الأساسية.

في الأخير، يتم إعداد الملاحظات والتفسيرات الملحقة بالقوائم المالية، التي توضح السياسات المحاسبية المستخدمة والتقديرات والأحكام التي أصدرتها الإدارة، وتشرح البنود المعروضة في القوائم المالية، وتقدم معلومات وتحليلات إضافية حولها، ومعلومات حول بعض العمليات الخاصة، والبنود المهمة التي لم تلبي معايير الاعتراف والقياس، وكل ذلك بالاعتماد على متطلبات الإفصاح (5) التي نصت عليها المعايير المحاسبية (أو التنظيم المحاسبي).

الشكل (2): السياسات المحاسبية للمؤسسة.



المصدر: المؤلف.

II. مدخل للمحاسبة الدولية

مرت الممارسة المحاسبية بعدة مراحل، بدء بـ **أ) مرحلة سيطرة الإدارة**، التي تميزت بعدم وجود أي مرجعية محاسبية يمكن الاستناد إليها في إعداد وعرض القوائم المالية، وغياب أي شكل للتنظيم المحاسبي، لذا كانت إدارة المؤسسة تتول مهمة البحث عن الحلول الملائمة لمشكلاتها المحاسبية، انطلاقا من الأعراف المتراكمة، وبناء على خبراتها السابقة، مما أدى إلى اختلاف كيفية معالجة المشاكل المحاسبية المتشابهة بين المؤسسات. بعد ذلك جاءت **ب) مرحلة الاستشارة**، أين أصبحت المؤسسات تلجأ إلى خدمات الخبراء الخارجيين في مجال المحاسبة، من أجل إيجاد حلول للمشاكل المحاسبية التي تواجهها، ورغم أن هذه المرحلة عرفت تراجع الاختلافات المحاسبية بين المؤسسات، إلا أنها بقيت جوهرية، بسبب اختلاف آراء الخبراء ومنطلقاتهم (**الأصفياء**، 2011، ص. 111-112).

سمحت المرحلتان السابقتان بتراكم العديد من الأعراف والقواعد والطرق والممارسات المحاسبية المقبولة، مما سمح بالانتقال إلى **جـ) مرحلة تنظيم المحاسبة على المستوى الوطني**، حيث تميزت هذه المرحلة بالتوجه نحو تنظيم السياسات المحاسبية على مستوى كل دولة، وساعد على ذلك القواعد والطرق والممارسات المحاسبية المقبولة المتراكمة في المرحلتين السابقتين في شكل أعراف محاسبية؛ وقد عرفت هذه المرحلة شكلين بارزين لتنظيم المحاسبة، يتميز الشكل الأول بسيطرة المنظمات المهنية على عملية التنظيم، أما الشكل الثاني فيتميز بسيطرة الدولة؛ غير أن التطور المحاسبي لم يتوقف عند هذه المرحلة، بل جاءت مرحلة أخرى، تمثلت في: **د) مرحلة تنظيم المحاسبة على المستوى الدولي**، بفعل بعض العوامل التي كانت وراء سعي عدة أطراف لتدويل الطريقة المحاسبية وظهور المحاسبة الدولية.

1. مفهوم المحاسبة الدولية

يعتبر "Muller" من بين أوائل الباحثين اللذين استخدموا مصطلح "المحاسبة الدولية" [International Accounting] (Stolowy, 1996, p. 1)، وذلك عندما حاول تصنيف الممارسات المحاسبية للدول في ستينيات القرن العشرين، حيث تميزت الفترة التي سبقت عقد الستينيات بوجود تباين كبير بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، واختلاف كبير في المبادئ والممارسات المحاسبية بين الدول، مع غياب أي جهود عملية لتحقيق التوافق المحاسبي على المستوى الدولي؛ وقد كانت تلك الاختلافات مجالا للدراسة من أجل المقارنة، حيث لم يمنع ذلك وجود نوع من التجانس بين بعض الدول كمجموعات، لذا فقد كانت الممارسات المحاسبية الوطنية مجالا للتصنيف وفق عدة أسس.

يرى (Stolowy, 1996, p. 1) أن المحاسبة الدولية تضم جميع مشاكل المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والجباية والتدقيق، التي لها تأثير في وجهة العمليات الأجنبية وقياسها والتقرير عنها، أو بعبارة أخرى جميع المواضيع المتعلقة بالتجارة الدولية، التي تتضمن مشاكل محاسبية وحلول خاصة تختلف عن الحلول المتبناة على المستوى الوطني. ويركز هذا التعريف على التدفقات الدولية للأموال والسلع والخدمات والاستثمارات، وما ينتج عنها من مشاكل محاسبية خاصة مقارنة بالتدفقات المحلية،

على غرار أسعار الصرف وتغيراتها، وإعداد القوائم المالية المجمعة للمنشأة الأم وفروعها الأجنبية، وإعداد قوائم مالية وفق أنظمة محاسبية أجنبية بهدف الولوج إلى التمويل الدولي؛ وكل ذلك يتطلب تبني سياسات محاسبية خاصة، وأساليب خاصة لتقييم الأداء والتصريحات الجبائية وتدقيق الحسابات.

حسب (Evans et *al*., 1994)، فإن المحاسبة الدولية تضم كلا من المحاسبة المالية والإدارية، ويمكن تعريفها باعتبارها المحاسبة عن المعاملات (العمليات) الدولية وعمليات الشركات الدولية، والمقارنة بين المبادئ والممارسات المحاسبية الأجنبية والإجراءات التي كانت وراء إعدادها. ويضم هذا التعريف مجالين مختلفين للمحاسبة الدولية، يهتم المجال الأول بالمحاسبة عن التدفقات الدولية للأموال والسلع والخدمات والاستثمارات، ويهتم المجال الثاني بحصر وتوصيف مختلف الأنظمة المحاسبية وآليات التنظيم المحاسبي، والمحاسبة عن أداء المؤسسات في مختلف الدول، والمقارنة بينها وتصنيفها.

يتكون مصطلح **"المحاسبة الدولية" من كلمة "محاسبة" التي تشمل مختلف مجالات المحاسبة** بما فيها المحاسبة المالية، المحاسبة الإدارية، التدقيق، الجباية ونظم المعلومات المحاسبية. **وكلمة "دولية"** التي يمكن تعريفها من خلال ثلاث مستويات، يتعلق **المستوى الأول** بالمحاسبة العابرة للقومية، والتي تصف معايير وتوجيهات وقواعد المحاسبة والتدقيق والجباية الصادرة عن مختلف الهيئات العالمية؛ أما **المستوى الثاني** فهو مستوى الشركة، وهنا تعبر المحاسبة الدولية عن المعايير والتوجيهات والممارسات التي تتبعها الشركات فيما يخص أنشطة الأعمال الدولية والاستثمارات الأجنبية، ويمكن أن يشمل ذلك المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية، وأساليب تقييم أداء العمليات (**الفروع**) الأجنبية؛ **أما في ظل المستوى الثالث** فإن المحاسبة الدولية هي دراسة معايير وتوجيهات وقواعد المحاسبة والتدقيق والجباية في الدول، وذلك بهدف المقارنة بينها (Doupnik & Perera, 2007, p. 1-2).

في نفس السياق لخص (Weirich et *al*., 1971) **المحاسبة** الدولية في ثلاث مداخل أساسية:

1.1. المحاسبة العالمية (World accounting)

المحاسبة الدولية **وفق** هذا المدخل هي نظام عالمي يتم تبنيه في جميع الدول، في شكل مبادئ **تحضى بالإجماع**، وهو ما ينسجم مع مفهوم التوحيد المحاسبي الدولي، من خلال تنظيم السياسات المحاسبية على المستوى الدولي، في شكل مبادئ أو معايير أو قواعد محاسبية دولية.

2.1. المحاسبة الدولية المقارنة (Comparative international accounting)

يعتبر هذا المدخل توصيفي، وتتضمن المحاسبة الدولية في ظل هذا المدخل جميع المبادئ، الطرق والمعايير المحاسبية للدول، أي مجموعة من المبادئ المحاسبية المقبولة عموما المطبقة في كل دولة. ليس هناك توحيد للمبادئ والممارسات المحاسبية، وبالتالي ليست هناك حاجة لمجموعة من المبادئ المثالية أو العالمية التي من المتوقع تطويرها، وإنما هناك تشكيلة من المبادئ والطرق والمعايير **المحاسبية** المطبقة في جميع الدول تعتبر **نظاما** محاسبيا دوليا.

3.1. محاسبة الفروع الأجنبية (Accounting for foreign subsidiaries)

يشير المدخل الثالث إلى المحاسبة الدولية باعتبارها مجموع الممارسات المحاسبية للشركة الأم والفروع الأجنبية، فالرجوع إلى بلد أو منشأ معين ضروري في ظل هذا المفهوم، من أجل تقرير مالي

دولي فعال؛ وينصب اهتمام المحاسب أساسا على تحويل وترجمة وتعديل القوائم المالية للفروع، حيث تنشأ مشكلات محاسبية مختلفة، ومبادئ محاسبية مختلفة يجب تتبعها حسب البلد المستخدم كمرجع لأغراض التحويل والترجمة.

على غرار التعاريف السابقة، ومن أجل تحديد مفهوم المحاسبة الدولية، ركزت مختلف الأدبيات على مجالها، لذا فقد حدد (Choi & Mueller, 1992, p. 12) مختلف جوانب المحاسبة الدولية في النقاط الآتية، والتي تعتبر شاملة لما جاءت به مختلف التعاريف:

- التحليل الدولي المقارن للممارسات المحاسبية الوطنية: أو ما يعرف بالمحاسبة الدولية المقارنة؛
- قواعد تحديد المركز المالي والنتيجة في الشركات متعددة الجنسيات، ومشاكل المحاسبة والتقرير الخاصة بمعاملات هذه الشركات: وهو كل ما يرتبط بمحاسبة العمليات والمعاملات الأجنبية؛
- احتياجات أسواق رؤوس الأموال الدولية من المعلومات المحاسبية: ويمكن الاصطلاح عليه بالاتصال المالي الدولي للشركات؛
- وضع قواعد دولية لإعداد ونشر المعلومات المحاسبية: وهي كل الجوانب المرتبطة بالتوافق أو التوحيد المحاسبي الدولي.

تعتبر المحاسبة الدولية من المواضيع التي أخذت حيزا كبيرا من الاهتمام منذ مطلع سبعينات القرن العشرين، وحسب (Choi & Mueller, 1992, p. 1) هناك ثلاث قوى رئيسية ساهمت في جذب مجال المحاسبة نحو البعد الدولي، وهي: العوامل البيئية، تدويل الطريقة المحاسبية، وتدويل مهنة المحاسبة. وحسب (Belkaoui, 1994, p. 12) هناك عدة عوامل ساهمت في خلق محيط أخذت في ظله المعاملات التجارية وعمليات إدارتها وقياسها وتوصيلها أشكالا جديدة، وتتمثل هذه العوامل في: عولمة الاقتصاد، النظام النقدي الدولي، الشركات متعددة الجنسيات، الاستثمارات الأجنبية المباشرة.

2. مستويات الاختلافات المحاسبية على المستوى الدولي

عند معالجة نفس المعاملات الاقتصادية للمؤسسة بالاعتماد على الممارسات المحاسبية لدول مختلفة، سوف نحصل على قوائم مالية غير متماثلة من حيث المحتوى، أي اختلاف في طبيعة البنود المعروضة فيها ومبالغها والإفصاحات المرفقة بها؛ وغير منسجمة من حيث الهيكل، أي اختلاف في كيفية تصنيف البنود فيها ومستوى تجميعها؛ وكل ذلك ينتج عنه عدم قابلية القوائم المالية للمقارنة بين المؤسسات على المستوى الدولي. هذه الاختلافات يمكن أن توجد حتى بين القوائم المالية للمؤسسات على المستوى الوطني، وذلك بالنسبة لبعض الدول التي تتميز أنظمتها المحاسبية بالمرونة الكبيرة، أي أنها تتيح استخدام أكثر من بديل لمعالجة نفس المعاملات، أو تتيح مجالا كبيرا لإصدار الأحكام المهنية عند معالجتها؛ لكن الاختلافات في القوائم المالية للمؤسسات في نفس البلد تبقى محدودة وغير جوهرية، ولا تؤثر كثيرا في تجانس القوائم المالية وقابليتها للمقارنة.

من أجل إبراز أهمية الاختلافات في القوائم المالية بين الدول يمكن إلقاء نظرة على نتائج المقاربة المنشورة في تقرير (GlaxoSmithKline)، والتي أجريت على شركات بريطانية مدرجة في بورصة

لندن وبورصة نيويورك في آن واحد، وتقوم بإعداد قوائم مالية وفق المعايير البريطانية، وفي نفس الوقت وفق المعايير الأمريكية قبل 2004، ووفق المعايير الدولية بعد 2004؛ أي المقارنة بين نفس القوائم المالية المعدة وفق مرجعيتين محاسبيتين، وكما يتضح من الجدول (1) الذي يلخص نتائج مقاربة الأموال الخاصة، فقد كانت الاختلافات كبيرة جدا، حيث كانت قيمة الأموال وفق المعايير البريطانية أعلى من قيمتها وفق المعايير الأمريكية قبل 2004، وأعلى من قيمتها وفق المعايير الدولية بعد 2004.

الجدول (1): مقاربة الأموال الخاصة بالمعايير البريطانية وفق تقرير (GlaxoSmithKline).

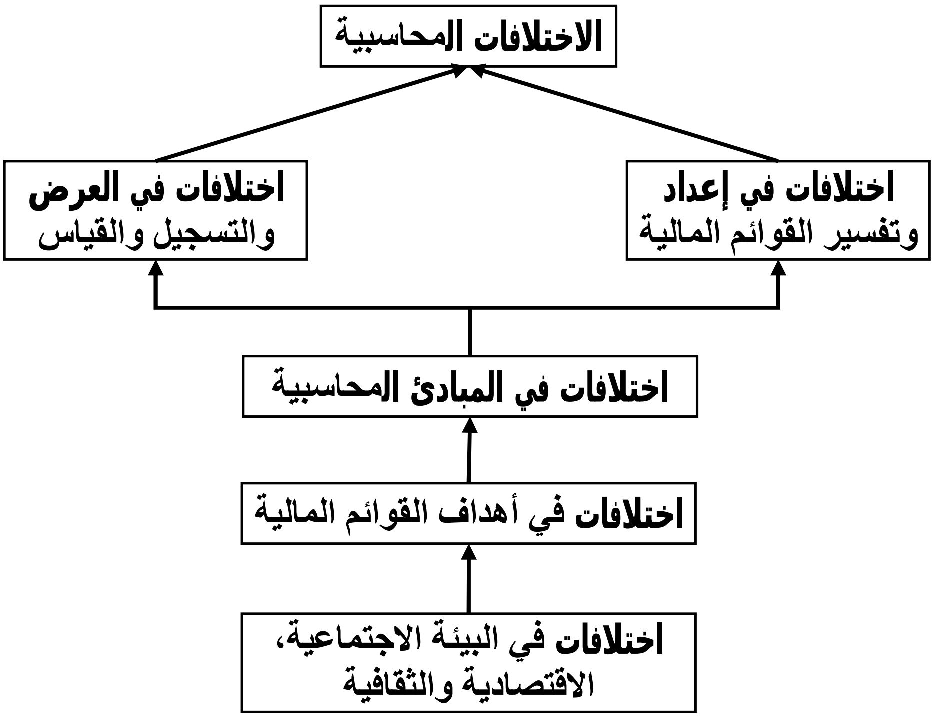
الوحدة: مليون جنيه إسترليني

السنوات	المعايير الأمريكية	معايير المحاسبة الدولية	المعايير البريطانية	الفرق (%)
1995	91		8168	+8876
1996	1225		8153	+566
1997	1843		7882	+328
1998	2702		8007	+196
1999	3142		7230	+130
2000	7517		44995	+499
2001	7390		40107	+443
2002	6581		34992	+432
2003	5059		34116	+574
2004	5925		34042	+475
2005		7570	34282	+353
2006		9648	34653	+259

Source: Nobes & Parker, 2016, p. 5.

ترجع تلك الفروق الكبيرة في القوائم المالية بين الدول إلى تباين ممارساتها المحاسبية، حيث تتيح الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول مبادئ وممارسات محاسبية متباينة، فنفس المعاملات والأحداث الاقتصادية لا يتم معالجتها بنفس الطريقة من دولة لأخرى، وبالتالي فإن أثرها في القوائم المالية سوف يكون مختلفا، مما يؤدي بالضرورة إلى اختلاف القوائم المالية. حاولت عدة دراسات تندرج ضمن **"المحاسبة الدولية المقارنة"** توصيف مختلف المبادئ والممارسات المحاسبية في الدول، وتحديد طبيعتها، وحصرها من أجل تصنيفها، ومن ثم تحديد أسبابها؛ وفي هذا الصدد هناك من يرى أن الاختلافات المحاسبية الدولية يمكن تصنيفها في جانبين، اختلافات في طرق **الاعتراف** والقياس والتسجيل والعرض، واختلافات في إعداد وتفسير القوائم المالية، نتيجة اختلاف أهداف القوائم المالية واختلاف المبادئ المحاسبية، بسبب الاختلافات الاجتماعية والاقتصادية والثقافية بين الدول.

الشكل (3): مصادر الاختلافات المحاسبية.



Source: Raffounier et *al*., 1997, p. 2.

تعتبر الاختلافات المسجلة على مستوى القوائم المالية للمؤسسات في مختلف الدول محصلة للسياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها من طرف المديرين، والتي يعتبر النظام المحاسبي للدولة مصدرا لها، كما أن كيفية تطبيق السياسات المحاسبية تعلب دورا مهما في تحديد شكل ومحتوى القوائم المالية، أما عملية اختيار السياسات المحاسبية فتتأثر بالإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية، وعلى هذا الأساس يمكن هيكلة الاختلافات المحاسبية بين الدول في ثلاث مستويات أساسية:

1.2. المستوى المفاهيمي

أي الاختلافات الموجودة بين الأطر المفاهيمية للمحاسبة المالية في الدول، حيث يمكن تسجيل العديد من الاختلافات فيما يخص: **أ) أهداف القوائم المالية** (المستخدم الرئيسي للقوائم المالية والغرض من إعدادها)؛ **ب) مفاهيم عناصر القوائم المالية**، ممثلة في تعريفات الأصول، والخصوم، والأموال الخاصة، والإيرادات، والمصاريف والربح، ور**أس المال والمحافظة على رأس المال؛ ج) الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية**، وهي الخصائص التي يجب توفرها في المعلومات المحاسبية حتى تسمح بتحقيق الأهداف وتلبية احتياجات المستخدمين؛ و**د) الفروض والمبادئ المحاسبية**، وهي الافتراضات والاتفاقيات الأساسية التي يستند إليها العمل المحاسبي.

2.2. مستوى المعايير المحاسبية (التنظيم المحاسبي)

هي الاختلافات الموجودة بين الأنظمة المحاسبية للدول فيما يخص السياسات والطرق والقواعد المحاسبية، ممثلة في: **أ) طرق وقواعد الاعتراف والإدراج**، والتي توضح كيفية الاعتراف بالبنود الناتجة عن المعاملات الاقتصادية كأصول أو كخصوم أو كإيرادات أو كمصاريف؛ **ب) قواعد وطرق القياس**

والتقييم، والتي توضح كيفية تقييم تلك البنود عند الاعتراف بها لأول مرة **أو بعد ذلك؛ ج) قواعد وطرق العرض، التي** توضح كيفية عرض البنود في القوائم المالية؛ و**د) متطلبات الإفصاح، التي** تحدد المعلومات الإضافية حول تلك البنود، والتي **تعرض في** الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية.

3.2. مستوى الممارسة العملية

هي الاختلافات التي ترجع إلى اختلاف أدوات التطبيق العملي، وإجراءات تنفيذ العمل المحاسبي **في المؤسسة، ممثلة في: أ) الخيارات المحاسبية للإدارة،** أي البدائل المحاسبية التي قامت إدارة المؤسسة باختيارها، من بين السياسات والطرق والقواعد المحاسبية المسموح باستخدامها من طرف المعايير أو التنظيم المحاسبي؛ **ب) التقديرات المحاسبية،** وهي الأحكام المهنية للإدارة، التي تعتبر ضرورية لتطبيق السياسات والطرق والقواعد المحاسبية؛ **ج) التنظيم المحاسبي للمؤسسة، بما في ذلك الدفاتر والسجلات** المحاسبية؛ و**د) مدونة الحسابات (إن وجدت) وكيفية سيرها.**

3. أسباب اختلاف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

حسب (Nobes & Parker, 2016, p. 28-42) فإن اختلاف الممارسات المحاسبية يرجع إلى عدة أسباب، أهمها: الثقافة، النظام القانوني، طرق تمويل المؤسسات، النظام الجبائي، تنظيم مهنة **المحاسبة** ، مؤثرات خارجية أخرى.

1.3. الثقافة

تعبر الثقافة عن القيم التي يحتفظ بها الأفراد بشكل عام، إلى جانب العادات والتقاليد والأعراف السائدة في المجتمع، والتي يكون لها أثر كبير في توجيه سلوكيات **وممارسات الأعوان، على غرار:** الفردانية مقابل الجماعة، الذكورية مقابل الأنوثة، الرقابة المهنية مقابل الرقابة التعاقدية، الثبات **مقابل** المرونة، التحفظ مقابل التفاؤل، السرية مقابل الشفافية؛ وعلى اعتبار أن معدي المعايير المحاسبية ومعدي القوائم المالية هم أفراد من المجتمع فإن سلوكياتهم سوف تتأثر بالقيم والعادات والتقاليد والأعراف السائدة، سواء عند وضع المعايير المحاسبية أو تنظيم المحاسبة، أو عند إعدادا القوائم المالية.

2.3. النظام القانوني

تصنف الدول عادة إلى فئتين وفقا للنظام القانوني، وهما: **دول القانون العام (العرفي)**، التي يعتمد فيها التشريع على إصدار مبادئ عامة، ويترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع، على غرار النظام القانوني في بريطانيا وأستراليا؛ إلى جانب دول القانون المكتوب، التي تتميز بتشريع **مفصل لا** يترك مجالا واسعا لتقدير القضاة، على غرار النظام القانوني في فرنسا وألمانيا؛ ومهما كانت الخصائص التي تميز النظام القانوني للدولة سوف ينعكس بطبيعة الحال في عملية التنظيم المحاسبي.

3.3. طرق تمويل المؤسسات

يعتبر توفير الأموال عاملا مهما لنجاح المؤسسة، ويمكن التمييز بين شكلين بارزين لتمويل **المؤسسات:** التمويل من خلال البنوك، والتمويل من خلال الأسواق المالية؛ لذا يمكن التمييز بين الدول التي تكون فيها البنوك هي المصدر الرئيسي لتمويل المؤسسات (فرنسا، ألمانيا، إسبانيا)، **والدول التي**

تكون فيها الأسواق المالية هي المصدر الرئيسي للتمويل (بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا)، ويمكن لطريقة التمويل أن تؤثر بشكل كبير في تحديد المستخدم الرئيسي للقوائم المالية والهدف منها، والعديد من المفاهيم والممارسات الأخرى.

4.3. النظام الجبائي

هناك بعض الدول تتميز بوجود ارتباط كبير بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الجبائي، مما يؤدي إلى وجود تأثير للتنظيم الجبائي في القياس المحاسبي أو العكس، ويمكن أن تكون القواعد المحاسبية هي نفسها القواعد الجبائية على غرار ألمانيا؛ وبعكس ذلك هناك دول أخرى تتميز بوجود انفصال كلي بين التنظيم المحاسبي والتنظيم الجبائي، حيث يتم إعداد القوائم المالية بالاعتماد على القواعد المحاسبية، ويتم إعداد التصريحات الجبائية بالاعتماد على القواعد الجبائية.

5.3. تنظيم مهنة المحاسبة

يتم تنظيم المحاسبة في بعض الدول من طرف الدولة من خلال التشريع، فالنظام المحاسبي هو عبارة عن قانون كباقي القوانين الأخرى، لذا فهو يكتسب صفة الإلزامية بطريقة آلية بمجرد صدوره؛ أما في الدول الأخرى فإن تنظيم المحاسبة يتم من طرف منظمات مهنية غير حكومية، تقوم بإصدار معايير أو آراء محاسبية، تكون في الغالب غير ملزمة، ويتم فرض تطبيقها من طرف هيئات أخرى.

4. أهم النماذج المحاسبية على المستوى الدولي

استنادا لعوامل وأسباب اختلاف الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي تم حصر وتقسيم مختلف دول العالم إلى مجموعات متجانسة، حيث تعبر كل مجموعة على نموذج محاسبي يتميز ببعض الخصائص المشتركة بين الدول، سواء فيما يخص خصائصها العامة، أو فيما يخص أنظمتها المحاسبية وكيفية إعدادها. وتوجد العديد من التصنيفات تستند إلى أسس مختلفة، لكن التصنيف الأكثر قبولا والأكثر تداولا هو الذي يصنف الممارسات المحاسبية في العالم إلى نموذجين متباينين، وذلك استنادا إلى العوامل السابقة، وهما: النموذج الأنجلوسكسوني، والنموذج الأوروبي القاري. وتوجد العديد من الاختلافات بينهما على مستوى المبادئ والممارسات المحاسبية، وعلى مستوى التنظيم المحاسبي، وذلك نتيجة للاختلافات الموجودة بين مجموعتي الدول فيما يخص: الثقافة، النظام القانوني، طرق تمويل المؤسسات، النظام الجبائي، و تنظيم مهنة المحاسبة.

1.4. النموذج الأنجلوسكسوني

يشمل بشكل عام الدول الناطقة بالإنجليزية، على غرار: بريطانيا، الولايات المتحدة الأمريكية، كندا، أستراليا، نيوزلندا، إلى جانب هولندا، وباقي دول منظمة الكومنولث، والتي تمتلك أنظمة قانونية عامة أو عرفية، مما جعل ممارساتها المحاسبية تتسم بالمرونة والديناميكية، وثقافتها المحاسبية موجهة من خلال التطبيق العملي، بالاعتماد على مبادئ المحاسبة المقبولة عموما؛ فتنظيم المحاسبة لا يتم من طرف الدولة، وإنما يتم من طرف المنظمات المهنية، التي تتولى إصدار المعايير المحاسبية. يرتكز الاهتمام في الدول التي تندرج ضمن هذا النموذج على المجمعات في ظل الأسواق المالية، باعتبارها

مصدرا رئيسيا للتمويل، حيث تتميز المؤسسات بكبر الحجم والعالمية، وتوجهها الكبير نحو الأسواق المالية للحصول على الأموال، لذا يعتبر المستثمر هو المستخدم الرئيسي للقوائم المالية، وتعتبر المحاسبة أداة اتصال بالدرجة الأولى، من أجل توصيل المعلومات للمستثمرين في السوق المالي؛ كما أن ممارساتها المحاسبية تعتبر اندفاعية، لا تعتمد على التحفظ بشكل كبير. وإلى جانب ذلك، تتميز الممارسة المحاسبية في هذه الدول بانفصالها الكبير عن الجباية، فالقوائم المالية تتحدد من خلال الطرق والقواعد المحاسبية، بينما تنتج التقارير للأغراض الضريبية عن تطبيق القواعد الجبائية.

2.4. النموذج الفاري الأوروبي

يضم معظم الدول الأوروبية على غرار: فرنسا، ألمانيا، بلجيكا إسبانيا، البرتغال... إلخ، باستثناء بريطانيا وهولندا، كما يضم اليابان، ومعظم الدول الناطقة بالفرنسية؛ وتمتلك هذه الفئة من الدول أنظمة قانونية مكتوبة، مما جعل ممارساتها المحاسبية تتسم بالصرامة والتحديد الدقيق للقواعد التي يجب تطبيقها. أما الثقافة المحاسبية فيها فهي موجهة من طرف الدولة، وتتأثر كثيرا بتوجهاتها، فالممارسات المحاسبية مصدرها التنظيم أو التشريع، حيث يتم تقنين العمل والطرق المحاسبية في شكل قواعد محددة (قانون أو مخطط محاسبي)، وينحصر دور المنظمات والهيئات المهنية في توضيح ونشر القواعد والطرق أو التقنيات الجديدة للمحاسبة والعرض والرقابة (Derbel & Tekari, 2010, p. 8-9).

يرتكز الاهتمام في الدول التي تندرج ضمن هذا النموذج على المؤسسات الصناعية والتجارية، وعلى القطاع البنكي باعتباره مصدرا رئيسيا للتمويل، لذا يعتبر المقرض والدولة من المستخدمين الرئيسيين للقوائم المالية، مما جعل الممارسات المحاسبية تعتمد على التحفظ بشكل كبير. ينظر للمحاسبة هنا باعتبارها أداة إثبات قانونية بالدرجة الأولى، وأداة للتسيير من أجل مساعدة الإدارة في اتخاذ القرارات؛ كما تتجه لخدمة الأهداف القومية، والمساهمة في التخطيط للسياسات الاقتصادية والاجتماعية للدولة، من خلال دورها في قياس مؤشرات الاقتصاد الكلي. وإلى جانب ذلك، تتميز الممارسة المحاسبية في هذه الدول بارتباطها الكبير بالجباية، حيث تعتمد مصالح الضرائب على القوائم المالية في تحديد الالتزامات الجبائية للمؤسسات، لذا هناك تأثير للقواعد الجبائية في العمل المحاسبي والقوائم المالية.

III. التوافق المحاسبي الدولي

تعتبر المحاسبة لغة الأعمال، حيث تسمح بترجمة المعاملات الاقتصادية والأحداث والظروف الأخرى للمؤسسات، من أجل إعداد وعرض قوائم مالية تلخص مركزها المالي وأدائها والتغيرات فيهما، وتوفير إفصاحات تشرح تلك الجوانب، بما يتيح للمستخدمين الحصول على المعلومات الضرورية لاتخاذ القرارات. لكن النشاط الاقتصادي عرف عدة تغيرات جذرية منذ مطلع القرن العشرين، في اتجاه متزايد نحو التدويل وتحرير التجارة وعولمة الأسواق المالية، وهو ما أثر بشكل كبير في هيكل المؤسسات وأنشطتها، مما استدعى تطورات على الصعيد المحاسبي، من خلال معالجة الاختلافات المحاسبية الموجودة بين الدول، فيما يخص المبادئ والممارسات المحاسبية، من أجل الاستجابة للتحولات الاقتصادية، وإيجاد حلول للمشاكل المحاسبية الناتجة عنها.

يطلق على محاولات تضييق فجوة الاختلافات بين المفاهيم والممارسات المحاسبية على المستوى الدولي بـ"التوافق (أو التقارب) المحاسبي الدولي"، ويعرف أيضا بمصطلحات أخرى على غرار "التنميط المحاسبي الدولي"، "التوحيد المحاسبي الدولي"، لكن هناك اختلاف بين هذه المصطلحات، فهي تعبر عن مراحل مختلفة من التوافق المحاسبي الدولي.

1. جذور التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي

ترجع محاولات البحث عن التوافق المحاسبي الدولي إلى بدايات القرن العشرين، وذلك عند عقد المؤتمر الدولي الأول للمحاسبين عام 1904 في "سانت لويس" بولاية ميسوري الأمريكية، ودار البحث حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول. ليتم عقد المؤتمر الثاني عام 1926 بمدينة "أمستردام" الهولندية، وذلك بحضور مندوبين من أوروبا وأمريكا وكندا وأمريكا اللاتينية؛ وعقد المؤتمر الثالث في "نيويورك" عام 1929، حيث تم التركيز على ثلاث مباحث رئيسية، وهي: "الاهتلاك والمستثمر"، "الاهتلاك وإعادة التقييم"، و"السنة التجارية أو الطبيعية" (القاضي وحمدان، 2012، ص. 123-126).

أصبح هذا المؤتمر فيما بعد تقليدا، يتم تنظيمه كل خمس سنوات تقريبا من طرف الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) في مدن مختلفة من العالم، وأصبح يعرف بـ "المؤتمر العالمي للمحاسبين" (WCOA: World Congress of Accountants)، ومنذ عام 2002 أصبح يعقد كل أربع سنوات، وتم عقد المؤتمر التاسع عشر عام 2014، بمدينة "روما" الإيطالية، وتم عقد المؤتمر العشرين بمدينة "سيدني" الأسترالية، بدء من 5 إلى غاية 8 نوفمبر 2018، بمشاركة ما يزيد عن 6000 مندوب من 130 دولة، وذلك من أجل مناقشة سبع مواضيع رئيسية (https://wcoa2018.sydeny, 18/02/2018).

كانت هذه المؤتمرات نتيجة للضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية، والمنظمات والهيئات الدولية، والجمعيات والأجهزة الحكومية في عدة دول، وقد أسفرت عن تشكيل عدة منظمات لوضع المعايير المحاسبية على المستوى الدولي، وتهيئة المناخ لتطبيقها، بدء بهيئة معايير المحاسبة الدولية (IASC) عام 1973، ثم الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) عام 1977.

2. مفهوم التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي

يعبر التوافق المحاسبي الدولي عن الاحتكام لمعايير محاسبية تحظى بالقبول على المستوى الدولي، بما يحقق الانسجام في الممارسات المحاسبية بين الدول، وتجانسها بين الشركات على المستويين المحلي والدولي (عبد القادر، 2013، ص. 40)؛ كما يشير إلى الجهود العالمية والإقليمية الرامية إلى تلاشي الفوارق بين نظم ومعايير المحاسبة (عبد القادر، 2013، ص. 41). ويرجع ذلك إلى المشاكل العديدة التي واجهت الشركات الباحثة عن الأموال خارج أسواقها المحلية، وكذلك المستثمرين الراغبين في تنويع استثماراتهم عالميا، والتي ترجع أساسا إلى الاختلافات المحاسبية بين الدول، وتجاوبا مع ذلك زادت محاولات التوافق المحاسبي خلال تسعينيات القرن العشرين (صلاح، 2008، ص. 67).

يعبر التوافق المحاسبي الدولي (Harmonisation) عن محاولات تخفيض الفروق أو الاختلافات بين الأنظمة المحاسبية الوطنية، ويختلف عن التوحيد المحاسبي الدولي (Standardisation) الذي

يفرض توحيد كلي للطرق والقواعد والإجراءات المحاسبية؛ ويعتبر التوافق المحاسبي الدولي بمثابة مسار موجه لزيادة انسجام التطبيقات المحاسبية، وذلك من خلال الحد من مستوى اختلافها، بعكس التوحيد المحاسبي الدولي، الذي يعد بمثابة مسار تفرض من خلاله مجموعة صارمة من القواعد. غير أن الهدف الأساسي لتوافق وتناسق الممارسات المحاسبية لن يتحقق بتوحيد كلي للمعايير المحاسبية المطبقة على المستوى الدولي، لأن ذلك هدف صعب المنال لأسباب مختلفة، وإنما يتحقق عن طريق توفير خاصية القابلية للمقارنة في القوائم المالية، وعليه فإن أي جهد لتحقيق التوافق بين المعايير المحاسبية يجب أن ينصب على حصر وتحليل العوامل والمتغيرات التي قد تساهم في تقليص أوجه الاختلاف الجوهرية بين معايير المحاسبة المحلية لمختلف الدول (صلاح، 2008، ص. 69).

التوافق المحاسبي الدولي هو الجهود المبذولة للحد من الاختلافات الرئيسية بين معايير المحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة الوطنية لإعداد تقارير مالية عالية الجودة، والهدف هو الوصول إلى مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية لتعزيز الانسجام، قابلية المقارنة وملاءمة القوائم المالية (أنظر: جودي، 2013، ص. 54). والتوافق لا يعني التماثل والتطابق، نظرا للاختلافات الموجودة بين الدول فيما يخص البيئات الاقتصادية، النظم القانونية، الخصائص الثقافية، الهياكل التنظيمية، مستخدمي المعلومات المحاسبية وتكوين المحاسبين؛ ودون الأخذ بعين الاعتبار لبعض القيود مثل الخصائص الوطنية، حالة تطور المحاسبة والتدقيق أو المميزات البيئية لن يتم تحقيق تقارب حقيقي، لأن التوافق لا يعني الحركة في اتجاه واحد أو سيطرة نموذج محاسبي معين، مع قبول هامش معين من الاختلافات في هذه العملية.

يرجع البحث عن التوافق المحاسبي الدولي إلى التطورات التي عرفها النشاط الاقتصادي، والاتجاه المتزايد نحو تدويل المعاملات والشركات، وعولمة أسواق رأس المال وتحرير حركة الأموال والاستثمارات عبر الحدود، ويهدف التوافق المحاسبي الدولي إلى تحقيق عدة أهداف، أبرزها:

- زيادة قابلية المقارنة بين القوائم المالية للمؤسسات في مختلف البيئات الاقتصادية.
- تسهيل حركة الشركات الدولية عبر مختلف الحدود، من خلال تسهيل عمليات تجميع وتوحيد ودمج القوائم المالية للشركات الأم والشركات الأجنبية التابعة، عن طريق تحقيق التوافق بين المبادئ والممارسات المحاسبية في مختلف الدول.
- تسهيل المحاسبة عن المشاريع التي تقوم المؤسسات بإنجازها في دول أجنبية.
- تسهيل ولوج المؤسسات للتمويل الدولي من الأسواق المالية، حيث ينتج عن تحقيق التوافق المحاسبي الدولي إلغاء المتطلبات المتعلقة بإعداد قوائم مالية وفق المرجعية التي تفرضها هيئات تنظيم الأسواق المالية، والتي غالبا ما تكون المرجعية المحاسبية للدولة التي يتواجد فيها السوق المالي، وبالتالي فإن إعداد مجموعة واحدة من القوائم المالية يسمح بتلبية مختلف المتطلبات.
- تشجيع حركة رؤوس الأموال والاستثمارات بين الدول، من خلال توفير قوائم مالية ملائمة وموثوقة للمستثمرين والمقرضين، تكون قابلة للفهم وفق أسس موحدة.
- مواكبة حركة العولمة التي يشهدها النشاط الاقتصادي والقطاع المالي.
- مساعدة الدول النامية على تطوير ممارساتها المحاسبية.

3. أشكال التوافق (التقارب) المحاسبي الدولي

يستخدم (الشيرازي، 1991، ص. 136-144) مصطلح التوحيد المحاسبي للتعبير عن التوافق المحاسبي، ويميز بين مفهومين للتوحيد المحاسبي:

1.3. التوحيد المحاسبي المقيد

هو مفهوم يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجات المحاسبية الواجب إتباعها، أي أنه طبقا لهذا المفهوم تختلف المعالجات المحاسبية مع أي اختلاف جوهري في ظروف الحال. وينطبق هذا النوع من التوحيد على المعاملات والأحداث المركبة التي تختلف آثارها ونتائجها الاقتصادية باختلاف الظروف المحيطة، وبالتالي تستوجب معالجات محاسبية بديلة، فعند معالجة هذا النوع من المعاملات والأحداث يتعين على المحاسب دراسة ظروف الحال حتى يمكن تحديد المعالجة المحاسبية الملائمة، ومن أمثلتها: اهتلاك الأصول غير الجارية، أنشطة البحث والتطوير، الاستثمار في الأوراق المالية، عقود الإيجار التمويلي... إلخ.

2.3. التوحيد المحاسبي المطلق

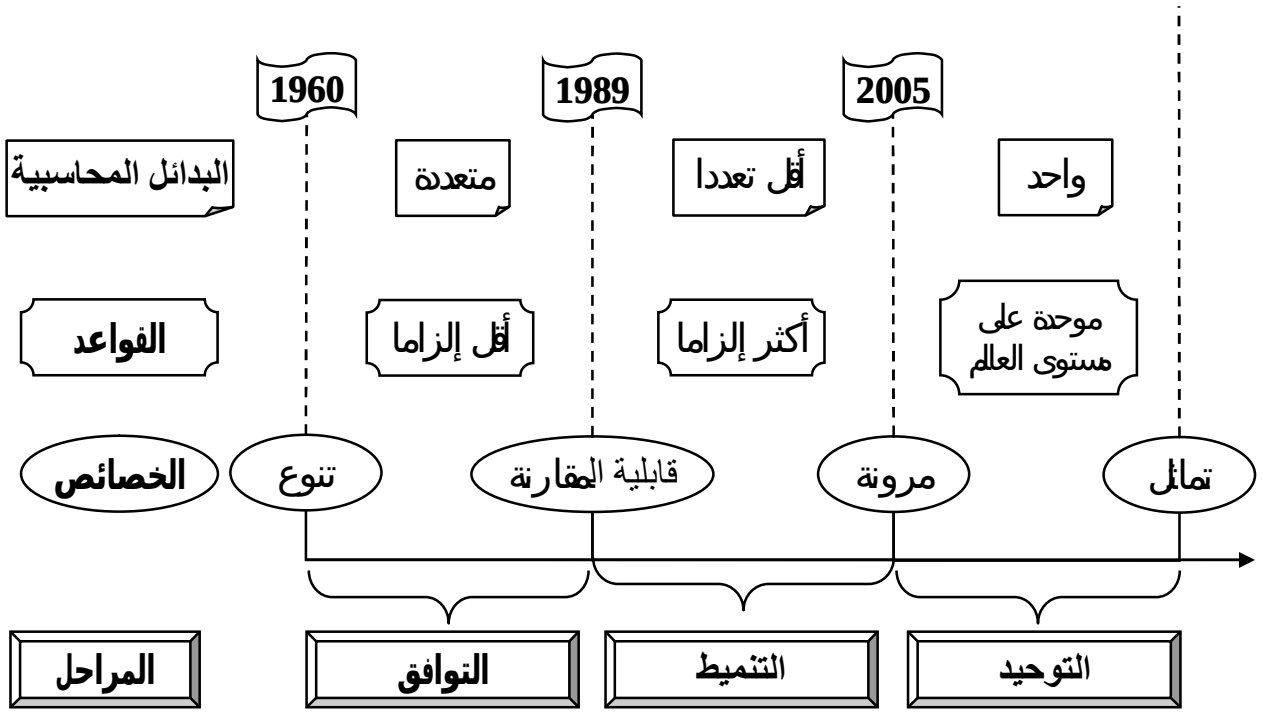
هو مفهوم لا يأخذ في الاعتبار اختلاف ظروف الحال عند توصيف المعالجات المحاسبية المقررة بصورة مطلقة، وبغض النظر عن أي اختلافات، حتى ولو كانت جوهرية في ظروف الحال. وينطبق هذا النوع من التوحيد على المعاملات والأحداث البسيطة، وهي تلك التي لا يترتب عنها آثار أو نتائج اقتصادية مختلفة أو متعددة حسب اختلاف الظروف والأوضاع المحيطة، أو أن هذا الاختلاف ليس له أهمية نسبية تذكر، وبالتالي يمكن تجاهله كعمليات البيع والشراء، التسديد النقدي، التحصيل النقدي، الاقتراض، تسديد القروض والفوائد؛ ويتميز التوحيد المطلق بالسلطة، فالتطبيق يكون مباشرا ولا يحتاج إلى اجتهاد أو تفسير سواء من قبل المحاسب أو من قبل الإدارة.

لا يختلف تصنيف (Barbu, 2004) كثيرا عن التصنيف السابق لأشكال التوافق المحاسبي الدولي حيث يميز بين ثلاث مفاهيم للتوافق المحاسبي الدولي، تعبر عن مختلف المراحل التي مرت بها عملية التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي:

- **التوافق المحاسبي الدولي (Harmonisation) (1960 - 1989):** يهدف التوافق المحاسبي إلى خفض التنوع في الممارسات المحاسبية وجعلها أكثر قابلية للمقارنة، وهناك من يرى أنه يعبر عن البحث عن تجانس وجهات النظر وتجنب أي اختلاف مفاهيمي، ويمكن النظر للتوافق باعتباره المرحلة الأولى لعملية وضع المعايير المحاسبية الدولية.
- **التنميط المحاسبي الدولي (Normalisation) (1990 - 2005):** التنميط كمرحلة لإعداد المعايير المحاسبية يقع بين التوافق والتوحيد، ويتميز بوجود قواعد محاسبية أقل تشددا وأقل إلزاما، مقارنة بالتوحيد المحاسبي، مع وجود عدة بدائل.
- **التوحيد المحاسبي الدولي (Standardisation) (بعد 2005):** يسمح ببلوغ توحيد كلي من خلال وضع قاعدة محاسبية واحدة لكل معاملة وتعميم تطبيقها، أي عدم وجود بدائل محاسبية. كما يعبر التوحيد المحاسبي الدولي عن توحيد مختلف مستويات المحاسبة على المستوى الدولي، بدء بالمبادئ

والمفاهيم، ثم المعايير والسياسات المحاسبية، وصولا إلى **الإجراءات** المحاسبية، ويؤدي ذلك إلى **الثبات** في التبويب والمصطلحات وكذا الثبات في القياس (**عبد القادر**، 2013، ص. 42).

الشكل (4): أشكال ومراحل التوافق المحاسبي الدولي.



Source: Barbu, 2004, p. 4.

يرى (Barbu, 2004, p. 4) بأنه يمكن التمييز بين مرحلتين للتوافق المحاسبي ضمن مسار تحسين النظرية والممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، حيث جاء في البداية التوافق المحاسبي، ثم التوحيد المحاسبي الذي يعتبر الهدف النهائي، أما التنميط المحاسبي فيعتبر مرحلة انتقالية بينهما.

يمكن القول أن الاختلافات بين المفاهيم الثلاثة للتوافق المحاسبي الدولي يرجع إلى اختلاف المستويات المحاسبية التي يشملها التوحيد، ففي ظل **مرحلة التوافق المحاسبي الدولي** انحصر التوحيد على الأهداف والمفاهيم والخصائص والمبادئ، مع وجود محاولات لإصدار معايير تتضمن عدة بدائل محاسبية؛ وفي ظل **مرحلة التنميط المحاسبي الدولي** فإن التوحيد المحاسبي امتد ليشمل المعايير المحاسبية، من خلال تقليص البدائل المتاحة إلى أدنى ما يمكن، لكن ذلك لا يعني توحيد السياسات المحاسبية بشكل كلي، وإنما توحيد أغلب جوانبها؛ أما في ظل **مرحلة التوحيد المحاسبي الدولي، فإن** عملية التوحيد المحاسبي تمس جميع مستويات المحاسبة بدء بالأهداف والمفاهيم مرورا بالمعايير وصولا إلى الممارسة، مما يعني أن التوحيد يمس أيضا إجراءات التطبيق العملي، وهو ما يعتبر من الأمور التي يصعب تحقيقها في الواقع.

المحور الثاني

هيئات التوحيد المحاسبي

Standardization Accounting Committees

I. أهم هيئات التوحيد المحاسبي على المستوى الوطني والإقليمي

1. تجربة التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

تعتبر التجربة الأمريكية من التجارب الرائدة في مجال التنظيم المحاسبي، كما أنها من أولى التجارب في العالم؛ فرغم أن الممارسة المحاسبية الأمريكية كانت تتميز بالحرية في بدايات القرن العشرين، إلا أن الأمر تغير بعد الدور الذي لعبته المحاسبة في أزمة 1929، لذا تم بذل جهود كبيرة من طرف الحكومة الأمريكية لتحسين الممارسة المحاسبية، من خلال إنشاء هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC) عام 1934، والتي أوكلت مهمة تنظيم السياسات المحاسبية الوطنية للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA)، مع إلزام المؤسسات المدرجة في السوق المالي بتطبيق إصدارات المعهد.

1.1. هيئات التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

هناك ثلاث هيئات فاعلة في مجال التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، وهي:

1.1.1. هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC: Securities and Exchange Commission)

هي هيئة حكومية تتولى تنظيم ومراقبة عمليات السوق المالي الأمريكي، أنشئت عام 1934 عقب أزمة 1929، ومن أهم الأمور التي تشرف عليها، تحديد شروط الإدراج، والقوائم المالية التي يجب على المؤسسات إعدادها وكيفية إعدادها، سواء عند الإدراج أو بعد ذلك، لذا أصبح لها نفوذ كبير في مجال الممارسات المحاسبية ونماذج القوائم المالية التي يجب أن تلتزم بها المؤسسات، وبالتالي أرست قواعد لوضع المبادئ والإجراءات التي تحظى بالقبول العام، من خلال تكليف المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بهذه المهمة، وإلزام المؤسسات المدرجة في السوق المالي بتطبيق مختلف إصداراته.

2.1.1. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين

(AICPA: American Institute of Certified Public Accountants)

تم إنشاء المعهد عام 1887 تحت اسم الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين، ومنذ عام 1917 أصبح يعرف باسمه الحالي، وهو ليس هيئة لإصدار المعايير المحاسبية، وإنما هو هيئة مهنية تجمع المحاسبين والمراجعين، يقوم بنشر آراء حول بعض المشاكل المحاسبية، لكنه يعتبر المشرف الأول على عملية التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية، لأن مختلف اللجان التي تولت مهمة إصدار الآراء أو المبادئ أو المعايير المحاسبية كانت تابعة له، وهو من يقوم بتعيينها ويشرف عليها.

3.1.1. مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB: Financial Accounting Standards Board)

أنشئ مجلس معايير المحاسبة المالية عام 1973، وتتركز مهمته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة والتقرير المالي، لإرشاد وتوجيه معدي القوائم المالية والمراجعين ومستخدمي المعلومات المحاسبية؛ ورغم سيطرة المجلس على عملية إصدار المعايير، إلا أن مختلف الأطراف المهتمة تعمل دائما على التأثير في تلك العملية، من خلال المشاركة في صياغتها أو الضغط على واضعيها، سواء عند إعدادها لأول مرة أو عند تعديلها، وذلك من خلال مختلف المؤسسات الفاعلة.

2.1. تطور التوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية

مر تنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية بثلاث مراحل أساسية:

1.2.1. مرحلة مساهمات الإدارة

سادت هذه المرحلة قبل عام 1933، وتميزت بغياب أي شكل لتنظيم الممارسة المحاسبية، حيث كانت المؤسسات حرة في تطوير حلول للمشاكل المحاسبية، استنادا إلى الأعراف المحاسبية السائدة، التي تطورت بفعل الكتابات الأكاديمية وممارسات الصناعة، وبمساعدة الخبراء الداخليين، أو اللجوء إلى الخبراء الخارجيين؛ لكن ذلك لم يمنع من وجود منظمة تعتبر من أولى الهيئات المحاسبية في العالم، وهي الجمعية الأمريكية للمحاسبين القانونين (American Association of Public Accountants)، والتي أنشئت عام 1887، وأصبحت تعرف منذ عام 1917 بالمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين.

2.2.1. مرحلة تطور المبادئ المحاسبية

سادت هذه المرحلة بين 1933 و1973، وتميزت بسيطرة الآراء والمبادئ المحاسبية الصادرة عن المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، بعد أن أوكلت له هيئة بورصة الأوراق المالية (SEC) مهمة تنظيم الممارسات المحاسبية للمؤسسات؛ حيث أنشأ لجنة بهدف إقرار مبادئ محاسبية، ويمثل بيان اللجنة عام 1934 أول وثيقة لهذا الغرض، وفي عام 1936 اعتمد المعهد لأول مرة مصطلح "مبادئ محاسبية مقبولة" (Accepted Accounting Principles). أنشأ المعهد عام 1938 "لجنة الإجراءات المحاسبية" (CPA: Committee on Accounting Procedures) للعمل مع هيئة بورصة الأوراق المالية من أجل تضييق مجالات الاختلاف في القوائم المالية، من خلال إصدار نشرات محاسبية عرفت باسم نشرات البحوث المحاسبية (ARB: Accounting Research Bulletin)، غير أنها لم تتضمن أي ممارسات أو مبادئ محاسبية إجبارية، وإنما استمدت سلطتها من القبول العام.

عام 1959، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين بحل لجنة الإجراءات المحاسبية، نتيجة لفشلها في حل المشاكل المحاسبية لعدة أسباب، وبدلا من ذلك تم إنشاء مجلس المبادئ المحاسبية (APB: Accounting principles Board)، وقد قام هذا الأخير بعدة محاولات لتحديد الممارسات المحاسبية المقبولة وتضييق مجالات الاختلاف، من خلال إصدار مجموعة من الآراء أطلق عليها (APB Opinions)، حيث قام المجلس بإصدار 31 رأيا خلال 14 عاما من وجوده.

3.2.1. مرحلة إصدار المعايير المحاسبية

سادت هذه المرحلة بدء من 1973، فبعد فشل المحاولات السابقة، قام المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين عام 1971 بتشكيل لجنتين، عرفت الأولى بلجنة (Trublood)، وكلفت بتحديد أهداف القوائم المالية، ونشرت تقريرها عام 1973، وعرفت اللجنة الثانية بلجنة (Wheat Committee)، وأوكلت لها مهمة دراسة آليات التنظيم المحاسبي، وقدمت توصياتها للمعهد عام 1972، والذي قام باعتماد تلك التوصيات، من خلال حل مجلس المبادئ المحاسبية وإنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB).

تميزت هذه المرحلة بسيطرة المعايير الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية، في شكل بيانات لمعايير المحاسبة المالية (SFAS: Statement of Financial Accounting Standards)، والتي سمحت بحل العديد من المشاكل المحاسبية؛ كما أصدر المجلس الإطار المفاهيمي للمحاسبة المالية عام

1986، والذي بدأ تطويره عام 1978، من خلال مجموعة من الإصدارات أطلق عليها بيانات مفاهيم المحاسبة المالية (SFAC: Statement of Financial Accounting Concepts)؛ ومنذ عام 2002 دخل مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) في مشروع للتقارب مع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، من أجل تقليص الاختلافات الموجودة بين المعايير الصادرة عن الهيئتين.

2. تجربة التوحيد المحاسبي في المملكة المتحدة

تعتبر بريطانيا من الدول التي تندرج ضمن النموذج المحاسبي الأنجلوسكسوني، لذا فإن عملية التوحيد المحاسبي تشرف عليها هيئات مستقلة، ممثلة في:

1.2. مجلس التقرير المالي (FRC: Finanial Reporting Council)

مجلس التقرير المالي (FRC) هو هيئة خاصة، يتم تمويلها جزئيا من طرف الحكومة والقطاع الاقتصادي، ويتم تعيين مدير المجلس ونائبه من طرف وزير الدولة لشؤون الأعمال والابتكار والمهارات، أما باقي الأعضاء فيتم تعيينهم من طرف المجلس؛ ويلعب المجلس واللجان التابعة له أدوارا حاسمة في الرقابة وتطوير معايير حوكمة الشركات ومعايير المحاسبة، كما يعتبر مسؤولا عن تنظيم مهن المحاسبة والتدقيق وإدارة المخاطر. ويتولى إدارة المجلس أعضاء اللجنة التنفيذية، ويدعمها ثلاث لجان للحوكمة (لجنة التدقيق، لجنة التعيين ولجنة المكافآت)، ولجنتين للأعمال، لجنة القواعد والمعايير (Codes & Standards Committee)، التي تقدم المشورة للمجلس فيما يتعلق بالمدونات ووضع المعايير، ولجنة السلوك (Conduct Committee)، التي تقدم المشورة فيما يخص قواعد السلوك، من أجل تعزيز إبلاغ مؤسسي عالي الجودة، بما في ذلك مهام الرصد والرقابة والتحقيق والتأديب.

تم دعم لجنة القواعد والمعايير بثلاث مجالس، تتولى إصدار معايير وقواعد الممارسة المهنية التي تمثلها، وهي: مجلس تقارير الشركات (Corporate Reporting Council)، مجلس المخاطر (Actuarial Council)، ومجلس التدقيق والتأكيد (Audit and Assurance Council)؛ وتم دعم لجنة السلوك بثلاث لجان رقابية، وهي: لجنة إدارة القضايا (Case Management Committee)، لجنة مراجعة تقارير الشركات (Corporate Reporting Review Committee)، ولجنة مراجعة جودة التدقيق (Audit Quality Review Committee).

كانت عملية إصدار المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة تحت مسؤولية لجنة المعايير المحاسبية (ASC: Accounting Standards Committee)، التي كانت تصدر تصريحات أطلق عليها بيانات معايير الممارسة المحاسبية (SSAPs: Statements of Standard Accounting Practice)؛ واستمرت تلك اللجنة في العمل إلى غاية 1990، عندما تم حلها واستبدالها بمجلس المعايير المحاسبية (ASB: Accounting Standards Board)، الذي أصدر بدوره العديد من المعايير المحاسبية أطلق عليها معايير التقرير المالي (FRS: Financial Reporting Standards). منذ عام 2012، أصبح مجلس التقرير المالي (FRC) مسؤولا عن إصدار المعايير المحاسبية في المملكة المتحدة، بعد إلغاء مجلس معايير المحاسبة (ASB)، حيث قام مجلس التقرير المالي بتبني جميع معايير التقرير المالي (FRS)، إضافة إلى بيانات معايير الممارسة المحاسبية (SSAP) التي كانت سارية المفعول. في

الأخير، تجدر الإشارة إلى أن الممارسة المحاسبية في بريطانيا عرفت تحولا مهما منذ 2002، حيث أصبح بالإمكان تطبيق معايير التقرير المالي الدولية على القوائم المالية المنفردة والمجمعة للمؤسسات المدرجة في السوق المالي بدء من 2005/01/01، في إطار توجيهات الاتحاد الأوروبي.

2.2. مجلس تقارير الشركات (Corporate Reporting Council)

يعتبر مجلس تقارير الشركات (CRC) أكثر هياكل مجلس التقرير المالي (FRC) مساهمة في إصدار المعايير المحاسبية، ويتألف من الرئيس وأحد عشر عضوا، ويجب أن يكون نصف عدد الأعضاء ممارسين للمهنة، ويتم تعيينهم من خلال عملية مفتوحة تشرف عليها لجنة القواعد والمعايير (CSC)، استنادا للتوجيهات العامة للجنة التعيين. وتتمثل مهام مجلس تقارير الشركات في الآتي:

- توفير المدخلات الفكرية، سواء في مجال المحاسبة وإعداد التقارير المالية، وخطة عمل مجلس التقرير المالي، ويشمل ذلك توقع الآفاق والتشاور مع الممارسين أو المستخدمين؛
- متابعة وتقديم المشورة لمجلس التقرير المالي فيما يخص مشاريع القوانين والمعايير والتعديلات؛
- متابعة التطورات التي تشهدها القوانين والمعايير والأنظمة الدولية والتعليق عليها؛
- متابعة التطورات البحثية والمبادرات الأخرى، وإبلاغ مجلس التقرير المالي (FRC) عن المسائل المهمة التي تدخل ضمن اختصاصه، وتقديم المشورات بشأنها.

3.2. لجنة مراجعة تقارير الشركات (Corporate Reporting Review Committee)

تتألف لجنة مراجعة تقارير الشركات من رئيس، ونائب رئيس، وفريق مراجعة تقارير الشركات، الذي عينته لجنة السلوك، وتتحمل لجنة مراجعة تقارير الشركات مسؤولية اتخاذ جميع الخطوات المفوضة لها بموجب إجراءات عمل لجنة السلوك، من أجل مراجعة التقارير المالية، بما في ذلك: (أ) فتح التحقيق، (ب) تعيين فريق المراجعة، و(جـ) إذا كان ذلك مناسبا، إحالة أي مسألة إلى لجنة السلوك للنظر فيها، واتخاذ إجراءات في إطار الخطط التأديبية للمجلس.

3. تجربة التوحيد المحاسبي في فرنسا

في فرنسا، تم إعداد مخطط محاسبي مستوحى من الإطار المحاسبي الألماني عام 1942، من أجل توفير معلومات لمسيري المؤسسات والحكومة، بما يتيح توجيه الاقتصاد ومراقبة الأسعار، إلا أن تطبيقه لم يكن إجباريا بموجب القانون، لذا اقتصر على بعض المؤسسات؛ وبعد ذلك تم إنشاء "اللجنة توحيد المحاسبات" عام 1946، التي تم تحويلها فيما بعد إلى المجلس الوطني للمحاسبة (CNC)، وقد كلفت بإعداد أول مخطط محاسبي عام (PCG: Plan Comptable Générale)، والذي كان يرتكز على تحقيق الأهداف الاقتصادية العامة مع أهمية أقل للمحاسبة، كما يعتبر القانون الضريبي من أهم العوامل المؤثرة فيه. وقد تطورت المرجعية المحاسبية الفرنسية من المخطط المحاسبي العام إلى إصدار قانون محاسبي، لذا أصبح ذلك المخطط إجباري على المؤسسات، وعرف عدة تعديلات ليستجيب للتطورات الاقتصادية، ومن أبرزها تعديلات عام 1999، من أجل التقارب مع معايير المحاسبة الدولية.

عرفت الممارسة المحاسبة في فرنسا تطورا مهما منذ 2002، بعد قرار الاتحاد الأوروبي تبني معايير التقرير المالي الدولية، فمنذ 2005/01/01 أصبحت تطبق هذه المعايير بصفة إجبارية على

القوائم المالية المجمعة للمؤسسات المدرجة في السوق المالي، في حين تطبق تلك المعايير أو القواعد المحاسبية الفرنسية بالخيار على القوائم المالية المجمعة للمؤسسات غير المدرجة في السوق المالي، وتطبق القواعد المحاسبية الفرنسية المحددة في المخطط المحاسبي العام بصفة إجبارية على القوائم المالية المفردة للمؤسسات، سواء كانت مدرجة أو غير مدرجة في السوق المالي.

1.3. هيئة المعايير المحاسبية (ANC: Autorité des Normes Comptables)

تعتبر هيئة المعايير المحاسبية (ANC) المسؤول الأول عن التوحيد المحاسبي في فرنسا، حيث تم إنشاؤها عام 2009، في إطار الإصلاحات التي قامت بها فرنسا، استجابة للتطورات المحاسبية على المستوى الدولي والأوروبي، من أجل إعطاء وزن لفرنسا ضمن سياق هذه التحولات؛ وقد حلت الهيئة محل المجلس الوطني للمحاسبة (CNC: Conseil National de la Comptabilité)، الذي أنشئ عام 1957، ولجنة التنظيم المحاسبي (CRC: Comité de la réglementation Comptable)، التي أنشئت عام 1997. تتولى هيئة المعايير المحاسبية (ANC) مهمة إصدار، في شكل تنظيمات، للقواعد المحاسبية العامة والقطاعية التي يجب على المؤسسات تطبيقها، عند إعداد وعرض قوائمها المالية، وإصدار آراء حول مختلف القوانين والتنظيمات، وتقوم باقتراح دراسات وتوصيات؛ وتضم 16 عضوا يقومون بتبني الأنظمة المصادق عليها وزاريا، ويقومون بالإطلاع والمصادقة على برنامج عمل لجنتين مختصتين هما: لجنة المعايير الخاصة (Commission des Normes Privées)، ولجنة المعايير الدولية (Commission des Normes Internationales).

2.3. هيئة الأسواق المالية (AMF: Autorité des Marchés Financiers)

تم إنشاء هيئة الأسواق المالية (AMF) في فرنسا عام 2003، حيث حلت محل لجنة عمليات البورصة (COB: Commission des Opérations de Bourse)، وتقوم بالإشراف على الأسواق المالية، من خلال الأنظمة والتعليمات والتوصيات التي تصدرها، وتقوم بمراقبة مدى تطبيقها، وذلك بهدف حماية الاستثمارات في الأدوات المالية والتوظيفات في إطار اللجوء العلني للادخار، وضمان شفافية المعلومات وموثوقيتها للمستثمرين، والسير الحسن للأسواق المالية؛ وتلعب الهيئة دورا مهما في مجال التوحيد المحاسبي، باعتبارها أداة ضغط على المؤسسات المدرجة في السوق المالي لتطبيق مرجعية محاسبية معينة، استجابة لمتطلبات الإدراج.

3.3. الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (CNCC: Compagnie Nationale des Commissaires aux Comptes)

تم إنشاء الشركة عام 1969، وهي منظمة مهنية تحت وصاية وزارة العدل، وتسهر على ضمان الممارسة الجيدة للمهنة، والدفاع عن أعضائها، وتقوم بإصدار نشرات فصلية تتضمن حلولا محاسبية.

4.3. مصف الخبراء المحاسبين (OEC: Ordre des Experts-Comptables)

تم إنشاء المصف عام 1945، تحت وصاية وزارة الاقتصاد والمالية والموازنة، وتتمثل مهمته الأساسية في الاهتمام بأخلاقيات وآداب المهنة، ويقوم بإعداد توصيات في هذا الصدد.

4. تجربة التوحيد المحاسبي في أوروبا

قام الاتحاد الأوروبي منذ عام 2005 بتبني معايير التقرير المالي الدولية، التي أصبحت إجبارية عند إعداد القوائم المالية المجمعة للمؤسسات المدرجة في الأسواق المالية الأوروبية؛ ويتم تنظيم عملية تطبيق معايير التقرير المالي الدولية في الاتحاد الأوروبي من طرف المفوضية الأوروبية (EC: European Commission)، وتساهم في ذلك هيئتين رئيسيتين هما: المجموعة الاستشارية للتقرير المالي الأوروبي (EFRAG)، ولجنة التنظيم المحاسبي (ARC).

1.4. المجموعة الاستشارية للتقرير المالي الأوروبي

(EFRAG: European Financial Reporting Advisory Group)

المجموعة الاستشارية للتقرير المالي الأوروبي (EFRAG) هي هيئة خاصة أنشئت عام 2001، بتشجيع من المفوضية الأوروبية، وتضم في عضويتها عدة منظمات تمثل مختلف مجموعات المصالح، والمنظمات الوطنية التي لديها معرفة واهتمام بتطوير معايير التقرير المالي الدولية، وكيفية المساهمة في كفاءة أسواق رأس المال. تتمثل مهمة المجموعة في خدمة المصلحة العامة الأوروبية، من خلال الترويج للآراء الأوروبية في مجال إعداد التقارير المالية، وضمان أخذها بعين الاعتبار في عملية وضع معايير التقرير المالي الدولية، وفي المناقشات الدولية، باعتبارها عضوا عن المفوضية الأوروبية في المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF)، التابع لمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRSF). كما تقدم المجموعة أيضا المشورة إلى المفوضية الأوروبية حول مدى استيفاء معايير التقرير المالي الدولية، الصادرة حديثا أو المعدلة للشروط الواردة في لائحة معايير المحاسبة الدولية، من أجل إقرارها للاستخدام في الاتحاد الأوروبي، وفيما إذا كانت المصادقة عليها تخدم المصلحة العامة الأوروبية.

2.4. لجنة التنظيم المحاسبي (ARC: Accounting Regulatory Committee)

أنشئت لجنة التنظيم المحاسبي عام 2002 من طرف الاتحاد الأوروبي، وتضم في عضويتها ممثلين عن دول الاتحاد، وترأسها المفوضية الأوروبية؛ وتقوم بتقديم آراءها إلى المفوضية الأوروبية بشأن المقترحات المتعلقة بتبني معايير التقرير المالي الدولية، وذلك من خلال التصويت، حيث يمر اعتماد معايير التقرير المالي الدولية في الاتحاد الأوروبي بعدة مراحل، فبعد إصدار أي معيار من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB):

- تقوم المجموعة الاستشارية للتقرير المالي الأوروبي (EFRAG) بمشاورات مع أصحاب المصالح؛
- تقوم المجموعة الاستشارية بعدها بتقديم مشورة للمفوضية الأوروبية حول مدى استيفاء المعيار لشروط الموافقة، وتقوم بالتعاون مع المفوضية الأوروبية بإعداد دراسة حول الآثار الاقتصادية المحتملة لتطبيق المعيار في الاتحاد الأوروبي؛
- استنادا إلى تلك المشورة تقوم المفوضية الأوروبية بإعداد لائحة تنظيمية في شكل مقترح؛
- تقوم لجنة التنظيم المحاسبي (ARC) بالمصادقة على مقترح المفوضية، من خلال التصويت بالأغلبية من أجل إقرار المعيار المعني؛

- تعطى مهلة 3 أشهر للبرلمان الأوروبي ومجلس الاتحاد الأوروبي لمعارضة اعتماد المعيار من طرف المفوضية، وفي حالة موافقتهما، تقوم المفوضية الأوروبية باعتماد اللائحة التنظيمية، ويصبح معيار التقرير المالي الدولي المعني ساري المفعول في الاتحاد الأوروبي.

II. هيئات التوحيد المحاسبي على المستوى الدولي

تتولى مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Foundation) ومختلف اللجان الفرعية ومجموعات العمل المكونة لها مهمة توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك بعد أن حازت على اعتراف المنظمات المحاسبية والاقتصادية الدولية والإقليمية، ومختلف الأطراف الدولية المهتمة بالتوحيد المحاسبي الدولي، وحصلت على تأييد المنظمات المهنية الوطنية.

1. التعريف بمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية

هي منظمة خاصة، مستقلة، غير هادفة للربح، يوجد مقرها في لندن، وتعمل لخدمة الصالح العام، حيث تم وضع نظام الحوكمة للمؤسسة، والإجراءات المتبعة بهدف ضمان استقلالية عملية وضع المعايير عن المصالح الخاصة، مع التأكد من مساءلة أصحاب المصالح حول العالم. تتمثل رسالة المؤسسة في "تطوير معايير دولية للتقرير المالي تدخل مفاهيم الشفافية والمساءلة والفاعلية إلى الأسواق المالية في جميع أنحاء العالم، بما يخدم الصالح العام عن طريق تعزيز الثقة والنمو والاستقرار المالي على المدى الطويل في الاقتصاد العالمي"؛ ومن أجل ذلك تسعى المؤسسة إلى تطوير معايير محاسبية تسمح بـ:

- **إضفاء الشفافية:** من خلال زيادة قابلية المقارنة الدولية للمعلومات المالية وتحسين جودتها، مما يسمح للمستثمرين والمشاركين الآخرين في السوق باتخاذ قرارات اقتصادية سليمة.
- **تعزيز المساءلة:** من خلال تضييق فجوة المعلومات بين عارضي الأموال وطالبيها، لذا يجب أن توفر المعايير المحاسبية المعلومات اللازمة لمساءلة الإدارة؛ ولكونها مصدرا للمعلومات القابلة للمقارنة عالميا، فإن معايير التقرير المالي الدولية تعد أيضا ذات أهمية كبيرة للجهات الرقابية حول العالم.
- **المساهمة في الكفاءة الاقتصادية:** من خلال مساعدة المستثمرين في التعرف على الفرص والمخاطر حول العالم، وبذلك فهي تساهم في تحسين تخصيص الأموال للأعمال التجارية، كما أن استخدام لغة محاسبية واحدة وموثوقة يؤدي إلى خفض تكلفة رأس المال وتقليل تكاليف إعداد القوائم المالية الدولية.

منذ نشأتها، لم تمتلك المؤسسة أي سلطة لفرض تطبيق معاييرها، لكنها تعتمد على دعم الهيئات المهنية المكونة لها في نشرها وتطبيقها، كما تعتمد على القبول والدعم المتزايد الذي تحظى به مع مرور الوقت من طرف الهيئات والأطراف الفاعلة على المستوى الدولي، حيث أصبحت تحظى بدعم منظمات داخل الإطار الرقابي الدولي، على غرار لجنة بازل، مجلس الاستقرار المالي (FSB)، مجموعة العشرين، صندوق النقد الدولي والمنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، البنك الدولي والاتحاد الأوروبي. ونتيجة لذلك، فقد تمكنت من تنويع مصادر تمويلها التي تتوزع كالآتي: 20% دخل ذاتي، 25% مساهمات من شركات المحاسبة، 55% مساهمات جهات الاختصاص.

2. التطور التاريخي لمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية

يرجع تاريخ مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية إلى بدايات سبعينيات القرن العشرين، ففي عام 1972، تم تأسيس لجنة لتنسيق المحاسبة بمدينة سيدني الأسترالية، بهدف تركيز الجهود نحو تطوير مهنة المحاسبة مع إنشاء معايير دولية؛ لكن البداية الفعلية كانت بمجرد إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC: International Accounting Standards Committee) في 29 جوان 1973، بمدينة لندن، والتي تعتبر مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية امتدادا لها. ضم الاجتماع التأسيسي للجنة ممثلين عن الهيئات المحاسبية الرائدة في: أستراليا، المكسيك، هولندا، إنجلترا، إيرلندا، كندا، فرنسا، ألمانيا الغربية، اليابان والولايات المتحدة الأمريكية؛ وكان الهدف منها هو تطوير ونشر معايير محاسبية؛ وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها عدة تطورات، يمكن تلخيص أهم معالمها في الآتي:

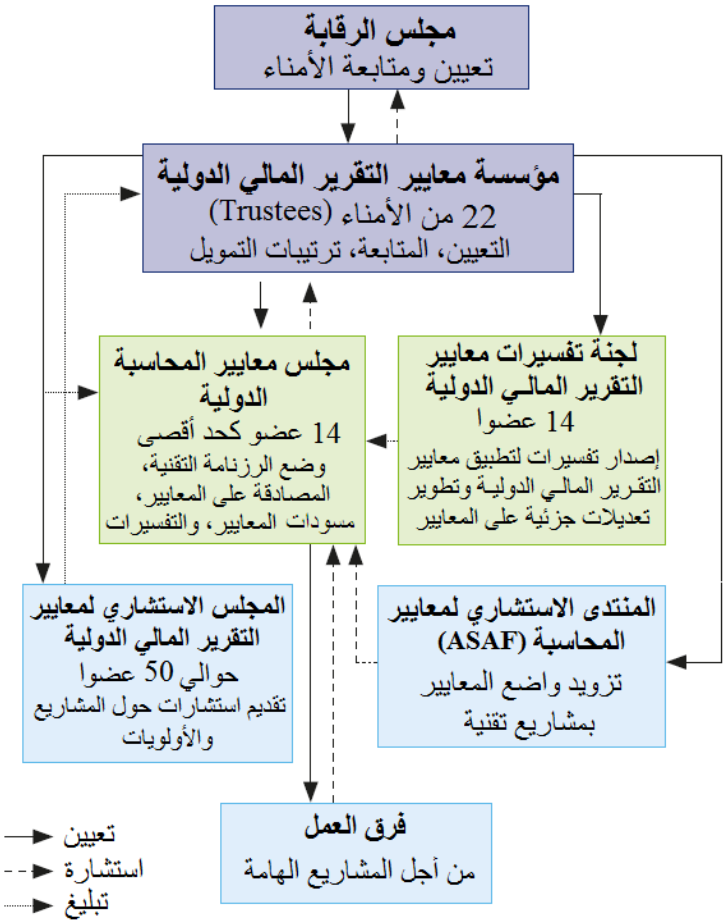
- **من 1973 إلى 1988:** توجيه الجهود نحو تقليص فجوة الخلاف بين الممارسات المحلية، وزيادة التنسيق بين الأعضاء، بإدراج عدة بدائل في كل معيار تأخذ بعين الاعتبار مختلف وجهات النظر.
- **1989:** إصدار إطار إعداد وعرض القوائم المالية من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية.
- **من 1990 إلى 1993:** محاولة خفض البدائل المتاحة في كل معيار، من خلال مشروع قابلية المقارنة، وجاء ذلك بعد نشر عشر معايير تم مراجعتها عام 1993.
- **1995:** بعد قرار الدول السبع الكبرى، تم إعداد مخطط لمجموعة من المعايير، بالاتفاق مع المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)، تقوم هذه الأخيرة بموجبه بفرض توصيات تلك المعايير على المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، من خلال هيئات الأوراق المالية الوطنية المكونة لها.
- **1999:** تعديل تركيبة ومسؤولية مجلس إعداد المعايير، وتعديل إجراءات تعيين الأعضاء، وإنشاء لجنة جديدة، تضم الأمناء أو الإداريين (Trustees) لتسيير اللجنة.
- **2000:** المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) توصي مختلف الهيئات المحاسبية الوطنية، وكذا الشركات العالمية المسجلة في مختلف بورصات العالم قبول نشر قوائمها المالية وفق معايير المحاسبة الدولية، وذلك في إطار برنامج المخطط الكامل للمعايير المحاسبية.
- **2001:** نقطة تحول في تركيبة اللجنة، التي أصبحت تعرف بمؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)، وتم تقسيمها إلى ثلاث لجان فرعية رئيسية وهي: مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB: International Accounting Standards Board)، لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC: International Financial Reporting Interpretations Committee)، والمجلس الاستشاري للمعايير (SAC: Standards Advisory Consil)؛ كما أصبحت المعايير الصادرة عن اللجنة تعرف بمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS) بدلا من معايير المحاسبة الدولية (IAS).
- **2002:** اتفاق بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) للعمل على التقارب بين المعايير المحاسبية الصادرة عن الهيئتين وتحسينها؛ كما قام الاتحاد الأوروبي بتبني قانون يفرض على المؤسسات المدرجة في الأسواق المالية، بما فيها البنوك وشركات التأمين، ضرورة إعداد قوائمها المالية المجمعة استنادا لمعايير التقرير المالي الدولية بدء من 2005.

- **2003:** إصدار أول معيار دولي للتقرير المالي (IFRS 1).
- **2005:** تحول 7000 شركة في 25 بلدا أوروبيا إلى تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، كما تم تبني هذه المعايير في كل من: أستراليا، هونغ كونغ، نيوزلندا، جنوب أفريقيا، وبعض الدول الأخرى.
- **2009:** إنشاء مجلس الرقابة (Monitoring Board)، وإصدار معايير التقرير المالي الدولية في المؤسسات الصغيرة والمتوسطة، كما حظي مجلس معايير المحاسبة الدولية بدعم مجموعة العشرين.
- **2013:** إنشاء المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF).
- **2017:** المملكة العربية السعودية تفرض استخدام معايير التقرير المالي الدولية، هذه الأخيرة أصبحت مفروضة أو مسموح بتطبيقها في 138 من أصل 150 دولة عضو في (IFRS Foundation).

3. هيكل مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية

حدثت عدة تغييرات على الهيكل التنظيمي للمؤسسة منذ إنشائها، ويضم الهيكل الحالي مجلس مستقل لوضع المعايير، ولجنة مستقلة للتفسيرات، وهيئتين استشاريتين مستقلتين، ويتولى إدارة المؤسسة مجلس مكون من مجموعة من الأمناء، يقومون بمختلف مهام الحوكمة والإشراف، ويخضعون للمساءلة العامة التي يسهر عليها مجلس الرقابة [أنظر الشكل (5)].

الشكل (5): هيكل مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية.



Source: Deloitte, 2017, p. 12.

1.3. مجلس الرقابة

تم إنشاء مجلس الرقابة عام 2009 بهدف توفير اتصال رسمي بين الأمناء والسلطات العمومية، وذلك من أجل تحقيق المساءلة العامة لمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Foundation)؛ وتتمثل المهام الأساسية لمجلس الرقابة في المصادقة على تعيين أو إعادة تعيين الأمناء، والتأكد من أنهم يقومون بمهامهم وفق ما هو محدد في النظام الأساسي لمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية؛ ويجتمع مجلس الرقابة بالأمناء مرة كل عام على الأقل. يضم في عضويته ممثل عن كل هيئة من هيئات الأوراق المالية في: الولايات المتحدة الأمريكية، الاتحاد الأوروبي، اليابان، الأرجنتين، البرازيل، كوريا الجنوبية والصين، إضافة إلى عضو ملاحظ واحد وهو ممثل لجنة بازل؛ ويترأس مجلس الرقابة ممثل المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO).

2.3. الأمناء (Trustees)

يشرف الأمناء على جميع عمليات مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Foundation)، ومجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛ وتشمل مسؤولياتهم تعيين أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، والمجلس الاستشاري لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS Advisory Council)، ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Interpretations Committee)؛ ومتابعة والإشراف على فاعلية مجلس معايير المحاسبة الدولية، والتزامه بأسلوب عمله وبالإجراءات الاستشارية، ووضع وتنفيذ ترتيبات التمويل المناسبة، واعتماد موازنة مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية.

الأمناء هم أفراد يمثلون الأطراف المهتمة بوضع المعايير، بما فيها مراجعو الحسابات، معدو ومستخدمو القوائم المالية، الأكاديميون ومسؤولون آخرون يعملون للصالح العام. بموجب النظام الداخلي للمؤسسة المعدل عام 2011، يتم تعيين الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، ويتم تعيين الرئيس ونائب الرئيس لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، بشرط أن لا تتجاوز مدة الخدمة في المجلس 9 سنوات؛ ويعين الأمناء بحيث يكون 6 منهم من آسيا/الباسيفيك، 6 من أوروبا، 6 من أمريكا الشمالية، 1 من أفريقيا، 1 من أمريكا الجنوبية، و2 من أي منطقة مادام التوازن الجغرافي قائما.

3.3. مجلس معايير المحاسبة الدولية

(IASB: International Accounting Standard Board)

تم إنشاء المجلس عام 2001، حيث حل محل لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) التي تم إنشاؤها عام 1973؛ ويتمتع بحرية تصرف كاملة في تطوير ومتابعة جدول الأعمال الفني لوضع معايير المحاسبة، مع مراعاة التشاور مع الأمناء وإجراء مشاورات عامة كل ثلاث سنوات. تتمثل المؤهلات الأساسية لعضوية المجلس في الكفاءة المهنية والخبرة العملية، ويتعين على الأمناء اختيار أعضائه بحيث يضم كمجموعة أفضل تركيبة متوفرة من المعرفة الفنية والخبرة في الأعمال الدولية والسوق، وضمان أن المجلس لا تسيطر عليه أي مصلحة معينة أو جهة جغرافية؛ كما يتوقع من المجلس أن يوفر مزيجا مناسبا من الخبرة العملية الحديثة للمدققين والمعدين والمستخدمين والأكاديميين. إن نشر معيار أو مسودة عرض أو تفسير يتطلب موافقة 10 أعضاء من بين 14 عضوا في المجلس؛ ومن أجل تحقيق التوازن

داخل المجلس يجب أن يضم في عضويته 4 أعضاء من أوروبا، 4 من أمريكا، 4 من آسيا، 1 من إفريقيا و1 من باقي العالم، ولا يجب أن تتجاوز مدة الخدمة داخل المجلس 10سنوات، أي فترة أولى لمدة 5 سنوات قابلة للتجديد لمدة 3سنوات أخرى، أو لمدة 5 سنوات أخرى بالنسبة للرئيس ونائب الرئيس.

4.3. المجلس الاستشاري لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS Advisory Council)

يوفر المجلس الاستشاري أداة اتصال رسمية للمجموعات والأفراد المهتمين بالتقرير المالي الدولي، من خلفيات وظيفية وبيئات جغرافية متباينة. ويهدف المجلس الاستشاري إلى تقديم المشورة لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) فيما يتعلق بجدول القرارات الخاص بأولويات عمله، وتقديم المشورات الأخرى للمجلس والأمناء؛ ويتكون المجلس الاستشاري من حوالي 50 عضوا، يمثلون الأطراف المعنية على المستوى الدولي، ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة. يتم تعيين رئيس المجلس الاستشاري من قبل الأمناء، ولا يمكن أن يكون عضوا في مجلس معايير المحاسبة الدولية أو من بين موظفيه، ويتم دعوته لحضور اجتماعات الأمناء والمشاركة فيها.

5.3. لجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Interpretations Committee)

قام الأمناء بإنشاء لجنة التفسيرات (IFRIC) في مارس 2002، والتي حلت آنذاك محل اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC: Standing Interpretations Committee)، ثم تم تغيير اسمها لاحقا ليصبح لجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRSIC). ويتلخص دور لجنة التفسيرات في توفير الإرشاد في الوقت المناسب حول قضايا التقرير المالي، التي لم يتم التطرق إليها بشكل محدد في المعايير، أو حول القضايا التي أثيرت، أو على الأرجح تثار بشأنها تفسيرات غير مرضية أو موضع نزاع، وعليه فهي تشجع التطبيق الدقيق والموحد لمعايير التقرير المالي الدولية.

تتألف لجنة التفسيرات من 14 عضوا، ممن يملكون حق التصويت، يتم تعيينهم من طرف الأمناء لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، إضافة إلى رئيس يحق له مناقشة القضايا الفنية المطروحة دون الحق في التصويت؛ ويعين الأمناء، حسبما يرونه ضروريا، ممثلي الهيئات التنظيمية كمراقبين، يحق لهم حضور الاجتماعات والمناقشة فيها دون الحق في التصويت، وتعمل حاليا كل من المنظمة الدولية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO) والمفوضية الأوروبية ولجنة بازل كمراقبين لا يحق لهم التصويت؛ علما أن اللجنة تجتمع كل شهرين من أجل مناقشة المشاكل، وتحديد مدى الحاجة لإصدار تفسيرات.

6.3. المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة

(ASAF: Accounting Standards Advisory Forum)

أعلنت مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية عن إنشاء المنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF) في فيفري 2013، وتم الإعلان عن العضوية الأولى للمنتدى في مارس 2013، وعقد اجتماعه الأول يومي 8 و9 أفريل 2013؛ ومازال يجتمع منذ ذلك بشكل عام أربع مرات في السنة لمدة يومين، وعادة ما يكون الاجتماع في لندن. يهدف المنتدى إلى توفير إطار استشاري يمكن للأعضاء من خلاله المساهمة بشكل بناء في دعم مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية في تحقيق أهدافها، والمساهمة في تطوير، من أجل المصلحة العامة، مجموعة واحدة من معايير التقرير المالي، عالية الجودة، مفهومة، قابلة للتطبيق ومقبولة عالميا، لخدمة المستثمرين وغيرهم من المشاركين في السوق.

يقوم المنتدى الاستشاري بإضفاء الطابع الرسمي على العلاقات بين مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، ومجلس معايير المحاسبة الدولية من جهة، وممثلين من مختلف الجهات المعنية بوضع المعايير على المستويين الوطني والإقليمي من جهة أخرى، من أجل إبراز وجهات النظر الوطنية والإقليمية الهامة حول العمل التقني لمجلس معايير المحاسبة الدولية، وتقديم تعليقات حول أهم القضايا المطروحة؛ بهدف تنسيق الجهود الجماعية، وضمان مشاركة واسعة في مناقشة المسائل التقنية الرئيسية المتصلة بوضع المعايير الدولية والنظر فيها؛ ويضم في عضويته 12 عضوا ورئيس ليس له حق التصويت (بصفته رئيس مجلس معايير المحاسبة الدولية أو نائب الرئيس)، ويتم الحصول على الأعضاء من المناطق الجغرافية الآتية: 1 من إفريقيا، 3 من الأمريكيتين الشمالية والجنوبية، 3 من آسيا والمحيط، 3 من أوروبا، 2 من باقي العالم.

المحور الثالث

مدخل لمعايير المحاسبة الدولية

Introduction to International Accounting Standards

I. لمحة عن معايير المحاسبة الدولية وكيفية إصدارها

1. تعريف معايير المحاسبة

المعيار في المفهوم العام يعني القاعدة، ويمكن اعتباره النمط الذي يتضمن القواعد والإجراءات الملائمة للتطبيق والحكم والمقارنة، من أجل تقييم الأداء في ظروف معينة؛ فالمعيار هو الأساس الذي يتم الاستناد إليه من أجل الحكم على الأشياء والظواهر، ويمكن أن يتضمن المستويات المراد بلوغها، بما يتيح التقييم والتقويم والمقارنة. أما في المحاسبة فالمعيار عبارة عن بيان مكتوب، تصدره هيئة محاسبية معينة، يتعلق بعنصر محدد من القوائم المالية للوحدة الاقتصادية، وبموجبه يتم تحديد الطرق المناسبة للقياس والعرض، أو كيفية معالجة هذا العنصر، لتحديد نتائج الأعمال وعرض المركز المالي للوحدة، وعادة ما يلقى المعيار قبولا عاما على المستوى المحلي أو الإقليمي أو الدولي. كما يعرف المعيار بأنه عبارة عن مجموعة من القواعد والنظم التي تحكم وتنظم المحاسبة وعمل المحاسبين، وذلك بتحديدها لقواعد عملية يلتزم بها المحاسبون في أداء عملهم المهني، والتي يتم دعمها غالبا بمجموعة من الإجراءات الرقابية من أجل الالتزام بها (الأصفياء، 2011، ص. 111).

تمثل معايير المحاسبة نماذج أو أنماط أو مستويات للأداء المحاسبي، فهي أحكام خاصة بعنصر محدد من القوائم المالية أو بنوع معين من العمليات والأحداث والظروف الأخرى التي تؤثر في الوحدة المحاسبية، لأنها تعبير عن موقف مهني رسمي فيما يتعلق بكيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين (الشيرازي، 1990، ص. 122)؛ كما تعرف المعايير المحاسبية بأنها نماذج أو إرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات (القاضي وحمدان، 2008، ص. 103).

المعيار عبارة عن أداة لترشيد التطبيق، من أجل تضييق الفجوة بين الممارسة والإطار النظري للمحاسبة؛ ويعرف "Littleton" المعيار بأنه نمط متفق عليه لما يعتبر تطبيقا ملائما في ظروف معينة وأساسا للحكم والمقارنة وأساسا للتحول عندما تبرر الظروف ذلك؛ وحسب "Lee" فإن المعايير المحاسبية عبارة عن مؤشرات لما يجب أن يكون عليه التطبيق العملي في المحاسبة؛ أما حسب "Parker" فإن المعايير المحاسبية هي قواعد وإجراءات محاسبية تتعلق بالقياس والتوصيل، تقوم بإعدادها فئات مختصة بذلك (أنظر: بالرقي 2005، ص. 81).

معايير المحاسبة هي مجموعة من التعليمات التي تتبعها الشركات عند إعداد قوائمها المالية، فهي مجموعة من المتطلبات والإرشادات والتوجيهات الصادرة عن المنظمات المهنية أو أي هيئات مخولة بذلك، بهدف تنظيم السياسات المحاسبية على المستوى الوطني أو الإقليمي أو الدولي، من خلال تحديد كيفيات الاعتراف والقياس والعرض والإفصاح، فيما يخص البنود المحاسبية والأحداث والظروف الأخرى، من أجل إعداد وعرض القوائم المالية؛ أما معايير المحاسبة الدولية (معايير التقرير المالي الدولية) فهي مختف إصدارات مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، التي تهدف إلى توحيد المعالجات للمشاكل المحاسبية فيما بين المؤسسات على المستوى الدولي، من خلال تحديد السياسات المحاسبية الملائمة لمعالجة مختلف البنود المحاسبية والمعاملات والأحداث الاقتصادية.

2. منهجية مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) في تطوير المعايير

تسعى مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRS Fondation) إلى تعزيز الشفافية والمساءلة، والمساهمة في الكفاءة الاقتصادية، من خلال تحسين آليات عملها، ومراجعة سيرورة إصدار المعايير باستمرار؛ حيث تمتاز عملية تطوير المعايير بالمشاركة الواسعة والفعالة لمختلف الأطراف المهتمة، فكل مرحلة تتضمن استشارة العامة، ويمكن للعامة الحصول على جميع وثائق المجلس، ومتابعة جميع اجتماعاته عن طريق الموقع الإلكتروني الخاص بمؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، أو من خلال حضور الاجتماعات، التي تعتبر أغلبها اجتماعات مفتوحة للجمهور؛ كما تعمل المؤسسة على دعم التنفيذ والتطبيق المتسق للمعايير، وعادة ما يتم ذلك بالتعاون مع منظمات أخرى تضطلع بمسؤوليات في هذا المجال، ويتضمن ذلك دعما تثقيفيا للمعايير الصادرة حديثا، ومؤتمرات ومواد تثقيفية أخرى.

تتضمن عملية تطوير المعايير من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية عدة إجراءات مفصلة ومعقدة، ويمكن تمييز أربع عمليات أساسية في سياق تطوير المعايير، كما هو موضح في الشكل (6).

الشكل (6): عملية تطوير المعايير من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية.

Source: IFRS, 2017, p. 4.

يتبع مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) إجراءات قانونية وتنظيمية مفتوحة وصارمة، حيث تعقد أغلب اجتماعات المجلس ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRSIC) وفرق العمل الرسمية التابعة لهما علنا، وعادة ما يتم بثها عبر الإنترنت. والوثيقتان الرئيسيتان اللتان تحكمان أنشطة المجلس هما: "دستور مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية" (IFRS Foundation Constitution)، و"دليل الإجراءات القانونية" (Due Process Handbook).

1.2. وضع برنامج البحث

يتضمن برنامج البحث لمجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) تحليل مشاكل القوائم المالية المحتملة، وتقييم طرق تحسينها ومعالجة النقائص؛ يتضمن أيضا، النظر في قضايا التقرير المالي الأوسع، مثل كيفية تطوير التقرير المالي، لتشجيع النقاش الدولي حول مسائل إعداد القوائم المالية؛ وتشارك الهيئات المحاسبية الوطنية والإقليمية، أو هيئات التقرير المالي الإقليمية والأكاديميين والأطراف المعنية الأخرى في هذه الأنشطة من خلال المنتدى الاستشاري للمعايير المحاسبية (ASAF). قد يتم إصدار ورقة مناقشة أوطلب الحصول على معلومات أو ورقة بحث، والتي يتم تصميمها لاستخلاص التعليقات من الأطراف المهتمة، التي يمكن أن تساعد المجلس في تحديد الحاجة لإضافة مشروع إلى برنامج وضع المعايير، ويتطلب نشر مثل هذه الوثيقة أغلبية بسيطة بعد تصويت أعضاء المجلس.

2.2. تطوير مقترح للنشر

بمجرد إضافة مشروع إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية، يتم الشروع في تطوير وإصدار مسودة عرض (Exposure draft) بغرض الاستشارة العامة، كما يجوز للمجلس القيام بأنشطة إضافية للتوعية، كالاجتماعات والمنتديات والبث عبر الإنترنت واجتماعات الطاولة المستديرة، ويتطلب تطوير وإصدار مسودة العرض القيام بالخطوات الآتية:

- التشاور مع الأمناء والمجلس الاستشاري لمعايير التقرير المالي الدولية والمنتدى الاستشاري لمعايير المحاسبة (ASAF).
- إضافة المشروع بشكل رسمي إلى جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية، ويتطلب ذلك أغلبية بسيطة في اجتماع عام للمجلس.
- يمكن للمجلس إنشاء مجموعة استشارية للمشاريع الكبرى (خبراء أو متخصصين استشاريين).
- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمناقشة وتطوير المقترحات في الاجتماعات العامة، مع مراعاة الأوراق التي يعدها أعضاء الفريق الفني للمجلس والتعليقات الواردة من أي وثائق مناقشة منشورة.
- تقديم ورقة إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية تلخص الخطوات المتخذة، وسبب عدم وجود مجموعات استشارية، والعمل الميداني، وما إلى ذلك؛ ولا يكون ذلك إلا بعد التوصل إلى اتفاق بشأن المسائل التقنية، ومن ثم يتم إعداد مسودة العرض من أجل الاقتراع.
- نشر مسودة عرض (عادة تتضمن أساس الاستنتاجات ويجب أن تكون مصحوبة بنشرة صحفية)، ويتطلب ذلك موافقة الأغلبية من أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، عن طريق الاقتراع (يتطلب موافقة 9 من 15 عضوا أو أقل، أو موافقة 10 أعضاء من 16 عضوا).
- نشر مواد إضافية لدعم مسودة العرض.

3.2. إعادة المداولات والإنهاء

بعد نشر مسودة العرض، يشرع مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة ردود الفعل من العملية الاستشارية؛ وقد يقرر، في بعض الحالات، إعادة عرض المقترحات قبل الإعلان النهائي؛ وبمجرد الانتهاء من المداولات، يقوم الفريق الفني للمجلس بإعداد المعيار النهائي للتصويت من قبل الأعضاء؛ وقد تشمل العملية أيضا إصدار "مسودة مراجعة" للإعلان النهائي قبل الانتهاء منه؛ هذه الوثيقة ليست جزء من الإجراءات القانونية الرسمية، ولكن الغرض منها هو مراجعة أي خطأ محتمل.

تتم عملية إعادة المداولات والإنهاء من خلال عدة خطوات، وهي:

- فتح المجال للتعليقات على مسودة العرض خلال فترة، عادة ما تكون 120 يوما، ويمكن تخفيضها إلى ما لا يقل عن 30 يوما، وذلك بعد الحصول على موافقة لجنة الرقابة على الإجراءات القانونية (DPOC: Due Process Oversight Committee)؛ وعادة يتم عرض التحسينات السنوية لمدة لا تقل عن 90 يوما، وتتطلب فترة التعليقات التي تقل عن 30 يوما موافقة 75٪ من الأمناء.
- يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بمراجعة الملاحظات الواردة من عملية الاستشارة، وتحدد ردود الفعل هذه أولويات التركيز في الاجتماعات، أو قد تؤدي إلى وقف المشروع؛ ويمكن للمجلس النظر في إعادة إصدار مسودة العرض استنادا للتغييرات الأساسية التي حدثت.
- مشاورات إضافية من خلال الاختبارات الميدانية، وجلسات الاستماع العامة، واجتماعات المائدة المستديرة، كما يتشاور مجلس معايير المحاسبة الدولية مع المجلس الاستشاري لمعايير التقرير المالي الدولية وأي مجموعات استشارية أخرى.
- يقوم المجلس بإعداد المعيار للتصويت، ويعلم لجنة الرقابة على الإجراءات القانونية (DPOC) نيته القيام بالتصويت، مع توضيح سبب اعتبار إعادة عرض المسودة غير ضروري (إذا كان مناسبا).
- نشر المعيار (عادة يشمل أساس الاستنتاجات ويجب أن يرفق ببيان صحفي)، ويتطلب ذلك موافقة أغلبية أعضاء مجلس معايير المحاسبة الدولية، عن طريق التصويت (يتطلب موافقة 9 من أصل 15 عضوا أو أقل، أو موافقة 10 أعضاء من 16 عضوا).
- نشر المواد المصاحبة لملخص مشروع المعيار وبيان الملاحظات، والمواد الأخرى.

4.2. المراجعات بعد التطبيق

يجب على مجلس معايير المحاسبة الدولية إجراء مراجعة لاحقة بعد تطبيق كل معيار جديد أو تعديل رئيسي، ويكون ذلك عادة بعد حوالي عامين من بدء التطبيق الفعلي، ولكن قد يتم تأجيلها في بعض الحالات، ويمكن أيضا بدء عملية المراجعة بعد التطبيق في ظروف أخرى، مثل التغييرات التنظيمية أو المخاوف التي تثيرها الأطراف الأخرى.

5.2. التصنيف الآلي لمعايير التقرير المالي الدولية (IFRS Taxonomy)

من أجل تحسين عملية الاتصال بين معدي ومستخدمي القوائم المالية وفق معايير التقرير المالي الدولية، وتعزيز عملية إعداد القوائم المالية إلكترونيا، يقوم المجلس بتطوير تصنيف آلي للمعايير الصادرة عنه، يطلق عليه (IFRS Taxonomy)، يتم مراجعته دوريا، وهو نظام تصنيف يسمح بإعطاء رموز لبنود خاصة في القوائم المالية، بتنسيق وهيكل موحد، وقابل للقراءة بواسطة الكمبيوتر، مما يزيد من سهولة الحصول على المعلومات المبنية على معايير التقرير المالي الدولية.

II. إصدارات مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية إلى غاية 2018/12/31

تستخدم الأدبيات مصطلحين بشكل مترادف للتعبير عن إصدارات مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، وهما: "معايير المحاسبة الدولية"، و"معايير التقرير المالي الدولية"؛ حيث ساد المصطلح الأول قبل 2001، للتعبير عن المعايير والتفسيرات الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)؛ وبعدها أصبح المصطلح الثاني أكثر استخداما، للتعبير عن المعايير والتفسيرات الصادرة عن مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية (IFRSF)، وهي التي تستخدم بواسطة المنشآت الخاضعة للمساءلة العامة، أي المنشآت المدرجة في الأسواق المالية، والمؤسسات المالية، ويشمل هذا المصطلح كل من:

- معايير المحاسبة الدولية (IAS)؛
- معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)؛
- بيانات التطبيق (Practice Statements)؛
- تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)؛
- تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC).

إلى جانب، الإصدارات السابقة، صدر عن مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة (IFRS for SMEs).

1. معايير المحاسبة الدولية (IAS: International Accounting Standards)

معايير المحاسبة الدولية هي المعايير المحاسبية والتعديلات عليها، الصادرة عن لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC)، منذ نشأتها عام 1973 إلى غاية الإصلاحات التي قامت بها اللجنة عام 2001، وأسفرت عن إنشاء مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛ وقد أصدرت اللجنة (IASC) 41 معيارا (أي من IAS 1 إلى IAS 41)، لكن مازال منها 26 معيارا فقط ساري المفعول إلى غاية 2018/12/31، حيث تم استبدال المعايير الأخرى بمعايير جديدة، أو إدراجها في معايير أخرى؛ والجدول (2) يوضح جميع معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي مازالت سارية.

الجدول (2): معايير المحاسبة الدولية (IAS) التي مازالت سارية.

الرمز	اسم المعيار (إنجليزية)	اسم المعيار (ترجمة عربية)
IAS 1	Presentation of Financial Statements	عرض القوائم المالية
IAS 2	Inventories	المخزونات
IAS 7	Statement of Cash Flows	قائمة التدفقات النقدية
IAS 8	Accounting Policies, Changes in Accounting Estimates and Errors	السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء
IAS 10	Events after the Reporting Period	الأحداث بعد فترة التقرير
IAS 12	Income Taxes	ضرائب الدخل
IAS 16	Property, Plant and Equipment	الممتلكات، الأراضي والمعدات
IAS 19	Employee Benefits	منافع الموظفين
IAS 20	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance	المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية
IAS 21	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates	آثار تغيرات أسعار صرف العملات الأجنبية
IAS 23	Borrowing Costs	تكاليف الاقتراض
IAS 24	Related Party Disclosures	الإفصاحات عن الأطراف المرتبطة
IAS 26	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans	المحاسبة والتقرير عن خطط منافع التقاعد
IAS 27	Separate Financial Statements	القوائم المالية المنفصلة
IAS 28	Investments in Associates and Joint Ventures	الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة
IAS 29	Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم الجامح
IAS 32	Financial Instruments: Presentation	الأدوات المالية: العرض
IAS 33	Earnings per Share	ربح السهم
IAS 34	Interim Financial Reporting	التقارير المالي المرحلية
IAS 36	Impairment of Assets	تدني قيمة الأصول
IAS 37	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets	المؤونات، الالتزامات المحتملة والأصول المحتملة
IAS 38	Intangible Assets	الأصول غير الملموسة
IAS 40	Investment Property	العقارات الاستثمارية
IAS 41	Agriculture	الزراعة

2. معايير التقرير المالي الدولية

(IFRS: International Financial Reporting Standards)

معايير التقرير المالي الدولية هي المعايير والتعديلات عليها، الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، منذ نشأته عام 2001؛ حيث تم إصدار 17 معيارا (من IFRS 1 إلى IFRS 17)، مازالت كلها سارية إلى غاية يومنا هذا؛ والجدول (3) يوضح جميع المعايير الصادرة عن المجلس.

الجدول (3): معايير التقرير المالي الدولية (IFRS).

الرمز	اسم المعيار (إنجليزية)	اسم المعيار (ترجمة عربية)
IFRS 1	First-time Adoption of International Financial Reporting Standards	تبني معايير التقرير المالي الدولية لأول مرة
IFRS 2	Share-based Payment	الدفع على أساس السهم
IFRS 3	Business Combinations	اندماج الأعمال
IFRS 4	Insurance Contracts	عقود التأمين
IFRS 5	Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المستمرة
IFRS 6	Exploration for and Evaluation of Mineral Resources	استكشاف وتقييم الموارد المعدنية
IFRS 7	Financial Instruments: Disclosures	الأدوات المالية: الإفصاح
IFRS 8	Operating Segments	القطاعات التشغيلية
IFRS 9	Financial Instruments	الأدوات المالية
IFRS 10	Consolidated Financial Statements	القوائم المالية الموحدة
IFRS 11	Joint Arrangements	الترتيبات المشتركة
IFRS 12	Disclosure of Interests in Other Entities	الإفصاح عن الحصص في المنشآت الأخرى
IFRS 13	Fair Value Measurement	قياس القيمة العادلة
IFRS 14	Regulatory Deferral Accounts	الحسابات المؤجلة لأسباب تنظيمية
IFRS 15	Revenue from Contracts with Customers	الإيراد من العقود مع الزبائن
IFRS 16	Leases	الإيجارات
IFRS 17	Insurance Contracts	عقود التأمين

3. بيانات التطبيق (Practice Statements)

إلى حد الآن أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) بيانين للتطبيق، كما هو موضح في الجدول (4)؛ كان الأول بعنوان "تعليق الإدارة"، ويهدف إلى توفير إطار واسع وغير ملزم لعرض تعليق الإدارة حول القوائم المالية المعدة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية؛ وكان الثاني بعنوان "إصدار التقديرات المادية"، ويهدف إلى توفير دليل للمنشآت حول كيفية إصدار الأحكام الجوهرية، عند إعداد القوائم المالية ذات الغرض العام، حيث يعتبر إصدار الأحكام ضروريا، لذا يتطلب هذا البيان من المنشآت إصدار الأحكام عند اتخاذ القرارات المتعلقة بالاعتراف والقياس والعرض والإفصاح.

الجدول (4): بيانات التطبيق الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة الدولية.

تاريخ الإصدار	اسم البيان (ترجمة عربية)	اسم البيان (إنجليزية)
ديسمبر 2010	بيان التطبيق 1: تعليق الإدارة	Practice Statement 1: Management Commentary
سبتمبر 2017	بيان التطبيق 2: إصدار التقديرات المادية (المهمة نسبيا)	Practice Statement 2: Making Materiality Judgements

4. تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)

تفسيرات معايير المحاسبة الدولية هي التفسيرات الصادرة عن اللجنة الدائمة للتفسيرات (SIC) بين عامي 1973 و2001، وقد تم إصدار 33 تفسيرا (أي من SIC-1 إلى SIC-33)، لكن مازال منها 5 تفسيرات فقط سارية، حيث تم استبدال التفسيرات الأخرى بتفسيرات أو بمعايير جديدة، أو إدراجها في معايير أخرى؛ والجدول (5) يوضح تفسيرات معايير المحاسبة الدولية التي مازالت سارية.

الجدول (5): تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC) التي مازالت سارية.

اسم التفسير (ترجمة عربية)	اسم التفسير (إنجليزية)	الرمز
دخول اليورو	Introduction of the Euro	SIC-7
المساعدة الحكومية—عدم وجود علاقة محددة بالأنشطة التشغيلية	Government Assistance—No Specific Relation to Operating Activities	SIC-10
ضرائب الدخل—التغيرات في الوضع الضريبي للمنشأة أو لحملة أسهمها	Income Taxes—Changes in the Tax Status of an Entity or its Shareholders	SIC-25
ترتيبات امتياز الخدمة العامة: إفصاحات	Service Concession Arrangements: Disclosures	SIC-29
الأصول غير الملموسة—تكاليف موقع الإنترنت	Intangible Assets—Web Site Costs	SIC-32

5. تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC)

تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية هي التفسيرات الصادرة عن لجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRSIC)، منذ عام 2001 إلى يومنا هذا؛ وقد أصدرت لجنة التفسيرات 23 تفسيرا (أي من IFRIC 1 إلى IFRIC 23)، مازال منها 15 تفسيرا ساريا؛ والجدول (6) يوضح تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC) الصادرة والسارية.

الجدول (6): تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC).

اسم التفسير (ترجمة عربية)	اسم التفسير (إنجليزية)	الرمز
التغيرات في الالتزامات القائمة لإزالة وإعادة إلى الحالة الأصلية والالتزامات المماثلة	Changes in Existing Decommissioning, Restoration and Similar Liabilities	IFRIC 1
أسهم الأعضاء في المنشآت التعاونية والأدوات المماثلة	Members' Shares in Co-operative Entities and Similar Instruments	IFRIC 2
الحقوق في حصص ناشئة عن صناديق الإزالة والإعادة إلى الحالة الأصلية والإصلاح البيئي	Rights to Interests arising from Decommissioning, Restoration and Environmental Rehabilitation Funds	IFRIC 5

IFRIC 6	Liabilities arising from Participating in a Specific Market—Waste Electrical and Electronic Equipment	الالتزامات الناشئة عن المشاركة في سوق محددة—بقايا الأجهزة الكهربائية والمعدات الالكترونية
IFRIC 7	Applying the Restatement Approach under IAS 29 Financial Reporting in Hyperinflationary Economies	تطبيق مدخل إعادة العرض بموجب معيار المحاسبة الدولي 29
IFRIC 10	Interim Financial Reporting and Impairment	التقارير المالية المرحلية وتدني القيمة
IFRIC 12	Service Concession Arrangements	ترتيبات امتياز الخدمة العامة
IFRIC 14	IAS 19—The Limit on a Defined Benefit Asset, Minimum Funding Requirements and their Interaction	معيار المحاسبة الدولي 19—القيد على أصل ذو منفعة محددة، ومتطلبات التمويل الأدنى وتفاعلها
IFRIC 16	Hedges of a Net Investment in a Foreign Operation	التحوط عن صافي الاستثمار في عملية أجنبية
IFRIC 17	Distributions of Non-cash Assets to Owners	توزيعات الأصول غير النقدية على الملاك
IFRIC 19	Extinguishing Financial Liabilities with Equity Instruments	إطفاء الالتزامات المالية بأدوات حقوق الملكية
IFRIC 20	Stripping Costs in the Production Phase of a Surface Mine	تكاليف إزالة الطبقة الصخرية أو الترابية في مرحلة الإنتاج من منجم سطحي
IFRIC 21	Levies	الرسوم
IFRIC 22	Foreign Currency Transactions and Advance Consideration	المعاملات بالعملات الأجنبية والمقابل المقدم
IFRIC 23	Uncertainty over Income Tax Treatments	عدم التأكد حول معالجات ضرائب الدخل

6. معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة

(IFRS for SMEs: International Financial Reporting Standard for Small and Medium-sized Entities)

تم إصدار معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة لأول مرة عام 2009، وتم تعديله عام 2015، وقد نص هذا التعديل على أن المعيار ساري المفعول بدء من 2017/1/1، مع إمكانية التطبيق المبكر قبل ذلك التاريخ؛ وقد تم وضع هذا المعيار للاستخدام من قبل المنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم، وهي تلك المنشآت التي:

- لا تخضع للمساءلة العامة، أي أنها لا تلجأ للادخار العلني من خلال الإدراج في السوق المالي؛ و
- تقوم بنشر قوائم مالية ذات غرض عام للمستخدمين الخارجيين؛

علما أن المنشأة تخضع للمساءلة العامة إذا كان لها أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين يتم تداولها في سوق علم، أو كانت بصدد إصدار مثل هذه الأدوات للتداول في سوق علم، أو كانت تحتفظ بأصول بصفتها مستأمن لقطاع عريض من الجمهور كأحد أنشطتها الرئيسية، وتستوفي هذا الضابط بشكل عام معظم البنوك، والاتحادات الائتمانية، وشركات التأمين، والسماسرة/المتعاملين في الأوراق المالية، وصناديق الاستثمار، و بنوك الاستثمار.

الجدول (7): محتوى معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة والمتوسطة.

اسم القسم (ترجمة عربية)	اسم القسم (إنجليزية)	القسم
المنشآت صغيرة ومتوسطة الحجم	Small and Medium-sized Entities	1
المفاهيم والمبادئ السائدة	Concepts and Persuasive Principles	2
عرض القوائم المالية	Financial Statement Presentation	3
قائمة المركز المالي	Statement of Financial Position	4
قائمة الدخل الشامل وقائمة الدخل	Statement of Comprehensive Income and Income Statement	5
قائمة التغيرات في حقوق الملكية وقائمة الدخل والأرباح المحتجزة	Statement of Changes in Equity and Statement of Income and Retained Earnings	6
قائمة التدفقات النقدية	Statement of Cash Flows	7
الإيضاحات المرفقة بالقوائم المالية	Notes to the Financial Statements	8
القوائم المالية الموحدة والمنفصلة	Consolidated and Separate Financial Statements	9
السياسات المحاسبية، والتقديرات والأخطاء	Accounting Policies, Estimates and Errors	10
الأدوات المالية الأساسية	Basic Financial Instruments	11
موضوعات أخرى للأدوات المالية	Other Financial Instruments Issues	12
المخزون	Inventories	13
الاستثمارات في المنشآت الزميلة	Investment in Associates	14
الاستثمارات المشروعات المشتركة	Investment in Joint Ventures	15
العقارات الاستثمارية	Investment Property	16
الممتلكات، المباني والمعدات	Property, Plant and Equipment	17
الأصول غير الملموسة بخلاف الشهرة	Intangibles Assets other than Goodwill	18
اندماج الأعمال	Business Combinations	19
الإيجارات	Leases	20
المخصصات والبنود المحتملة	Provisions and Contingencies	21
الالتزامات وحقوق الملكية	Liabilities and Equity	22
الإيراد	Revenue	23
المنح الحكومية	Government Grants	24
تكاليف الاقتراض	Borrowing Costs	25
الدفع على أساس السهم	Share-based Payment	26
تدني قيم الأصول	Impairment of Assets	27
منافع الموظف	Employee Benefits	28
ضريبة الدخل	Income Tax	29
ترجمة العملة الأجنبية	Foreign Currency Translation	30
التضخم الجامح	Hyperinflation	31
الأحداث بعد نهاية فترة التقرير	Events after the end of the Reporting Period	32
الإفصاحات عن الطرف ذي العلاقة	Related party disclosures	33
الأنشطة المتخصصة	Specialised Activities	34
التحول إلى معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم	Transition to the IFRS for SMEs	35

المحور الرابع

الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

Conceptual Framework for Financial Reporting

I. عرض الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

"الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" هو مجموعة شاملة من مفاهيم التقرير المالي، التي تستند إليها السياسات والطرق المحاسبية لمجلس معايير المحاسبة الدولية.

1. وضع وهدف الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

1.1. تاريخ المشروع

في أفريل 1989 تم المصادقة على "إطار إعداد وعرض القوائم المالية" من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية، وفي أفريل 2001 تم تبنيه من طرف مجلس معايير المحاسبة الدولية. في 2004 بدأ المجلس مشروعا مشتركا مع مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي) من أجل مراجعة الإطار المفاهيمي لكل منهما. تم إنهاء المرحلة الأولى من المشروع بعنوان "الإطار المفاهيمي للتقرير المالي" في سبتمبر 2010، والتي تضمنت فصلين، الفصل 1 "هدف التقرير المالي للأغراض العامة"، والفصل 3 "الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة"، واستمر العمل بباقي عناصر إطار عام 1989. في 2012 تم استئناف العمل على المشروع، دون اشتراك مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكي)، وفي مارس 2018 تم الانتهاء منه وإصدار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي المعدل، الذي تضمن خمس فصول جديدة إلى جانب الفصلين السابقين الصادرين في 2010، إضافة إلى الوضع والهدف.

2.1. الهدف

يهدف الإطار المفاهيمي إلى:

- مساعدة المجلس في تطوير المعايير بالاعتماد على مفاهيم متسقة؛
- مساعدة معدي القوائم المالية على تطوير سياسات محاسبية متسقة عندما لا ينطبق معيار محدد على معاملة بذاتها أو حدث آخر، أو عندما يتيح معيار ما اختيار السياسة المحاسبية؛
- مساعدة جميع الأطراف على فهم وتفسير المعايير.

3.1. الوضع

الإطار المفاهيمي ليس معيار، ولا يمكن أن يتعارض مع متطلبات أي معيار، غير أن المجلس قد يحتاج للخروج عن بعض جوانب الإطار المفاهيمي في بعض الحالات، إذا لزم الأمر، من أجل تحقيق هدف التقرير المالي للأغراض العامة، وقد تنشأ هذه الحاجة نتيجة تغير التفكير المفاهيمي أو تغير البيئة الاقتصادية، مما قد يترتب عليه حاجة المعايير الجديدة أو المراجعة لمراعاة تلك التغيرات.

4.1. التحول للإطار المفاهيمي 2018

يبدأ المجلس ولجنة تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية في استخدام الإطار المفاهيمي 2018 بمجرد صدوره، وإذا ما واجهت لجنة التفسيرات عدم توافق بين معيار ما وعناصر الإطار المفاهيمي تبلغ المجلس بذلك. وفي الحقيقة فإن التغييرات في الإطار المفاهيمي لا تتطلب تغييرات آلية في المعايير الموجودة، ولا ينتج عنها تأثيرات فورية في القوائم المالية، إلا في حالة تطوير سياسة محاسبية جديدة، وفي هذه الحالة الأخيرة، يبدأ معدو القوائم المالية في تطبيق الإطار المفاهيمي بتاريخ 1 جانفي 2020.

2. الفصل 1: هدف التقرير المالي للأغراض العامة

يحدد الإطار المفاهيمي الهدف من إعداد التقارير المالية، وليس فقط القوائم المالية باعتبارها جزء أساسيا من التقارير المالية؛ وقد خلص المجلس إلى أن التقرير المالي للأغراض العامة في الوقت الراهن لا يزال الطريقة الأكثر فعالية وفاعلية لتلبية احتياجات مجموعة متنوعة من المستخدمين.

1.2. المستخدمون الرئيسيون

انطلاقا من هدف التقرير المالي فإن المستخدمين الرئيسيين هم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون والدائنون الآخرون (مجموعة المستخدمين الرئيسيين) اللذين لا يستطيعون مطالبة المنشآت تقديم معلومات لهم بشكل مباشر؛ وذلك دون الإشارة إلى ترتيبهم حسب الأهمية، فالتقارير المالية للأغراض العامة تتجه نحو توفير معلومات مشتركة للمستخدمين، من أجل تلبية احتياجات أكبر عدد ممكن منهم؛ وقد انصب الاهتمام على متخذي القرارات المتعلقة بتوفير الموارد على اعتبار أن:

- المستثمرين الحاليين والمحتملين، المقرضين والدائنين الآخرين في حاجة آنية وملحة للمعلومات المالية، والعديد منهم ليس بإمكانهم طلبها مباشرة من المنشأة؛
- مسؤوليات المجلس تتطلب الاهتمام باحتياجات المتدخلين في الأسواق المالية، ليس فقط المستثمرين الحاليين، بل أيضا المستثمرين المحتملين، والمقرضين الحاليين والمحتملين والدائنين الآخرين؛
- المعلومات التي تلبي احتياجات المجموعة الرئيسية من المستخدمين سوف تلبي كل أو بعض احتياجات باقي المستخدمين (بما فيهم الهيئات المنظمة)، أما الإدارة فلديها القدرة على الولوج إلى معلومات مالية إضافية، وبالتالي فإن التقرير المالي للأغراض العامة ليس موجها لها بشكل صريح.

2.2. المنفعة لاتخاذ القرارات

حسب الإطار المفاهيمي فإن المعلومات الضرورية لتقييم مدى وفاء الإدارة بمسؤوليتها الإشرافية قد تكون منفصلة جزئيا عن المعلومات الضرورية لمساعدة المستخدمين على تقييم صافي التدفقات النقدية المستقبلية الداخلة للمنشأة، وهناك حاجة لكلا النوعين من المعلومات لتحقيق الهدف العام للتقارير المالية، وهو توفير معلومات مفيدة لاتخاذ القرارات المتعلقة بتوفير الموارد للمنشأة (تخصيص الموارد).

رفض المجلس إدراج توفير المعلومات المساعدة في تقييم الأداء الإشرافي للإدارة كجزء من هدف التقرير المالي أو كهدف إضافي بارز بنفس القدر، لأن تقييم الأداء الإشرافي للإدارة ليس غاية في حد ذاته، فهو مدخلات ضرورية في اتخاذ قرارات تخصيص الموارد، كما أن إدخال هدف إضافي للتقرير المالي قد يكون مربكا. وينص الإطار المفاهيمي على أن قرارات تخصيص الموارد تتضمن قرارات:

- شراء أو بيع أو حيازة أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين؛
- تقديم أو تسوية القروض وغيرها من أشكال الائتمان؛ أو
- ممارسة حقوق التصويت على إجراءات الإدارة (إعادة تعيين أو استبدال الإدارة، إستراتيجية العمل) التي تؤثر في استخدام الموارد الاقتصادية للمنشأة، أو التأثير فيها بطريقة أخرى.

من أجل اتخاذ القرارات السابقة يحتاج المستخدمون إلى تقييم مقدار وتوقيت وعدم تأكد صافي التدفقات النقدية المستقبلية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية للمنشأة. وهدف

التقارير المالية للأغراض العامة هو نفسه بالنسبة لجميع المنشآت، ومع ذلك، قد تؤدي قيود التكلفة والاختلافات في الأنشطة بين المنشآت، في بعض الأحيان، إلى وجود اختلافات في إعداد التقارير.

3.2. المعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة معدة التقرير، والمطالبات عليها والتغيرات فيهما

كي تكون مفيدة لاتخاذ القرارات، يجب أن توفر التقارير المالية معلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها، والتغير فيهما خلال الفترة؛ ولا يمكن للمنشأة معدة التقرير تقديم معلومات كاملة بشكل معقول حول أدائها المالي دون تحديد وقياس تلك الموارد والمطالبات؛ لذا من غير المناسب تحديد نوع معين من المعلومات كمحور رئيسي للتقارير المالية.

3. الفصل 2: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

1.3. الهدف من التقرير المالي والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة

يصف الفصل 2 الخطوة الأولى في إصدار الأحكام اللازمة لتحقيق هدف التقرير المالي، من خلال تحديد ووصف الخصائص النوعية، كما يناقش التكلفة وهي عائق واسع النطاق على التقارير المالية.

2.3. الخصائص النوعية الأساسية والمعززة

المعلومات المالية التي لا تتوفر على خاصيتين أساسيتين (الملاءمة والتمثيل الصادق) تعتبر غير مفيدة، ولا يمكن أن تكون مفيدة إذا توفرت على الخصائص النوعية المعززة فقط، وذلك من خلال كونها قابلة للمقارنة أو قابلة للتحقق أو في وقتها أو قابلة للفهم؛ فالمعلومات المالية الملائمة والتي تمثل بصدق ما أعدت لتمثيله تبقى مفيدة حتى لو لم تتوفر على أي من الخصائص النوعية المعززة.

1.2.3. الخصائص النوعية الأساسية

- **الملاءمة:** المعلومات المالية الملائمة هي التي تكون قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، وذلك إذا كانت تنطوي على **قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية**، أي أنها تسمح بمساعدة المستخدمين في عمل تنبؤات جديدة أو تأكيد أو تصحيح التوقعات السابقة أو كليهما، حتى وإن اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها أو كانوا على علم مسبق بها من مصادر أخرى. كما تتطلب الملاءمة توفر خاصية **الأهمية النسبية**، حيث تكون المعلومات مهمة نسبيا إذا كان حذفها أو سوء عرضها يؤثر في قرارات المستخدمين، وتعتمد الأهمية النسبية على طبيعة البند أو حجمه أو كليهما.
- **التمثيل الصادق:** حتى تكون المعلومات مفيدة يجب أن تعبر بصدق عن الظواهر المستهدفة، وذلك إذا كانت تتوفر على: الاكتمال، الحياد، الخلو من الخطأ، تغليب الجوهر على الشكل، والحذر.
  - ✓ **الاكتمال:** يشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية للمستخدم من أجل فهم الظاهرة الموصوفة، بما في ذلك جميع البيانات والإيضاحات اللازمة.
  - ✓ **الحياد:** الوصف المحايد هو الذي يخلو من التحيز في اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، فالمعلومات تكون محايدة إذا كانت لا تنطوي على محاباة، أو مؤكدة أو غير مؤكدة، وغير متلاعب فيها بطريقة أخرى لزيادة احتمال تلقيها بشكل مرغوب أو غير مرغوب فيه من طرف المستخدمين.
  - ✓ **الخلو من الخطأ:** أي عدم وجود أخطاء أو إغفال في وصف الظاهرة، واختيار وتطبيق إجراءات إنتاج المعلومات المالية دون أخطاء، ولا يعني الخلو من الخطأ الدقة الكاملة في جميع الجوانب.

- ✓ **تغليب الجوهر على الشكل:** يتطلب التمثيل الصادق أن تعبر المعلومات المالية عن جوهر الظواهر الاقتصادية بالدرجة الأولى ثم شكلها القانوني.
- ✓ **الحذر:** ممارسة التحفظ عند إصدار الأحكام في ظل حالات عدم التأكد، من خلال تبني افتراضات غير متفائلة وغير متشائمة بشكل مفرط، مما يساعد في بلوغ الحياد في تطبيق السياسات المحاسبية.

2.2.3. الخصائص النوعية المعززة

يمكن استخدام الخصائص النوعية المعززة كمعيار للمفاضلة بين طريقتين لوصف الظاهرة، إذا كانت كلاهما ملائمتين وتمثلان بصدق الظاهرة على نحو متكافئ.

- **القابلية للمقارنة:** تزيد منفعة المعلومات المالية إذا أمكن مقارنتها مع معلومات مشابهة لمنشآت أخرى، أو لنفس المنشأة في فترة أخرى؛ ويمكن تحقيق قابلية المقارنة من خلال الاتساق والثبات، إضافة إلى الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة وأي تغيرات تمسها والآثار المترتبة عنها.
- **القابلية للتحقق:** يمكن استخدام المعلومات القابلة للتحقق بثقة، غير أن عدم قابلية التحقق لا تجعل المعلومات غير مفيدة، لكن يجب استخدامها بحذر، وإذا كان من غير الممكن التحقق من المعلومات حتى فترة مستقبلية، من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية التي تدعم ذلك.
- **التوقيت المناسب:** أي توفير المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب حتى تؤثر في قراراتهم، وكلما كانت المعلومة قديمة قلت منفعتها، إلا أن بعض المعلومات قد تبقى متوفرة في الوقت المناسب بعد فترة طويلة من نهاية فترة التقرير، فقد يحتاج بعض المستخدمين تحديد وتقييم الاتجاهات.
- **القابلية للفهم:** يجب إعداد القوائم المالية للمستخدمين اللذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، واللذين لديهم رغبة في دراستها بجدية، وقد يحتاج المستخدمون لمساعدة مستشار من أجل فهم المعلومات حول الظواهر الاقتصادية المعقدة.

3.3. قيد التكلفة على التقرير المالي المفيد

تمثل التكلفة عائقا واسعا يجب على واضعي المعايير ومعدي ومستخدمي القوائم المالية أخذه في الاعتبار عند النظر في فوائد متطلبات التقارير المالية الجديدة المحتملة، والتكلفة ليست خاصية نوعية للمعلومات، وإنما خاصية من خصائص العملية المستخدمة لتوفير المعلومات.

4. الفصل 3: القوائم المالية ومنشأة التقرير

1.4. التركيز على القوائم المالية

تركز الفصول من 3 إلى 8 على المعلومات المقدمة في القوائم المالية ولا تتناول أشكالا أخرى من التقارير المالية (تعليق الإدارة، التقارير المؤقتة، البيانات الصحفية والمواد التكميلية المقدمة للتحليل).

2.4. هدف ونطاق القوائم المالية

نص الإطار المفاهيمي على أن القوائم المالية توفر معلومات حول المخاطر الناشئة عن العناصر المعترف بها وغير المعترف بها، التي تلبي تعريف أحد عناصر القوائم المالية، إذ يحتمل أن تكون هذه المعلومات مفيدة في تقييم قدرة المنشأة على توليد التدفقات النقدية، وتقييم الأداء الإشرافي للإدارة على الموارد الاقتصادية للمنشأة، وبالتالي تساهم في تحقيق هدف القوائم المالية.

3.4. وجهة النظر المتبناة في القوائم المالية

توفر القوائم المالية معلومات تعكس وجهة نظر (Perspective) المنشأة معدة التقرير، وليس وجهات نظر (منظور) أي مجموعة من المستثمرين أو المقرضين الحاليين أو المحتملين أو الدائنين الآخرين، لأن وجهة نظر المنشأة منفصلة عن المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين.

4.4. فرض الاستمرارية

تعد القوائم المالية بافتراض أن المنشأة مستمرة في أعمالها، وسوف تستمر في أنشطتها في المستقبل المنظور، ولا تنوى وليست بحاجة لتصفية أنشطتها أو وقف التداول، وفي حالة العكس، يكون من الضروري إعداد القوائم المالية طبقا لأساس مختلف، مع ضرورة الإفصاح عن الأساس المستخدم.

5.4. المنشأة معدة التقرير

عند وضع حدود المنشأة معدة التقرير ينصب التركيز على احتياجات المستخدمين من المعلومات، وهنا تبرز أهمية "التمثيل الصادق"، فمثلا عند وضع حدود المنشأة معدة التقرير بطريقة تتضمن مجموعة تحكيمية أو غير كاملة من الأنشطة الاقتصادية، فإن القوائم المالية ستكون غير كاملة وقد تفتقر إلى الحياد؛ ومن أجل مساعدة المستخدمين على فهم ما تضمنته القوائم المالية، يجب أن تصف هذه الأخيرة كيفية وضع حدود المنشأة معدة التقرير وما هي مكوناتها، والتي لا تعتبر كيانا قانونيا، ولا تشمل الكيانات القانونية فقط، التي ترتبط جميعها بعلاقة أم/تابعة.

يمكن أن توفر **القوائم المالية المجمعة** (Combined) معلومات مفيدة للمستخدمين في بعض الظروف، أما المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية للمنشأة الأم مع منشآتها التابعة في **القوائم المالية الموحدة** (Consolidated) فتعتبر مفيدة للمستخدمين في المنشأة الأم، وتعتبر أيضا المعلومات المتعلقة بعناصر القوائم المالية غير الموحدة (Unconsolidated) **للمنشأة الأم** وحدها نوع آخر من المعلومات التي قد تكون مفيدة للمستخدمين الرئيسيين في المنشأة الأم، لذا يتطلب من المنشأة الأم:

- إعداد القوائم المالية غير الموحدة بالإضافة إلى القوائم المالية الموحدة التي تعدها؛ أو
- تقديم معلومات حول عناصر القوائم المالية للمنشأة الأم وحدها في إيضاحات القوائم المالية الموحدة.

5. الفصل 4: عناصر القوائم المالية

1.5. تعريفات–مشاكل تشترك فيها الأصول والخصوم

- **الأصل:** هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث ماضية.
- **الخصم:** هو التزام حالي على المنشأة لتحويل مورد اقتصادي نتيجة لأحداث ماضية.
- **المورد الاقتصادي:** هو حق لديه القدرة على تحقيق منافع اقتصادية.

2.5. تعريف الأصل

1.2.5. المورد الاقتصادي: يشير تعريف الأصل إلى المورد الاقتصادي، وليس إلى المنافع الاقتصادية الناتجة، فرغم أن الأصل يستمد قيمته من قدرته على تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية، فإن ما تتحكم فيه المنشأة هو الحق الحالي الذي يتضمن هذه الإمكانية، وليس المنافع الاقتصادية المستقبلية.

2.2.5. التركيز على الحقوق: بالنسبة للكيان المادي، مثل عنصر من الممتلكات والمنشآت والمعدات، فإن المورد الاقتصادي ليس هو العنصر المادي بل مجموعة من الحقوق على هذا العنصر.

3.2.5. التحديد وقابلية الفصل: خلص المجلس إلى أن التحديد وقابلية الفصل يجب ألا يشكلان جزء من تعريف الأصل، وبالتالي فإن بعض العناصر، مثل المعرفة الفنية، التي تحصل عليها المنشأة بطرق أخرى غير العقود والتشريع والوسائل المماثلة يمكن أن تكون أصولا.

4.2.5. المنافع الاقتصادية المتاحة لجميع الأطراف: إذا كانت الحقوق متاحة لجميع الأطراف الأخرى دون تكلفة كبيرة، فإن هذه الحقوق عادة لا تمثل أصولا للمنشآت التي تمتلكها.

5.2.5. السيطرة: احتفظ الإطار المفاهيمي بضرورة "رقابة المنشأة" على المورد الاقتصادي، والتي ترتكز على مفهوم "التعرض لتغيرات كبيرة في مقدار المنافع الاقتصادية".

3.5. تعريف الخصم

1.3.5. الخصم: يقع على عاتق المنشاة خصم (التزام) إذا كان لديها واجب أو مسؤولية، وليس لديها القدرة العملية على تجنبه، وتعتمد العوامل المستخدمة لتقييم ذلك على طبيعة واجبات أو مسؤوليات المنشأة، وسوف يتم أخذها في الاعتبار عند وضع المعايير؛ وحسب المجلس فإن الالتزام على طرف معين هو حق لطرف آخر، وحتى الالتزامات البيئية لا تعتبر استثناء من هذا المبدأ العام.

2.3.5. تحويل مورد اقتصادي: المعيار الثاني للخصم هو أن الالتزام يجب أن يفرض على المنشأة تحويل مورد اقتصادي. إذا كان مثل هذا الالتزام يشترط وقوع حدث مستقبلي غير مؤكد وينطوي على إمكانية تحويل مورد اقتصادي، يمكن أن يؤدي إلى خصم، إذا كان الالتزام حالي ناتج عن أحداث ماضية.

3.3.5. التزام حالي كنتيجة لأحداث ماضية: إن مفهوم "نتيجة لأحداث ماضية" يعني أن:

- المنشأة حصلت على منافع اقتصادية أو اتخذت إجراء؛
- نتيجة لذلك، سيكون على المنشأة أو قد يتعين عليها نقل مورد اقتصادي لم يكن لزاما عليها نقله.

4.5. الأصول والخصوم

1.4.5. المعاملات غير التبادلية: تعتبر التوجيهات الداعمة لتعريفات الأصول والخصوم مناسبة بنفس القدر للمعاملات التبادلية والمعاملات غير التبادلية، لذا لا يتضمن الإطار المفاهيمي على أي إرشادات تتناول بشكل خاص المعاملات غير التبادلية.

2.4.5. وحدة الحساب: هي الحق (الالتزام) أو الحقوق (الالتزامات) أو مجموعة الحقوق والالتزامات التي تنطبق عليها مفاهيم الاعتراف والقياس؛ ويتم النظر في وحدة الحساب ومتطلبات الاعتراف والقياس للبند جميعها في نفس الوقت، وفي بعض الأحيان قد يكون من المناسب اختيار وحدة حساب للاعتراف ووحدة حساب مختلفة للقياس، ويتم اتخاذ القرارات المتعلقة باختيار وحدة الحساب عند وضع المعايير.

5.5. تعريف حقوق الملكية

مازال الإطار المفاهيمي 2018 يميز بين الخصوم وحقوق الملكية، ويحدد حقوق الملكية باعتبارها الفائدة المتبقية في أحصول المنشأة بعدطرح جميع خصومها.

6.5. تعريف الدخل والمصاريف

المعاملات التي تؤدي إلى الدخل والمصروفات تسبب أيضا تغيرات في الأصول والخصوم، لذا فإن تحديد الدخل والمصروفات يؤدي بالضرورة إلى تحديد الأصول والخصوم التي تغيرت، وعليه فإنه من الأكثر فعالية وكفاءة وصرامة تحديد الأصول والخصوم أولا، وتحديد الدخل والمصروفات كتغيرات في الأصول والخصوم، بدلا من محاولة تحديد الدخل والمصروفات أولا، ثم وصف الأصول والخصوم كمنتجات ثانوية للاعتراف بالإيرادات والمصروفات.

6. الفصل 5: الاعتراف وإلغاء الاعتراف

1.6. الاعتراف

لا يتم الاعتراف بأصل أو خصم إلا إذا كان هذا الاعتراف يوفر لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة، وذلك إذا كانت المعلومات: ملائمة وتمثل بصدق ما أعدة لتمثيله.

يرتبط النهج الجديد للاعتراف مباشرة بالخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة، فوضع معايير أكثر صرامة للاعتراف في الإطار المفاهيمي لن يساعد على تحديد متطلبات الاعتراف في المعايير، تؤدي إلى معلومات مالية مفيدة بتكلفة لا تتجاوز العوائد المتوقعة منها.

1.1.6. الملاءمة: توفر الإرشادات الداعمة لمعايير الاعتراف المنقحة أمثلة للعوامل التي تشير إلى أن الاعتراف بالأصل أو الخصم قد يفشل في توفير معلومات ملائمة، وذلك في الحالات التي تتميز بـ:

- **عدم التأكد من الوجود:** يكون من غير المؤكد في بعض الأحيان وجود أصل أو خصم.
- **احتمال منخفض لتدفق داخل أو تدفق خارج للمنافع الاقتصادية:** لم يتضمن الإطار المفاهيمي 2018 أي عتبة احتمال، وبدلا من ذلك، تم مناقشة الاحتمال المنخفض للتدفق الداخل أو التدفق الخارج للمنافع الاقتصادية كمؤشر، وذلك في بعض الحالات، التي يوفر فيها الاعتراف معلومات ملائمة.

2.1.6. التمثيل الصادق: تم مناقشة عدم التأكد من القياس كعامل قد يؤثر في مدى إمكانية توفير التمثيل الصادق، من خلال الاعتراف بأصل أو خصم، مدعوما، إذا لزم الأمر، بمعلومات توضيحية.

2.6. إلغاء الاعتراف

عادة ما تتناقض المناقشات حول إلغاء الاعتراف بمدخلين لإلغاء الاعتراف:

- **مدخل السيطرة:** وهنا يكون إلغاء الاعتراف هو صورة معكوسة للاعتراف.
- **مدخل المخاطر والمنافع:** وهنا تستمر المنشأة في الاعتراف بأصل أو خصم إلى المدى الذي تكون فيه معرضة لمعظم المخاطر والمنافع الناتجة عن هذا الأصل أو الخصم.

يجب أن تهدف المتطلبات المحاسبية لإلغاء الاعتراف إلى تمثيل كلا الأمرين الآتيين بصدق:

- الأصول أو الخصوم المحتفظ بها بعد المعاملة أو حدث آخر أدى إلى إلغاء الاعتراف (بما فيها أي أصل أو خصم تم الحصول عليه أو تكبده أو إنشاؤه كجزء من المعاملة أو حدث آخر)؛ و
- التغير في أصول وخصوم المنشأة نتيجة لتلك المعاملة أو حدث آخر.

يرتكز مدخل السيطرة على الهدف الأول أكثر، في حين يرتكز مدخل المخاطر والمنافع على الهدف الثاني أكثر؛ وقد اعتمد المجلس نهجا يتضمن:

- إلغاء الاعتراف بالمكون المحول.
- الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحتفظ به، إن وجد.
- تطبيق واحد أو أكثر من الإجراءات الآتية إذا لزم الأمر لتحقيق واحد أو كلا الهدفين السابقين:
  - ✓ عرض أي عنصر محتفظ به بشكل منفصل في قائمة المركز المالي؛
  - ✓ عرض منفصل لأي دخل أو مصروفات معترف بها نتيجة إلغاء الاعتراف بالمكون المحول؛ و
  - ✓ تقديم معلومات توضيحية.
- كملجأ أخير، إذا كان إلغاء الاعتراف بالمكون المحول غير كاف لتحقيق الهدفين السابقين، حتى ولو كان مدعوما بعرض منفصل أو معلومات توضيحية، يجب مراعاة فيما إذا كان الاستمرار في الاعتراف بالمكون المحول سيحقق تلك الأهداف؛ وسيتعين دعم هذا الاعتراف المستمر بعرض منفصل أو معلومات توضيحية لأن القوائم المالية ستتضمن كأصول وخصوم وكدخل ومصروفات ذات صلة، عناصر لا تلبي تعريف عنصر من القوائم المالية.

7. الفصل 6: القياس

1.7. القياس المختلط

في ظل ظروف مختلفة، تسمح أسس قياس مختلفة بتوفير معلومات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية؛ وإضافة إلى ذلك، في ظروف مختلفة، قد يكون أساس قياس معين:

- أسهل في الفهم والتنفيذ من أساس آخر؛
- أكثر قابلية للتحقق، وأقل عرضة للخطأ، أو يخضع لمستوى أقل من عدم التأكد في القياس؛ أو
- أقل تكلفة للتنفيذ مقارنة بأساس آخر.

لذا فإن النظر في الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة وقيد التكلفة من المرجح أن يؤدي إلى اختيار قواعد قياس مختلطة لمختلف الأصول والخصوم والدخل والمصروفات.

2.7. أسس القياس والمعلومات التي توفرها

يصف الإطار المفاهيمي قواعد القياس التي من المحتمل أن يقوم المجلس باختيارها عند وضع المعايير، وقد تظهر الحاجة إلى وصف كيفية تنفيذ أساس القياس المحدد في المعيار المعني.

1.2.7. التكلفة التاريخية

التكلفة التاريخية للأصل هي في البداية قيمة التكاليف المتكبدة لشراء أو إنشاء الأصل، بما في ذلك المقابل المدفوع لشراء أو إنشاء الأصل بالإضافة إلى تكاليف المعاملة. أما التكلفة التاريخية للخصم عند تكبده هي في البداية قيمة المقابل المستلم نتيجة تكبده أو تحمله مطروحا منها تكاليف المعاملة.

إذا أصبح الأصل ضعيفا أو الخصم ثقيلا، فمن غير المرجح أن تقدم التكلفة الأولية معلومات ملائمة، لذا يتم تحديثها لتعكس حقيقة أن جزء منها أصبح غير قابل للاسترداد، أي تحديث القيمة الدفترية للأصل لتعكس تدني القيمة، وتحديث التكلفة التاريخية للالتزام لتعكس التغييرات التي أدت إلى زيادته.

تعكس التكلفة المطفأة للأصل أو الخصم المالي تقديرات التدفقات النقدية المستقبلية، مخصومة بمعدل لا يتم تحديثه بعد الاعتراف الأولي، إلا إذا تم تحمل الأصل أو الالتزام بفائدة متغيرة؛ وبالنسبة

للقروض المقدمة أو المستلمة، إذا كانت الفائدة مستحقة بانتظام، فإن تكلفتها المطفأة تقارب عادة المبلغ المدفوع أو المستلم أصلا؛ وإلى جانب ذلك، يتم تخفيض القيمة الدفترية للقرض المقدم إذا تدنت قيمته.

2.2.7. القيمة الجارية

توفر مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية ملائمة حول الأصول والخصوم والدخل والمصروفات ذات الصلة، باستخدام معلومات جديدة لتعكس الظروف في تاريخ القياس. وتشمل قواعد القياس الجارية القيمة العادلة والقيمة الاستعمالية (للأصول) وقيمة التنفيذ (للخصوم) والتكلفة الجارية.

يتماشى وصف القيمة العادلة وصفها في معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13)، ويستمد مفهوم القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ من تعريف القيمة الاستعمالية في معيار المحاسبة الدولي (IAS 36)، ويستمد تعريف التكلفة الجارية من مختلف المصادر الأكاديمية.

تعكس القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ نفس العوامل مثل القيمة العادلة، ولكن باستخدام افتراضات خاصة بالمنشأة، وليس الافتراضات الخاصة بالمشاركين في السوق.

3.2.7. تكاليف المعاملات

يمكن أن تنشأ تكاليف المعاملات عندما يتم حيازة أصل أو تكبد خصم، أو عندما يتم بيع أصل أو التخلص منه أو تسوية أو نقل خصم؛ ويتم تحديد التكاليف التي هي تكاليف معاملات في المعايير.

تكاليف المعاملات المتكبدة في الحصول على أصل أو تكبد خصم هي سمة من سمات المعاملة التي تم فيها شراء الأصل أو تكبد الخصم، وبالتالي:

- يجب أن تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية للأصل أو الخصم تكاليف المعاملة، لأنه لم يكن بإمكان المنشأة الحصول على الأصل أو تكبد الخصم دون تكبد تكاليف المعاملة؛
- لا يجب أن تعكس القيمة العادلة أو قيمة التنفيذ أو القيمة الاستعمالية للأصل أو الخصم تكاليف المعاملة، لأنها لا تؤثر في القيمة الجارية لذلك الأصل أو الخصم.

تعتبر تكاليف المعاملات التي يتم تكبدها في بيع أو التخلص من أصل أو في تسوية أو نقل خصم إحدى سمات المعاملة المستقبلية المحتملة، وبالتالي:

- تعكس القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ تكاليف المعاملات إذا كان من المتوقع تكبدها؛
- لا تعكس القيمة العادلة تكاليف المعاملات؛ و
- لا تعكس التكلفة التاريخية والتكلفة الجارية تكاليف المعاملات، لأنها تعتبر قيم دخول تعكس تكاليف الحصول على الأصل أو تحمل الخصم.

3.7. العوامل التي يجب مراعاتها عند اختيار أساس القياس

في كثير من الحالات، سيكون من المهم مراعاة عدة عوامل عند اختيار أساس القياس، وتعتمد الأهمية النسبية للعوامل على الحقائق والظروف، وتتمثل العوامل التي يجب مراعاتها في:

- الأثر في كل من قائمة المركز المالي وقائمة الأداء المالي؛
- الملاءمة والتمثيل الصادق والخصائص النوعية المعززة.

ناقش الإطار المفاهيمي 2018 المواقف التي يكون فيها ممكنا (ظروف استثنائية) استخدام قاعدة لقياس الأصل أو الخصم تختلف عن قاعدة قياس الدخل أو المصروفات ذات الصلة، من أجل تزويد

المستخدمين بمعلومات مفيدة، وفي مثل هذه الحالات، يتم إدراج الفرق بين الدخل أو المصروفات والتغير في القيمة الجارية للأصل أو الخصم في الدخل الشامل الآخر.

4.7. قياس حقوق الملكية

بالرغم من أن إجمالي حقوق الملكية لا يتم قياسه مباشرة، قد يكون من المناسب قياس فئات فردية من حقوق الملكية أو مكونات الأسهم لتوفير معلومات مفيدة؛ وذلك لا يتعارض مع تعريف إجمالي القيمة الدفترية لحقوق الملكية (إجمالي حقوق الملكية) بأنها قيمة متبقية بعد طرح جميع خصومها.

8. الفصل 7: العرض والإفصاح

أدخل الإطار المفاهيمي مصطلح "قائمة الأداء المالي" بدلا من "قائمة الدخل الشامل" للتعبير عن قائمة الربح أو الخسارة وقائمة الدخل الشامل الآخر معا، وحسبه فإن قائمة الربح أو الخسارة هي المصدر الرئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة خلال الفترة، ويمكن عرضها كجزء من قائمة واحدة عن الأداء المالي، أو ضمن قائمة منفصلة، وفي كلا الحالتين تتضمن قائمة الأداء المالي مجموع أو مجموع فرعي للربح أو الخسارة كملخص للأداء المالي للمنشأة عن الفترة.

لم يحدد المجلس خاصية واحدة أو مجموعة من الخصائص المشتركة بين جميع العناصر التي يتم تضمينها بشكل أفضل في قائمة الربح أو الخسارة، غير أن الإطار المفاهيمي تبنى مبدأ إدراج جميع عناصر الدخل والمصروفات في قائمة الربح أو الخسارة، لذا لا يمكن استبعاد أي عنصر من قائمة الربح أو الخسارة وإدراجه في الدخل الشامل الآخر إلا في ظروف استثنائية، وهي الظروف التي تسمح فيها قائمة الربح أو الخسارة بتوفير معلومات أكثر ملاءمة وأكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة.

إذا كانت قائمة الربح أو الخسارة مصدر رئيسي للمعلومات حول الأداء المالي للمنشأة، فإن المبالغ التراكمية فيها بمرور الوقت يجب أن تكون كاملة قدر الإمكان، لذا لا يمكن استبعاد الدخل والمصروفات منها بشكل دائم، إلا إذا كان هناك سبب مقنع، ووفقا لذلك، يتم إعادة تصنيف الدخل والمصروفات المدرجة في الدخل الشامل الآخر لاحقا في قائمة الربح أو الخسارة؛ وذلك في فترة التقرير التي توفر فيها قائمة الربح أو الخسارة معلومات أكثر ملاءمة أو أكثر صدقا في تمثيل الأداء المالي للمنشأة.

9. الفصل 8: مفاهيم رأس المال والمحافظة على رأس المال

يطبق المفهوم المالي لرأس المال من طرف معظم المنشآت، وفي ظل هذا المفهوم يمثل رأس المال الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة، وهو مرادف لصافي الأصول أو حقوق الملكية. أما في ظل المفهوم المادي لرأس المال، فإن رأس المال يمثل القدرة التشغيلية للمنشأة، والتي تؤسس مثلا على عدد وحدات الإنتاج اليومية. وينبغي أن يعتمد اختيار مفهوم رأس المال على احتياجات المستخدمين.

1.9. المحافظة على رأس المال المالي

في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في نهاية الفترة تزيد عن القيمة المالية (أو النقدية) لصافي الأصول في بدايتها، وذلك بعد استبعاد أي

توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة، ويمكن قياس المحافظة على رأس المال المالي إما بوحدات نقد اسمية أو بوحدات نقد ذات قوة شرائية موحدة.

2.9. المحافظة على رأس المال المادي

في ظل هذا المفهوم يتم اكتساب الربح فقط إذا كانت قدرة الإنتاج المادية (أو التشغيلية) للمنشأة (أو الموارد أو الأموال المطلوبة لتحقيقها) في نهاية الفترة تفوق تلك القدرة في بداية الفترة، وذلك بعد استبعاد أي توزيعات للملاك أو مساهمات منهم خلال الفترة.

يهتم مفهوم المحافظة على رأس المال بالكيفية التي تعرف بها المنشأة رأس المال الذي تسعى للمحافظة عليه، ويمثل همزة وصل بين مفهوم رأس المال وبين مفاهيم الربح، فهو الأساس المرجعي الذي بواسطته يتم قياس الربح، ويعتبر متطلبا مسبقا لغرض التمييز بين العائد على رأسمال المنشأة وبين استرجاع رأسمالها، كما أن التدفقات الداخلة للأصول التي تزيد عما يلزم للمحافظة على رأس المال هي التي يمكن اعتبارها ربحا، وبالتالي كعائد على رأس المال؛ وعليه فالربح عبارة عن المبلغ المتبقي بعد طرح المصروفات (بما فيها تعديلات المحافظة على رأس المال إذا لزم الأمر) من الدخل، أما إذا زادت المصروفات على الإيرادات فالمبلغ المتبقي يمثل صافي الخسارة.

يتطلب المفهوم المادي للمحافظة على رأس المال تطبيق أساس التكلفة الجارية، بينما لا يشترط المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال أساسا محددا للقياس، ويعتمد اختيار أساس القياس في ظل هذا المفهوم على نوع رأس المال المالي الذي تسعى المنشأة إلى المحافظة عليه. ويرجع الاختلاف الرئيسي بين مفهومي المحافظة على رأس المال إلى معالجة آثار تغيرات أسعار الأصول والخصوم، وبصفة عامة يمكن للمنشأة المحافظة على رأسمالها إذا كان لديها رأسمال في نهاية الفترة مساويا لما كان عليه في بدايتها، وأي مبالغ زائدة عما يلزم للمحافظة على رأس المال كما كان في بداية الفترة يعتبر ربحا.

في ظل المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال يتم تعريف رأس المال بعدد الوحدات المالية الاسمية، لذا يمثل الربح أي زيادة في رأس المال النقدي الاسمي خلال الفترة؛ فالارتفاع في أسعار الأصول المملوكة خلال الفترة، والتي يشار إليها عادة بمكاسب الحيازة، تعتبر من وجهة النظر الفكرية أرباحا، إلا أنه قد لا يتم الاعتراف بتلك الأرباح لحين التخلص من الأصول بموجب عملية تبادلية؛ أما في ظل المفهوم المالي للمحافظة على رأس المال، طبقا لوحدات ذات قوة شرائية موحدة فإن الربح يمثل أي زيادة في القوة الشرائية المستثمرة خلال الفترة، لذا فإن الربح يقتصر على ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يزيد عن الارتفاع في المستوى العام للأسعار، أما باقي الزيادة فيتم معالجتها كتعديل للمحافظة على رأس المال، وعليه تعتبر جزء من حقوق الملكية.

بموجب مفهوم المحافظة على رأس المال المادي، ينظر إلى جميع التغيرات السعرية المؤثرة في أصول وخصوم المنشأة على أنها تغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية المادية للمنشأة، وتعالج على أنها تعديلات للمحافظة على رأس المال، وتعتبر جزء من حقوق الملكية وليست ربحا.

II. أسئلة حول الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

التمرين (1)

يحدد الإطار المفاهيمي للتقرير المالي الصادر عن مجلس معايير المحاسبية الدولية المفاهيم الأساسية لإعداد وعرض القوائم المالية، لذا فهو يحضى باهتمام العديد من الأطراف.

المطلوب:

- ما هي الجوانب التي يتعامل معها الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ؟
- كيف يمكن أن يستفيد مستخدمو القوائم المالية من الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ؟
- هل يمكن اعتبار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي معيارا دوليا للتقرير المالي، ولماذا ؟
- هل يمكن أن يوجد تعارض بين الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ومعايير التقرير المالي الدولية، وكيف يتم التعامل في حالة وجود هذا التعارض؟

حل التمرين (1)

- **الجوانب التي يتعامل معها الإطار المفاهيمي للتقرير المالي**

يهتم الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ببعض جوانب إعداد وعرض القوائم المالية، فيما يخص:

- الأهداف المرجوة من التقرير المالي للأغراض العامة؛
- الخصائص النوعية المطلوبة في المعلومات المالية المفيدة حتى تسمح بتحقيق أهداف التقرير المالي؛
- وصف المنشأة معدة التقرير وحدودها؛
- تعريف بنود القوائم المالية، ومعايير الاعتراف بها، وأسس قياسها وكيفية عرضها والإفصاح عنها؛

- **يعتبر الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ذو أهمية كبيرة بالنسبة لمستخدمي القوائم المالية حيث:**

- يساعد مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير المعايير؛
- يساعد معدي القوائم المالية في تطوير سياسات محاسبية للمعاملات التي لا ينطبق عليها أي معيار؛
- يساعد مختلف شرائح مستخدمي القوائم المالية (من مستثمرين ومقرضين ومحللين ماليين وموردين وزبائن ودوائر حكومية) في فهم وتفسير المعلومات المالية المعدة طبقا لمعايير التقرير المالي الدولية؛
- يساعد مراجعي الحسابات في التوصل إلى رأي حول مدى استجابة القوائم المالية للمعايير الدولية؛

- **لا يمكن اعتبار الإطار المفاهيمي للتقرير المالي معيارا دوليا للتقرير المالي:**

لأنه لا يحدد أي قواعد خاصة ببند ما، سواء للاعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح، وإنما يحدد فقط الإطار العام لإعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، أما القواعد الخاصة فتحدد من طرف معايير التقرير المالي الدولية.

- **لا يمكن أن يتعارض الإطار المفاهيمي مع متطلبات أي معيار:**

غير أن المجلس قد يحتاج للخروج عن بعض جوانب الإطار المفاهيمي في بعض الحالات، إذا لزم الأمر، من أجل تحقيق هدف التقرير المالي للأغراض العامة.

التمرين (2)

يعتبر التقرير المالي من أهم قنوات الاتصال المالي، من خلال توصيل معلومات مالية في شكل معين، من أجل تحقيق أهداف محددة؛ ويعتبر التقرير المالي للأغراض العامة الشكل المعتمد للتقرير المالي وفق معايير المحاسبة الدولة، والذي يهدف إلى تلبية احتياجات المستخدمين من المعلومات.

المطلوب:

- ما المقصود بالتقرير المالي للأغراض العامة ؟
- تكلم عن احتياجات المستخدمين من المعلومات ؟

حل التمرين (2)

- **المقصود بالتقرير المالي للأغراض العامة**

التقرير المالي للأغراض العامة هو إعداد وعرض القوائم المالية من طرف المنشآت الخاصة والمنشآت الاقتصادية العمومية التي تستخدم المحاسبة المالية، من أجل تلبية الاحتياجات العامة والمشتركة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين، لذا فإن إعداد قوائم مالية لأغراض خاصة لا يخضع بالضرورة للإطار المفاهيمي للتقرير المالي.

- **احتياجات المستخدمين من المعلومات**

يستند التقرير المالي للأغراض العامة على مجموعة من المستخدمين الرئيسيين، وهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، المقرضون والدائنون الآخرون، حيث انصب الاهتمام على متخذي القرارات المتعلقة بتوفير الموارد، اللذين هم في حاجة آنية وملحة للمعلومات المالية، لكن لا يستطيعون طلبها من المنشآت مباشرة، كما أن تلبية احتياجاتهم سيلبي احتياجات شرائح واسعة من مستخدمي القوائم المالية.

يحتاج المستخدمون الرئيسيون إلى معلومات تساعدهم في تقييم مبلغ وتوقيت ومستوى تأكد صافي التدفقات النقدية المستقبلية الواردة للمنشأة، من أجل تقييم العوائد المتوقعة من الاستثمار في المنشأة، ومدى قدرتها على الوفاء بالتزاماتها بمختلف أشكالها. ومن أجل ذلك يحتاج المستثمرون الحاليون والمحتملون والمقرضون والدائنون الآخرون إلى معلومات حول موارد المنشأة والمطالبات عليها والتغيرات فيهما، وكيف يؤدي مجلس الإدارة مسؤولياته بكفاءة وفاعلية لاستخدام موارد المنشأة.

التمرين (3)

يتطلب التقرير المالي للأغراض العامة توفر المعلومات المحاسبية على مجموعة من الخصائص النوعية الأساسية (الملاءمة والتمثيل الصادق) والمعززة، من أجل تحقيق الأهداف المحددة.

المطلوب:

- ما المقصود بخاصية الملاءمة، وما هي الخصائص المكونة لها ؟
- ما المقصود بخاصية التمثيل الصادق، وما هي الخصائص المكونة لها ؟
- تحدث عن الخصائص النوعية المعززة ؟

حل التمرين (3)

- **المقصود بخاصية الملاءمة، والخصائص المكونة لها**

تكون المعلومات المحاسبية ملائمة إذا كانت قادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، أي بإمكانها التأثير فيها، من خلال العناية التي يوليها المستخدمون لها عند اتخاذ القرارات، وذلك إذا كانت تنطوي على قيمة تنبئية أو قيمة تأكيدية وكانت مهمة نسبيا.

- **القيمة التنبئية:** أي إمكانية لستخدام المعلومات المالية في عمليات التنبؤ بالنتائج المستقبلية؛
- **القيمة التأكيدية:** أي تسمح المعلومات المالية بتعزيز أو تعديل ماسبق التوصل إليها من تقييمات؛
- **الأهمية النسبية:** أي أن حذف المعلومات المالية أو سوء عرضها يؤثر في قرارات المستخدمين.

- **المقصود بخاصية التمثيل الصادق، والخصائص المكونة لها**

أي أن المعلومات المحاسبية تمثل الظواهر التي أعدت لتمثلها كما هي، وذلك إذا كانت:

- **مكتملة:** تصف جميع المعلومات اللازمة بشكل كامل، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات؛
- **حيادية:** خالية من التحيز في الاختيار أو العرض، ولا تنطوي على محاباة أو تلاعب لزيادة احتمالية تلقي المعلومات المالية من قبل المستخدمين بالقبول أو عدم القبول؛
- **الخلو من الخطأ:** عدم وجود أخطاء جوهرية أو إغفال جوهري في وصف الظاهرة، واختيار وتطبيق الإجراء المستخدم لإنتاج المعلومات المالية دون أي أخطاء في التطبيق.

- **الخصائص النوعية المعززة**

تتمثل الخصائص النوعية المعززة في:

- **قابلية المقارنة:** إمكانية المقارنة المكانية مع المؤسسات المماثلة، وإمكانية المقارنة الزمانية مع الفترات السابقة؛
- **قابلية التحقق:** وجود إجماع من طرف العديد من الأشخاص حول صدق وصف ما لظاهرة معينة؛
- **التوقيت المناسب:** توفير المعلومات للمستخدمين في الوقت المناسب، حتى تؤثر في قراراتهم، وكلما كانت المعلومة قديمة، كانت منفعتها أقل؛
- **قابلية الفهم:** يجب إعداد القوائم المالية لتكون مفهومة من طرف المستخدمين الذين لديهم معرفة معقولة بالأعمال والأنشطة الاقتصادية، والذين يقومون بمراجعة وتحليل المعلومات بجدية.

التمرين (4)

يتطلب التقرير المالي للأغراض العامة إعداد مجموعة كاملة من القوائم المالية، تتضمن العديد من البنود التي تلخص الأداء المالي والمركز المالي للمؤسسة والتغيرات فيهما.

المطلوب:

- تحدث عن الأصول والخصوم ؟
- تحدث عن الدخل والمصروفات ؟
- تحدث عن المكاسب والخسائر ؟

حل التمرين (4)

- **الأصول والخصوم**

الأصول هي موارد اقتصادية حالية تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث ماضية، أما الخصوم فهي التزامات حالية على المنشأة لتحويل موارد اقتصادية نتيجة لأحداث ماضية، وفي هذا الصدد فإن الموارد الاقتصادية هي حقوق لديها القدرة على تحقيق منافع اقتصادية. فالأصول هي مصدر للدخل والتدفقات النقدية الداخلة، أما الخصوم فهي مصدر للمصاريف والتدفقات النقدية الخارجة.

- **الدخل والمصروفات**

بنود الدخل والمصروفات هي مكونات صافي الربح أو الخسارة، والدخل هو زيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة في شكل تدفقات داخلة للأصول أو تعزيز لها، أو انخفاض في خصومها، والتي يترتب عنها زيادة في حقوق الملكية، أما المصروفات فهي انخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة، في شكل تدفقات خارجة أو استنفاذ للأصول أو نشوء خصومات تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية؛ ويستثنى من الدخل والمصروفات مساهمات أصحاب المنشأة في رأسمالها والتوزيعات عليهم.

- **المكاسب والخسائر**

المكاسب والخسائر هي حالة خاصة للدخل والمصروفات، فعادة ما يتطلب تحقيق الدخل تحمل مصاريف، كاستهلاك البضاعة لتحقيق المبيعات، واستهلاك المواد الأولية للتصنيع، لكن قد تنتج إيرادات دون تحمل مصاريف، وهنا نكون بصدد المكاسب، مثل فوائض تقييم الأدوات المالية بغرض المتاجرة، والتعويضات المستحقة على الموردين، وقد تتحمل المنشأة مصاريف دون تحقيق الدخل، وهنا نكون بصدد الخسائر، مثل نواقص تقييم الأدوات المالية بغرض المتاجرة، والتعويضات المستحقة للزبائن.

التمرين (5)

من أجل إدراج بند في القوائم المالية يجب أن يستوفي أحد التعاريف الواردة في الإطار المفاهيمي، ويكون ملائما ويمثل بصدق ما أعد لمثيله، غير أن ذلك يتطلب أيضا قياسه.

المطلوب:

- تحدث عن أسس قياس عناصر القوائم المالية في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي ؟

حل التمرين (5)

- **أسس قياس عناصر القوائم المالية في الإطار المفاهيمي للتقرير المالي**

القياس هو عملية تحديد القيم المالية التي تدرج بها عناصر القوائم المالية، مما يتطلب اختيار أساس معين للقياس، ويتم تطبيق أسس قياس مختلفة وبدرجات وتداخلات متباينة في القوائم المالية، وتشمل:

التكلفة التاريخية: التكلفة التاريخية للأصل هي في البداية قيمة التكاليف المتكبدة لشراء أو إنشاء الأصل، بما في ذلك المقابل المدفوع لشراء أو إنشاء الأصل بالإضافة إلى تكاليف المعاملة. أما التكلفة التاريخية للخصم عند تكبده هي في البداية قيمة المقابل المستلم نتيجة تكبده أو تحمله مطروحا منها تكاليف المعاملة.

القيمة الجارية: توفر مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية ملائمة حول الأصول والخصوم والدخل والمصروفات ذات الصلة، باستخدام معلومات جديدة لتعكس الظروف في تاريخ القياس. وتشمل قواعد القياس الجارية القيمة العادلة والقيمة الاستعمالية (للأصول) وقيمة التنفيذ (للخصوم) والتكلفة الجارية.

يتماشى وصف القيمة العادلة مع وصفها في معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 13)، ويستمد مفهوم القيمة الاستعمالية وقيمة التنفيذ من تعريف القيمة الاستعمالية الوارد في معيار المحاسبة الدولي (IAS 36)، ويستمد تعريف التكلفة الجارية من مختلف المصادر الأكاديمية.

يعتبر أساس التكلفة التاريخية هو الأكثر استخداما من طرف المنشآت بغرض إعداد القوائم المالية، وعادة ما يتم دمج هذا الأساس مع أسس القياس الأخرى.

التمرين (6)

تتأثر عملية المفاضلة بين مختلف أسس القياس المحاسبي بعدة جوانب أهمها الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية، إضافة إلى مفهوم المحافظة على رأس المال الذي تم تبنيه، هذا الأخير يشير إلى الهدف المراد تحقيقه من تحديد الربح.

المطلوب:

- ما هي العلاقة بين الربح ومفاهيم المحافظة على رأس المال ؟
- ما هي العلاقة بين قياس بنود القوائم المالية ومفاهيم المحافظة على رأس المال ؟

حل التمرين (6)

- **العلاقة بين الربح ومفاهيم المحافظة على رأس المال**

المحافظة على رأس المال المالي بوحدات نقد اسمية: يمثل الربح الزيادة في رأس المال النقدي الاسمي، وعليه فإن الزيادة في أسعار الأصول تعتبر أرباحا، ويطلق عليها عرفا بمكاسب الحيازة، وقد يتم تأجيل الاعتراف بها حتى يتم التخلص من الأصل في عملية تبادل.

المحافظة على رأس المال المالي بوحدات نقد جارية: يمثل الربح الزيادة في الأموال المستثمرة بعد اقتطاع المبالغ الضرورية للمحافظة على القدرة الشرائية لتلك الأموال، وعليه فإن ما يعتبر ربحا هو فقط ذلك الجزء من الزيادة في أسعار الأصول الذي يتجاوز الزيادة في المستوى العام للأسعار، وتعتبر باقي الزيادة (التضخم) تعديلا للحفاظ على رأس المال، تدرج ضمن حقوق الملكية.

المحافظة على القيمة المادية لرأس: يمثل الربح الزيادة في الطاقة التشغيلية للمؤسسة في نهاية الفترة مقارنة ببدايتها، وينظر إلى كافة تغيرات الأسعار المؤثرة على الأصول كتغيرات في قياس الطاقة الإنتاجية، لذا تعالج كتعديلات للحفاظ على رأس المال، وتدرج ضمن حقوق الملكية وليس ضمن الربح.

- **العلاقة بين قياس بنود القوائم المالية ومفاهيم المحافظة على رأس المال**

يتطلب كل مفهوم للمحافظة على رأس المال استخدام أساس معين للتقييم، ويمكن تلخيص العلاقة بين قياس بنود القوائم المالية ومفاهيم المحافظة على رأس المال في الجدول الآتي:

	رأس المال المالي		رأس المال المادي	
أساس القياس	لا يتطلب استخدام مفهوم محدد		جاري	
قواعد القياس	يعتمد على رأس المال المراد الحفاظ عليه		التكلفة الجارية، القيمة القابلة للتحقق، القيمة الحالية	القيم الجارية المعدلة
وحدة القياس	وحدة نقد جارية	وحدة نقد اسمية	وحدة نقد اسمية	وحدة نقد جارية

التمرين (7)

خلال 2016 بلغت نتيجة الدورة لمؤسسة "**موانئ الشرق**" 830000 دج، وذلك قبل المكاسب غير المحققة عن المباني والأراضي والتي بلغت 40000 دج، والخسائر غير المحققة عن الآلات والمعدات والتي بلغت 36000 دج.

المطلوب:

- تحديد المعالجة المحاسبية للمكاسب والخسائر غير المحققة، وأثرها في الربح، وأساس القياس ومفهوم **المحافظة على رأس المال** المناسبين ؟

حل التمرين (7)

المعالجة المحاسبية المناسبة للفوارق	عدم الاعتراف بها	إدراجها **ضمن الدخل**	إدراجها ضمن حقوق الملكية
الربح	830000	[1]834000	830000
أساس التقييم المناسب	التكلفة التاريخية	القيمة الجارية	القيمة الجارية
المفهوم المناسب لرأس المال	**رأس المال المالي**	**رأس المال المالي**	**رأس المال المادي**

(1) 834000 = 830000 + 40000 – 36000

التمرين (8)

بتاريخ 2010/01/01: قامت مؤسسة "موانئ الشرق" باقتناء رافعة بتكلفة إجمالية قدرها 1000000 دج، قررت اهتلاكها على مدار 5 سنوات، لتكن لديك البيانات الآتية خلال المدة النفعية للرافعة.

السنوات	**2010**	**2011**	**2012**	**2013**	**2014**
حقوق الملكية	2100000				
صافي الدخل قبل الضريبة (دج)	250000	300000	260000	280000	245000

بتاريخ 2010/12/31: قدرت القيمة العادلة للرافعة 924000 دج.

المطلوب:

- تحديد صافي الدخل قبل الضريبة وحقوق الملكية وفق كل مفهوم للمحافظة على رأس المال.

حل التمرين (8)

- **بتاريخ 2010/12/31:**

قسط الاهتلاك وفقا للتكلفة التاريخية = 1000000\5 = 200000

القيمة المحاسبية الصافية للرافعة = 1000000 – 200000 = 800000

القيمة الجارية للرافعة = 924000

مكسب الحيازة للرافعة = 924000 – 800000 = 124000

المدة النفعية المتبقية للرافعة = 4سنوات

قسط الاهتلاك وفقا للقيمة الجارية = 924000\4 = 231000

الفرق بين الاهتلاك على أساس تاريخي وجاري = 231000 – 200000 = 31000 = 124000\4

		2010	2011	2012	2013	2014	المجموع
رأس المال المالي (المفهوم الأول)[1]	حقوق الملكية	2100000					
	صافي الدخل قبل الضريبة	250000	300000	260000	280000	245000	1335000
رأس المال المالي (المفهوم الثاني)[2]	حقوق الملكية	2100000					
	صافي الدخل قبل الضريبة	250000 124000 +	300000 31000 –	260000 31000 –	280000 31000 –	245000 31000 –	
		374000	269000	229000	249000	214000	1335000
رأس المال المادي[2]	حقوق الملكية	2224000[3]					
	صافي الدخل قبل الضريبة	250000	300000 31000 –	260000 31000 –	280000 31000 –	245000 31000 –	
		250000	269000	229000	249000	214000	1211000

(1) قيمة الرافعة = التكلفة التاريخية = 800000

(2) قيمة الرافعة = القيمة الجارية = 924000

(3) 2224000 = 2100000 + 124000

نلاحظ أن: 1335000 – 1211000 = 124000

التمرين (9)

بتاريخ 2010/01/01: قامت مؤسسة "سيرتا" باقتناء آلة بتكلفة إجمالية قدرها 2000000 دج، قررت اهتلاكها على مدار 5 سنوات، لتكن لديك البيانات الآتية خلال المدة النفعية للآلة.

السنوات	2010	2011	2012	2013	2014
حقوق الملكية	4200000	4500000			
صافي الدخل قبل الضريبة (دج)	500000	600000	520000	560000	490000

بتاريخ 2011/12/31: قررت المؤسسة إعادة تقييم الآلة باستخدام معامل إعادة تقييم قدره 1,2.

المطلوب:

- تحديد صافي الدخل قبل الضريبة وحقوق الملكية وفق كل مفهوم للمحافظة على رأس المال.

حل التمرين (9)

- **بتاريخ 2011/12/31**

قسط الاهتلاك وفقا للتكلفة التاريخية = 2000000\5 = 400000

القيمة المحاسبية الصافية للرافعة = 2000000 – 400000×2 = 1200000

القيمة الجارية **للرافعة** = 1200000×1,2 = 1440000

مكسب الحيازة للرافعة = 1440000 – 1200000 = 240000

المدة النفعية المتبقية **للرافعة** = 3**سنوات**

قسط الاهتلاك وفقا للقيمة الجارية = 1440000\3 = 480000

الفرق بين الاهتلاك على أساس تاريخي وجاري = 480000 – 400000 = 80000 = 240000\3

		2010	2011	2012	2013	2014	المجموع
رأس المال المالي (المفهوم الأول)[1]	**حقوق الملكية**	4200000	4500000				
	صافي الدخل قبل الضريبة	500000	600000	520000	560000	490000	2670000
رأس المال المالي (المفهوم الثاني)[2]	**حقوق الملكية**	4200000	4500000				
	صافي الدخل قبل الضريبة	500000	600000 + 240000	520000 – 80000	560000 – 80000	490000 – 80000	
		500000	840000	440000	480000	410000	2670000
رأس المال المادي[2]	**حقوق الملكية**	4200000	4740000[3]				
	صافي الدخل قبل الضريبة	500000	600000	520000 – 80000	560000 – 80000	490000 – 80000	
		500000	600000	440000	480000	410000	2430000

[1] قيمة الرافعة = التكلفة التاريخية = 1200000

[2] قيمة الرافعة = القيمة الجارية (التكلفة التاريخية المعدلة) = 1440000

[3] 4740000 = 4500000 + 240000

نلاحظ أن: 2670000 – 2430000 = 240000

المحور الخامس

معيار المحاسبة الدولي (IAS 1):
عرض القوائم المالية

IAS 01:
Presentation of Financial Statements

I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 1): عرض القوائم المالية

تم إصدار المعيار لأول مرة في سبتمبر1997 ، ليحل محل عدة معايير محاسبية دولية: (IAS 1) "الإفصاح عن السياسات المحاسبية"، و(IAS 5) "المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم المالية"، و(IAS 13) "عرض الأصول والخصوم المتداولة"؛ وأصبح ساري المفعول على القوائم المالية للفترات التي تبدأ من 1998/07/01، أو بعد ذلك. خضع المعيار للمراجعة في ديسمبر2003 وفي أوت 2005؛ وتم إصدار معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) المعدل في سبتمبر 2007، والذي أصبح ساري بدء من 2009/01/01، وقد تم إدخال تعديلات أخرى على المعيار في ديسمبر 2014، والتي أصبحت سارية المفعول بدء من 2016/01/01، مع إمكانية التطبيق المبكر قبل هذا التاريخ.

1. الهدف

يهدف المعيار إلى بيان أسس عرض القوائم المالية للأغراض العامة، من أجل ضمان إمكانية مقارنتها بالقوائم المالية للمنشأة في الفترات السابقة، والقوائم المالية للمنشآت الأخرى في نفس الفترة، ولتحقيق هذا الهدف يحدد هذا المعيار الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية، والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات لمحتوى القوائم المالية.

2. النطاق

على المنشأة تطبيق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية للأغراض العامة، المعدة وفقا لمعايير التقرير المالي الدولية، سواء كانت موحدة (IFRS 10) أو مفصلة (IAS 27)، باستثناء التقارير المالية المرحلية المعدة وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 34)، وتحدد معايير التقرير المالي الدولية الأخرى، متطلبات الاعتراف والقياس والإفصاح لمعاملات معينة والأحداث الأخرى.

3. تعريفات

القوائم المالية للأغراض العامة: والتي تعرف بأنها القوائم المالية، هي تلك التي تهدف إلى سد حاجات المستخدمين غير المؤهلين لمطالبة المنشأة بإعداد تقارير مصممة حسب احتياجاتهم الخاصة.

معايير التقرير المالي الدولية: تشمل: معايير المحاسبة الدولية (IAS)، معايير التقرير المالي الدولية (IFRS)، تفسيرات معايير المحاسبة الدولية (SIC)، تفسيرات معايير التقرير المالي الدولية (IFRIC).

الإيضاحات: توفر وصفا توضيحيا وتفاصيل عن البنود المعروضة في القوائم المالية، ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للاعتراف بها في القوائم المالية.

الدخل الشامل الآخر: يشمل بنود الدخل والمصاريف، بما فيها تعديلات إعادة التصنيف، غير المعترف بها في الدخل (فوارق إعادة التقييم، المكاسب والخسائر الاكتوارية نتيجة قياس خطط منافع الموظفين، مكاسب وخسائر الصرف نتيجة تحويل القوائم المالية بالعملات الأجنبية، أرباح وخسائر الاستثمارات في أدوات حقوق الملكية بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل [IFRS 9]، مكاسب وخسائر التحوط...).

تعديلات إعادة التصنيف: هي المبالغ التي تم إعادة تصنيفها ضمن الربح أو الخسارة في الفترة الحالية، والمعترف بها في الدخل الشامل الآخر في الفترة الحالية أو الفترات السابقة.

الدخل الشامل: هو التغير في حقوق الملكية خلال الفترة، نتيجة المعاملات والأحداث الأخرى، عدا التغيرات نتيجة لمعاملات مع الملاك، ويشمل "الربح أو الخسارة" وعناصر "الدخل الشامل الآخر".

4. القوائم المالية

1.4. هدف القوائم المالية

تهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات حول المركز المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعتبر مفيدة لشريحة واسعة من المستخدمين عند اتخاذهم للقرارات الاقتصادية؛ وتوضح القوائم المالية أيضا نتائج واجبات الإدارة، ومدى نجاحها في الاستغلال الأمثل للموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق ذلك الهدف، توفر القوائم المالية معلومات حول: الأصول، الخصوم، حقوق الملكية، الدخل والمصروفات (بما فيها المكاسب والخسائر)، مساهمات المالكين والتوزيعات عليهم بصفتهم مالكين، والتدفقات النقدية. وتساعد هذه المعلومات، بالإضافة إلى المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة وتحديدا توقيتها ودرجة التأكد منها.

2.4. مجموعة كاملة من القوائم المالية

تشمل المجموعة الكاملة من القوائم المالية ما يأتي:

- قائمة المركز المالي في نهاية الفترة؛
- قائمة الدخل الشامل للفترة؛
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة؛
- قائمة التدفقات النقدية للفترة؛
- الإيضاحات، وتشمل ملخصا للسياسات المحاسبية ومعلومات توضيحية أخرى؛
- قائمة المركز المالي من بداية فترة المقارنة الأولى عند تطبيق سياسة محاسبية بأثر رجعي أو إعادة عرض البنود في القوائم المالية بأثر رجعي أو عند إعادة تصنيف البنود في القوائم المالية.

يمكن للمنشأة عرض مكونات الربح أو الخسارة كجزء من قائمة الدخل الشامل في قائمة واحدة، أو في قائمة دخل منفصلة عن قائمة الدخل الشامل الآخر.

3.4. الاعتبارات العامة

1.3.4. العرض العادل والامتثال لمعايير التقرير المالي الدولية: يقتضي العرض العادل تمثيلا صادقا لآثار المعاملات والأحداث والظروف الأخرى، وفقا لتعريفات ومعايير الاعتراف بالبنود المنصوص عليها في الإطار؛ ويفترض أن ينتج عن تطبيق معايير التقرير المالي الدولية، إلى جانب الإيضاحات، متى لزم الأمر، قوائم مالية تحقق عرضا عادلا؛ ويجب على المنشأة أن تقدم بيانا صريحا وغير متحفظ حول الامتثال للمعايير الدولية في الإيضاحات، وعدم وصف القوائم المالية بأنها تمتثل لمعايير التقرير المالي الدولية، إلا إذا كانت تمتثل لمتطلبات كل معيار ملائم؛ ويتطلب العرض العادل:

- اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية بموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 8)، خاصة عند غياب معايير التقرير المالي الدولية التي تنطبق بشكل محدد على بند معين؛
- تقديم المعلومات بما في ذلك السياسات المحاسبية بطريقة توفر معلومات منلسبة وموثوقة وقابلة للمقارنة ويمكن فهمها؛
- تقديم إفصاحات إضافية عندما تكون متطلبات معايير التقرير المالي الدولية غير كافية لتمكين المستخدمين من فهم آثار عمليات أو أحداث وظروف معينة على المركز المالي والأداء المالي.

2.3.4. فرض استمرارية المنشأة: عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة إجراء تقييم حول مدى قدرة المنشأة على البقاء كوحدة مستمرة؛ ويجب على الإدارة إعداد القوائم المالية على أساس أن المنشأة مستمرة ما لم تكن هناك نية إما لتصفيتها، أو التوقف عن المتاجرة، أو ليس أمامها بديل واقعي سوى أن تفعل ذلك؛ وعندما تكون الإدارة على علم بحالات عدم تأكد مادية تتعلق بأحداث أوظروف قد تلقي شكوكا كبيرة حول قدرة المنشأة على البقاء كوحدة مستمرة، يجب الإفصاح عن هذه الحالات من عدم التأكد، وعندما لا تقوم المنشأة بإعداد القوائم المالية على أساس أنها مستمرة، يجب الإفصاح عن هذه الحقيقة، وعلى الأساس التي تم بموجبه إعداد القوائم المالية، وسبب عدم اعتبار المنشأة مستمرة.

3.3.4. أساس الاستحقاق المحاسبي: يجب على المنشأة إعداد قوائمها المالية فيما عدا المعلومات الخاصة بالتدفق النقدي بموجب أساس الاستحقاق المحاسبي، وعند استخدام هذا الأساس، يتم الاعتراف بالبنود عندما تلبي التعريفات ومعايير الاعتراف لتلك العناصر في الإطار.

4.3.4. المادية والتجميع: يجب على المنشأة عرض البنود المادية مفصلة عن البنود المشابهة لها، وعرض البنود المختلفة في طبيعتها أو وظيفتها مفصلة، باستثناء ما هو غير مادي؛ والمنشأة ليست في حاجة لتلبية الإفصاحات المحددة بموجب المعايير الدولية إذا كانت المعلومات الناتجة غير مادية.

5.3.4. عدم المقاصة: يجب على المنشأة عدم إجراء أي مقاصة بين الأصول والخصوم، أو الدخل والمصاريف، إلا إذا كان ذلك مسموحا به من قبل معايير التقرير المالي الدولية.

6.3.4. تكرار إعداد وعرض القوائم المالية: تعرض المنشأة مجموعة كاملة من القوائم المالية سنويا على أقل تقدير (بما في ذلك المعلومات المقارنة)، وعند عرض القوائم المالية لفترة تزيد أو تقل عن العام، فإن المنشأة تفصح، بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية، عن السبب وراء استخدام فترة تزيد أو تقل عن العام، وحقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست مقارنة بشكل كامل.

7.3.4. المعلومات المقارنة: باستثناء عندما تجيز أو تقتضي معايير التقرير المالي الدولية عكس ذلك، تفصح المنشأة عن معلومات مقارنة للفترة السابقة لكافة المبالغ التي تم عرضها في القوائم المالية للفترة الجارية، وتدرج معلومات مقارنة للمعلومات التفصيلية والوصفية عندما تكون ملائمة لفهم القوائم المالية.

8.3.4. اتساق العرض: تحتفظ المنشأة بكيفية عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية لفترة معينة إلى الفترة التي تليها، باستثناء إذا كان التغير يؤدي إلى قوائم مالية أكثر ملاءمة، أو كان أحد معايير التقرير المالي الدولية يقتضي تغييرا في العرض.

5. الهيكل والمحتوى

لم يضع معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) أي شكل نمطي للقوائم المالية، كما هو الحال بالنسبة للنظام المحاسب المالي الجزائري، لكن أشار إلى الحد الأدنى من المعلومات التي يجب على المنشآت عرضها ضمن القوائم المالية؛ وحسب المعيار فإن القوائم المالية يجب تحديدها بشكل واضح ومنفصل عن باقي المعلومات، في حالة نشرها في مستند ما مع معلومات أخرى، ويجب أن تبين على وجه الخصوص: (أ) اسم المنشأة؛ (ب) طبيعة القوائم المالية منفصلة أو موحدة؛ (ج) تاريخ قائمة المركز المالي أو الفترة التي تغطيها؛ (د) عملة العرض؛ (هـ) مستوى التقريب المستخدم.

1.5. قائمة المركز المالي

تعرض البنود المتداولة منفصلة عن البنود غير المتداولة، أو عرض البنود حسب درجة السيولة.

1.1.5. المعلومات التي يجب عرضها في قائمة المركز المالي: يجب أن تشمل قائمة المركز المالي كحد أدنى: الممتلكات والمصانع والمعدات، العقارات الاستثمارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، الاستثمارات التي يتم محاسبتها وفق طريقة حقوق الملكية، الأصول البيولوجية، المخزون، الذمم المدينة التجارية والذمم المدينة الأخرى، النقد ومعادلات النقد، إجمالي الأصول المصنفة كمحتفظ بها برسم البيع، الذمم الدائنة التجارية والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات الضريبية المؤجلة والأصول الضريبية المؤجلة، الالتزامات المشمولة في مجموعات التصرف المصنفة كمحتفظ بها برسم البيع، حصص الأقلية، رأس المال الصادر والاحتياطي المنسوب إلى مالكي المنشأة الأم.

2.1.5. التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة: الأصول المتداولة هي الأصول التي:

- يتوقع أن تتحقق أو يحتفظ بها للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- يحتفظ بها بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة؛
- يتوقع أن تتحقق خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير؛ أو
- تكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد، ولا توجد قيود على استعماله عند إعادة تسويته أو استخدمه في تسديد الالتزامات لاثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة تصنيف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

3.1.5. التمييز بين الخصوم المتداولة وغير المتداولة: الخصوم المتداولة هي الخصوم التي:

- يتوقع سدادها أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة؛
- يحتفظ بها بشكل أساسي لأغراض المتاجرة؛
- تستحق خلال اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير؛ أو
- ليس للمنشأة الحق في تأجيل تسويتها على الأقل اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

يجب على المنشأة تصنيف جميع الخصوم الأخرى على أنها خصوم غير متداولة.

2.5. قائمة الدخل الشامل

تقوم المنشأة بعرض كافة بنود الدخل والمصروفات للفترة: (أ) في قائمة دخل شامل واحدة؛ أو (ب) في قائمتين، قائمة تعرض مكونات الربح أو الخسارة (قائمة الدخل المنفصل)، وقائمة ثانية تبدأ

بالربح أو الخسارة، وتعرض مكونات قائمة الدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)؛ وعندما تكون بنود الدخل أو المصروفات جوهرية، يجب على المنشأة أن تفصح عن طبيعتها وقيمتها بشكل مفصل.

يجب على المنشأة عرض المصروفات المعترف بها في الربح أو الخسارة باستخدام تصنيف يعتمد إما على (أ) طبيعة المصروفات أو (ب) وظيفتها ضمن المنشأة، أيهما يوفر معلومات مناسبة وملائمة.

3.5. قائمة التغيرات في حقوق الملكية

يجب على المنشأة عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية بحيث يظهر في القائمة:

- إجمالي الدخل الشامل للفترة (المبالغ المنسوبة إلى مالكي المنشأة الأم وحصة الأقلية بشكل مفصل)؛
- لكل مكون من حقوق الملكية، آثار التطبيق بأثر رجعي أو إعادة العرض بأثر رجعي؛
- لكل مكون من حقوق الملكية، تسوية بين القيمة الدفترية في بداية ونهاية الفترة، مع الإفصاح بشكل مفصل عن كل تغيير (الربح أو الخسارة، كل بند من الدخل الشامل الآخر، المعاملات مع المالكين التي تظهر بشكل مفصل عن المساهمات والتوزيعات والتغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها ربح أو خسارة).

يجب على المنشأة عرض مبلغ أرباح الأسهم، كما في قائمة التغيرات في حقوق الملكية أو في الإيضاحات المتعلقة بها، كتوزيعات على المالكين خلال الفترة.

4.5. قائمة التدفقات النقدية: أنظر معيار المحاسبة الدولي (IAS 07).

5.5. الإيضاحات

1.5.5. يجب أن تتضمن الإيضاحات:

- معلومات حول أسس إعداد القوائم المالية، ومعلومات حول السياسات المحاسبية التي تم اختيارها وتطبيقها، والتقديرات والأحكام التي أصدرتها الإدارة، وكذا الافتراضات التي قامت بتبنيها؛
- المعلومات المطلوبة بموجب معايير التقرير المالي غير المعروضة في مكان آخر من القوائم المالية؛
- المعلومات غير المعروضة في مكان ما في القوائم المالية ولكنها ضرورية لفهمها؛
- المعلومات التي تمكن المستخدمين من تقييم أهداف وسياسات المنشأة، وأساليبها لإدارة رأس المال؛

يجب أن تعرض الإيضاحات بطريقة منتظمة، وعمل إشارات مرجعية لكل بند في القوائم المالية.

2.5.5. يتم عرض الإيضاحات عادة حسب الترتيب الآتي، لزيادة قابلية القوائم المالية للفهم والمقارنة:

- بيان بالامتثال لمعايير التقرير المالي الدولية؛
- ملخص للسياسات المحاسبية المطبقة؛
- معلومات معززة للبنود المعروضة في القوائم المالية؛
- إفصاحات أخرى تشمل الخصوم المحتملة والإفصاحات غير المالية.

3.5.5. يجب أن يبين قسم السياسات المحاسبية:

- أسس (أسس) القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- كل سياسة محاسبية معينة ضرورية للفهم المناسب للقوائم المالية؛
- الأحكام التي أصدرتها الإدارة، بعيدا عن تلك الأحكام التي ترتبط بالتقديرات.

II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 1): عرض القوائم المالية

التمرين (1)

لتكن لديك البيانات الآتية حول مؤسسة "ازدهار" بتاريخ 2016/12/31 (المبالغ بـ دج):

	تكلفة الشراء	تكلفة التخزين	تكلفة الإنتاج	مصاريف البيع	مصاريف التوزيع	مصاريف عامة وإدارية	المجموع
استهلاكات	10000	25000	250000	8000	7500	9500	310000
خدمات	22000	0	120000	18000	33000	7000	200000
أعباء المستخدمين	84000	72000	108000	31000	44000	52000	391000
ضرائب ورسوم	26000	0	0	19000	24000	36000	105000
أعباء تشغيلية أخرى	35000	25000	63000	15000	17000	11000	166000
أعباء مالية	0	0	0	0	0	98000	98000
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	56000	78000	115000	42000	46000	85000	422000
المجموع	233000	200000	656000	133000	171500	298500	1692000

المطلوب: عرض قائمة الدخل (الربح أو الخسارة) حسب الطبيعة ثم حسب الوظيفة، علما أن إيرادات المؤسسة كانت عبارة عن مبيعات بقيمة 1900000 دج.

حل التمرين (1)

قائمة الدخل حسب الطبيعة

يتم تصنيف بنود الدخل والمصروفات وفقا لطبيعتها دون تخصيصها على الوظائف داخل المنشأة.

البيان	المبالغ
المبيعات	1900000
استهلاكات	(310000)
خدمات خارجية	(200000)
هامش الربح الإجمالي	1390000
أعباء المستخدمين	(391000)
الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(422000)
ضرائب ورسوم	(105000)
أعباء تشغيلية أخرى	(166000)
أعباء مالية	(98000)
الربح من عمليات التشغيل	208000

قائمة الدخل حسب الوظيفة

يتم تصنيف بنود الدخل والمصروفات **حسب** وظيفتها **داخل المنشأة**، كجزء من تكلفة المبيعات أو جزء من المصاريف العامة والإدارية والمصاريف الأخرى.

البيان	المبلغ
المبيعات	1900000
تكلفة المبيعات	(889000)[1]
الربح الإجمالي	1011000
تكلفة التخزين	(200000)
مصاريف البيع	(133000)
مصاريف التوزيع	(171500)
مصاريف عامة وإدارية	(298500)
الربح من عمليات التشغيل	208000

(1) تكلفة المبيعات = **تكلفة الشراء + تكلفة الإنتاج**
= 233000 + 656000 = 889000

التمرين (2)

إليك ميزان المراجعة لمؤسسة "الهضاب" بتاريخ 2017/12/31 (المبالغ بـ دج).

	البنود	مبالغ مدينة	مبالغ دائنة	أرصدة مدينة	أرصدة دائنة
1	رأس المال		500000		500000
2	احتياطات		510000		510000
3	برمجيات معلوماتية	15000		15000	
4	رخص وبراءات	10000		10000	
5	أراضي	20000		20000	
6	مباني	100000		100000	
7	تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية	150000		150000	
8	معدات نقل	400000		400000	
9	أسهم الفروع	100000		100000	
10	أسهم بغرض المتاجرة	26000		26000	
11	اهتلاك البرمجيات المعلوماتية		6000		6000
12	اهتلاك الرخص والبراءات		4000		4000
13	اهتلاك المباني		60000		60000
14	اهتلاك التركيبات التقنية، المعدات والأدوات الصناعية		90000		90000
15	اهتلاك معدات النقل		320000		320000
16	مخزون بضاعة	300000	295000	5000	
17	مواد أولية ولوازم	266900	255000	11900	
18	تموينات أخرى	75000	65000	10000	
19	مخزون المنتجات	800000	660000	140000	
20	مشتريات مخزنة	600000	600000		
21	خسائر القيمة عن مخزون البضاعة		3000		3000
22	موردو المخزونات	800000	900000		100000
23	موردو الخدمات	6200	6000	200	
24	زبائن	1150000	550000	600000	
25	زبائن مشكوك فيهم	5000	3000	2000	
26	تسبيقات الزبائن	10000	11700		1700
27	خسائر القيمة عن الزبائن		1000		1000
28	ضرائب محصلة على المبيعات	200000	219000		19000
29	ضرائب قابلة للاسترجاع على المشتريات	144000	120000	24000	
30	قيم للتحصيل	50000	45000	5000	
31	حسابات بنكية جارية	600000	550000	50000	
32	حسابات جارية بريدية	300000	260000	40000	
33	الصندوق	90000	80000	10000	
34	تكلفة شراء البضاعة المباعة	192000		192000	
35	مواد أولية ولوازم مستهلكة	263000	3000	260000	
36	تموينات أخرى مستهلكة	20000		20000	
37	خدمات خارجية مستهلكة	30000		30000	
38	أقساط التأمينات	3000		3000	

39	أعباء المستخدمين	15000		15000	
40	أعباء الضرائب	20000		20000	
41	الأعباء المالية	2000		2000	
42	مبيعات بضاعة		200000		200000
43	مبيعات منتجات		319400		319400
44	خدمات مقدمة		55000		55000
45	تغير مخزون المنتجات	300000	350000		50000
46	فوائض القيمة نتيجة التنازل عن التثبيتات غير المالية		22000		22000
47	أعباء الضريبة على الأرباح	30000		30000	
48	اقتراضات بنكية طويلة الأجل		30000		30000

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) وقائمة الدخل (الربح أو الخسارة) لمؤسسة "الهضاب" وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

حل التمرين (2)

- **إعداد قائمة المركز المالي لمؤسسة "الهضاب" بتاريخ 2017/12/31**

الأصـــــول		الخصـــــوم	
الأصول غير المتداولة		**الأموال الخاصة**	
أصول غير ملموسة		رأس المال	500000
برمجيات معلوماتية	9000	احتياطات	510000
رخص وبراءات	6000	نتيجة الدورة	74400
ممتلكات، مصانع ومعدات		**مجموع الأموال الخاصة**	**1114400**
أراضي	20000	**الخصوم غير المتداولة**	
مباني	40000	اقتراضات بنكية	30000
تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية	60000	**مجموع الخصوم غير المتداولة**	**30000**
معدات نقل	80000	**الخصوم المتداولة**	
أصول مالية		تسبيقات الزبائن	1700
أسهم الفروع	100000	موردون	100000
مجموع الأصول غير المتداولة	**315000**	ضرائب مستحقة	19000
الأصول المتداولة			
مخزونات		**مجموع الخصوم المتداولة**	**120700**
بضاعة	2000		
مواد أولية، لوازم وتموينات أخرى	21900		
منتجات	140000		
أصول مالية بغرض المتاجرة			
أسهم	26000		
الحقوق والحسابات الدائنة			
الموردون المدينون	200		
زبائن	601000		
ضرائب قابلة للاسترجاع	24000		
النقدية وما يعادلها	105000		
مجموع الأصول المتداولة	**920100**		
المجموع	**1235100**	**المجموع**	**1235100**

ملاحظات:
- برمجيات معلوماتية = 3 – 11
- **رخص وبراءات** = 4 – 12
- **مباني** = 6 – 13
- تركيبات تقنية، معدات وأدوات صناعية = 7 – 14
- **معدات نقل** = 8 – 15
- تثبيتات مالية = 9
- **بضاعة** = 16 – 21
- مواد أولية، لوازم وتموينات أخرى = 17 + 18
- أدوات مالية بغرض المتاجرة = 10
- **زبائن** = 24 + 25 – 27
- النقدية وما يعادلها = 30 + 31 + 32 + 33
- نتيجة الدورة = **الأصول** - الخصوم غير الجارية - الخصوم الجارية - الاحتياطات - **رأس المال**
نتيجة الدورة = 42 + 43 + 44 + 45 + 46 - 34 - 35 - 36 - 37 - 38 - 39 - 40 - 41 - 47

- **إعداد قائمة الدخل لمؤسسة "الهضاب" للفترة من 2016/1/1 إلى 2017/12/31**

البنود	المبالغ
نواتج الأنشطة العادية	519400
نواتج أخرى	55000
تغير مخزونات المنتجات التامة الجارية	50000
- **مخزونات** مستهلكة	(472000)
- خدمات خارجية مستهلكة	(30000)
- أعباء المستخدمين	(15000)
- **أعباء أخرى**	(23000)
- أعباء مالية	(2000)
نواتج استثنائية	22000
نتيجة الدورة قبل الضرائب	104400
- أعباء الضريبة على الأرباح	(30000)
نتيجة الدورة	74400

ملاحظات:
- نواتج الأنشطة العادية = 42 + 43
- **نواتج أخرى** = 44
- **نواتج** استثنائية = 46
- **مخزونات** مستهلكة = 34 + 35 + 36
- **أعباء أخرى** = 38 + 40

التمرين (3)

إليك وضعية الأموال الخاصة لمؤسسة "النهار" (**المبالغ بـ دج**):

الأموال الخاصة بتاريخ 2016/12/31		الأموال الخاصة بتاريخ 2017/12/31	
البنود	**المبالغ**	**البنود**	**المبالغ**
رأس المال	10000000	**رأس المال**	15000000
احتياطات	1985000	**علاوات إصدار**	400000
أرباح غير موزعة	825000	احتياطات	1387500
		أرباح غير موزعة	887500
المجموع	12810000	**المجموع**	17675000

خلال 2017: قامت مؤسسة "النهار" ببعض العمليات التي أثرت في الأموال الخاصة كالآتي:
- تحويل مبلغ 1000000 دج من الاحتياطات لرأس المال.

- إصدار 4000 سهم جديد بقيمة اسمية 1000 دج/سهم، تم بيع السهم الواحد بسعر 1100 دج/سهم.
- إدراج فوارق إعادة تقييم موجبة للتثبيتات العينية بقيمة 150000 دج.
- إدراج فوارق إعادة تقييم موجبة للتثبيتات المعنوية بقيمة 100000 دج.
- إدراج فوارق إعادة تقييم سالبة للتثبيتات المعنوية بقيمة 50000 دج.
- إدراج فوارق إعادة تقييم موجبة للأدوات المالية المقيمة وفق طريقة المعادلة بقيمة 115000 دج.
- نتيجة الدورة 750000 دج.
- تشكيل احتياطي قانوني واحتياطي تعاقدي بقيمة 50000 دج.
- توزيع مبلغ 600000 دج على المساهمين.

المطلوب: إعداد قائمة التغير في حقوق الملكية وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

حل التمرين (3)

جدول تغير الأموال الخاصة لمؤسسة "الهضاب" للفترة من 2016/1/1 إلى 2017/12/31

	رأس المال	علاوات إصدار	احتياطات	أرباح غير موزعة	مجموع الأموال الخاصة
الميزانية في 2010/12/31	10000000		1985000	825000	11810000
أثر التغيرات المحاسبية					
تعديل الميزانية	10000000		1985000	825000	12810000
تغيرات الأموال الخاصة خلال 2011 أرباح عن إعادة تقييم التثبيتات خسائر عن إعادة تقييم التثبيتات أرباح عن تقييم الأدوات المالية			 250000 (50000) 115000		 250000 (50000) 115000
النتيجة الصافية المدرجة مباشرة في الأمول الخاصة			315000		315000
النتيجة الصافية للدورة				750000	750000
أرباح وخسائر مدرجة خلال الدورة			315000	750000	1065000
التوزيعات زيادة رأس المال ضم احتياطات لرأس المال تشكيل احتياطيات	 4000000 1000000 	 400000 	 (1000000) 87500	(600000) (87500)	(600000) 4400000 0 0
الميزانية في 2011/12/31	15000000	400000	1387500	887500	17675000

ملاحظات:

- أرباح عن إعادة تقييم التثبيتات = 150000 + 100000 = 250000
- زيادة رأس المال: 4000000 = 4000×1000

400000 = 4000×(1100 - 1000)

- الاحتياطي القانوني = 750000×0,05 = 37500
- تشكيل الاحتياطات = 37500 + 50000 = 87500

التمرين (4)

ليكن لديك ميزان المراجعة لمؤسسة (Alpha) بتاريخ 2016/12/31 (المبالغ بـ دج).

رقم الحساب	البنود	الأرصدة الافتتاحية		الأرصدة الختامية	
		مدين	دائن	مدين	دائن
101	**رأس المال**		200000		200000
106	احتياطات		40000		55000
110	مرحل من جديد		12000		8000
120	نتيجة الدورة		6200		؟
15	**مؤونات الخصوم**		17200		29300
164	اقتراضات بنكية		39900		60200
204	برمجيات معلوماتية	21000		17000	
213	**مباني**	90000		70000	
215	**معدات**	65000		76000	
218	تثبيتات عينية أخرى	50000		50000	
26	تثبيتات مالية	12000		19000	
2804	اهتلاك البرمجيات المعلوماتية		4000		8000
2813	اهتلاك المباني		15000		25000
2815	اهتلاك المعدات		12000		20000
31	مواد أولية ولوازم	31800		22000	
35	**مخزون المنتجات**	23000		38000	
391	خسائر القيمة عن **المواد الأولية واللوازم**		2000		3000
395	خسائر القيمة عن **مخزون المنتجات**		5000		2500
40	**الموردون والحسابات الملحقة**		26500		25000
409	الموردون المدينون	4500		1500	
41	**الزبائن والحسابات الملحقة**	41500		67400	
4456	**الدولة**، TVA قابلة للاسترجاع على المشتريات	13800		12500	
4457	**الدولة**، TVA محصلة على المبيعات		21000		18700
491	خسائر القيمة عن **حسابات الزبائن**		7000		6200
512	حسابات جارية بنكية	36300		50400	
53	**الصندوق**	18900		35600	
601	مواد أولية ولوازم مستهلكة			99000	
61	مشتريات الخدمات			56000	
63	أعباء المستخدمين			44389	
64	**أعباء الضرائب**			6000	
66	الأعباء المالية			13600	
67	**أعباء** غير عادية			20300	
68	مخصصات المؤونات والاهتلاكات وخسائر القيمة			؟	
695	الضريبة على الأرباح			1511	
701	مبيعات المنتجات المصنعة				210000
724	تغير مخزونات المنتجات المصنعة				؟
76	نواتج مالية				22500
77	نواتج غير عادية				23600

المطلوب: إعداد قائمة المركز المالي (الميزانية) **وقائمة الدخل (الربح أو الخسارة) لمؤسسة** (Alpha) وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1).

حل التمرين (4)

قائمة المركز المالي للمؤسسة (Alpha) بتاريخ 2016/12/31

الأصـــــول	2016	2015	الخصـــــوم	2016	2015
الأصول غير الجارية			**الأموال الخاصة**		
تثبيتات معنوية			رأس المال	200000	200000
برمجيات معلوماتية	9000	17000	احتياطات	55000	40000
تثبيتات عينية			مرحل من جديد	8000	12000
مباني	45000	75000	نتيجة الدورة	(1500)	6200
معدات وأدوات صناعية	56000	53000			
تثبيتات عينية أخرى	50000	50000	**الخصوم غير الجارية**		
تثبيتات مالية	19000	12000	مؤونات	29300	17200
الأصول الجارية			اقتراضات بنكية	60200	39900
مخزونات					
مواد أولية ولوازم	19000	29800	**الخصوم الجارية**		
منتجات	35500	18000	موردون	25000	26500
الحقوق والحسابات الدائنة			TVA محصلة	18700	21000
الموردون المدينون	1500	4500			
زبائن	61200	34500			
TVA قابلة للاسترجاع	12500	13800			
النقدية وما يعادلها					
الحسابات البنكية	50400	36300			
الصندوق	35600	18900			
المجموع	394700	362800	**المجموع**	394700	362800

قائمة الدخل لمؤسسة (Alpha) بتاريخ 2016/12/31

البنود	المبالغ
مبيعات	210000
تغير مخزونات المنتجات	15000
بضاعة، مواد، لوازم وتموينات مستهلكة	(99000)
خدمات خارجية مستهلكة	(56000)
أعباء المستخدمين	(44389)
أعباء الضرائب	(6000)
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(31800)
نتيجة العمليات العادية	(12189)
نواتج مالية	22500
أعباء مالية	(13600)
نتيجة العمليات المالية	8900
نواتج استثنائية	23600
أعباء استثنائية	(20300)
نتيجة العمليات الاستثنائية	3300
نتيجة الدورة قبل الضرائب	11
الضريبة على الأرباح	(1511)
نتيجة الدورة	(1500)

ملاحظات حول قائمة المركز المالي:

- برمجيات معلوماتية = حـ/ 204 – حـ/ 2804
- مباني = حـ/ 213 – حـ/ 2813
- معدات وأدوات صناعية = حـ/ 215 – حـ/ 2815
- مواد أولية، لوازم = حـ/ 31 – حـ/ 391
- منتجات = حـ/ 35 – حـ/ 395
- زبائن = حـ/ 41 – حـ/ 491
- تغير مخزونات المنتجات = Δ حـ/ 35
- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
  = Δ حـ/ 15 + Δ حـ/ 2804 + Δ حـ/ 2813
  + Δ حـ/ 2815 + Δ حـ/ 391 + Δ حـ/ 395
  + Δ حـ/ 491

المحور السادس

معيار المحاسبة الدولي (IAS 2):
المـخــزونـات

IAS 02:
Inventories

I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 2): المخزونات

في أفريل 2001 قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بتبني معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) "المخزونات"، الصادر أصلا عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، والذي حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) "تقييم وعرض المخزون في سياق نظام التكلفة التاريخية"، الصادر عن اللجنة في أكتوبر 1975. في ديسمبر 2003 أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) المعدل، والذي تضمن التوجيهات الموجودة في التفسير (SIC-1) "الاتساق ــمختلف صيغ التكلفة للمخزونات"، وأصبح هذا المعيار مطبقا على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ من 2005/01/01؛ وقد تم إدخال تعديلات جزئية عليه من خلال عدة معايير أخرى.

1. الهدف

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزون تحت نظام التكلفة التاريخية؛ والمسألة الرئيسية فيما يتعلق بمحاسبة المخزون هي مبلغ التكلفة الذي يجب أن يتم الاعتراف به كأصل، ويدرج في قائمة المركز المالي، ويرحل حتى يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به؛ ويوفر هذا المعيار إرشادات عملية لتحديد التكلفة والاعتراف اللاحق بالمخزون كمصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق؛ كما يوفر أيضا إرشادات عن صيغ التكلفة المستخدمة لتحميل التكاليف للمخزون، وتقنيات تقدير تكلفة المخزون.

2. النطاق

ينطبق المعيار على القوائم المالية المعدة وفق التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون باستثناء:

- العمليات الناتجة عن عقود الإنشاء (IAS 11)؛
- الأدوات المالية (IAS 32) و(IAS 39)؛
- الأصول البيولوجية المتعلقة بالنشاط الزراعي (IAS 41).

لا يطبق هذا المعيار عند قياس المخزونات المحتفظ بها من طرف:

- منتجي المنتجات الزراعية والغابية والإنتاج الزراعي عند الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي يتم قياس تلك المنتجات بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقا لممارسات تلك الصناعات؛
- تجار ووسطاء السلع الذين يقومون بقياس مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع؛ وعند قياس هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع، يتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة مطروحا منها التكاليف حتى البيع في حساب الربح والخسارة.

3. تعريفات

المخزون: هو الأصول التي:

- يتم الاحتفاظ بها لغايات البيع في سياق النشاط العادي؛
- قيد التصنيع لغرض البيع؛ أو
- في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية إنتاج السلع أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة القابلة للتحقق: هي سعر البيع المتوقع في سياق النشاط العادي، بعد طرح التكاليف المقدرة لإتمام عملية تصنيع المخزون، والتكاليف المقدرة لإتمام عملية البيع.

القيمة العادلة: هي المبلغ الذي يمكن أن يتم به مبادلة الأصل، أو سداد الالتزام، بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس تجاري بحت.

4. قياس المخزون

يقيم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

1.4. تكاليف المخزون

يجب أن تشمل تكلفة المخزون كل من تكاليف الشراء، تكاليف التحويل، والتكاليف الأخرى التي تم تحملها في سبيل جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحاليين.

1.1.4. تكاليف الشراء: تشمل سعر الشراء، والرسوم الجمركية والضرائب الأخرى (ما عدا الضرائب القابلة للاسترداد من المصالح الجبائية)، ومصاريف النقل والمناولة، وأي مصاريف أخرى لها علاقة مباشرة بحيازة المخزون التام والمواد والخدمات، بعد طرح التخفيضات التجارية والبنود المشابهة لها.

2.1.4. تكاليف التحويل: تشمل جميع التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور والمواد الأولية، كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف غير المباشرة الصناعية الثابتة والمتغيرة، التي يتم تحملها لتحويل المواد إلى منتجات تامة.

تمثل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة تلك التكاليف التي بقيت ثابتة نسبيا بغض النظر عن مستوى الإنتاج، مثل اهتلاك وصيانة مباني المصنع ومعداته وتكاليف إدارته وتشغيله. أما التكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة فتشمل تلك التكاليف الإنتاجية التي تتغير مباشرة بمجرد تغير حجم الإنتاج مثل المواد غير المباشرة والأجور غير المباشرة.

يتم تحميل التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة على تكاليف التحويل على أساس مستوى الطاقة الإنتاجية العادية، ولا يرتفع نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية غير المباشرة الثابتة نتيجة لانخفاض حجم الإنتاج أو تعطل المصنع، وتعتبر التكاليف الصناعية غير المحملة مصاريف جارية تحمل للفترة التي حدثت فيها؛ ويتم تخفيض نصيب الوحدة من التكاليف الصناعية الثابتة في الفترات التي يكون فيها مستوى الإنتاج عال بشكل غير عادي، كي لا يتم تقييم المخزون بقيمة أعلى من التكلفة؛ ويتم تحميل كل وحدة من الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة المتغيرة على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

يمكن أن يتمخض عن العملية الإنتاجية أكثر من منتج في نفس الوقت (منتجات متزامنة أو منتجات مشتقة)، وفي حالة عدم القدرة على فصل تكاليف التحويل لكل منتج بشكل واضح، يتم توزيعها على المنتجات على أساس معقول وثابت من دورة لأخرى.

3.1.4. التكاليف الأخرى: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون السلعي فقط في حدود ما يتم تكبده منها من أجل جعل المخزون في مكانه ووضعه الحاليين، فمثلا قد يكون من المناسب تضمين المصاريف غير المباشرة غير الإنتاجية أو تكاليف تصميم منتجات لعملاء محددين لتكاليف المخزون.

من بين التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون والتي تدرج كمصاريف في الفترة التي حدثت فيها:

- القيم غير العادية للفاقد من المواد والأجور والتكاليف الصناعية؛
- تكاليف التخزين، إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى؛
- التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه ووضعه الحاليين؛
- تكاليف البيع؛
- تكلفة الفائدة، وذلك عندما تشتري المنشأة المخزون وفق بنود تسوية مؤجلة (الفرق بين سعر الشراء وفقا لبنود الائتمان العادية والمبلغ المدفوع).

في ظروف محددة يسمح بتضمين تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون، وهذه الظروف محددة في المعالجة البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض".

2.4. تكلفة المخزون لمقدم الخدمة

إلى الحد الذي يكون فيه لمزودي الخدمات مخزونا يتم قياسه بتكلفة الإنتاج، تتكون تكلفة المخزون لمقدم الخدمة بشكل أساسي من العمالة والتكاليف الأخرى للعاملين بشكل مباشر في تقديم الخدمة، بما في ذلك موظفي الإشراف والمصاريف غير المباشرة التي تعزى لذلك، ولا تتضمن تكلفة المخزون العمالة والتكاليف الأخرى المتعلقة بموظفي المبيعات والإدارة العامة، بل يتم الاعتراف بها كمصروفات في الفترة التي يتم تكبدها فيها، ولا تشتمل تكلفة المخزون لمزود الخدمات على هوامش الربح أو المصاريف غير المباشرة غير المنسوبة، التي يتم تقسيمها غالبا إلى أسعار يتم تحملها من قبل مزودي الخدمات.

3.4. تكلفة المنتج الزراعي الذي تم حصاده من الأصول البيولوجية

في إطار معيار المحاسبة الدولي (IAS 41)، يتم تقييم المخزون الذي يتضمن المنتجات الزراعية التي تم حصادها من الأصول البيولوجية، عند الاعتراف الأولي بقيمته العادلة عند الحصاد، ناقصا التكاليف المقدرة حتى نقطة البيع.

4.4. طرق قياس التكلفة

يمكن استخدام **طريقة التكاليف المعيارية** أو **طريقة التجزئة** لتحديد تكلفة المخزون والوصول إلى قيمة تقريبية، وتأخذ **طريقة التكاليف المعيارية** في الاعتبار المستوى العادي للمواد الأولية والعمل والكفاءة والطاقة المستخدمة، ويتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة، وإذا استدعى الأمر تعدل حسب الظروف السائدة. أما **طريقة التجزئة** فتستخدم عادة في قطاع البيع بالتجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة، بأصناف متعددة، سريعة التغير، والتي لها هامش ربح متقارب، وذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طرق أخرى؛ وتتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة هامش الربح المناسبة من القيمة البيعية للمخزون، وتأخذ النسبة المستخدمة بعين الاعتبار المخزونات المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي.

5. صيغ تحديد التكلفة

"التكلفة المحددة والمعرفة لكل بند من المخزون على حدا"، تحدد تكلفة المخزونات من الأنواع غير التبادلية، والبضائع والخدمات المصنعة بشكل خاص لمنشآت معينة وفقا لطريقة **"التحديد العيني"**.

يجب تحديد تكلفة المخزون باستخدام طريقة **"الوارد أولا صادر أولا"** أو طريقة **"التكلفة المتوسطة المرجحة"**، في حالة المخزونات من الأنواع التبادلية.

6. صافي القيمة القابلة للتحقق

قد يكون من غير الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا أصيب بتلف، أو أصبح متقادما كليا أو جزئيا أو تناقصت أسعار بيعه، كما قد لا يكون من الممكن استرداد تكلفة المخزون إذا زادت التكلفة المقدرة لإتمام التصنيع، أو التكلفة المقدرة التي سيتم تكبدها لإتمام البيع. إن تخفيض قيمة المخزون لأقل من تكلفته إلى صافي قيمته القابلة للتحقق تعتبر ممارسة تتفق ووجهة النظر القائلة بعدم جواز إظهار الأصل بما يزيد عن المبلغ المتوقع تحقيقه من بيعه أو استخدامه.

7. الاعتراف بالمخزون كمصروف

عندما يباع المخزون يجب الاعتراف بالقيمة المدرجة لهذا المخزون كمصروف في الفترة التي يتم الاعتراف بالإيرادات المرتبطة به، أما مبلغ تخفيض المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق وجميع خسائر المخزون، فيجب الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة؛ أما بالنسبة لإلغاء أي تخفيض، والذي ينشأ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، فيجب الاعتراف به كتنزيل لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف في الفترة التي حصل فيها الإلغاء.

8. الإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عما يأتي:

- السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة؛
- القيمة الدفترية الإجمالية للمخزون والقيمة الدفترية حسب التصنيفات الملائمة للمنشأة؛
- القيمة الدفترية للمخزون التي تمثل قيمة عادلة أقل من تكلفة البيع؛
- أي مبلغ مسترجع من أي تخفيضات سابقة لمبلغ المخزون المعترف به كمصروف عن الفترة؛
- مبلغ أي تخفيض أو تغير يعتبر كتخفيض في مبلغ المخزون المعترف به كمصروف؛
- الظروف أو الأحداث التي أدت إلى إلغاء تخفيض قيمة المخزون؛
- القيمة الدفترية للمخزون المرهون كضمان للالتزامات.

II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 2): المخزونات

التمرين (1)

من أجل اقتناء شحنة من المواد الأولية تحملت **مؤسسة "الآفاق"** المصاريف الآتية (**المبالغ بـ دج**):

البيان	المبلغ
سعر الشراء (فواتير الموردين)	1520000
تخفيضات تجارية	%5
رسوم جمركية (**من الصافي التجاري**)	%30 (**من الصافي التجاري**)
تأمين المشتريات	15000
مصاريف المناولة والشحن	52000
الرسم على القيمة المضافة	%19
أجور موظفي مديرية المحاسبة	65000
أجور موظفي مديرية المشتريات	70000
عمولات لوكلاء الاستيراد	40000
عمولات للوسطاء	30000
مصاريف مقابل ضمان ما بعد الشراء	26000

المطلوب: تحديد تكلفة المواد الأولية وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (1)

البيان	المبلغ
سعر الشراء (فواتير الموردين)	1520000
تخفيضات تجارية [0,05×1520000]	(76000)
رسوم جمركية [(1520000 – 0,05×1520000)×0,3]	433200
تأمين المشتريات	15000
مصاريف المناولة والشحن	52000
عمولات لوكلاء الاستيراد	40000
عمولات للوسطاء	30000
تكلفة المواد الأولية	2014200

ملاحظة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة رسم قابل للاسترجاع، أما أجور موظفي مديرية المحاسبة وأجور موظفي مديرية المشتريات فتعتبر مصاريف عامة وإدارية، وبالتالي لا تدخل هذه المصاريف والرسوم ضمن تكلفة اقتناء المواد الأولية.

التمرين (2)

خلال شهر ماي من عام 2015 قامت مؤسسة "الآفاق" بتصنيع 10000 وحدة من المنتج (P)، ومن أجل ذلك استنفدت 250000 دج مواد وتموينات أخرى. كانت تكاليف التصنيع لعام 2015 عند مستوى الإنتاج العادي 150000 وحدة كالآتي:

- أجور مباشرة: 2000000 دج؛
- تكاليف الإنتاج المتغيرة: 8000000 دج؛
- تكاليف الإنتاج الثابتة: 1200000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة المنتج (P) وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) في الحالتين:

- الحالة (1): الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 160000 وحدة؛
- الحالة (2): الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 125000 وحدة.

حل التمرين (2)

- **الحالة (1):** الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 160000 وحدة

البيان	المبلغ	طريقة حساب المبالغ
مواد وتموينات أخرى	250000	
أجور مباشرة	125000	= 10000×160000\2000000
تكاليف الإنتاج المتغيرة	500000	= 10000×160000\8000000
تكاليف الإنتاج الثابتة	75000	= 10000×160000\1200000
تكلفة المنتج (P)	950000	

- **الحالة (2):** الإنتاج الحقيقي لعام 2015 هو 125000 وحدة

البيان	المبلغ	طريقة حساب المبالغ
مواد وتموينات أخرى	250000	
أجور مباشرة	160000	= 10000×125000\2000000
تكاليف الإنتاج المتغيرة	640000	= 10000×125000\8000000
تكاليف الإنتاج الثابتة	80000	= 10000×150000\1200000
تكلفة المنتج (P)	1130000	

التمرين (3)

بتاريخ 2013/12/31 كانت وضعية المخزونات لإحدى المؤسسات كالآتي (المبالغ بـ دج):

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق
بضاعة (M1)	250000	220000
بضاعة (M2)	190000	170000
مواد أولية (MP1)	210000	215000
مواد أولية (MP2)	305000	310000

المطلوب: مبلغ المخزونات الذي يظهر في قائمة المركز المالي وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (3)

يتم تقييم المخزونات وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، وتتم عملية التقييم لكل صنف على حدا.

الصنف	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقق	القيمة الجديدة	خسارة القيمة
بضاعة (M1)	250000	220000	220000	30000
بضاعة (M2)	190000	170000	170000	20000
مواد أولية (MP1)	210000	215000	210000	0
مواد أولية (MP2)	305000	310000	305000	0
المجموع	955000	915000	905000	55000

تظهر المخزونات في قائمة المركز المالي بقيمة إجمالية قدرها 955000 وخسارة في القيمة إجمالية قدرها 55000 ومبلغ صافي إجمالي قدره 905000.

التمرين (4)

بتاريخ 2015/12/31 كان بحوزة مؤسسة "الهناء" مخزون منتجات نصف مصنعة تكلفته 625000 دج، وقدرت تكلفة إتمام تصنيع تلك المنتجات 36000 دج، وتكلفة البيع المقدرة بعد إتمام التصنيع 6000 دج، أما سعر البيع المتوقع للمنتجات بعد إنهاء تصنيعها فبلغ 650000 دج.

المطلوب: تحديد خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (4)

صافي القيمة القابلة للتحقق = 650000 – 6000 – 36000 = 608000

صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة (625000) وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة = 625000 – 608000 = 17000

التمرين (5)

بتاريخ 2016/12/31 كان بحوزة مؤسسة "الهناء" 850 وحدة من المنتجات التامة تكلفتها 60 دج/وحدة، وأبرمت المؤسسة عقدا لبيع 550 وحدة لأحد الزبائن بقيمة 58 دج/وحدة، دون تحمل أي مصاريف بيع؛ وقد بلغ سعر البيع المتوقع 61 دج/وحدة، ومصاريف البيع المتوقعة 2 دج/وحدة.

المطلوب: تحديد خسارة القيمة عن المنتجات التامة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (5)

تكلفة المنتجات التامة = 850×60 = 51000

صافي القيمة القابلة للتحقق = 550×58 + 300×(61 – 2) = 49600

صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات التامة = 51000 – 49600 = 1400

التمرين (6)

بتاريخ 2011/12/31 **كانت تكلفة المنتج** (P) 200 دج/وحدة، وكان سعر بيع المنتج بهذا التاريخ هو 205 دج/وحدة، وعند إجراء الجرد الفعلي تبين وجود تلف في المنتج بسبب تسرب المياه، وتتطلب عملية صيانة المنتجات 8 دج/وحدة لكل وحدة.

المطلوب: تحديد خسارة القيمة عن المنتجات نصف مصنعة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (6)

تكلفة المنتج (P) = 200 لكل وحدة

صافي القيمة القابلة للتحقق للمنتج (P)= 205 – 8 = 97 لكل وحدة

صافي القيمة القابلة للتحقق أقل من التكلفة وبالتالي:

خسارة القيمة عن المنتجات التامة = 200 – 97 = 3 لكل وحدة

التمرين (7)

تستخدم إحدى المؤسسات طريقة أسعار التجزئة لتقدير تكلفة المخزون، وبتاريخ 2013/12/31، كانت لديك البيانات الآتية (المبالغ بـ دج):

	التكلفة	سعر التجزئة
مخزون أول مدة	400000	600000
قيمة المشتريات	1200000	1400000
المبيعات		1700000

المطلوب: تقدير تكلفة مخزون آخر مدة.

حل التمرين (7)

قيمة مخزون آخر مدة وفق أسعار التجزئة = 600000 + 1400000 – 1700000 = 300000

نسبة أسعار التجزئة إلى التكلفة = (600000 + 1400000)\(400000 + 1200000) = 1,25

إذن: تكلفة مخزون آخر مدة = 300000\1,25 = 240000

تكلفة المبيعات = 400000 + 1200000 – 240000 = 1360000

أي: 1700000\1360000 = 1,25

التمرين (8)

تقوم مؤسسة "البهجة" ببيع بضائعها بهامش ربح 25% في المتوسط، وفي نهاية دورة 2012 بلغت مبيعات المؤسسة من البضائع 4000000 دج، **علما أن مخزون أول مدة كان** 800000 دج، وبلغت قيمة المشتريات 3100000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة مخزون آخر مدة وفقا للطريقة المعيارية.

حل التمرين (8)

تكلفة البضاعة المباعة = 4000000 – 0,25×4000000 = 3000000

تكلفة مخزون آخر مدة = 3100000 + 800000 – 3000000 = 900000

التمرين (9)

لتكن لديك البيانات الآتية حول حركة مخزون البضاعة خلال شهر فيفري من عام 2013:

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	التكلفة
2013/2/1	مخزون أول مدة	300	85 دج/وحدة
2013/2/6	مشتريات	320	90 دج/وحدة
2013/2/10	مشتريات	265	92 دج/وحدة
2013/2/15	مشتريات	215	88 دج/وحدة
2013/2/25	مشتريات	150	87 دج/وحدة

خلال شهر فيفري تم بيع 1000 وحدة.

المطلوب:

- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة (FIFO)؛
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة؛
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة التحديد العيني، إذا علمت أن المبيعات كانت كالآتي: 300 من مخزون أول مدة، 200 من مشتريات 2013/2/6، 200 من مشتريات 2013/2/10، 200 مشتريات 2013/2/15؛ 100 مشتريات 2013/2/25.

حل التمرين (9)

- **تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة (FIFO)**

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ الإجمالي
المبيعات	300	85	25500
	320	90	28800
	265	92	24380
	115	88	10120
إجمالي تكلفة المبيعات (I)	1000		88800
مخزون نهاية المدة	100	88	8800
	150	87	13050
إجمالي مخزون نهاية المدة (II)	250		21850
المجموع (I + II)	1250		110650

- **تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة**

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ الإجمالي
مخزون أول مدة (I)	300	85	25500
مشتريات (II)	320	90	28800
	265	92	24380
	215	88	18920
	150	87	13050
المخزون المتاح للبيع (II + I)	1250	88,52	110650
تكلفة المبيعات (III)	1000	88,52	88520
مخزون نهاية المدة (III - II + I)	250	88,52	22130

- **تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر فيفري وفق طريقة التحديد العيني**

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ الإجمالي
المبيعات	300	85	25500
	200	90	18000
	200	92	18400
	200	88	17600
	100	87	8700
إجمالي تكلفة المبيعات (I)	1000		88200
مخزون نهاية المدة	120	90	10800
	65	92	5980
	15	88	1320
	50	87	4350
إجمالي مخزون نهاية المدة (II)	250		22450
المجموع (II + I)	1250		110650

التمرين (10)

تقوم مؤسسة "Iota" بتصنيع منتج "P1" بالاعتماد على المادة الأولية "M1".

بتاريخ 2012/12/01: كان مخزون المادة الأولية "M1" 1000 وحدة قيمتها الإجمالية 153000 دج، وكان مخزون المنتج "P1" 800 وحدة بقيمة إجمالية 705800 دج.

بتاريخ 2012/12/02: استلمت مؤسسة "Iota" من المورد "Upsilon" فاتورة تخص 7000 وحدة من المادة الأولية "M1" بسعر 160 دج/وحدة، تضمنت رسوم جمركية 15000 دج، رسوم غير قابلة للاسترجاع 12000 دج، مصاريف النقل والمناولة 36000 دج، TVA بمعدل 19%.

بتاريخ 2012/12/03: استلمت مؤسسة "Iota" من المورد "Upsilon" فاتورة إشعار بقيمة 85632,4 دج TTC، تضمنت تخفيض تجاري 5% على المواد، وخصم مالي 1,5% في حالة التسديد في 2013/01/02 (0,75% فقط إذا تم التسديد في 2013/02/02).

من أجل إنتاج 1800 وحدة من المنتج "P1" في شهر ديسمبر، تم استهلاك 5800 وحدة من المادة "M1"، أعباء مباشرة 427000 دج، مصاريف عامة متغيرة للإنتاج 100000 دج، مصاريف ثابتة للإنتاج 2000000 دج، علما أن الطاقة الإنتاجية العادية هي 20000 وحدة من "P1" في السنة (بلغ مستوى الإنتاج الفعلي 18000 وحدة من "P1" في السنة).

نتج عن عملية التصنيع فضلات معتبرة بلغت 100 وحدة بـ 30 دج/وحدة (سعر البيع الصافي)، أما الفضلات غير القابلة للاسترجاع (مبلغ غير عادي) فكانت 100 وحدة. قدرت مصاريف التخزين 15000 دج، المصاريف العامة الإدارية 80000 دج، ومصاريف البيع 40000 دج؛ وقد تم بيع 2000 وحدة في شهر ديسمبر.

بتاريخ 2012/12/31: كان سعر السوق للمادة الأولية "M1" 162 دج/وحدة، علما أن تقديرات الإدارة تشير إلى أن مصاريف البيع تمثل 3,5% من السعر السوقي، وكان سعر السوق للمنتج "P1" هو 920 دج/وحدة، علما أن تقديرات الإدارة تشير إلى أن مصاريف البيع تمثل 2,2% من سعر البيع.

المطلوب:

- بالنسبة للمادة الأولية "M1": تحديد تكلفة المشتريات وتكلفة الاستهلاكات خلال شهر ديسمبر، ورصيد المخزون بتاريخ 2012/12/31، وذلك وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2)؛
- بالنسبة للمنتج "P1": تحديد تكلفة الوحدات المصنعة وتكلفة الوحدات المباعة خلال شهر ديسمبر، ورصيد المخزون بتاريخ 2012/12/31، وذلك وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2)؛
- تحديد قيمة كل من المادة الأولية "M1" والمنتج "P1" بتاريخ 2012/12/31، وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 2).

حل التمرين (10)

1. تحديد تكلفة المشتريات من المادة الأولية (M1)

سعر الشراء 7000×160	= 1120000
الرسوم الجمركية	= 15000
الرسوم غير القابلة للاسترجاع	= 12000
مصاريف النقل	= 36000
تخفيض تجاري	= - 56000 (0,05×112000)
تكلفة الشراء	= 1127000

التخفيض التجاري = 1120000 × 0,05 = 56000

التخفيض المالي = (112000 - 56000)0,015 = 15960

مبلغ فاتورة الإشعار = (56000 + 15960)1,17 = 85632,4

2. تحديد تكلفة الاستهلاكات ورصيد المخزون من المادة الأولية (M1)

بطاقة المخزون للمادة الأولية (M1) خلال ديسمبر 2012 وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة.

التاريخ	البيان	الكمية	التكلفة	المبلغ	التاريخ	البيان	الكمية	التكلفة	المبلغ
2012/12/01	مخ1	1000	153	153000	2012/12/XX	استهلاكات	5800	160	928000
2012/12/02	مشتريات	7000	161	1127000	2012/12/31	مخ2	2200	160	352000
	المجموع	8000	160	1280000		المجموع	8000	160	1280000

تكلفة الاستهلاكات من المادة الأولية (M1) خلال شهر ديسمبر هي 928000.

رصيد المخزون من المادة الأولية (M1) بتاريخ 2012/12/31 هو 2200 وحدة بتكلفة إجمالية 352000.

3. تحديد تكلفة الوحدات المصنعة من المنتج (P1)

مواد أولية	= 928000
أعباء مباشرة	= 427000
مصاريف عامة متغيرة للإنتاج	= 100000
مصاريف عامة ثابتة للإنتاج	= 180000 [(2000000 ÷ 20000)×1800]
الفضلات القابلة وغير القابلة للاسترجاع	= - 6000 [(100 + 100)×30]
تكلفة الإنتاج	= 1629000

4. تحديد تكلفة الوحدات المباعة ورصيد المخزون من المنتج (P1)

التاريخ	البيان	الكمية	التكلفة	المبلغ	التاريخ	البيان	الكمية	التكلفة	المبلغ
2012/12/01	مخ1	800	886	705800	2012/12/XX	مبيعات	2000	898	1796000
2012/12/XX	إنتاج	1800	905	1629000	2012/12/31	مخ2	600	898	538800
	المجموع	2600	898	2334800		المجموع	2600	898	2334800

تكلفة الوحدات المباعة من المنتج (P1) خلال شهر ديسمبر هي 1796000.

رصيد المخزون من المنتج (P1) بتاريخ 2012/12/31 هو 600 بتكلفة إجمالية 538800.

5. تحديد قيمة كل من المادة الأولية "M1" والمنتج "P1" بتاريخ 2012/12/31

- **المادة الأولية (M1)**

التكلفة = 160

صافي سعر البيع = 162 – (0,035×162) = 156,33

خسارة القيمة عن المادة الأولية (M1) = 160 - 156,33 = 3,67 عن كل وحدة

خسارة القيمة الإجمالية = 3,67×2200 = 8074

- **المنتج "P1"**

التكلفة = 898

صافي سعر البيع = 920 – (0,022×920) = 899,76

لا توجد خسارة في القيمة عن **المنتج** "P1" لأن صافي سعر البيع أكبر من التكلفة.

- **التسجيل المحاسبي لخسارة القيمة**

			//		
685		مخصصات خسائر القيمة عن الأصول الجارية		8074	
	391	خسائر القيمة عن المواد الأولية واللوازم			8074

التمرين (11)

بتاريخ 2012/01/01: كان مخزون المادة الأولية "M" الضروري لتصنيع المنتجات المباعة من طرف **المؤسسة** "Alpha" هو 1000 **وحدة** بـ 137 **دج/وحدة**.

خلال شهر جانفي تم إثبات المشتريات الآتية:

بتاريخ 2012/01/10: فاتورة 175: 1000 **وحدة**، 150 **دج**/وحدة، تخفيض 10%، مصاريف النقل 5000 **دج**، TVA 19%.

بتاريخ 2012/01/20: فاتورة 237: 1000 **وحدة**، 160 **دج**/وحدة، تخفيض 12%، مصاريف النقل 6200 **دج**، TVA 19%.

بتاريخ 2012/01/30: فاتورة 642: 1000 **وحدة**، 160 **دج**/وحدة، تخفيض 10%، مصاريف النقل 4000 **دج**، TVA 19%.

خلال نفس الشهر تم إدراج الاستهلاكات الآتية:

بتاريخ 2012/01/05: 500 **وحدة**.

بتاريخ 2012/01/12: 800 **وحدة**.

بتاريخ 2012/01/22: 700 **وحدة**.

بتاريخ 2012/01/28: 800 **وحدة**.

المطلوب: تحديد مخزون نهاية المدة وفق الطرق المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي **(**IAS2**)**.

حل التمرين (11)

الطرق المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي (IAS2) **لمتابعة حركة المخزونات** هي: طريقة التحديد العيني إذا كان استخدامها ممكنا، وإلا يتم اللجوء إلى طريقة "**الوارد أولا صادر أولا**" (FIFO) أو طريقة "**التكلفة المتوسطة المرجحة**" (CMP).

1. تحديد مخزون نهاية المدة وفق طريقة "الوارد أولا صادر أولا" (FIFO)

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ
2012/01/01	مخزون أول مدة							1000	137	137000
2012/01/05	استهلاك				500	137	68500	500	137	68500
2012/01/10	شراء	1000	140	140000				500 1000	137 140	68500 140000
2012/01/12	استهلاك				500 300	137 140	68500 42000	700	140	98000
2012/01/20	شراء	1000	147	147000				700 1000	140 147	98000 147000
2012/01/22	استهلاك				700	140	98000	1000	147	147000
2012/01/28	استهلاك				800	147	117600	200	147	29400
2012/01/30	شراء	1000	148	148000						
2012/01/31	مخزون آخر مدة							200 1000	147 148	29400 148000
المجموع		3000		435000	2800		394600			

2. تحديد مخزون نهاية المدة وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP) (بعد كل دخول)

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			الرصيد		
		الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ	الكمية	السعر	المبلغ
2012/01/01	مخزون أول مدة							1000	137	137000
2012/01/05	استهلاك				500	137	68500	500	137	68500
2012/01/10	شراء	1000	140	140000				1500	139	208500
2012/01/12	استهلاك				800	139	111200	700	139	97300
2012/01/20	شراء	1000	147	147000				1700	143,706	244300
2012/01/22	استهلاك				700	143,706	100594	1000	143,706	143706
2012/01/28	استهلاك				800	143,706	114965	200	143,706	28741
2012/01/30	شراء	1000	148	148000						
2012/01/31	مخزون آخر مدة							1200	147,284	176741
المجموع		3000		435000	2800		395259			

ملاحظات:

بتاريخ 2012/01/10: تكلفة المشتريات = $1000(150 - 150) + (0,1 \times 150) + 5000 = 140000$

بتاريخ 2012/01/20: تكلفة المشتريات = $1000(160 - 160) + (0,12 \times 160) + 6200 = 147000$

بتاريخ 2012/01/30: تكلفة المشتريات = $1000(160 - 160) + (0,1 \times 160) + 4000 = 148000$

التمرين (12)

بتاريخ 2017/12/31: كانت وضعية المادة الأولية (M) لمؤسسة "النور" كالآتي (المبالغ بـ دج):

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	تكلفة كل وحدة	المبلغ الإجمالي
2017/01/01	مخزون أول مدة	2000	200,7	401400
2017/03/20	مشتريات	3500	205	717500
2017/06/30	مشتريات	6000	204	1224000
2017/09/15	مشتريات	4200	201	844200

خلال 2017: استهلكت المؤسسة 13000 وحدة من المادة الأولية (M).

بتاريخ 2017/12/31: قدرت صافي القيمة القابلة للتحقق لمادة الأولية (M) 201 دج/وحدة.

المطلوب:

- تقدير تكلفة الاستهلاكات من المادة الأولية (M) خلال 2017، ومخزون نهاية المدة بتاريخ 2017/12/31، وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة (CMP)؟
- تحديد خسارة القيمة عن المادة الأولية (M) بتاريخ 2017/12/31، إن وجدت؟

حل التمرين (12)

- **تقدير تكلفة الاستهلاكات ومخزون نهاية المدة وفق طريقة (CMP)**

التاريخ	البيان	التكلفة	الوحدة	المبلغ الإجمالي
2017/01/01	مخزون أول مدة	2000	200,7	401400
2017/03/20	مشتريات	3500	205	717500
2017/06/30	مشتريات	6000	204	1224000
2017/09/15	مشتريات	4200	201	844200
	المجموع	15700	203	3187100

التكلفة المتوسطة المرجحة للوحدة = 15700\3187100 = 203

تكلفة الاستهلاكات من المادة الأولية (M) خلال 2017 = 203×13000 = 2639000

عدد وحدات مخزون نهاية المدة = 15700 – 13000 = 2700

مخزون نهاية المدة بالقيمة = 203,45×2700 = 548100

أو: مخزون نهاية المدة بالقيمة = 3187100 – 2639000 = 548100

- **تحديد مدى وجود خسارة في القيمة عن المادة الأولية (M)**

التكلفة = 203×2700 = 548100

صافي القيمة القابلة للتحقق = 201×2700 = 542700

التكلفة أكبر من صافي القيمة القابلة للتحقق، وبالتالي:

خسارة القيمة عن المادة الأولية (M) = 548100 – 542700 = 5400

المحور السابع

معيار المحاسبة الدولي (IAS 7):
قائمة التدفقات النقدية

IAS 07:
Statement of Cash Flows

I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 7): قائمة التدفقات النقدية

تم إصدار معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) "بيانات التدفق النقدي" في ديسمبر 1992، ليحل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) "قائمة التغيرات في المركز المالي"، الصادر في أكتوبر 1977، ونتيجة للتعديلات التي مست معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) عام 2007، تم تغيير عنوان المعيار ليصبح "قائمة التدفقات النقدية"؛ وفي جانفي 2016 تم إصدار تعديلات أصبحت نافذة بدء من 2017/01/01، مع إمكانية التطبيق المبكر.

1. الهدف

يهدف المعيار إلى الإلزام بتوفير معلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها، من خلال إعداد قائمة للتدفقات النقدية، وتصنيفها إلى تدفقات من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

2. النطاق

على المنشأة إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار، وتقديمها كجزء من قوائمها المالية لأي فترة، لتوفير معلومات للمستخدمين حول مدى قدرة المنشأة على توليد النقد وكيفية استخدامه.

3. تعريفات

النقدية: تشمل النقدية الجاهزة والودائع تحت الطلب.

معادلات النقدية: هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة، قابلة للتحويل إلى مبالغ نقدية محددة خلال فترة قصيرة (أقل من 3 أشهر)، دون مخاطر مهمة لتغير القيمة، وتستبعد منها الاستثمارات في حقوق الملكية ما لم تكن في جوهرها نقدية معادلة؛ أما السحب على المكشوف القابل للسداد عند الطلب، فيعتبر في بعض الدول، جزء من إدارة النقدية، رغم أن الاقتراض من البنوك يعتبر في العموم أنشطة تمويلية.

التدفقات النقدية: هي التدفقات الداخلة والخارجة من النقدية وما يعادلها، ويستبعد من التدفقات النقدية الحركات بين بنود النقدية وما يعادلها، لأن هذه المكونات تعتبر جزء من إدارة النقدية للمنشأة وليست جزء من الأنشطة التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية.

4. عرض قائمة التدفقات النقدية

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية مصنفة إلى أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية، وفقا للأسلوب الأكثر ملاءمة للمنشأة، وقد تشمل عملية واحدة تدفقات نقدية تصنف بأشكال مختلفة.

1.4. الأنشطة التشغيلية

تعتبر التدفقات النقدية المتولدة من الأنشطة التشغيلية مؤشرا أساسيا على مدى قدرة عمليات المنشأة على توليد تدفقات نقدية كافية لسداد الديون، والمحافظة على قدرتها التشغيلية، وتسديد أرباح الأسهم، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء لمصادر تمويل خارجية؛ فالمعلومات عن مكونات التدفقات النقدية التشغيلية التاريخية مفيدة بالاقتران مع معلومات أخرى في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

تنتج التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية من العمليات الرئيسية المنتجة للإيراد في المنشأة، وعليه فهي تنتج بشكل عام عن العمليات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد صافي الربح والخسارة، ومن أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية:

- المقبوضات النقدية من الزبائن والإتاوات والرسوم والعمولات والإيراد الآخر؛
- المدفوعات النقدية للموردين مقابل البضائع والخدمات؛
- المدفوعات النقدية للموظفين أو بالنيابة عنهم؛
- المدفوعات والمقبوضات لشركات التأمين مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات والمنافع الأخرى؛
- المدفوعات النقدية لضرائب الدخل أو المبالغ المستردة منها ما لم يكن ممكنا ربطها مباشرة بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛ و
- المقبوضات والمدفوعات النقدية لعقود محتفظ بها للتعامل أو المتاجرة.

بعض العمليات، مثل بيع أحد بنود الأصول غير الجارية قد ينشأ عنها ربح أو خسارة تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، إلا أن التدفقات النقدية المتعلقة بتلك العمليات تعتبر تدفقات نقدية من الأنشطة الاستثمارية. كما يمكن أن تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة، وفي مثل هذه الحالة تشبه هذه البنود المخزون السلعي المشترى خصيصا لإعادة البيع، وعليه فإن التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المقتناة لغايات التعامل أو المتاجرة تصف على أنها أنشطة تشغيلية؛ وبالمثل فإن المدفوعات والتسبيقات النقدية والقروض التي تقدمها المنشآت المالية تصف عادة على أنها أنشطة تشغيلية، لأنها ذات صلة بالنشاط الرئيسي المنتج للإيراد في تلك المنشآت.

2.4. الأنشطة الاستثمارية

من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية:

- المدفوعات النقدية بغرض الحصول على الأصول غير الجارية، بما فيها مصاريف التطوير والأصول الأخرى المطورة داخليا؛
- المقبوضات النقدية من بيع الأصول غير الجارية؛
- المدفوعات من السلفيات والقروض المقدمة للغير، والمقبوضات النقدية من سدادها (عدا المدفوعات والمقبوضات من السلفيات والقروض المقدمة من قبل المنشآت المالية)؛
- المدفوعات والمقبوضات النقدية لامتلاك أو بيع أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين لمنشآت أخرى، أو الحصص في المؤسسات المشتركة (عدا المدفوعات والمقبوضات للأدوات التي تعتبر معادلة للنقدية أو المقتناة لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛
- المدفوعات والمقبوضات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود التبادل، إلا عند اقتناء هذه العقود لغايات التعامل أو المتاجرة، أو عند تصنيف المدفوعات والمقبوضات ضمن الأنشطة التمويلية.

عند المحاسبة عن العقد على أساس أنه عقد تحوط لوضع محدد، فإن التدفقات النقدية لهذا العقد تصنف بنفس الطريقة التي تصنف بها التدفقات النقدية للوضع الذي تم التحوط منه.

3.4. الأنشطة التمويلية

من أمثلة التدفقات النقدية الناشئة من الأنشطة التمويلية:

- المقبوضات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛
- المدفوعات النقدية للمساهمين أو المالكين لشراء أو رد أسهم المنشأة؛
- المقبوضات النقدية من إصدار السندات، والقروض، وأوراق الدفع، والرهونات العقارية، وغيرها من الاقتراضات قصيرة أو طويلة الأجل؛ والمدفوعات النقدية لسداد المبالغ المقترضة؛ و
- المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقد الإيجار التمويلي.

5. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

يجب على المنشأة عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام إما:

- **الطريقة المباشرة:** ويتم بموجبها الإفصاح عن الفئات الرئيسية للمقبوضات والمدفوعات النقدية؛ أو
- **الطريقة غير المباشرة:** التي يتم بموجبها تعديل صافي الربح أو الخسارة بآثار العمليات غير النقدية، وأي مبالغ مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي والمستقبل، وكذلك بنود الدخل أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

يفضل عرض قائمة عن التدفقات النقدية باستخدام الطريقة المباشرة، لأنها توفر معلومات يمكن أن تكون أكثر منفعة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، ولا تتوفر بمقتضى الطريقة غير المباشرة.

6. التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

يجب على المنشأة، وبشكل عام، أن تعرض الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية التي تنشأ عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية بشكل منفصل، ولا تعرضها على أساس صافي، باستثناء المقبوضات والمدفوعات المحددة في الفقرة الموالية.

7. التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صاف

يمكن عرض التدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الآتية على أساس صاف:

- المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن الزبائن، عندما تمثل أنشطة الزبون وليس المنشأة؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية عن البنود سريعة الدوران بمبالغ كبيرة وتواريخ استحقاق قصيرة؛
- المقبوضات والمدفوعات النقدية بالنسبة لقبول وإعادة دفع الودائع، التي لها تاريخ استحقاق محدد؛
- إيداع الودائع وسحبها من المنشآت المالية؛ و
- السلف النقدية والقروض المقدمة للزبائن وإعادة تسديدها.

8. التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية

يجب إدراج التدفقات النقدية التي تنشأ عن العمليات بالعملة الأجنبية باستخدام عملة العرض التي يتم بموجبها نشر القوائم المالية، وذلك بتحويل مبلغ العملة الأجنبية إلى عملة العرض باستخدام سعر الصرف السائد في تاريخ التدفق النقدي، والشيء نفسه بالنسبة للتدفقات النقدية من المنشآت التابعة

الأجنبية. أما الأرباح والخسائر غير المحققة التي تنشأ عن التغيرات في أسعار الصرف فلا تعتبر تدفقات نقدية، ولكن يجري التقرير عن آثارها في النقدية وما يعادلها المحتفظ بها أو التي تستحق بعملة أجنبية في قائمة التدفقات النقدية، بهدف مطابقة أرصدة النقدية وما يعادلها بين أول الفترة ونهايتها، ويعرض هذا المبلغ بشكل مفصل عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

9. الفوائد وتوزيعات الأرباح

يجب الإفصاح بشكل مفصل عن كل التدفقات النقدية المقبوضة والمدفوعة من الفوائد وتوزيعات الأرباح، ويجب أن يصنف كل منها بأسلوب ثابت من فترة لأخرى، على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية، حيث يتم تصنيف الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية لأنها تدخل في تحديد صافي الربح أو الخسارة، وكبديل لذلك، يمكن تصنيف الفوائد المدفوعة والفوائد وتوزيعات الأرباح المقبوضة على أنها تدفقات نقدية تمويلية، وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، لأنها تمثل تكاليف الحصول على الموارد المالية وعوائد من الاستثمارات.

10. ضرائب الدخل

يجب الإفصاح بشكل مفصل عن التدفقات النقدية من ضرائب الدخل، ويجب تصنيفها كتدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية، ما لم يتم تعريفها بشكل محدد على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية.

11. الاستثمارات في الفروع والمنشآت الزميلة والمؤسسات المشتركة

- عندما تتم المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت التابعة أو الزميلة أو المشاريع المشتركة باستخدام طريقة التكلفة أو حقوق الملكية، تكتفي المنشأة المستثمرة بإدراج التدفقات النقدية بينها وبين المنشأة المستثمر فيها عند عرض قائمة التدفقات النقدية (مثلا: توزيعات الأرباح والسلفيات).
- المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة الملكية، تدرج ضمن قائمة تدفقاتها النقدية، التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات، والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى معها.
- يجب عرض المجموع الإجمالي للتدفقات النقدية نتيجة السيطرة أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة وغيرها من منشآت الأعمال الأخرى بشكل مفصل، وتصنيفها على أنها أنشطة استثمارية.

12. مكونات النقد ومعادلات النقد

يجب على المنشأة الإفصاح عن مكونات النقدية وما يعادلها، ويجب أن تعرض تسوية بين المبالغ في قائمة التدفقات النقدية مع البنود المقابلة لها في قائمة المركز المالي.

13. إفصاحات أخرى

يجب على المنشأة الإفصاح، مع تعليق من الإدارة، عن مبلغ الأرصدة النقدية الهامة وما يعادلها، التي تحتفظ بها المنشأة والتي تكون متاحة للاستعمال من قبل المجموعة.

II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 7): قائمة التدفقات النقدية

التمرين (1)

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "**الآفاق**" (**المبالغ بـ دج**):

بتاريخ 2017/01/01: رصيد **البضاعة** 18000، رصيد الموردين 61000، ورصيد **الزبائن** 33000؛

بتاريخ 2017/12/31: رصيد **البضاعة** 35000، رصيد الموردين 22000، ورصيد **الزبائن** 68000؛

خلال 2017: بلغت تكلفة البضاعة المباعة 198000، وقدر هامش الربح 20% من قيمة المبيعات، **أما** معدل الرسم على القيمة المضافة فكان 19%.

المطلوب:

- تحديد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2017؛
- تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2017.

حل التمرين (1)

- **تحديد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2017**

هامش الربح = المبيعات – تكلفة المبيعات

أي:

0,2×المبيعات = المبيعات – تكلفة المبيعات

تكلفة المبيعات = المبيعات – 0,2×المبيعات

تكلفة المبيعات = 0,8×المبيعات

بالتالي:

المبيعات = تكلفة المبيعات\0,8 = 198000\0,8 = 247500

المقبوضات النقدية = الزبائن بتاريخ 01/01 + المبيعات TTC – الزبائن بتاريخ 12/31

= 33000 + 1,19×247500 – 68000 = 259525

- **تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2017**

المشتريات = تكلفة المبيعات + المخزون بتاريخ 12/31 – المخزون بتاريخ 01/01

= 198000 + 35000 – 18000 = 215000

المدفوعات النقدية = الموردون بتاريخ 01/01 + المشتريات TTC – الموردون بتاريخ 12/31

= 61000 + 1,19×215000 – 22000 = 294850

التمرين (2)

لتكن لديك البيانات الآتية حول مؤسسة "**الآفاق**" بتاريخ 2016/12/31 (**المبالغ بـ دج**):

البيان	2016	2015
مبيعات البضاعة خارج الرسم	150000	135000
تكلفة مبيعات البضاعة	98000	93400
رصيد حساب البضاعة	35000	23000
رصيد حساب الزبائن	45000	56000
رصيد حساب الموردين	36000	48000
معدل الرسم على القيمة المضافة	%19	%19

المطلوب:

- تحديد قيمة المشتريات خلال 2016؛
- تحديد قيمة المقبوضات النقدية من الزبائن خلال 2016؛
- تحديد قيمة المدفوعات النقدية للموردين خلال 2016

حل التمرين (2)

- **المشتريات** (خارج الرسم) = تكلفة المبيعات + رصيد البضاعة 2016 – رصيد البضاعة 2015

= 98000 + 35000 – 23000 = 110000

مشتريات الدورة من البضاعة = المشتريات (خارج الرسم)×1,19 = 110000×1,19 = 130900

- **المقبوضات من الزبائن** = رصيد الزبائن 2015 + مبيعات البضاعة TTC – رصيد الزبائن 2016

= 56000 + 1,19×150000 – 45000 = 189500

- **المدفوعات للموردين** = رصيد الموردين 2015 + مشتريات الدورة – رصيد الموردين 2016

= 48000 + 130900 – 36000 = 142900

التمرين (3)

لتكن لديك المعلومات الآتية حول لمؤسسة "الإتحاد" عن دورة 2015 (المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
صافي الدخل قبل الضريبة	60000
ضريبة الدخل	11400
صافي الدخل بعد الضريبة	48600
تغير حسابات المدينين	42000
تغير حسابات الدائنين	(17000)
تسبيقات مدفوعة خلال الدورة	38000
مصاريف مستحقة الدفع عن الدورة	27000
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عن الدورة	89000

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

حل التمرين (3)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الطريقة غير المباشرة)	
صافي الدخل قبل الضريبة	60000
مخصصات الاهتلاكات والمؤونات عن الدورة	89000
تغير احتياجات رأس المال العامل (70000)	
تغير حسابات المدينين	(42000)
تغير حسابات الدائنين	(17000)
تسبيقات مدفوعة خلال الدورة	(38000)
مصاريف مستحقة الدفع عن الدورة	27000
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**79000**

التمرين (4)

لتكن لديك قائمة الدخل لمؤسسة "البيان" عن دورة 2014 (المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
المبيعات	1200000
- تكلفة المبيعات	(766000)
صافي الدخل الإجمالي	434000
- المصاريف التشغيلية	(114000)
- الاهتلاكات والمؤونات	(206000)
- خسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	(15000)
- المصاريف الأخرى	(20000)
- مصروف الفائدة	(6000)
صافي الدخل قبل الضريبة	73000
- ضريبة الدخل	(13870)
صافي الدخل بعد الضريبة	59130

تضمنت قائمة المركز المالي بتاريخ 2014/12/31 الأرصدة الآتية (المبالغ بـ دج):

البيان	2014	2013
الزبائن والحسابات المماثلة	223000	120000
الموردون والحسابات المماثلة	186000	75000
ضرائب ورسوم مستحقة على رقم الأعمال	37000	52000
ضرائب قابلة للاسترجاع على رقم الأعمال	31000	48000
مبالغ مستحقة للهيئات الاجتماعية	53000	57000
فوائد مستحقة	25000	19000
ضرائب مستحقة على الأرباح	12500	17500

المطلوب: عرض التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

حل التمرين (4)

التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (الطريقة غير المباشرة)		
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية		
صافي الدخل بعد الضريبة		59130
الاهتلاكات والمؤونات		206000
خسائر التنازل عن الأصول غير الجارية		15000
تغير احتياجات رأس المال العامل	**7000**	
تغير الزبائن والحسابات المماثلة [223000 – 120000]		(103000)
تغير الموردين والحسابات المماثلة [186000 – 75000]		111000
تغير الضرائب القابلة للاسترجاع على رقم الأعمال [31000 – 48000]		17000
تغير الضرائب والرسوم المستحقة على رقم الأعمال [37000 – 52000]		(15000)
تغير المبالغ المستحقة للهيئات الاجتماعية [53000 – 57000]		(4000)
تغير **الفوائد المستحقة** [25000 – 19000]		6000
تغير الضرائب المستحقة على الأرباح [12500 – 17500]		(5000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		**287130**

التمرين (5)

لتكن ميزانية المؤسسة (Alpha) بتاريخ 2015/12/31، ومعلومات أخرى مرفقة (المبالغ بـ دج).

الأصـــــول	2015	2014	الخصـــــوم	2015	2014
الأصول غير الجارية			**الأموال الخاصة**		
تثبيتات معنوية			**رأسمل الصادر**	200000	200000
برمجيات معلوماتية	11000	18000	احتياطات	50000	35000
تثبيتات عينية			مرحل من جديد	13000	17000
مباني	43000	73000	نتيجة الدورة	17800	16200
معدات وأدوات صناعية	60000	57000			
تثبيتات عينية أخرى	46000	46000	**الخصوم غير الجارية**		
تثبيتات مالية	30000	17000	**مؤونات**	16000	7200
الأصول الجارية			اقتراضات بنكية	65200	44900
مخزونات					
مواد أولية، لوازم	16000	26800	**الخصوم الجارية**		
منتجات	33500	16000	**موردون**	20000	21500
أدوات مالية بغرض المتاجرة			TVA محصلة	18000	18200
الحقوق والحسابات الدائنة					
الموردون المدينون	2000	5500			
زبائن	60000	32600			
TVA قابلة للاسترجاع على	15500	16000			
النقدية وما يعادلها					
الحسابات البنكية	48400	33300			
الصندوق	34600	18800			
المجموع	400000	360000	**المجموع**	400000	360000

معلومات أخرى:

- بلغت مخصصات الدورة من الاهتلاكات 30000 دج.
- بلغت مخصصات الدورة الصافية بعد طرح الاسترجاعات من خسائر القيمة 6500.
- بلغت مخصصات الدورة الصافية بعد طرح الاسترجاعات من المؤونات 5800.
- بلغت قيمة الإنتاج المثبت للأصول غير الجارية خلال الدورة 15000.
- تحويل خلال الدورة 4000 من الخصوم غير الجارية للنتيجة، ويتعلق الأمر بإطفاء إعانة الاستثمار.

المطلوب:

- إعداد قائمة توضح فيها التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة التي تراها مناسبة.

حل التمرين (5)

- **إعداد قائمة التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية**

قائمة التدفقات النقدية (طريقة غير مباشرة)	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
+ نتيجة الدورة	17800
+ مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	42300
- الإنتاج المثبت للأصول غير الجارية	(15000)
- الجزء المحول من إعانة الاستثمار للنتيجة	(4000)
- تغير احتياجات رأس المال العامل	(31800)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	9300

ملاحظات:

- مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة = 30000 + 6500 + 5800 = 42300
- تغير احتياجات رأس المال العامل = (16000 - 26800) + (33500 - 16000) + (2000 - 5500) + (60000 - 32600) + (15500 - 16000) - (20000 - 21500) - (18000 - 18200) = 31800

التمرين (6)

إليك العمليات الآتية التي قامت بها مؤسسة "النهار" خلال دورة 2016 (المبالغ بـ دج):

البيان	**المبلغ**
مقبوضات من بيع الأراضي	833000
مقبوضات من قرض قصير الأجل	266000
شراء بضاعة	300000
شراء أثاث	285000
مقبوضات من إصدار أسهم	620000
شراء أسهم تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لفترة طويلة	485000
بيع قيم منقولة للتوظيف	67000

المطلوب: تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

حل التمرين (6)

البيان	المبلغ
مقبوضات من بيع الأراضي	833000
مدفوعات لشراء أثاث	(285000)
مدفوعات لشراء أسهم تنوي المؤسسة الاحتفاظ بها لفترة طويلة	(485000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	**63000**

التمرين (7)

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "الأهرام" (المبالغ بـ دج):

مدفوعات للموردين: 180000، شراء أسهم خاصة: 60000، مقبوضات من الزبائن: 200000، إصدار أسهم عادية نقدا: 150000، تحصيل أوراق قبض: 50000، تسديد قرض للبنك: 90000، إصدار سندات: 120000، توزيعات نقدية للمساهمين: 75000.

المطلوب: تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

حل التمرين (7)

البيان	المبلغ
مقبوضات من إصدار أسهم عادية نقدا	150000
مقبوضات من إصدار سندات	120000
مدفوعات لشراء أسهم خاصة	(60000)
مدفوعات لتسديد قرض للبنك	(90000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	**120000**

التمرين (8)

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "النهار" بتاريخ 2017/12/31 (المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
مقبوضات من بيع تجهيزات الإنتاج	420000
مقبوضات من إصدار سندات	630000
القيمة الاسمية للسندات (المصدرة)	600000
إطفاء علاوة إصدار للسندات (المصدرة)	5000
خسائر نتيجة بيع تجهيزات الإنتاج	8000
تسديد قسط القرض للبنك	53000
شراء سندات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	150000
القيمة الاسمية للسندات (المشترة)	130000
إطفاء خصم للسندات (المشترة)	4000
تخفيض نقدي في رأس المال	60000
مقبوضات من بيع الأسهم الخاصة	78000

المطلوب:

- تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية؛
- تحديد صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

حل التمرين (8)

البيان	المبلغ
مقبوضات من بيع تجهيزات الإنتاج	420000
شراء سندات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق	(150000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية	**270000**
مقبوضات من إصدار سندات	630000
مقبوضات من بيع الأسهم الخاصة	78000
تخفيض نقدي في رأس المال	(60000)
تسديد قسط القرض للبنك	(53000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية	**595000**

التمرين (9)

بتاريخ 2013/12/31 كانت ميزانية مؤسسة (WALL BAN) كالآتي (المبالغ بـ دج):

ر.ح	الأصول	2013	2012	ر.ح	الخصوم	2013	2012
213	مباني	92000	100000	101	رأس المال	200000	200000
215	معدات وأدوات	98000	80000	106	احتياطات	15000	15000
218	تثبيتات عينية أخرى	50000	60000	12	نتيجة الدورة	18473	-
	مجموع (I)	**240000**	**240000**		**مجموع (III)**	**233473**	**215000**
	مواد أولية	5600	15600		قروض مصرفية	70000	92000
31	منتجات مصنعة	31400	16400	164	**مجموع (VI)**	**70000**	**92000**
355	زبائن	43500	19500		موردون	21000	31500
411	الدولة، TVA للاسترجاع	15281,13	-		الدولة - TVA للدفع	19000	8500
4456	زبائن - أوراق قبض	-	8500	401	الضمان الاجتماعي	-	4000
413	بنك	18191,87	49000	4457	مساهمات بنكية جارية	16000	16000
512	صندوق	5500	18000	431	**مجموع (V)**	**56000**	**60000**
53	**مجموع (II)**	**119473**	**127500**	519			
	مجموع الأصول	**359473**	**367000**		**مجموع الخصوم**	**359473**	**367000**

خلال 2013 قامت مؤسسة (WALL BAN) بالعمليات الآتية:

1. فاتورة من المورد تضمنت 50000 دج مواد ، TVA 19%.
2. تسديد مستحقات TVA لمصلحة الضرائب نقدا.
3. استهلاك 60000 دج مواد أولية.
4. تسديد مستحقات الضمان الاجتماعي للهيئات الاجتماعية نقدا.
5. تحصيل أوراق القبض (مصاريف التحصيل 508,13 دج TTC، TVA 19%).
6. تصنيع منتجات تكلفتها 90000 دج.

7. فاتورة للزبون تضمنت منتجات مصنعة بقيمة 100000 دج، تكلفتها 75000 دج، TVA 19%.
8. تحصيل مبلغ 95000 دج من الزبائن بشيك.
9. تسديد مبلغ 70000 دج للموردين بشيك.
10. تسديد قسط اهتلاك القرض البنكي بقيمة 22000 دج، وفوائد بنكية بقيمة 6100 دج.
11. شراء آلة بقيمة 35700 دج TTC (تم التسديد بشيك).
12. أقساط الاهتلاك (دج): مباني 8000، معدات وأدوات 12000، تثبيتات عينية أخرى 10000.

المطلوب: إعداد قائمة الدخل، وقائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة والطريقة غير المباشرة.

حل التمرين (9)

- **إعداد قائمة الدخل**

قائمة الدخل			
ر.ح	**البند**	**مدين**	**دائن**
701	مبيعات		100000
724	تغير المخزون		15000
601	استهلاكات المواد	60000	
685	اهتلاكات	30000	
627	خدمات بنكية	427	
66	أعباء مالية	6100	
120	نتيجة الدورة	18473	

- **إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة المباشرة**

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
المقبوضات من الزبائن	95000
- المدفوعات للموردين	(70000)
- مدفوعات أخرى[1]	(18708,13)
= التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	6291,87
- مدفوعات الفوائد	(6100)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (I)	191,87
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
+ اقتناء التثبيتات	(30000)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية (II)	(30000)
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية	
+ تسديدات الديون	(22000)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية (III)	(22000)
التغير الصافي من النقدية ومعادلات النقدية (I) + (II) + (III)	(51808,13)
النقدية ومعادلات النقدية في بداية الدورة[2]	59500
النقدية ومعادلات النقدية في نهاية الدورة[3]	7691,87

[1] مدفوعات أخرى = المدفوعات للهيئات الاجتماعية + مدفوعات الضرائب + TVA عن الاستثمارات + مدفوعات الأعباء البنكية = 4000 + 8500 + 35700\1,19×0,19+ 508,13 = 18708,13

[2] النقدية ومعادلات النقدية في بداية الدورة = 8500 + 49000 + 18000 – 16000 = 59500

[3] النقدية ومعادلات النقدية في نهاية الدورة = 18800 + 5500 – 16000 = 7691,87

- **إعداد قائمة التدفقات النقدية وفق الطريقة غير المباشرة**

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية نتيجة الأنشطة العادية قبل الضريبة + تعديلات الاهتلاكات - تغير احتياجات رأس المال العامل	 18473 30000 (48281,13)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية (I)	191,87
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية اقتناء التثبيتات	 (30000)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة الاستثمارية (II)	(30000)
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية تسديدات الديون	 (22000)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التمويلية (III)	(22000)
التغير الصافي من النقدية ومعادلات النقدية (I) + (II) + (III)	(51808,13)
النقدية ومعادلات النقدية في بداية الدورة[2]	59500
النقدية ومعادلات النقدية في نهاية الدورة[3]	7691,87

ملاحظات:

- احتياجات رأس المال العامل في نهاية الدورة = 5600 + 31400 + 43500 + 15281,13 – 21000 – 19000 = 55781,13
- احتياجات رأس المال العامل في بداية الدورة = 15600 + 16400 – 19500 – 31500 – 8500 – 4000 = 7500
- تغير احتياجات رأس المال العامل بين بداية ونهاية الدورة = 55781,13 – 7500 = 48281,13

التمرين (10)

انطلاقا من التمرين (4) في **المحور الخامس** المتعلق بمعيار المحاسبة الدولي **(IAS 1)**، قم بإعداد قائمة توضح التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، علما أن معدل TVA هو 17%.

حل التمرين (10)

- **قائمة التدفقات النقدية للمؤسسة (Alpha) للفترة من 2016/01/01 إلى غاية 2016/12/31**

الطريقة غير المباشرة	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
+ نتيجة الدورة	(1500)
+ مخصصات الاهتلاكات	31800
- تغير احتياجات رأس **المال العامل**	(30600)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	(300)

/ تغير احتياجات رأس المال العامل = [(22000 + 38000 + 1500 + 67400 – 12500 + 26500) – (13800 + 41500 + 4500 + 23000 + 31800)] – [(18700 + 25000) + 21000)] = 30600

الطريقة المباشرة	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
+ **المقبوضات من الزبائن**	219800
+ **مقبوضات أخرى**	49100
- المدفوعات للموردين والعمال	(215773)
- **مدفوعات أخرى**	(41411)
- **مدفوعات** TVA	(12016)
صافي التدفق النقدي من الأنشطة التشغيلية	(300)

ملاحظات:

/ **المقبوضات من الزبائن** = المبيعات + رصيد الزبائن 2015 - رصيد الزبائن 2016

= 67400 – 41500 + 1,17×210000

/ **مقبوضات أخرى** = المقبوضات المالية + المقبوضات من العمليات الاستثنائية + التغير في حساب الموردين المدينين = 22500 + 23600 + (4500 - 1500)

/ المدفوعات للموردين والعمال = مشتريات **المواد** TTC + مشتريات الخدمات TTC + رصيد الموردين 2015 - رصيد الموردين 2016 + المدفوعات للمستخدمين

= (المواد الأولية المستهلكة + التغير في مخزون المواد)×1,17 + **الخدمات** المستهلكة×1,17 + رصيد الموردين 2015 - رصيد الموردين 2016 + المدفوعات للمستخدمين

= (31800 – 22000 + 99000)×1,17 + 1,17×56000 + 26500 – 25000 + 44389

/ **مدفوعات** TVA = TVA **المجمعة** – TVA **القابلة للاسترجاع**

= (رصيد TVA المجمعة 2015 + TVA المجمعة عن مبيعات الدورة – رصيد TVA المجمعة 2016) – (رصيد TVA القابلة للاسترجاع 2015 + TVA القابلة للاسترجاع عن مشتريات الدورة – رصيد TVA القابلة للاسترجاع 2016)

= [21000 + 0,17×210000 – 18700] – [13800 + (99000 + 22000 – 31800)×0,17 + 0,17×56000 – 12500]

ر مدفوعات أخرى = مدفوعات الضرائب + المدفوعات المالية + المدفوعات الاستثنائية + مدفوعات الضرائب على الأرباح

= 6000 + 13600 + 20300 + 1511

التمرين (11)

لتكن لديك المعلومات الآتية حول مؤسسة "الشروق" بتاريخ 2017/12/31 (المبالغ بـ دج):

قائمة المركز المالي بتاريخ 2017/12/31

الأصول	2017	2016	الخصوم	2017	2016
شهرة	100000	100000	رأس المال	850000	800000
خسائر القيمة عن الشهرة	(22000)	(10000)	احتياطات	82000	56000
أصول غير ملموسة	115000	66000	نتيجة الدورة	25410	34780
اهتلاك الأصول غير الملموسة	(13200)	(8600)	**مجموعة الأموال الخاصة**	**957410**	**890780**
ممتلكات، مصانع ومعدات	750000	670000			
اهتلاك الممتلكات، المصانع وم	(146000)	(122000)	قروض بنكية	280000	240000
أصول مالية	120000	120000	مؤونات الخصوم غ الجارية	56000	48000
مجموع الأصول غير الجارية	**903800**	**815400**	**مجموع الخصوم غير الجارية**	**336000**	**288000**
مخزنات	277000	198000	موردون	268000	188000
- خسائر القيمة عن المخزونات	(24000)	(16000)	دائنون آخرون	124000	97000
زبائن	386000	317000	فوائد بنكية مستحقة	15000	12000
- خسائر القيمة عن الزبائن	(39000)	(33000)	ضرائب دخل مستحقة	5000	8000
مدينون آخرون	168000	136000	السحب على المكشوف	38000	21000
نقدية	71610	87380	**مجموع الخصوم الجارية**	**450000**	**326000**
مجموع الأصول الجارية	**839610**	**689380**			
مجموع الأصول	**1743410**	**1504780**	**مجموع الخصوم**	**1743410**	**1504780**

قائمة الدخل للفترة من 2017/01/01 إلى 2017/12/31

البيان	المبلغ
المبيعات	678000
تكلفة المبيعات	(375000)
صافي الدخل الإجمالي	303000

إيرادات تشغيلية أخرى	50000
مصاريف تشغيلية	(278000)
صافي الدخل من العمليات التشغيلية	75000
صافي مكاسب وخسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	13000
أعباء الفوائد	(55000)
صافي الدخل قبل الضريبة	33000
ضريبة الدخل	(7590)
صافي الدخل بعد الضريبة	**25410**

معلومات إضافية:

- معدل الرسم على القيمة المضافة 19%؛
- مشتريات الأصول غير الملموسة خلال الدورة: 86000؛
- مشتريات الممتلكات، المصانع والمعدات خلال الدورة: 112000؛
- القروض البنكية المحصل عليها خلال الدورة: 80000؛
- التغير في رأس المال نتيجة زيادة نقدية بقيمة 45000، والباقي نتيجة تحويل جزء من الاحتياطات؛
- تقوم المؤسسة بتكوين الاحتياطي القانوني واحتياطي نظامي من نتيجة الدورة وتوزع الباقي نقدا

المطلوب:

- عرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة المباشرة؛
- عرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة.

حل التمرين (11)

- **عرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة المباشرة**

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة المباشرة)	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
مقبوضات من الزبائن	737820
مقبوضات أخرى	18000
مدفوعات للموردين	(460260)
مدفوعات أخرى	(230960)
مدفوعات الفوائد	(52000)
مدفوعات في شكل توزيعات أرباح	(3780)
مدفوعات ضرائب الدخل	(10590)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (I)	**(1770)**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
تكلفة المبيعات من الأصول غير الملموسة	37000

تكلفة المبيعات من الممتلكات، المصانع والمعدات	32000
صافي مكاسب وخسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	13000
مشتريات الأصول غير الملموسة	(86000)
مشتريات الممتلكات، المصانع والمعدات	(112000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (II)	**(116000)**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية	
مقبوضات من زيادة رأس المال	45000
مقبوضات من الاقتراضات البنكية	80000
تسديدات القروض البنكية	(40000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (III)	**85000**
التغير الصافي من النقدية ومعادلات النقدية (I) + (II) + (III)	**(32770)**
النقدية ومعادلات النقدية في بداية الدورة	**66380**
النقدية ومعادلات النقدية في نهاية الدورة	**33610**

- **عرض قائمة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة**

قائمة التدفقات النقدية (الطريقة غير المباشرة)	
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التشغيلية	
صافي الدخل بعد الضريبة	25410
الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	62600
صافي مكاسب وخسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	(13000)
تغير احتياجات رأس المال العامل (73000)	
تغير المخزونات	(79000)
تغير الزبائن والحسابات المدينة	(101000)
تغير الموردين والحسابات الدائنة	107000
تغير الفوائد البنكية المستحقة	3000
تغير ضرائب الدخل المستحقة	(3000)
توزيعات الأرباح	(3780)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية (I)	**(1770)**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة الاستثمارية	
تكلفة المبيعات من الأصول غير الملموسة	37000
تكلفة المبيعات من الممتلكات، المصانع والمعدات خلال الدورة	32000
صافي مكاسب وخسائر التنازل عن الأصول غير الجارية	13000
مشتريات الأصول غير الملموسة	(86000)
مشتريات الممتلكات، المصانع والمعدات خلال الدورة	(112000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية (II)	**(116000)**
التدفقات النقدية المتأتية من الأنشطة التمويلية	

مقبوضات من زيادة رأس المال	45000
مقبوضات من الاقتراضات البنكية	80000
تسديدات القروض البنكية	(40000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية (III)	**85000**
التغير الصافي من النقدية ومعادلات النقدية (I) + (II) + (III)	**(32770)**
النقدية ومعادلات النقدية في بداية الدورة	**66380**
النقدية ومعادلات النقدية في نهاية الدورة	**33610**

ملاحظات:

1) **مقبوضات من الزبائن** = **الزبائن** 2016 + المبيعات – **الزبائن** 2017

= 317000 + 678000×1,19 – 386000 = 737820

2) **مقبوضات أخرى** = مدينون آخرون 2016 + إيرادات تشغيلية أخرى – مدينون آخرون 2017

= 136000 + 50000 – 168000 = 18000

3) المشتريات = تكلفة المبيعات + **مخزونات** 2017 – **مخزونات** 2016

= 375000 + 277000 – 198000 = 454000

مدفوعات للموردين = **الموردون** 2016 + المشتريات – **الموردون** 2017

= 188000 + 454000×1,19 – 268000 = 460260

4) **مخصصات الدورة** = مجموع (**المخصصات المتراكمة** 2017 – **المخصصات المتراكمة** 2017)

= (10000 – 22000) + (8600 – 13200) + (122000 – 146000) + (24000 – 16000) + (33000 – 39000) + (48000 – 56000) = 62600

مدفوعات أخرى = **دائنون آخرون** 2016 + (مصاريف تشغيلية – **مخصصات الدورة**

– **دائنون آخرون** 2017 + (TVA على المبيعات – TVA على المشتريات)

= 97000 + (62600 – 278000) – 124000 + (0,19×678000 – 0,19×454000)

= 230960

5) **مدفوعات الفوائد** = فوائد بنكية مستحقة 2016 + **أعباء الفوائد** – فوائد بنكية مستحقة 2017

= 12000 + 55000 – 15000 = 52000

6) **الجزء** المحول من الاحتياطات إلى رأس المال = 850000 – (800000 + 45000) = 5000

الاحتياطات المكونة خلال الدورة = 82000 + 5000 – 56000 = 31000

مدفوعات في شكل توزيعات **أرباح** = 34780 – 31000 = 3780

7) **مدفوعات الضرائب** = **ضرائب مستحقة** 2016 + ضريبة الدخل – **ضرائب مستحقة** 2017

= 8000 + 7590 – 5000 = 10590

8) **تكلفة** المبيعات من الأصول غير الجارية = مشتريات الدورة + رصيد 2016 – رصيد 2017

تكلفة المبيعات من الأصول غير **الملموسة** = 86000 + 66000 – 115000 = 37000

تكلفة المبيعات من الممتلكات، المصانع والمعدات = 112000 + 670000 – 750000 = 32000

9) تسديدات القروض البنكية = 240000 + 80000 – 280000 = 40000

10) تغير **المخزونات** = 277000 – 198000 = 79000

11) تغير الزبائن والحسابات المدينة = (386000 + 168000) – (317000 + 136000) = 101000

12) تغير الموردين والحسابات **الدائنة** = (268000 + 124000) – (188000 + 97000) = 107000

13) تغير الفوائد البنكية المستحقة = 15000 – 12000 = 3000

14) تغير ضرائب الدخل المستحقة = 5000 – 8000 = – 3000

المحور الثامن

معيار المحاسبة الدولي (IAS 16): المتلكات، المصانع والمعدات

IAS 16: Property, Plant and Equipment

I. عرض معيار المحاسبة الدولي (IAS 16): الممتلكات، المصانع والمعدات

في أفريل 2001 تم تبني معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) "الممتلكات، المصانع والمعدات" من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية، الصادر أصلا عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993، بعد أن حل محل معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) "المحاسبة عن الممتلكات، المصانع والمعدات"، الصادر في مارس 1982، كما حل محل أجزاء من معيار المحاسبة الدولي (IAS 4) "محاسبة الاهتلاك". ليتم تنقيحه عام 1998، كما تمت مراجعته عام 2000؛ وفي ديسمبر 2003، أصدر المجلس معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) المعدل، ليحل محل التفسيرات: (SIC 6)، (SIC 14) و(SIC 23)؛ ومنذ ذلك تم تعديل المعيار من خلال معايير وتفسيرات أخرى، كما تم تعديله عام 2014 لمنع استخدام طريقة الاهتلاك المرتكزة على الإيرادات، وتعديل إطاره ليشمل المنشآت الخاصة بالنشاط الزراعي.

1. الهدف

يهدف المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للممتلكات، المصانع والمعدات، لتمكين المستخدمين من التحقق من المعلومات حول استثمارات المنشأة في تلك البنود والتغيرات فيها؛ وتتمثل القضايا الرئيسية في: الاعتراف بها، وتحديد مبالغها الدفترية، وتكاليف اهتلاكها، وخسائر التدني في قيمها.

2. النطاق

يطبق المعيار في المحاسبة عن الممتلكات، المصانع والمعدات، إلا إذا تطلب أوسمح معيار آخر بمعالجة محاسبية مختلفة (IAS 41، IFRS 5، IFRS 6)؛ ويطبق نموذج التكلفة وفق هذا المعيار لتقييم العقارات الاستثمارية التي تمتلكها المنشأة، وتحتفظ بها بالتكلفة وفقا لمتطلبات معيار المحاسبة الدولي (IAS 40) "العقارات الاستثمارية"؛ كما يطبق هذا المعيار على الممتلكات، المصانع والمعدات المستخدمة لتطوير وصيانة الأصول البيولوجية المرتبطة بالنشاط الزراعي، والموارد المعدنية.

3. تعريفات

المبلغ الدفتري: هو مبلغ الأصل المسجل في الميزانية بعد خصم الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة.

التكلفة: هي النقدية أو ما يعادلها المدفوعة أو القيمة العادلة للمقابل المدفوع من أجل الحصول على الأصل في وقت شرائه أو إنشائه.

المبلغ القابل للاهتلاك: تكلفة الأصل أو أي مبلغ آخر يحل محلها في القوائم المالية، ناقص القيمة المتبقية.

الاهتلاك: هو التوزيع المنتظم لمبلغ الأصل القابل للاهتلاك على مدته النفعية.

القيمة الخاصة بالمنشأة: هي القيمة الحالية المخصومة للتدفقات النقدية المتوقعة من الاستخدام المستمر للأصل ومن التصرف به في نهاية مدته النفعية، أو التدفقات النقدية التي يتوقع تكبدها عند تسوية الالتزام.

القيمة العادلة: هي السعر الذي يمكن قبضه عند بيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام، في معاملة منظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

خسارة تدني القيمة: هي مقدار زيادة المبلغ الدفتري للأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.

المبلغ القابل للاسترداد: هو القيمة العادلة بعد طرح تكاليف البيع أو القيمة الاستعمالية، أيهما أعلى.

الممتلكات، المصانع والمعدات: هي أصول ملموسة (أ) محتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد البضائع والخدمات، أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية؛ و(ب) من المتوقع استخدامها لأكثر من فترة واحدة.

القيمة المتبقية للأصل: هي المبلغ الذي تتوقع المنشأة أن تحصل عليه حاليا من التصرف في الأصل، بعد اقتطاع التكاليف المقدرة للتصرف، إذا كان الأصل في العمر والوضع المتوقعين في نهاية مدته النفعية.

المدة النفعية للأصل: هو إما الفترة التي يتوقع استخدام الأصل خلالها من قبل المنشأة، أو عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المماثلة التي تتوقع المنشأة الحصول عليها من الأصل.

4. الاعتراف

يجب الاعتراف بتكلفة بند من الممتلكات، المصانع والمعدات كأصل، إذا وفقط، إذا كان: (أ) من المحتمل تدفق منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند إلى المنشأة؛ و(ب) يمكن قياس تكلفته بموثوقية.

يتم تطبيق التوصيات الآتية عند الاعتراف بالممتلكات، المصانع والمعدات وإدراجها:

- يتم الاعتراف بقطع الغيار ومعدات التخديم وفقا لمتطلبات هذا المعيار، إذا كانت تلبي تعريف الممتلكات، المصانع والمعدات، وفي حالة العكس يتم تصنيفها كمخزون.
- يمكن تجميع البنود غير المهمة والاعتراف بها بشكل إجمالي.
- تقيم الممتلكات، المصانع والمعدات بالتكلفة بتاريخ تحملها، وتشمل التكلفة التي يتم تحملها بشكل أولي عند شراء أو إنتاج الأصل (تكلفة الشراء أو الإنتاج)، بالإضافة إلى التكاليف التي يتم تحملها لاحقا والتي تشكل إضافة للأصل أو استبدال أو تحسين له.
- تضاف تكلفة البنود المحصل عليها لأغراض السلامة والبيئية لتكلفة الممتلكات، المصانع والمعدات التي ترتبط بها، لأنها تمكن المنشأة من الحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل المرتبطة به، وذلك إلى الحد الذي لا يزيد فيه المبلغ الدفتري لذلك الأصل عن مبلغه القابل للاسترداد.
- لا يمكن الاعتراف بمصاريف الصيانة اليومية الضرورية للمحافظة على أداء الأصل ضمن تكلفته.
- يتم الاعتراف بأجزاء الممتلكات، المصانع والمعدات التي تتطلب استبدال دوري خلال فترات منتظمة كأصول مفصلة بتكلفة استبدالها عندما يتم تحملها إذا كانت تلبي معايير الاعتراف.
- تدرج تكلفة الصيانة الدورية كعملية استبدال لأجزاء، إذا كانت تلبي معايير الاعتراف، ويتم إلغاء الاعتراف بأي مبلغ متبقي من تكلفة الصيانة السابقة، بغض النظر عما إذا تم استبدال أي أجزاء.

5. القياس عند الاعتراف

يجب قياس بند الممتلكات، المصانع والمعدات المؤهل للاعتراف به كأصل مبدئيا بالتكلفة، والتي تتضمن: تكلفة الشراء أو الإنتاج؛ وتشمل تكلفة الشراء سعر الشراء والرسوم الجمركية والضرائب والرسوم غير القابلة للاسترداد بعد التخفيضات التجارية، إضافة إلى التكاليف الأخرى المباشرة المتكبدة لوضع الأصل في حالة التشغيل جاهزا للاستخدام المقصود، كما قررت الإدارة، على غرار:

- تكلفة منافع الموظفين المباشرة (IAS 19)؛
- تكلفة إعداد الموقع؛
- تكاليف الاستلام والمناولة الأولية، وتكاليف النقل والتركيب؛
- تكاليف التجريب بعد اقتطاع عوائد بيع البنود الناتجة عن تهيئة الأصل للمكان والوضع المرغوبين؛
- التكاليف المهنية؛
- تكاليف تفكيك وإزالة البند واسترداد الموقع، إذ يجب أن تتضمن تكلفة الممتلكات، المصانع والمعدات، التقدير الأولي لتكاليف تفكيكها وإزالتها واسترجاع الموقع الذي توجد فيه، إذا كانت هذه العملية تشكل إلزاما بالنسبة المنشأة.
- يتم الاعتراف بالفوائد المالية الناتجة عن شراء الممتلكات، المصانع والمعدات بدفعة مؤجلة، وذلك إذا تم تأجيل الدفع بما يتجاوز شروط الائتمان العادية.

يتم التوقف عن الاعتراف بالتكاليف ضمن المبلغ الدفتري لأي بند من بنود الممتلكات، المصانع والمعدات عندما يكون البند في المكان والوضع اللازمين للعمل بالطريقة التي تنويها الإدارة. وهناك بعض العناصر التي لا تدخل ضمن تكلفة الممتلكات، المصانع والمعدات، على غرار خسائر التشغيل الأولية، وتكاليف إعادة تجديد الموقع أو إعادة تنظيم جزء من المنشأة أو كاملها.

عند الحصول على أصل من خلال التبادل بأصل آخر، يتم قياس تكلفة الأصل المحصل عليه بقيمته العادلة أو القيمة العادلة للأصل المتنازل عنه أيهما أكثر وضوحا، ما لم تفتقر عملية التبادل لجوهر تجاري، وإذا كان ذلك غير ممكن، يتم قياس تكلفته بالمبلغ الدفتري للأصل المتنازل عنه.

6. القياس بعد الاعتراف

يمكن للمنشأة اختيار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم كسياسة محاسبية خاصة بها، وتقوم بتطبيقها على فئة كاملة من الممتلكات، المصانع والمعدات.

1.6. نموذج التكلفة

وفقا لنموذج التكلفة، يتم إدراج الممتلكات، المصانع والمعدات بعد الاعتراف المبدئي بها، بالتكلفة مطروحا منها أي اهتلاكات متراكمة وأي خسائر متراكمة لتدني القيمة.

2.6. نموذج إعادة التقييم

وفقا لنموذج إعادة التقييم، فإن بنود الممتلكات، المصانع والمعدات، التي لها قيمة عادلة يمكن قياسها بموثوقية، يتم إدراجها في الفترات التي تلي فترة الاعتراف المبدئي بها بمبلغ إعادة التقييم، الذي يساوي القيمة العادلة بتاريخ إعادة التقييم ناقصا أي اهتلاك متراكم، وأي خسائر متراكمة لتدني القيمة، ويجب أن يتم تكرار عملية إعادة التقييم بشكل منتظم، بحيث لا تختلف القيمة الدفترية للبند بصورة مادية عن تلك التي يمكن أن تتحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير؛ وعند إعادة تقييم أحد بنود الممتلكات، المصانع والمعدات، يجب إعادة تقييم كامل الصنف الذي ينتمي إليه البند المعاد تقييمه.

عند إعادة تقييم بند من الممتلكات، المصانع والمعدات، يتم تعديل المبلغ الدفتري لهذا البند إلى المبلغ المعاد تقييمه بتاريخ إعادة التقييم، ويمكن معالجة الاهتلاكات المتراكمة بطريقتين:

- يتم تعديل المبلغ الدفتري الإجمالي بما يتوافق والتعديل الذي مس المبلغ الدفتري (الصافي)، ويتم تعديل الاهتلاك المتراكم بالفرق بين المبلغ الدفتري الإجمالي والمبلغ الدفتري الصافي (بعد تعديلهما)، مع الأخذ في الاعتبار خسائر القيمة إن وجدت؛
- يتم إلغاء الاهتلاك المتراكم مقابل المبلغ الدفتري الإجمالي.

يتم الاعتراف بفائض إعادة التقييم ضمن الدخل الشامل، وبشكل تراكمي في حقوق الملكية، أو إدراجه كدخل في حدود فارق إعادة التقييم السالب، الذي سبق إدراجه كمصروف عن نفس البند؛ أما فارق إعادة التقييم السالب، فيتم الاعتراف به كمصروف، أو إدراجه ضمن الدخل الشامل، كتخفيض لحقوق الملكية، في حدود فائض إعادة التقييم الذي سبق إدراجه ضمن حقوق الملكية عن نفس البند.

يمكن تحويل فائض إعادة التقييم المدرج في حقوق الملكية إلى الأرباح المحتجزة مباشرة عندما يتحقق، ويتحقق ذلك الفائض كاملا عند إخراج الأصل من الخدمة أو بيعه، ولكن يمكن أن يتحقق جزء من الفائض مع استخدام الأصل، وفي هذه الحالة يكون المبلغ المتحقق هو الفرق بين الاهتلاك على أساس المبلغ الدفتري بعد إعادة التقييم للأصل والاهتلاك بناء على تكلفته الأصلية، ولا يمكن تحويل فائض إعادة التقييم إلى الأرباح المحتجزة من خلال قائمة الدخل.

3.6. الاهتلاك

يتم وبشكل مفصل، اهتلاك كل جزء من بند الممتلكات، المصانع والمعدات تكون تكلفته مهمة مقارنة بالتكلفة الإجمالية للبند، من خلال تخصيص المبلغ المعترف به بشكل أولي لبند الممتلكات، المصانع والمعدات إلى أجزائه الهامة واهتلاك كل جزء بشكل مفصل، أما الأجزاء التي لها نفس المدة النفعية ونفس وتيرة استهلاك المنافع الاقتصادية، فيمكن تجميعها عند تحديد تكلفة الاهتلاك.

يبدأ اهتلاك بند الممتلكات، المصانع والمعدات أو جزء منه عندما يكون متاحا للاستخدام، أي عندما يكون في الوضع والمكان اللازمين للعمل بالطريقة التي تنويها الإدارة؛ ويتم تحديد المبلغ القابل للاهتلاك، من خلال طرح قيمته المتبقية من مبلغه الدفتري، ويتم تخصيصه بشكل منتظم على مدته النفعية، استنادا إلى طريقة للاهتلاك، تعكس نمط استهلاك المنافع الاقتصادية للبند، ويمكن استخدام طريقة القسط الثابت أو طريقة القسط المتناقص أو طريقة وحدات الإنتاج؛ ويتم الاعتراف بمصروف الاهتلاك في حساب الربح أو الخسارة، إلا إذا تم تضمينه في المبلغ الدفتري لأصل آخر، فمثلا يتم تحميل مصروف اهتلاك المعدات المستخدمة في عقد إنشاء لحساب عقود تحت التنفيذ وليس قائمة الدخل.

يتم مراجعة طريقة الاهتلاك على الأقل في نهاية كل فترة، وإذا حدث تغيير هام في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل، يتم تغيير طريقة الاهتلاك لتعكس النمط الجديد، وينبغي محاسبة هذا التغير على أنه تغير في التقدير المحاسبي؛ كما يتم مراجعة القيمة المتبقية والمدة النفعية للأصل على الأقل في نهاية كل سنة مالية، وإذا كانت التوقعات تختلف عن التقديرات السابقة، تتم محاسبة التغيير (التغييرات) إن وجد كتغير في التقدير المحاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (IAS 8).

4.6. تدني القيمة

لتحديد مدى وجود تدني في قيمة أي بند من بنود الممتلكات، المصانع والمعدات، تطبق المنشأة معيار المحاسبة الدولي (IAS 36)، الذي يوضح كيفية قيام المنشأة بمراجعة المبالغ الدفترية لأصولها،

وكيفية تحديد المبلغ القابل للاسترداد لكل منها، ومتى تعترف بخسارة تدني القيمة أو تقوم بإلغائها؛ وينبغي تضمين التعويض من الأطراف الثالثة لبنود الممتلكات، المصانع والمعدات التي تدنت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها في حساب الربح أو الخسارة عندما يصبح التعويض مستحق القبض.

7. إلغاء الاعتراف

يجب إلغاء الاعتراف بالمبلغ الدفتري لأي بند من بنود الممتلكات، المصانع والمعدات:

- عند التصرف به؛ أو
- عندما يصبح من غير المتوقع تحصيل أي منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو التصرف به.

يتم تحديد المكسب أو الخسارة من خروج بند من الممتلكات، المصانع والمعدات بالفرق بين صافي عوائد التصرف، إن وجدت، والمبلغ الدفتري للبند، ويجب الاعتراف بذلك المكسب أو الخسارة في حساب الربح أو الخسارة، وذلك عندما يتم إلغاء الاعتراف بالبند، إلا إذا اقتضى معيار التقرير المالي الدولي (IFRS 16) بخلاف ذلك، ولا يتم تصنيف المكاسب كإيرادات.

8. الإفصاح

يجب الإفصاح في القوائم المالية لكل صنف من الممتلكات، المصانع والمعدات عن:

- أسس القياس المستخدمة لتحديد إجمالي المبلغ الدفتري، وعندما يستخدم أكثر من أساس، يجب الإفصاح عن إجمالي المبلغ الدفتري بموجب ذلك الأساس لكل صنف؛
- طرق الاهتلاك المستخدمة؛
- إجمالي المبلغ الدفتري والاهتلاك المتراكم وخسائر تدني القيمة المتراكمة في بداية الفترة ونهايتها؛ و
- التسوية ما بين المبلغ الدفتري في أول الفترة ونهايتها.

يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عن:

- القيود على الملكية وكذا الممتلكات، المصانع والمعدات المقدمة كضمان للالتزامات ومبالغها؛
- مبلغ النفقات المعترف به في المبلغ الدفتري لبند الممتلكات، المصانع والمعدات عند إنشائه؛
- مبلغ التعهدات التعاقدية لامتلاك الممتلكات، المصانع والمعدات؛
- إذا لم يتم الإفصاح عنه بشكل منفصل في قائمة الدخل الشامل، مبلغ التعويض من أطراف ثالثة لبنود الممتلكات، المصانع والمعدات التي تدنت قيمتها أو فقدت أو تم التنازل عنها، المشمول في حساب الربح أو الخسارة.

عند إدراج بنود الممتلكات، المصانع والمعدات بمبالغها المعاد تقييمها، يجب الإفصاح عن:

- تاريخ إعادة التقييم، وفيما إذا تم التقييم من طرف مقيم مستقل؛
- المبلغ الدفتري لكل صنف من أصناف الممتلكات، المصانع والمعدات، التي كان سيتم إدراجها في القوائم المالية فيما لو كانت الأصول قد سجلت بموجب نموذج التكلفة؛
- فائض إعادة التقييم مبينا حركة الفترة وأي قيود على توزيعات الرصيد على المساهمين.

II. تطبيقات حول معيار المحاسبة الدولي (IAS 16): الممتلكات، المصانع والمعدات

التمرين (1)

بتاريخ 2016/01/25: اقتنت مؤسسة "الجنوب" أرض بمبلغ 620000 دج، لتكن لديك البيانات الآتية:

- رسوم وأتعاب بقيمة 24000 دج؛
- الرسم على القيمة المضافة 19%؛
- غرامات التأخر في تسديد رسوم التسجيل 4000 دج؛
- تكلفة هدم مباني قديمة كانت على الأرض 76000 دج؛
- أجور مصلحة إدارة الاستثمارات خلال شهر جانفي 30000 دج؛
- إيرادات من بيع مخلفات هدم المباني بقيمة 20000 دج.

المطلوب: تحديد تكلفة المباني وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16).

حل التمرين (1)

تكلفة المباني = 620000 + 24000 + (76000 – 20000) = 700000.

- الرسوم على القيمة المضافة لا تدخل ضمن تكلفة الأرض، لأنها قابلة للاسترجاع.
- غرامات التأخر في تسديد الرسوم لا تدخل ضمن تكلفة الأرض، لأنها غير ضرورية لعملية الاقتناء.
- **الأجور لا تدخل ضمن تكلفة الأرض**، لعدم إمكانية نسبها لعملية الاقتناء بطريقة موثوقة.

التمرين (2)

قامت مؤسسة "كهرباء الجنوب" بتركيب آلات، وقد تحملت المصاريف الآتية (المبالغ بـ دج):

البنود	المبالغ
سعر شراء الآلات (فواتير الموردين)	640000
تخفيض تجاري	%2
الرسوم الجمركية (من الصافي التجاري)	%30
مصاريف النقل والتسليم والمناولة	50000
أتعاب الوسطاء والوكلاء	20000
أتعاب الاستشارة لشراء الآلة	15000
تكلفة إعداد الموقع	30000
تكلفة التركيب	24000
تكلفة التجريب	32000
قيمة المنتجات الناتجة عن التجريب	15000
تكاليف تفكيك الآلة بعد نهاية مدتها النفعية	31000
فائدة مدفوعة مقابل تأجيل التسديد	15000
خسائر التشغيل الأولية	28000

المطلوب: تحديد تكلفة الآلة وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 16)، علما أن معدل الرسم على القيمة المضافة بلغ 19%.

حل التمرين (2)

البنود	المبالغ
سعرشراء الآلات (فواتير الموردين)	940000
تخفيض تجاري (0,02×940000)	-18800
الرسوم الجمركية 0,3×0,98×940000	276360
مصاريف النقل والتسليم والمناولة	50000
أتعاب الوسطاء والوكلاء	20000
أتعاب الاستشارة لشراء الآلات	15000
تكلفة إعداد الموقع	30000
تكلفة التركيب	24000
تكلفة التجريب	32000
قيمة المنتجات الناتجة عن التجريب	-15000
تكاليف تفكيك الآلات بعد نهاية مدتها النفعية	31000
تكلفة الآلات	1384560

- خسائر التشغيل الأولية: لا تدرج ضمن تكلفة الآلات لأنها لا ترتبط بعملية الاقتناء.
- الفائدة المدفوعة مقابل تأجيل التسديد: **لا تدرج** ضمن تكلفة الآلات، لأنها لا ترتبط بأصل تم تشييده من طرف المؤسسة، ولا يتطلب الحصول على الأصل فترة طويلة، حيث تم ذلك من خلال الاقتناء.

التمرين (3)

بتاريخ 2011/01/5: قامت مؤسسة "السعادة" باقتناء تجهيزات إنتاج بقيمة 280000 **دج**، قدرت مدتها النفعية 7**سنوات**، وقيمتها المتبقية 70000 **دج**، وقد قررت المؤسسة اهتلاكها وفق طريقة القسط الثابت.

خلال 2013: تحملت المؤسسة نفقات إضافية على تجهيزات الإنتاج بقيمة 42000 **دج** لتحسين أدائها، مما أدى إلى إعادة تقدير مدتها النفعية بـ 6**سنوات بدء من** 2013، وقيمتها المتبقية بـ 40000 **دج**.

المطلوب: تحديد مخطط الاهتلاك للتجهيزات إلى غاية اهتلاكها كليا.

حل التمرين (3)

- **بتاريخ: 2011/12/31**

أساس الاهتلاك = 280000 – 70000 = 210000

معدل الاهتلاك = 7\1

قسط الاهتلاك = 7\210000 = 301000

- **بتاريخ: 2013/12/31**

تغير في التقدير المحاسبي، من خلال إعادة تقدير القيمة المتبقية، لذا يصبح:

أساس الاهتلاك = (280000 + 42000 – 30000×2) – 40000 = 222000

معدل الاهتلاك = 1\6

قسط الاهتلاك = 222000\6 = 37000

مخطط اهتلاك تجهيزات الإنتاج

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	210000	1\7	30000	30000	180000
2012	210000	1\7	30000	60000	150000
تغير في التقدير المحاسبي يعالج بأثر مستقبلي					
2013	222000	1\6	37000	37000	185000
2014	222000	1\6	37000	74000	148000
2015	222000	1\6	37000	111000	111000
2016	222000	1\6	37000	148000	74000
2017	222000	1\6	37000	185000	37000
2018	222000	1\6	37000	222000	0

التمرين (4)

بتاريخ 2015/12/31: قامت مؤسسة "الشرق" بتغيير طريقة اهتلاك إحدى الآلات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة الأقساط المتناقصة (**وفق مجموع أرقام السنوات**)، علما أنه تم اقتناء الآلة بتاريخ 2011/01/01 بتكلفة إجمالية قدرها 800000 **دج**، وبهذا التاريخ قدرت مدتها النفعية 10 **سنوات**، وقيمتها المتبقية 50000 **دج**؛ كما قامت بإعادة تقدير المدة النفعية للآلة بـ 5**سنوات بدء من** 2015.

المطلوب: تحديد مخطط الاهتلاك **للآلة** إلى غاية اهتلاكها كليا.

حل التمرين (4)

- **مخطط اهتلاك الآلة**

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	الاهتلاك المتراكم	القيمة المحاسبية الصافية
2011	750000	1\10	75000	75000	675000
2012	750000	1\10	75000	150000	600000
2013	750000	1\10	75000	225000	525000
2014	750000	1\10	75000	300000	450000
تغير في التقدير المحاسبي يعالج بأثر مستقبلي					
2015	450000	3\1= 15\5	150000	150000	300000
2016	450000	15\4	120000	270000	180000
2017	450000	5\1 = 15\3	90000	360000	90000
2018	450000	15\2	60000	420000	30000
2019	450000	15\1	30000	450000	0

- **بتاريخ: 2011/12/31**

أساس الاهتلاك = 800000 – 50000 = 750000

معدل الاهتلاك = 1\10

قسط الاهتلاك = 750000×1\10 = 75000

- **بتاريخ: 2015/12/31**

أساس الاهتلاك = 800000 – 50000 – 75000×4 = 450000

معدل الاهتلاك = رقم السنة\(1 + 2 + 3 + 4 + 5)

التمرين (5)

آلة تكلفتها 340000 دج، واهتلاكها المتراكم 136000 دج، قدرت قيمتها العادلة بنفس التاريخ 275400 دج، علما أن مدتها النفعية المتبقية 6سنوات.

المطلوب:

- المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم؛
- المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم، بافتراض أن القيمة العادلة للآلة قدرت بـ 200000 دج.

حل التمرين (5)

- **الحالة الأولى:**

القيمة العادلة = 275400

القيمة المحاسبية الصافية = 340000 – 136000 = 204000

فائض إعادة التقييم = 275400 – 204000 = 71400

بما أنه لا توجد فوارق إعادة تقييم سالبة سابقة أو خسائر قيمة سابقة، يتم إدراج فائض إعادة التقييم ضمن حقوق الملكية وفق إحدى الطريقتين:

الطريقة الأولى: من خلال إلغاء الاهتلاك المتراكم السابق.

			12/31/ن		
281501		اهتلاك الآلة		136000	
	21501		الآلة		64600
	10501		فارق إعادة تقييم الآلة		71400

يصبح:

الاهتلاك المتراكم (حـ/281501) = 0

المبلغ الإجمالي (حـ/21501) = 340000 – 64600 = 275400

القيمة المحاسبية الصافية (حـ/21501 – حـ/281501) = 275400

الطريقة الثانية: توزيع فائض إعادة التقييم بشكل تناسبي بين القيمة الدفترية الإجمالية والاهتلاك المتراكم.

		12/31/ن		
21501		الآلة [340000×204000\71400]	119000	
	281501	اهتلاك الآلة [136000×204000\71400]		47600
	10501	فارق إعادة تقييم الآلة		71400

يصبح:

الاهتلاك المتراكم (حـ/281501) = 136000 + 47600 =183600

المبلغ الإجمالي (حـ/21501) = 340000 + 119000 = 459000

القيمة المحاسبية الصافية (حـ/21501 – حـ/281501) = 275400

- **الحالة الثانية:**

القيمة العادلة = 200000

القيمة المحاسبية الصافية = 340000 – 136000 = 204000

فارق إعادة التقييم السالب = 204000 – 200000 = 4000

لا توجد فوارق إعادة تقييم موجبة سابقة، لذا يدرج فارق إعادة التقييم السالب ضمن الدخل كالآتي:

		12/31/ن		
68101		مخصصات خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	4000	
	281501	خسائر القيمة عن الآلة		4000

التمرين (6)

آلة تكلفتها 400000 **دج**، واهتلاكها المتراكم 150000 **دج**، وخسائر القيمة المتراكمة عنها 20000 **دج**، قدرت قيمتها العادلة بنفس التاريخ 270000 **دج**، علما أن مدتها النفعية المتبقية 5**سنوات**.

المطلوب: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم.

حل التمرين (6)

القيمة العادلة = 270000

القيمة المحاسبية الصافية = 400000 – 150000 – 20000 = 230000

فارق إعادة التقييم الموجب = 270000 – 230000 = 40000

هناك خسارة في القيمة سابقة، لذا يستخدم جزء من فائض إعادة التقييم لاسترجاع هذه الخسارة، ويتم الاعتراف بالجزء المتبقي منه ضمن حقوق الملكية كالآتي:

		12/31/ن		
291501		خسارة القيمة عن الآلة	20000	
	78101	استرجاعات خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية		20000

		//		
281501		اهتلاك الآلة	150000	
	21501	الآلة		130000
	10501	فارق إعادة تقييم الآلة		20000

التمرين (7)

آلة قيمتها 640000 دج، واهتلاكها المتراكم 280000 دج، بلغ فارق إعادة التقييم المتراكم عنها 40000 دج، قدرت قيمتها العادلة بنفس التاريخ 300000 دج، علما مدتها النفعية المتبقية 6سنوات.

المطلوب: المعالجة المحاسبية لإعادة التقييم.

حل التمرين (7)

القيمة العادلة = 300000

القيمة المحاسبية الصافية = 640000 – 280000 = 360000

فارق إعادة التقييم السالب = 360000 – 300000 = 60000

نظرا لوجود فائض إعادة تقييم معترف به سابقا، يتم استخدام فارق إعادة التقييم السالب لإلغاء فائض إعادة التقييم أولا، والاعتراف بالزيادة ضمن الربح أو الخسارة كالآتي:

		12/31/ن		
10501		فارق إعادة تقييم الآلة	40000	
	21501	الآلة		40000
		//		
68101		مخصصات خسائر القيمة عن الأصول غير الجارية	20000	
	291501	خسائر القيمة عن الآلة		20000

التمرين (8)

بتاريخ 2013/01/01: قامت مؤسسة "المنار" باقتناء آلة بتكلفة إجمالية بلغت 850000 دج، **قدرت** مدتها النفعية بـ 8 سنوات، وقيمتها المتبقية بـ 10000 دج، وتم اهتلاكها بشكل خطي.

بتاريخ 2016/12/20: انتهت مؤسسة "**المنار**" من عملية صيانة كاملة للمعدات بهدف تحسين أدائها، **وتحملت مبلغ** 65000 دج كتكلفة، ومقابل ذلك قامت بمراجعة مخطط الاهتلاك للآلة، حيث تم تمديد المدة النفعية للآلة بسنتين إضافيتين، كما تم تقدير القيمة المتبقية الجديدة بـ 40000 دج.

بتاريخ 2018/01/02: قامت مؤسسة "المنار" بتبادل الآلة بآلة أخرى قيمتها العادلة 430000 دج، **كما استلمت مبلغ** نقدي بقيمة 25000 دج في إطار عملية التبادل.

المطلوب: القيام بالمعالجات المحاسبية الملائمة.

حل التمرين (8)

- **بتاريخ 2013/12/31**

قسط اهتلاك الآلة = (850000 – 10000)\8 = 105000

- **بتاريخ 2015/12/31**

القيمة المحاسبية قبل الصيانة = 850000 – (3×105000) = 535000

- **بتاريخ 2016/12/31**

القيمة المحاسبية بعد الصيانة = (850000 + 65000) – (3×105000) = 600000

المدة النفعية الجديدة = المدة النفعية المتبقية + 2 = (8 – 3) + 2 = 7سنوات

قسط الاهتلاك الجديد بعد الصيانة = (6000000 – 40000)\7 = 80000

- **بتاريخ 2018/01/02**

القيمة المحاسبية للآلة = (850000 + 65000) – (3×105000 + 2×80000)

= 915000 – 475000 = 440000

مكسب مبادلة الآلة = (430000 + 25000) – 440000 = 15000

		12/31/ن		
21502		**الآلة** (المحصل عليها)	430000	
512		**البنك**	25000	
28101		اهتلاك الآلة	475000	
	21501	**الآلة** (المتنازل عنها)		915000
	752	فوائض التنازل عن التثبيتات غير المالية		15000

المراجع

- المراجع باللغة العربية
- المراجع باللغة الإنجليزية
- المراجع باللغة الفرنسية
- مواقع الإنترنيت

I. المراجع باللغة العربية

الكتب

1. أبو شمالة، أحمد محمد (2010)، **معايير المحاسبة الدولية والإبلاغ المالي، مكتبة المجتمع العربي، عمان، الأردن.**
2. الأصفياء، محمد الأمين تاج (2011)، **نظرية المحاسبة في الأطر التقليدية الغربية**، دار جامعة الجزيرة، مدني، السودان.
3. الشيرازي، عباس مهدي (1991)، **نظرية المحاسبة**، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت.
4. القاضي، حسين وحمدان، مأمون (2012)، **المحاسبة الدولية ومعاييرها**، منشورات جامعة دمشق، سوريا.
5. الناغي، محمود السيد (2007)، **أسس المحاسبة: التأصيل وإطار التطبيق**، المكتبة العصرية، مصر.
6. **حماد،طارق عبد العل** (2008)، **موسوعة معايير المحاسبة: شرح معايير التقارير المالية الدولية الحديثة ومقارنتها مع المعايير الأمريكية**، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر.
7. **عبد القادر، محسن باقي** (2013)، **المحاسبة الدولية**، جامعة العلوم والتكنولوجيا، صنعاء، اليمن.
8. مطر، محمد والسويطي، موسى (2008)، **التأصيل النظري للممارسات المهنية المحاسبية في مجالات القياس، العرض والإفصاح**، الطبعة الثانية، دار وائل، عمان، الأردن.
9. هندريكسن، إلدون س. (1982)، **النظرية المحاسبية، الطبعة الرابعة، ترجمة: كمال** خليفة أبو زيد (2008)، جامعة الإسكندرية، مصر.

المقالات والرسائل

10. بالرقي، تيجاني (2005)، موقف المنهج المعياري والمنهج الإيجابي من تعدد بدائل القياس المحاسبية، **مجلة العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير (جامعة سطيف)**، العدد (05)، ص: 79-110.
11. بالرقي، تيجاني (2006)، **دراسة أثر التضخم على النظرية التقليدية للمحاسبة مع نموذج مقترح لاستبعاد أثر التضخم على القوائم المالية**، أطروحة دكتوراه دولة في العلوم الاقتصادية (غير منشورة)، كلية العلوم الاقتصادية وعلوم التسيير، جامعة سطيف 01.
12. بن بلغيث، مداني (2006)، **التوافق المحاسبي الدولي** - المفهوم، المبررات والأهداف، **مجلة الباحث، العدد** (04)، ص: 115-121.
13. جودي، إيمان (2013)، **أثر الاختلاف بين المعايير المحاسبية الدولية والمعايير الأمريكية *(US. GAAP)* وآفاق التقارب بينهما**، رسالة ماجستير غير منشورة، جامعة سطيف 1، **الجزائر.**
14. صلاح، حوس (2008)، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي الدولية**، رسالة دكتوراه غير منشورة، جامعة الجزائر، الجزائر.

معايير التقرير المالي الدولية

15. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2015)، **معيار التقرير المالي الدولي للمنشآت الصغيرة ومتوسطة الحجم**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

16. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2016)، **الإطار المفاهيمي للتقرير المالي**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

17. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2016)، **معيار المحاسبة الدولي 1: عرض القوائم المالية**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

18. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2016)، **معيار المحاسبة الدولي 2: المخزون**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

19. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2016)، **معيار المحاسبة الدولي 7: قائمة التدفقات النقدية**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

20. مجلس معايير المحاسبة الدولية (2016)، **معيار المحاسبة الدولي 16: الممتلكات، المصانع والمعدات**، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية، لندن، المملكة المتحدة.

II. المراجع باللغة الإنجليزية

الكتب

21. Belkaoui Ahmed R. (1994), ***International and Multinational Accounting***, Dryden Press, UK.

22. Bragg Steven M. (2010), ***Wiley GAAP 2011 : interpretation and application of generally accepted accounting principles***, John Wiley & Sons Inc., New Jersey, USA.

23. Chaudhry Asif et al. (2015), ***Wiley Interpretation and Application of International Financial Reporting Standards***, John Wiley & Sons, N.J., USA.

24. Choi Frederick D. S. & Meek Gary K. (2011), ***International accounting***, 7th ed., Prentice Hall, N.J., USA

25. Choi Frederick D. S. & Mueller Gerhard G. (1992), ***International Accounting***, Prentice-Hall, N.J., USA.

26. Deloitte (2017), ***IFRS in your pocket***, Deloitte LLP., London, UK.

27. Doupnik Timothy S. and Perera Hector (2007), ***International Accounting***, McGraw-Hill, Boston, USA.

28. IFRSF (2016), ***Due Process Handbook***, IFRS Foundation, London, UK.

29. Nobes Christopher & Parker Robert (2016), ***Comparative International Accounting***, 13th edition, Pearson Education, England.

30. Pacter Paul (2016), ***Pocket guide to IFRS Standards: The global financial reporting language***, IFRS Foundation, London, UK.

31. Stittle John & Robert, Wearing (2008), ***Financial Accounting***, 1st ed., Sage Publications, London.

المقالات

32. Bogdan Victoria, Mester Ioana Teodora & Belenesi Mărioara (2010), Accountants about accounting policies: An empirical investigation of SMEs from Bihor county, ***Economic Science Series***, Vol. 19, Iss. 01, p: 469-477.
33. Barbu Elena (2004), Tracing the evolution of research on international accounting harmonization, ***Research paper No. 2004/03***, Laboratory Orleanais of management, Orleans, France.
34. Evans Thomas G., Taylor Martin E. & Holzmann Oscar J. (1994), ***International Accounting & Reporting***, South-Western Pub, Dunfermline, UK.
35. Weirich Thomas R., Avery Clarence G. & Anderson Henry R. (1971), International accounting: Varying definitions. ***International Journal of Accounting***, Vol. 7, No. 1, pp. 79-88.

معايير التقرير المالي الدولية

36. IASB (2015), ***2015 Amendments to the IFRS® for SMEs***, IFRS Foundation, London, UK.
37. IASB (2016), ***The Conceptual Framework for Financial Reporting***, IFRS Foundation, London, UK.
38. IASB (2016), ***IAS 1: Presentation of Financial Statements***, IFRS Foundation, London, UK.
39. IASB (2016), ***IAS 2: Inventories***, IFRS Foundation, London, UK.
40. IASB (2016), ***IAS 7: Statement of Cash Flows***, IFRS Foundation, London, UK.
41. IASB (2016), ***IAS 16: Property, Plant and Equipment***, IFRS Foundation, London, UK.

III. المراجع باللغة الفرنسية

الكتب والمقالات

42. Casta Jean-François (2009), ***Théorie positive de la comptabilité***, Colasse, Encyclopédie de comptabilité : contrôle de gestion et audit, Economica, Paris, p : 1393-1402.
43. Derbel Fayçal & Tekari Youssef (2011), ***Cours de comptabilité intermédiaire***, 3e année Licence Fondamentale en Gestion, Université de Tunis, Tunis
44. Ducasse Eric, Jallet-Auguste Ouvrard Stéphane & Prat Dit Hauret Christian (2005), ***Normes comptables internationales IAS/IFRS***, De Boeck & Larcier, Bruxelles, Belgique.
45. IFRSF (2016), ***Qui sommes-nous et que faisons-nous ?***, IFRS Foundation, London, UK.

46. Obert Robert (2005), ***Pratique des normes IAS/IFRS : 40 cas d'application***, Dunod, Paris, France.

47. Raffounier Bernard, Haller Axel et Walton Peter (1997), ***La Comptabilité Internationale***, Edition Vuibert, Paris.

48. Stolowy Hervé (1996), La comptabilité internationale : Essai de définition sur la base d'ouvrages et de syllabus, ***In 17e congrès de l'Association Française de Comptabilité***, Valenciennes, 30-31 mai et 1er juin.

IV. مواقع الإنترنيت

49. https://www.aicpa.org/	المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين
50. https://www.frc.org.uk/	مجلس التقرير المالي (المملكة المتحدة)
51. http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/accueil.html	هيئة المعايير المحاسبية (فرنسا)
52. http://www.amf-france.org/	هيئة الأسواق المالية (فرنسا)
53. http://www.experts-comptables.fr	الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات (فرنسا)
54. https://www.cncc.fr/	مصف الخبراء المحاسبين (فرنسا)
55. http://www.efrag.org/	المجموعة الاستشارية للتقرير المالي الأوروبي
56. https://ec.europa.eu/commission/index_en	المفوضية الأوروبية
57. https://www.ifrs.org/	مؤسسة معايير التقرير المالي الدولية
58. https://www.iasplus.com/en	موقع تابع لمكتب التدقيق Deloitte
59. http://www.focusifrs.com/	موقع فرنسي تابع للشركة الوطنية لمحافظي الحسابات ومصف الخبراء المحاسبين
60. https://wcoa2018.sydney/	موقع المؤتمر العالمي للمحاسبين رقم 20