الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة طاهري محمد – بشار–

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قسم العلوم المالية والمحاسبية

مطبوعة في مقياس

المعايير المحاسبة الدولية

IAS/ IFRS

من إعداد

الدكتور: محمد بوسماحة

أستاذ محاضر " أ "

موجهة لـ:

- طلبة السنة الثانية ليسانس تخصص محاسبة ومراجعة
- طلبة الماستر تخصص: محاسبة وجباية معمقة

السنة الجامعية:2020/2019

الفهرس:

المحاضرة	العنوان	الصفحة
المحاضرة 1	الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية	01
المحاضرة 2	أسس قياس عناصر القوائم المالية	33
المحاضرة 3	الإفصاح في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية	46
المحاضرة 4	معايير إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة	72
المحاضرة 5	المعايير الدولية للتقارير المالية	129

المقدمة:

تلقى معايير المحاسبة الدولية والتي أعيد تسميتها منذ 2001 إلى تسمية المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية قبولاً عالميًا، وأحرزت عملية وضع المعايير الدولية في السنوات الماضية نجاحًا ملحوظًا في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية. عرّفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية على أنها عبارة عن قواعد إرشادية يعود إليها المهنيون من أجل دعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم على الرغم من أنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد كما يمكن تعريفها بأنها وصف مهني للممارسات المهنية المقبولة بشكل عام والهدف منها هو الحد من درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة فضلاً عن أنها تعتمد كإطار عام لتقييم كفاءة ونوعية العمل الفني ومن أجل تحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

وفي هذا الإطار نضع بين يدي الطالب هذه المطبوعة و تتمثل في مجموعة من المحاضرات في المعايير المحاسبية الدولية موجهة لطلبة ليسانس و الماستر تخصص محاسبة و مراجعة.

إسقاطاً على ما جاء به برنامج وزارة التعليم العالي و البحث العلمي لمقياس المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، احتوت هذه المطبوعة على خمسة محاضرات تتمثل في:

- ✓ **المحاضرة 01**: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ **المحاضرة 02**: أسس قياس عناصر القوائم المالية؛
- ✓ **المحاضرة 03**: الإفصاح في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية؛
- ✓ **المحاضرة 04**: معايير إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة؛
- ✓ **المحاضرة 05**: المعايير الدولية للتقارير المالية.

إن المعايير المحاسبة الدولية هي مبادئ محاسبية مقبولة أصبحت على الصعيد العالي، وهي تحسن و تنسق النظم والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بالطرق التي تعرض فيها منظمة ما كشوفها المالية، كما أنها توفر معيارا متماسكا بشأن إدراج المعلومات المالية في التقارير المالية القانونية، وإن مصداقية المعايير المحاسبية الدولية مضمونة نظرا لمستواها الرفيع والاعتراف الدولي بها و الإجراءات الصارمة التي تتبع في إعدادها و شرحها. ولذا فإن إمكانيات مقارنة إعداد التقارير المالية و توافقها و تحسينها باستمرار تعتبر من ضمن الدعامات الأساسية لهذه المعايير.

وفي السنوات الأخيرة أحرز تقدم ملحوظ في تطوير المعايير المحاسبية الدولية ليبلغ ذروته بظهور معيارين اثنين

معترف بهما دوليا وهما: المعيار المحاسبي الدولي (IAS) والمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS)، الذي أعلنه المجلس الدولي لمعايير المحاسبة.

لقد بدأ الاهتمام منذ فترة بالمحاسبة الدولية ومعايير المحاسبة للعديد من الأسباب منه:

1. تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية
2. تضاعف و تطور وتنوع الشركات الدولية.
3. تضاعف الاستثمارات بين مختلف الدول الأجنبية.
4. الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية
5. العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العامة والشركات الدولية.
6. ظهور المنظمات المحاسبية الدولية و التفكير في عملية إشراكها في المحاسبة الدولية.

ولهذا الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية حيث عرفت بأنها " تهتم بدارسة الفرضيات والمفاهيم والأسس والقواعد المحاسبية المطبقة في الدول المختلفة والتحري عن أسباب اختلافها".

وبعد ذلك بدأ التنسيق بين الدول المختلفة والمنظمات المعنية فيها في محاولة لجلب عدد من الأنظمة المختلفة مع بعضها البعض، ومما لاشك فيه أن التنسيق الدولي سوف يجعل المقارنة بين الشركات سهلة إلا أن الاستثمارات الدولية لا يمكن أن تعمل ما لم تكن هناك معايير دولية متفق عليها.

المحاضرة 1: الإطار النظري للمعايير المحاسبية الدولية

المحور الأول: الممارسات المحاسبية الدولية

تتباين الممارسات المحاسبية بين مختلف دول العالم، بحيث يمكن تقسيم هذا التباين إلى تباين في تحقيق الإيراد، تحميل الأعباء، المصطلحات المحاسبية، أسس التقييم والقياس المحاسبي وأسس إعداد القوائم المالية وتوحيدها، الأمر الذي نتج عنه عدة مشاكل أهمها اختلاف التقارير المالية ومستوى الإفصاح، وكحل للمشاكل المحاسبية الموجودة على المستوى الدولي، سعت عدة منظمات إلى القيام بمحاولات التقليل من هذه الاختلافات، والوصول إلى قواعد ومبادئ محاسبية متفق عليها سعيا لتوحيد محاسبي دولي.

أولاً: التنظيمات المحاسبية

هناك العديد من الدول التي أجمعت على ضرورة توحيد اللغة المحاسبية بسبب الاختلافات في المعاملات المحاسبية بين الدول وما انجر عنه من مشاكل، نتيجة أن لكل دولة تنظيمها المحاسبي المحلي.

I. أبرز التنظيمات المحاسبية الدولية

إن أبرز التنظيمات المحاسبية الدولية هي التنظيم المحاسبي الأنجلوساكسوني والتنظيم المحاسبي الفرانكفوني اللذان سوف يتم التطرق لهما بإيجاز كما يلي:

1) الإطار التنظيمي للمحاسبة الأنجلوساكسونية

تتماشى نظم المحاسبة الأنجلوساكسونية مع نظام القانون العام، ومع حملة الأسهم باعتبارهم المصدر الرئيسي للتمويل، وهذا النموذج لا يطبق في الولايات المتحدة الأمريكية والمملكة المتحدة فقط، بل إن تطبيقها منتشر في العديد من الدول، خاصة الدول التي كانت خاضعة للاستعمار الانجليزي مثل: استراليا، ايرلندا، الهند، كندا، ماليزيا، سنغافورة...الخ. وتعتبر هذه المحاسبة أكثر انتشارا من غيرها، بالإضافة إلى تأثيرها على معايير المحاسبة الدولية، حيث تعتبر الأسواق المالية هي المؤثر الأكبر على عملية تنظيم المحاسبة. فكما هو الحال بالنسبة لتنظيم المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية لا تحدده القوانين التشريعية، وإنما يعتمد على الأسواق المالية فعملية إعداد المعايير المحاسبية تخضع لسلطة هيئة تداول الأوراق المالية SEC والتي أسندت عملية إصدار المعايير للمعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين العموميين AICPA 1939، وفي سنة 1973 تم تعيين هيئة أخرى لإنجاز هذه المهمة تتمثل في مجلس معايير المحاسبة المالية FASB، وهذا بعد الانتقادات التي وجهت للإجراءات الصادرة من طرف المعهد الأمريكي للخبراء المحاسبين العموميين AICPA، وبذلك انتقلت سلطة إصدار المعايير المحاسبية إلى مجلس معايير المحاسبة المالية FASB مع بقاء هيئة تداول الأوراق المالية كجهة مشرفة فقط.

2) الإطار التنظيمي للمحاسبة الفرانكفونية

تتماشى نظم المحاسبة الفرانكفونية مع المتطلبات القانونية، وهي تستند إلى عدد من القواعد المحاسبية الصارمة، فهذا المظهر يشجع المظهر القانوني على المظهر الاقتصادي، ويعتمد على البنوك والدولة كمصدر للتمويل، وهو يطبق في العديد من الدول مثل: اسبانيا، فرنسا، ايطاليا، اليونان، ألمانيا، الجزائر...الخ. أما المؤسسات المهنية فلها دور ثانوي، وكنموذج للمحاسبة الفرانكفونية التي تركز على القابلية للمقارنة والعقلانية عكس المحاسبة الأنجلوسكسونية التي تركز على الواقعية والتجريب، نجد أن فرنسا من الدول التي تبنت مدخل التنظيم القانوني الذي يكمن في سيطرة الدولة على تنظيم مهنة المحاسبة، وتأثير قانون الضرائب على القواعد المحاسبية، فالمصادر الأساسية للتنظيم المحاسبي الفرنسي هي القانون التجاري، قانون المؤسسات، والمخطط المحاسبي العام PCG المعد من طرف المجلس الوطني للمحاسبةCNC والمصادق عليه من طرف وزارة المالية، وهو الذي حدد أهداف المحاسبة، ويهتم بإصدار المعايير المحاسبية أربعة مؤسسات تتمثل في المجلس الوطني للمحاسبة CNC، لجنة معاملات البورصة COB، هيئة خبراء المحاسبة والتنظيمات المحاسبية OECCA، الإتحاد الوطني للمراجعين المعتمدين CNCC، وهذا عكس المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية التي يهتم بتنظيمها هيئات من القطاع الخاص مثل FASB، وتعتبر فرنسا ذات دور قيادي في مجال تطوير المحاسبة الوطنية، فقد أصدرت عدة خطط رسمية في هذا المجال عدلتها عامي 1982 و1986 لتعكس بذلك التوجيهات الصادرة عن المجموعة الأوروبية، وتعتبر مهنة المحاسبة في فرنسا صغيرة إلى حد ما وتفتقد إلى التقنية مقارنة بالدول الأنجلوساكسونية، كما أن سوق الأوراق المالية تعد صغيرة فأغلب التمويل يأتي من البنوك أو الدولة، ولا توجد جهة تقوم بإصدار المعايير المحاسبية إلا بعض التوصيات الصادرة عن القطاع الخاص، ولكن ليس لها صيغة رسمية، ورغم ذلك فإن الجهات المصدرة للقوانين تأخذ هذه التوصيات بعين الاعتبار، فالتقليد المحاسبي الفرنسي يعطي أولوية للدائنين وللسلطات الضريبية.

بصفة عامة تختلف المحاسبة في الدول الفرانكفونية عن المحاسبة في الدول الأنجلوساكسونية فهي لا تهدف إلى التركيز على تلبية احتياجات المستثمرين، بل تمتثل للسياسات الحكومية وخضوعها للقوانين الضريبية، فالمعلومات المفصح عنها تتميز بالتحفظ والسرية وتسعى إلى حماية الدائنين، إضافة إلى غياب معايير أو مبادئ محاسبية مقبولة قبولا عاما بالمعنى البريطاني أو الأمريكي.

II. عوامل الاختلاف المحاسبي بين الدول

إن المحاسبة هي نتاج تفاعلات معقدة للعوامل الاقتصادية، السياسية، الاجتماعية، التاريخية، والتنظيمية والتي يؤدي اختلافها إلى اختلاف طرق وأساليب المعالجة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وهذا ما يفسر أسباب الاختلاف في الأنظمة

المحاسبية والتي يمكن ذكرها كما يلي:

1) النظام القضائي

تعتبر الممارسة المحاسبية لأي دولة غير مستقلة عن محيطها القضائي الذي تمارس فيه، وأن مصادر الاختلاف المحاسبي من هذا المنظور تنبع أساسا من طبيعة الأنظمة القضائية السائدة في كل دولة. وتنقسم الدول في هذا المجال إلى مجموعتين :

- مجموعة القانون العرفي والتي تتميز باعتماد التشريع فيها على إصدار مبادئ عامة، بينما يترك مجال التقدير واسعا للقضاة في حالة النزاع (الدول الأنجلوسكسونية) .
- مجموعة القانون المكتوب والتي تتميز بتشريع مفصل لا يترك فيه مكانا واسعا لتقدير القضاة (الدول الفرانكفونية). وهذا ما يفسر ربما توكيل عمليات التوحيد المحاسبي في دول الفئة الأولى لهيئات مهنية مستقلة غير حكومية، عكس دول الفئة الثانية أين تضطلع بعملية التوحيد هيئات حكومية عامة يحكمها القانون المحاسبي (le droit comptable) .

2) طرق تمويل المؤسسات

تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات الاقتصادية، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية بهدف حماية أموالها، ففي دول المنظومة الأنجلوسكسونية تعتمد المؤسسات في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات. بينما في دول المنظومة الفرانكفونية فإن المؤسسات تعتمد في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، لذلك فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر وتنصب اهتماماتها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة.

3) النظام الجبائي

يعود الاختلاف المحاسبي من المنظور الجبائي أساسا لكون حساب الربح في دول المنظومة الأنجلوسكسونية مستقل تماما عن الحسابات الاجتماعية للمؤسسة، وأن أهمية المسائل الجبائية تتبع عادة ثقافة المؤسسة وعلى العكس، فإن حساب الربح في المنظومة الفرانكفونية، يقتضي دمج محاسبة المؤسسة بالقواعد الجبائية، نظرا لارتباط حساب الربح الخاضع لهذه القواعد، التي لا تستبعد من هذا الربح إلا الأعباء المسجلة محاسبيا.

4) عوامل قيمية وثقافية أخرى

تتحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيم اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص مستوى التعليم والتكوين المحاسبي، دور ومكانة المهنة المحاسبية، مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي والمستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

5) الديانة

إن الديانة بمفهومها الواسع تؤثر على المفاهيم المحاسبية الأساسية داخل الدولة، ففي البلاد الإسلامية على سبيل المثال السعودية، فإن فكرة الفائدة على القروض تعبر عن مفهوم معاكس للمعتقدات الدينية المنتشرة بها لذا فقد قررت الحكومة اعتماد نظام اقتصادي خالي من الفوائد، ونتيجة لهذا القرار لا بد من إيجاد وسائل لعرض وتوصيل المعلومات المحاسبية المرتبطة بالمعاملات الآجلة.

ثانياً: التوافق والتوحيد المحاسبي الدولي

نتيجة للمشاكل المحاسبية المتعددة المطروحة على المستوى الدولي، بسبب الاختلاف في القواعد والإجراءات المحاسبية المتبعة في مختلف بلدان العالم، وكذا النمو الكبير والملحوظ في التجارة الدولية والانتشار الواسع والسريع للشركات المتعددة الجنسيات وشركات المحاسبة الدولية وما ترتب عليه من توسيع لقاعدة المستخدمين وتنوع جنسياتهم، ظهرت أهمية وجود قوائم مالية تحتوي على معلومات قادرة على تخطي حدود الدول وتكون مقروءة ومفهومة وحتى يتحقق ذلك لابد من وجود أكبر قدر ممكن من التناسق بين أسس إعداد القوائم المالية وما تحتويه من معلومات. ومن هذا المنطلق جاءت فكرة التوافق والتوحيد والمعايرة المحاسبية ولهذا سوف نحاول الإلمام بهذه المفاهيم.

I. مجهودات ومحاولات التوافق المحاسبي الدولي

اهتمت كثير من المؤسسات المهنية في دول العالم بالتوافق ووضع قواعد محاسبية، لأنه لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها وترى أنها

تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية، ولعل أهم هذه المؤسسات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939، وبالتالي فإن الأنجلوسكسونيين كانوا السباقين إلى التوافق وتوحيد الممارسات المحاسبية من خلال الإنشاء المبكر للهيئات والمنظمات المحاسبية التي تروج وتدعوا لذلك، أما محاولات التوافق ووضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي بعقد عدة مؤتمرات دولية أهمها موضح في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-01): المؤتمرات الدولية للتوافق والتوحيد المحاسبي

المؤتمرات	التاريخ	المكان
المؤتمر المحاسبي الدولي الأول	**1904**	سانت لويس . و .م . الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني	**1926**	أمستردام بهولندا
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث	**1929**	نيويورك .و .م . الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع	**1933**	لندن بإنجلترا
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس	**1938**	برلين . ألمانيا
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس	**1952**	لندن .إنجلترا
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع	**1957**	أمستردام .هولندا
المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن	**1962**	نيويورك
المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع	**1967**	باريس
المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر	**1972**	باريس
المؤتمر المحاسبي الدولي الحادي عشر	**1977**	ألمانيا الاتحادية
المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر	**1982**	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر	**1987**	طوكيو
المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر	**1992**	الولايات المتحدة الأمريكية
المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر	**1997**	المكسيك
المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر	**2002**	هونغ كونغ
المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر	**2006**	اسطانبول .تركيا

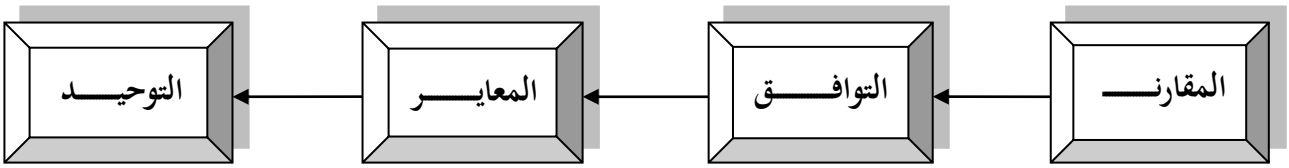
المصدر: إعداد الطلبة بالاعتماد على القاضي حسين وحمدان مأمون(2008)، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 104-106.

قد أسفرت هذه المؤتمرات، التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ومنظمات دولية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير.

II. التوافق والتوحيد المحاسبي

إن تركيز المحاسبة على النطاق الدولي على موضوع مقارنة الأنظمة المحاسبية المختلفة لبلدان العالم، ومحاولة تقريب وجهات النظر وتقليص فجوة الاختلافات، وجعلها أنظمة تعمل مع الأنظمة الأخرى من شأنه أن يؤدي إلى توحيد الأنظمة المحاسبية والشكل التالي يوضح لنا علاقة مفاهيم التوافق ووضع المعايير والتوحيد.

الشكل رقم(1-01) : علاقة مفاهيم التوافق ووضع المعايير والتوحيد



المصدر: أمين السيد أحمد لطفي (2004)، **المحاسبة الدولية والمؤسسات المتعددة الجنسيات**، الإسكندرية، مصر، الدار الجامعية، ص: 365.

1) المقارنة (Comparaison)

تعتبر الخطوة الأولى في التوافق المحاسبي الدولي، وهي مقارنة الأنظمة المحاسبية لمختلف بلدان العالم ومحاولة معرفة مدى تباينها وتنوعها، سواء على مستوى المفاهيم أو المبادئ أو على المستوى التنظيمي أو على مستوى الممارسات والتطبيقات العملية.

2) التوافق المحاسبي الدول (Harmonisation)

التوافق المحاسبي هو محاولة لجمع الأنظمة المحاسبية المختلفة مع بعضها، أي عملية مزج للممارسات المحاسبية المتنوعة الناتجة عن بيئات مختلفة، في شكل منهجي مرتب يعطي نتائج متناسقة، أي أن الهدف الأساسي منه هو

الحد من الفروق والاختلافات بين النظم المحاسبية، عن طريق جعل المعايير والممارسات المحاسبية الوطنية متقاربة فيما بينها، وبالتالي فهو يقرب وجهات النظر المختلفة ويعمل على توصيل المعلومات في شكل مناسب يمكن فهمه وتفسيره دوليا.

3) المعايرة المحاسبية (Standarisation)

المعيار هو نموذج معترف به من السلطة للقياس، وبالتالي فإن المحاولات في المحاسبة للمعايرة هي محاولات لوضع توحيد في الطرق المحاسبية، والنموذج المستخدم للقياس سيكون النموذج أو النسخة المصرح بها من قبل السلطات، كما يشار في المعيار في المحاسبة إلى أنه بمثابة المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها.

4) التوحيد (Uniform)

يعني تطبيق معيار أو قاعدة واحدة في كل الحالات أي أنه ينطوي على فرض مجموعة من القواعد الموحدة الصارمة والضيقة، بالتالي فإن التوحيد يعني أن الإجراءات المتبعة في بلد ما يجب تبنيها من قبل الآخرين.

من خلال هذه المفاهيم يمكن القول بأن هناك علاقة متداخلة متصلة ومتبادلة التأثير بين المفاهيم الثلاثة حيث نبدأ المرحلة الأولى بعملية المقارنة comparaison بين أنظمة المحاسبة للدول ثم تنتقل إلى اتجاه التوافق harmonisation ثم يتم توليد وإنتاج مجموعة من المعايير المتفق عليها standardisation ثم بعد ذلك تأتي المرحلة الأخيرة وهي التوحيد في المحاسبة.

ثالثاً: دوافع التوافق المحاسبي ومزاياه

تزامنت أعمال التوافق المحاسبي مع سياق دولي عرف عدة تحولات اقتصادية، في إطار ما يعرف بالعولمة أدت إلى بروز أهميته والحاجة إلى محاسبة دولية.

I. دوافع الاتجاه نحو التوافق المحاسبي الدولي

من العوامل والظروف التي أدت إلى زيادة الاهتمام بالتوافق والتنسيق بين معايير المحاسبة على المستويات الإقليمية والدولية ما يلي:

1) عولمة الأسواق المالية

لقد أفرزت العولمة توسعا في النشاط الاقتصادي للمؤسسات، الذي أدى بدوره إلى تطور أسواق رأس المال والذي رافقه احتياج تبادل المعلومات نتيجة لما يلي:

- توسع الأنشطة العالمية للمؤسسات؛

- تطور الأسواق المالية الدولية؛
- تزايد الطلب على المعلومات المحاسبية والمالية والدولية.

2) ثورة تكنولوجيا المعلومات

إن التقدم التكنولوجي الهائل في مجالات الاتصالات والمعلومات التي حدثت في العقدين الماضيين، جعلت المعرفة موردا رابعا للثروة، والواقع أن هذا التقدم التكنولوجي لم يؤدي فقط إلى تغيير الطريقة التي تعمل بها مؤسسات الأعمال، وإنما أدى أيضا إلى تغيير أنواع الأعمال التي تقوم بها تلك المؤسسات، مما ترتب عليه خلق اقتصاد جديد يعرف بالاقتصاد المعرفي، ولقد لعب هذا التقدم دورا بالغ الأهمية في الاندماج وتكامل الأسواق المالية، حيث تم التغلب على الحواجز المكانية والزمنية بين الأسواق الوطنية المختلفة، وانخفضت تكلفة الاتصالات بصورة واضحة، مما كان له أثر كبير في زيادة سرعة حركة رؤوس الأموال بين هذه الأسواق وزيادة الروابط والصلات الوثيقة بينها.

3) المؤسسات المتعددة الجنسيات

تتولى هذه المؤسسات تنفيذ الاستثمارات الأجنبية في دول العالم المختلفة، حيث أن علاقتها بالاقتصاد الدولي علاقة وثيقة، نظرا لما تملكه من ارتباطات واسعة بالمسائل المتعلقة بالسياسات التجارية وأنظمة الصرف الأجنبي، وموازين مدفوعات الدول المختلفة والتمويل الدولي، وتتجلى السيطرة الاقتصادية لهذه المؤسسات على الاقتصاد العالمي في كونها تتحكم بنحو ربع إلى ثلث إنتاج العالم.

4) الاتجاه العالمي المتزايد نحو الخصخصة

لعبت عمليات الخصخصة التي تمت على نطاق واسع في الدول الاشتراكية وبعض الدول النامية دورا بارزا في تعزيز وتوسيع نطاق العولمة المالية، فقد سمحت هذه الدول خاصة التي توجد بها برامج واسعة للخصخصة، للمستثمرين الأجانب بالمساهمة في ملكية مؤسسات القطاع العام وبعض مشروعات الخدمات العامة فيها.

II. مزايا التوافق المحاسبي

يعتبر التقليل من الفروق الموجودة في الممارسات المحاسبية عبر الدول، الهدف الأساسي للتوافق المحاسبي الدولي، لكن هناك عدة دوافع للأطراف التي تسعى إلى وجود توافق دولي للمحاسبة، هذه الدوافع تنبع من الفوائد والمنافع التي يتوقع أن تعود على تلك الأطراف من وراء عملية التوافق أهمها ما يلي:

- إمكانية إجراء مقارنة للمعلومات المالية الدولية التي تسهل عملية تقييم الأداء للمؤسسات، ومن ثم تقييم البدائل الاستثمارية، وهو بدوره يساعد على إزاحة عقبة كبيرة أمام حرية تدفق الاستثمارات الدولية.
- ارتفاع درجة الثقة في القوائم المالية من طرف المصارف والمقرضين والمحللين الماليين ومختلف المستعملين.

- تحسين عملية اتخاذ القرارات من المستثمرين اللذين يتطلعون إلى العمل خارج حدود بلادهم.
- توفير الوقت والنقود التي تنفق من أجل تأهيل المحاسبين، وتدريبهم على الأنظمة المحاسبية الموجودة بالدول المختلفة.
- يسهل العمليات الدولية والتسعير وكذلك القرارات المتعلقة بتوزيع الموارد ويجعل أسواق الأوراق المالية أكثر كفاءة.
- يسهل على المؤسسات عملية الحصول على التمويل اللازم في حالة عدم كفاية الموارد المحلية.
- من المتوقع أن يساهم التوافق المحاسبي في رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية ضعيفة وبدائية، سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني الأنظمة المحاسبية الدولية، كما قد يساهم في رفع مستوى النظم المحاسبية.

المحور الثاني: الاتجاهات الدولية للتوافق والتوحيد المحاسبي

توجد مجموعة من المنظمات التي تبذل جهودا متفاوتة في محاولة إيجاد نوع من التوافق المحاسبي على المستوى الإقليمي والدولي، وتتنوع هذه المنظمات بين الخاصة والعامة.

أولاً: المؤسسات المحاسبية المهنية الإقليمية

من أهم المؤسسات المحاسبية الإقليمية التي سعت إلى تحقيق توافق محاسبي ما يلي:

I. هيئة معايير المحاسبة المالية (FASB)

هي مؤسسة مسؤولة عن إنشاء معايير المحاسبة في الولايات المتحدة الأمريكية، حلت محل هيئة المبادئ المحاسبية APB في سنة 1973 م التابعة للمعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين AICPA .

II.الجمعية الأمريكية للمحاسبة (AAA)

منظمة علمية أكاديمية للمحاسبة، تضم بالدرجة الأولى أساتذة الجامعات الأمريكية في مجال المحاسبة، تمثل هذه الجمعية ميدانا يعبر فيه الأكاديميون عن آرائهم حول مواضيع محاسبية مختلفة، تصدر الجمعية مجلة The Accounting Review وهي دورية ربع سنوية، تتمتع بمكانة علمية مرموقة مخصصة لتبادل الأفكار ونتائج البحث العلمي، كما تصدر منشورات باسم أخبار تدريس المحاسبة Accounting education news وقد حاولت الجمعية عن طريق لجان خاصة تقديم إطار عمل لبيانات التقارير المالية في المؤسسات.

III. لجنة تداول الأوراق المالية (SEC)

إثر الأزمة المالية لسنة 1929 أصدر الكونغرس الأمريكي عام 1934 م قرار بإنشاء لجنة الاستثمارات والبورصة SEC، لتكون مسؤولة عن مختلف القوانين المهتمة بالاستثمارات وتبادل الأوراق المالية في البورصات، ولتضمن

تقديم تقارير مالية صادقة وواضحة من قبل المؤسسات الأمريكية المعنية، وأهم هذه القوانين هي قانون الاستثمارات لعام 1933 الذي يتطلب تسجيل الأوراق المالية الجديدة المعروضة للبيع تحت إشراف اللجنة، وقانون سوق الأوراق المالية لعام 1934 الذي يتطلب التقرير المستمر من المؤسسات العامة ويتطلب تسجيل الأوراق المالية وتبادلها، ولقد منحت هذه القوانين للجنة السلطة لتحديد معايير المحاسبة الواجب إتباعها من المؤسسات الخاضعة لدائرة نفوذ اللجنة، أي أن اللجنة تستطيع أن تحدد الإجراءات المحاسبية ومضمون الإفصاح المحاسبي للمؤسسات التي تتعامل في البورصة.

IV. المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين العموميين (AICPA)

منظمة مهنية للمحاسبين والمدققين في الولايات المتحدة الأمريكية، أنشئت عام 1887 م وتصدر منذ 1905دورية شهرية باسم مجلة مهنة المحاسبة التي توصل عبرها إلى أعضائها المشكلات المحاسبية وحلولها، ولقد اظهر المعهد منذ تأسيسه اهتماما خاصا رائدا بتطوير مبادئ المحاسبة بعد انتهاء الأزمة الاقتصادية، وتفشي أساليب محاسبية تضلل مستخدمي البيانات، اعتمد المعهد عام1934 مصطلح مبادئ محاسبية مقبولة، وفي عام 1936 اعتمد المعهد مصطلح المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP بهدف توحيد الممارسة العملية للمحاسبة وجعلها تتلاءم مع الظروف الاقتصادية والاجتماعية المتغيرة، وفي عام 1938 كون المعهد لجنة الإجراءات المحاسبي CAP التي تهدف إلى تضييق مجالات الاختلافات في التقارير والقوائم المحاسبية.

المطلب الثاني: المؤسسات المحاسبية المهنية الدولية

من أهم المؤسسات المحاسبية الدولية التي سعت إلى تحقيق توافق محاسبي ما يلي:

I. الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)

هو منظمة عالمية بعضوية 155 منظمة من 118 دولة وتمثل أكثر من 2 مليون محاسب، ومنذ تأسيسه في عام 1977 حدد أهدافه في تطوير المهنة والتنسيق بين معايير المحاسبة في العالم، بما يسمح للمحاسبين بتقديم خدماتهم بجودة عالية للصالح العام، ويتكون تجمع الاتحاد الدولي للمحاسبين من عضو واحد عن كل منظمة عضوا في الاتحاد، يجتمع كل سنتين ونصف، ويرتبط الاتحاد الدولي للمحاسبين بعلاقات وثيقة مع غيره من المؤسسات الدولية مثل لجنة معايير المحاسبة الدولية.

II. المؤسسة العالمية لهيئات الأوراق المالية (IOSCO)

تأسست في 1983 وهي تتكون من منظمي الأوراق المالية في أكثر من 80 دولة، هدفها الأساسي هو تحقيق اتفاق دولي حول تبادل المعلومات ووضع معايير مناسبة لحماية المستثمرين، وقد ركزت مجموعة العمل

الأولى على الإفصاح في المؤسسات متعددة الجنسيات، وقد أنشأت المؤسسة مؤخرا معايير للإفصاح الدولية لاستكمال مجهوداتها في مجال المعايير المحاسبية، ويعتبر عمل المؤسسة جزءا من حركة تنسيق الإفصاح، وقد لاقت اهتماما متزايدا من منظمي الأوراق المالية، وفي 1977 نشرت مجموعة العمل الأولى للمنظمة المستند الاستشاري، والذي يعرض مجموعة من معايير الإفصاح غير المالية، والهدف هو إيجاد مستند إفصاح واحد يمكن للمؤسسة استخدامه لتسجيل أسهمها في أي من أسواق رأس المال الرئيسية في العالم.

III.لجنة ممارسة المراجعة الدولية (IAPC)

أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الإتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها.

تضمنت IAPC ابتداء من1994 أعضاء من13 دولة، حيث يتم تعيينهم من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولا يختارها مجلس الإتحاد IFAC، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط.

ثالثاً: لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC)

سيتم التطرق إلى نبذة تاريخية عن اللجنة المسؤولة عن إصدار المعايير المحاسبية الدولية و عن أهم المراحل التي مرت بها.

I. نبذة تاريخية عن اللجنة

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية (IASC) منظمة مستقلة تهدف إلى إعداد معايير، يمكن استخدامها من قبل الشركات والمؤسسات، لدى إعداد القوائم المالية في جميع أنحاء العالم .وقد تم تأسيس هذه اللجنة في 29 جوان 1973إثر اتفاق بين المنظمات المحاسبية القائمة في كل من استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا، اليابان، هولندا، المملكة المتحدة، إيرلندا، والولايات المتحدة الأمريكية وقد تكونت لجنة معايير المحاسبة الدولية آنذاك من عدة مجالس ولجان فرعية وبلغ عدد أعضاء اللجنة 143 عضو مهنيا في 104 دولة، وشمل مجلس اللجنة 16 عضوا وهو مسؤول عن تطوير وقبول معايير المحاسبة الدولية وذلك قصد تحقيق جملة من الأهداف نوردها فيما يلي:

- إعداد ونشر لأجل الصالح العام، معايير محاسبية ذات نوعية عالية وقابلة للفهم والتطبيق في العالم كله، وتلزم بتوفير في القوائم المالية معلومات ذات نوعية وشفافة وقابلة للمقارنة، من أجل مساعدة المتعاملين في الأسواق المالية في العالم والمستعملين الآخرين في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية؛
- الحث على الاستعمال والتطبيق الدقيقين والصارمين لهذه المعايير.

وفيما يلي سوف يتم التطرق إلى التطورات التاريخية للجنة معايير المحاسبة الدولية منذ نشأتها إلى غاية إعادة هيكلتها سنة2001 وسستم تقسيم هذه الفترة إلى مرحلتين:

المرحلة الأولى: (1973–1992)

تميزت هذه الفترة بتغييرات هيكلية واسعة وانضمام العديد من البلدان، مع إعداد مجموعة كبيرة من المعايير المحاسبية:

- في نيوزلندا سنة1974 ، انضم 6 أعضاء مشاركين إلى عضوية اللجنة يتعلق الأمر ب: بلجيكا، الهند، إسرائيل، باكستان، زيمبابوي، وتم إصدار المعيار المحاسبي الدولي رقم(1) (IAS1) الخاص بالإفصاح عن السياسات المحاسبية؛
- في سنة 1976 موّل محافظو البنوك المركزية للدول العشر الكبرى، مشروع إصدار معيار محاسبي دولي خاص بالقوائم المالية للبنوك، وهو ما يعد نقطة إيجابية في مسار تعميم تطبيق المعايير المحاسبية؛
- في سنة 1977 تأسس الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) وهي هيئة تضم هيئات المحاسبة والمراجعة للدول الأعضاء في اللجنة والهيئات المهنية للدول المختلفة، وأسندت له مهمة إصدار قواعد السلوك المهني، وإصدار معايير المراجعة الدولية ورقابة الجودة، ومناقشة أي تعديل في اللوائح التنظيمية للجنة المعايير الدولية.
- انطلاقا من سنة 1984 ، بدأت الاهتمامات الدولية لتوحيد وتوفيق المعايير المحاسبية، والبحث عن سبل حماية المستثمر خصوصا إثر تطور أسواق رؤوس الأموال وظهور منتوجات مالية جديدة، وعلى إثر ذلك عقدت عدة مؤتمرات دولية نظمتها كل من منظمة التنمية والتعاون الدولي، الجمعية الدولية للأوراق المالية، وكذا هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية(SEC) . هذه الأخيرة أعدت تصور مشروع قيد الأوراق المالية في الأسواق العالمية وكان ذلك سنة 1985 ؛
- أما في سنة 1986 ، فقد انضم ممثل هيئة المحللين الماليين لعضوية مجلس إدارة اللجنة الدولية؛
- في سنة 1987 انضمت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) إلى المجموعة الاستشارية للجنة الدولية، وهو ما أعطى حافزا لتطور أعمال هذه الأخيرة وكسب صدى عالمي ونوع من الاستقلالية عن الاتحاد الدولي للمحاسبين؛
- في سنة 1988، تواصل الدعم الدولي للجنة، بدخول مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)كملاحظ؛
- في سنة 1989 ، حثت جمعية الخبراء الاستشاريين الأوروبية، الدول الأوروبية المشاركة الفعلية في أنشطة اللجنة الدولية، وهو نفس ما نصح به الاتحاد الدولي المحاسبي المؤسسات العمومية؛

- أما سنة 1990 فقد تميزت بانضمام الاتحاد الأوروبي إلى اللجنة الاستشارية، وتم تقنين حدود العلاقة بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) واللجنة؛
- وفي سنة 1991 قدم مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) عرضً ا لدعم اللجنة الدولية.
- ما نلاحظه في المرحلة الأولى من نشاط اللجنة الدولية لمعايير المحاسبة، أنها حاولت كسب دعم دولي واسع على حساب توحيد المعاملات المحاسبية وبعد أن لقيت إقبالا لا بأس به انتقلت إلى البحث عن قابلية للمقارنة دعمت بدخول هيئات كمجلس المحاسبة الأمريكي، والمنظمة العالمية للبورصات إلى لجانها، وهو اعتراف بمدى أهمية ونوعية عمل اللجنة، مما سمح لها بالانتقال إلى مرحلة ثانية هي مرحلة تطوير المعايير المصدرة والتطبيق الوحيد لنشر المعلومة المالية.

المرحلة الثانية: (1993–2001)

- عملت اللجنة على إقرار المعايير التي تصدرها دوليا، ولقد نجحت في ذلك، إذ أقرت المنظمة الدولية للبورصات العالمية (IOSCO) المعيار المحاسبي الدولي رقم (7) (IAS 7) الخاص بقائمة التدفقات النقدية، وتم الاتفاق على إعداد مجموعة معايير عصب المحاسبة وحدد تاريخ الانتهاء من المشروع سنة 1999 ليقدم التاريخ إلى 1998.
- وفي سنة 1994 أقرت المنظمة 14 معيار من معايير اللجنة الدولية، وفي السنة ذاتها قبلت هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية (SEC) ثلاثة معايير دولية، كما وافق البنك الدولي على تمويل مشروع لإصدار معيار خاص بالمحاسبة الزراعية، ولم يزل الاهتمام أو بالأحرى الاقتناع الدولي يتواصل لتوحيد المعاملات المحاسبية، فقد طالب الكونغرس الأمريكي ووزراء التجارة لمنظمة التجارة العالمية، وكذا لجنة البورصة الاسترالية سنة 1996 بضرورة العمل على إنجاح الانتهاء من المعايير الدولية، وتقريب المعايير المحلية من الدولية، وقد قامت اللجنة الدولية في نفس السنة بالعمل على إيجاد معيار محاسبي دولي للمخصصات بالتعاون مع مجلس معايير المحاسبة البريطاني، وبدأ العمل على البحث عن معيار دولي للمشتقات المالية يتفق مع طبيعة المنتجات المشتقة في البورصات الأوروبية بطلب من منظمة الاتحاد الأوروبي.
- سنة 1998 أصدرت كل من بلجيكا، فرنسا، ألمانيا قوانين تسمح للشركات الكبرى استخدام المعايير الدولية، وعرفت نفس السنة دخول أعضاء جدد للجنة الدولية ليصبح عدد أعضائها حوالي100 دولة.
- وتواصل الدعم الدولي لما تصدره اللجنة من معايير سنة 1999 من طرف وزراء مالية الدول الصناعية السبعة، المنظمة الأوروبية للخبرة الاستشارية، هيئات المراجعة والمحاسبة للدول الأوروبية والآسيوية.
- أما سنة 2000 فقد عرفت مصادقة البرلمان الأوروبي على قانون يلزم المؤسسات المدرجة في البورصات الأوروبية تطبيق معايير المحاسبة الدولية في أجل أقصاه 2005 ،ومدد الأجل إلى 2007 للمؤسسات التي تطرح سندات فقط، وأعلنت" لجنة بازل "دعمها للمعايير الدولية، وفي نفس السنة أبدت منظمة البورصات

العالمية قبولها ل 30 معيار، وهو ما يعد تأكيدً ا قاطعً ا على مصداقية معايير(IASC) ودعما قوياً للعمل الدولي.

- وفي جويلية 2000 أقرت الأمم المتحدة بعد اجتماع لمحاسبي مختلف الدول في سويسرا،أن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية هو في صالح كل من البلدان الناشئة ودول العالم الثالث لدعم التنمية الاقتصادية؛
- وفي 01 أفريل 2001 ،تم اعتماد مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB كبديل للجنة، ومنذ ذلك الوقت أصبحت المعايير المصدرة من طرف المجلس تسمى المعايير الدولية للتقرير الماليIFRS بدل من المعايير المحاسبية الدولية IAS.

لقد تميزت هذه المرحلة بإجماع دولي أكبر، وبإصدار معايير تمس جوانب حساسة نتجت جراء التطورات العالمية كالمشتقات المالية، وعرفت هذه المرحلة أيضا إعادة هيكلة اللجنة لتتحول إلى مجلس معايير المحاسبة الدولي المسؤول الأول عن صناعة المعايير المحاسبية الدولية .حيث تم إصدار أول معيار من النوع IFRS أي المعايير الدولية للتقرير المالي، وذلك في 19 جوان 2003 ليمثل الإطار النظري الجديد للعمل المحاسبي الدولي.

II. تشكيلة وعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

أكملت لجنة معايير المحاسبة الدولية برنامج عملها سنة 1998 ، وبدأت لاحقا جهودا جديدة موجهة لدراسة قضايا وضع المعايير التي سبق بيانها، ولهذا الغرض شكل مجلس اللجنة جهة لوضع إستراتيجية العمل لدراسة ما يجب أن تكون عليه إستراتيجية لجنة معايير المحاسبة الدولية وهيكلتها لمواجهة التحديات الجديدة، وقد أصدرت هذه المجموعة سنة 1998 ورقة نقاش بعنوان" تشكيل لجنة معايير المحاسبة الدولية لمواجهة تحديات المستقبل، حددت مقترحاتها لتغيير هيكلية اللجنة، وقد تم تسلم التعليقات حول الموضوع، خلال مطلع سنة 1999، وتم إصدار التقرير النهائي، حيث وافق مجلس اللجنة في مارس 2000 بالإجماع على دستور جديد لإعادة هيكلتها. وفي01 أفريل2001 تم استبدال **(IASC)** بمجلس معايير المحاسبة الدولية **(IASB)** وحولت المسؤولية عن وضع المعايير الدولية إلى مجلس معايير المحاسبة الدولية، وقد كانت هيكلية تأسيس لجنة معايير المحاسبة الدولية كالآتي:

1) مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASCF)

تتكون مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية من تسعة عشر أمينا (Les Trustees)، يتم اختيارهم من قبل لجنة التعيين .ويشترط في تركيبة الأعضاء أن تكون ممثلة للأسواق المالية العالمية، والتنوع في الأصول الجغرافية والمهنية .وذلك حسب التوزيع التالي:

06 أعضاء من أمريكا الشمالية؛

06 أعضاء من أوروبا؛

04 أعضاء من أسيا؛

03 أعضاء من كل المناطق الجغرافية بشرط احترام التوازن الجغرافي الكلي.

كما أن خمسة 05 أعضاء من بين 19 عضوا يُترك تعيينهم للاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC) شريطة التشاور المتبادل مع لجنة التعيين واحترام التوازن الجغرافي، وأن عضوين من بين الخمسة لابد أن يتم اختيارهما من بين الشركاء أو المسيرين للشركات المحاسبية الدولية الرائدة. والباقي (03) يتم اختيارهم بالتشاور مع هيئات دولية تمثل معدي ومستعملي القوائم المالية والجامعين بعضو واحد عن كل فئة.

يتم تعيين الأمناء لمدة 03 سنوات قابلة للتجديد مرة واحدة، وتشمل مهمتهم الآتي:

- تعيين أعضاء المجلس؛ ولجنة التفسيرات القائمة والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- المراجعة السنوية لإستراتيجية مجلس معايير المحاسبة الدولية، ومدى فعاليته؛
- القبول السنوي لميزانية مجلس معايير المحاسبة الدولية وتحديد أساس التمويل؛
- مراجعة القضايا الإستراتيجية العامة المؤثرة على معايير المحاسبة والدعاية لمجلس معايير المحاسبة الدولية والعمل الذي يقوم به وتعزيز أهداف تطبيق معايير المحاسبة الدولية وضمان إبعاد أمناء المجلس من التدخل في الأمور الفنية المرتبطة بمعايير المحاسبة؛
- وضع وتعديل الإجراءات التشغيلية للمجلس، ولجنة التفسيرات القائمة، والمجلس الاستشاري للمعايير؛
- قبول التعديلات في ميثاق المؤسسة بعد بذل ما يجب، بما في ذلك التشاور مع المجلس الاستشاري للمعايير، ونشر مذكرات العرض المبدئية للتعليق عليها من الجمهور.

2) مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من أربعة عشر عضوا (اثنا عشر منهم بتفرغ تام) يتم تعيينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء كذلك بأن المجلس لا تسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة .وبالتالي تم نشر الاسترشادات التالية:

- يجب أن يكون ما لا يقل عن خمسة أعضاء لديهم خلفية كمراجعين ممارسين للمهنة؛
- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن إعداد القوائم المالية؛
- يجب أن يكون ما لا يقل عن ثلاثة أعضاء لديهم خلفية عن استخدام القوائم المالية؛
- يجب أن يكون واحد على الأقل من الأعضاء لديه خلفية أكاديمية؛

- يجب أن يكون سبعة من الأعضاء المتفرغين لديهم مسؤوليات ارتباط رسمية مع واضعي المعايير الوطنيين بهدف تشجيع التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية ومعايير المحاسبة الدولية.

يتم تعيين رئيس المجلس من قبل الأمناء، من بين أعضاء المجلس العاملين بوقت كامل (المتفرغين)، كما يضطلع بعد استشارة الأمناء بمهمة توظيف الطاقم الإداري رئيس المجلس باعتباره المدير التنفيذي للمجلس، وخاصة:

- **مدير تقني**: يشرط أن لا يكون عضوا بالمجلس، يكون له الحق في الحوار والمناقشة داخل المجلس دون أن يكون له حق التصويت؛
- **مدير تجاري**: باعتباره مسؤولا عن النشر وحقوق إعادة النشر، الاتصال والموظفين الإداريين والماليين.

وتكمن مهام المجلس في الآتي:

- إصدار وتطوير معايير محاسبية (IFRS) عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية (ذات النفع العام)، وقوائم أخرى على إنتاج معلومات شفافة قابلة للمقارنة تستخدم ليس فقط من قبل العاملين في مختلف الأسواق المالية، وإنما كذلك من طرف كل من يستخدم المعلومات في أغراض اتخاذ القرارات أو إصدار أحكام (رقابة وتقييم)؛
- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية؛
- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية (كل دولة على حده) المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الخلاف المحاسبي دوليا.

3) المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة الدولية (SAC)

يتكون هذا المجلس من 49 عضوا، يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد،يتمتعون بخلفيات وظيفية وجغرافية مختلفة ،يرأس(SAC) رئيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية (IASB) ،ويجتمع عادة ثلاث مرات في السنة في اجتماعات مفتوحة للجمهور، ويوجه أعمال (IASB) المتعلقة بالقرارات والأعمال ذات الأولوية، ويطلعه على انعكاسات المعايير المقترحة على كل من معدي ومستخدمي القوائم المالية، كما يعطي استشاراته للمجلس والأمناء بشأن الأمور الأخرى.

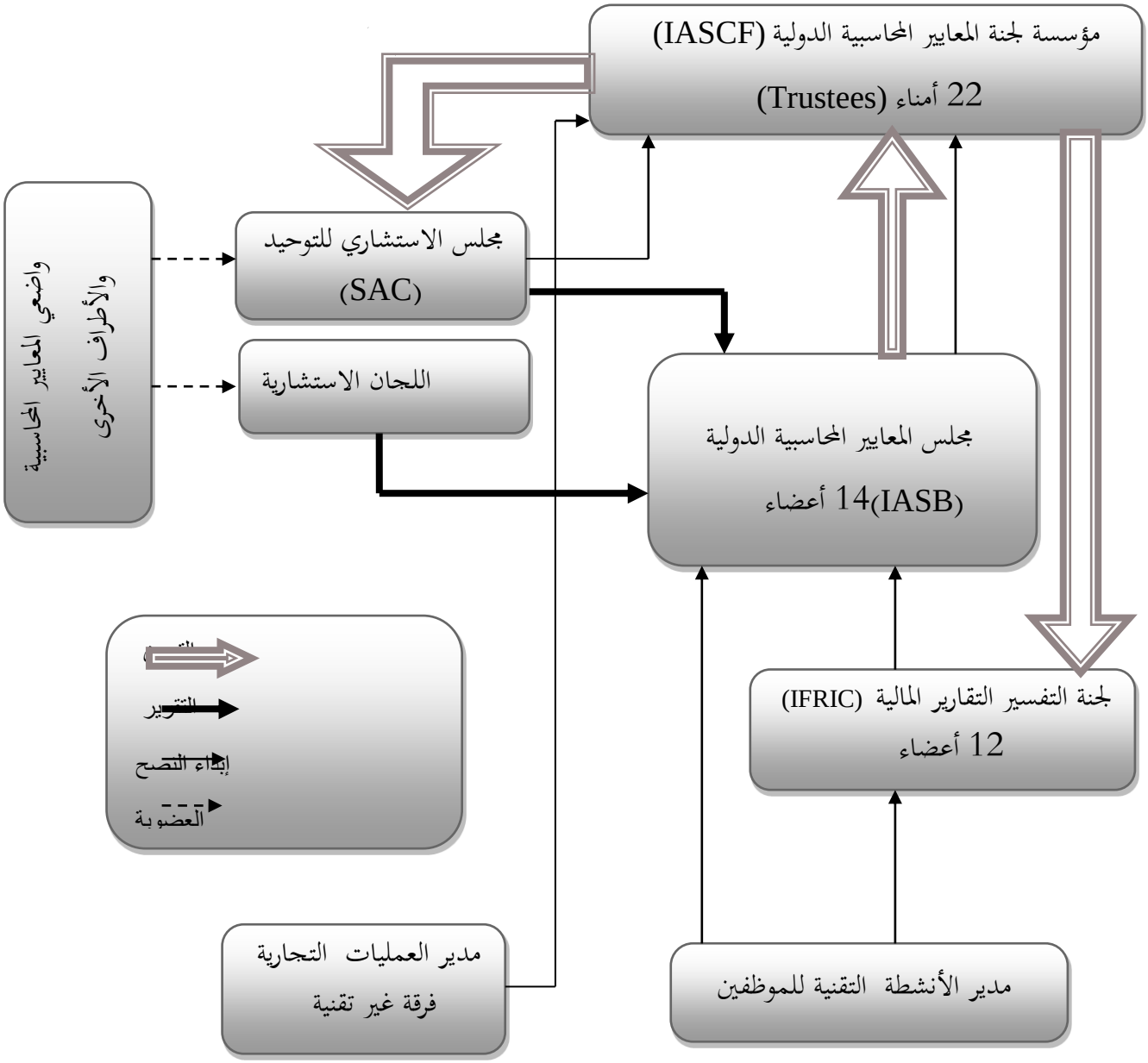
4) لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي (IFRIC)

شكل مجلس معايير المحاسبة الدولية لجنة تفسيرات التقرير المالي الدولي(IFRIC) لتحل محل اللجنة السابقة (SIC) . وتتكون هذه اللجنة من اثنا عشر عضوا يتم تعيينهم من قبل الأمناء لمدة ثلاثة سنوات قابلة للتجديد، وتهتم هذه اللجنة بتفسير بعض النقاط الخاصة على ضوء المعايير المحاسبية الدولية الموجودة وإعداد ونشر مشاريع

تفاسير أودعت للإثراء بين الجمهور المهتمين لإتمام عملية التفسير، كما ينسق مع هيئات التوحيد الوطنية لضمان الحلول ذات الجودة العالية.

والشكل التالي يوضح أكثر هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

الشكل رقم(1-02): هيكل مجلس المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: بقطاش فتيحة،(2011)، **دوافع توحيد المعايير المحاسبية الدولية في ظل العولمة**، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة الجزائر3، ص:74.

المحور الثالث: المعايير المحاسبية الدولية

لقد اكتسبت المعايير المحاسبية الدولية الصيغة العالمية بعد أن أصبحت أكثر انتشارا على الساحة العالمية، والأكثر طغيانا في الاستعمال، ويرجع هذا الاهتمام الخاص بها إلى اعتمادها من قبل عدد كبير من الشركات متعددة الجنسيات في إعداد قوائمها المالية والإفصاح عن المعلومات المالية التي تحتويها.

أولاً: ماهية المعايير المحاسبية الدولية

إن الحديث عن المعايير المحاسبية يقودنا بالدرجة الأولى إلى محاولة إعطاء مفهوم شامل لها، خصائصها وكذا التعرف على الأهمية التي تكتسبها في ظل التطورات الحديثة التي يشهدها الاقتصاد العالمي.

I. مفهوم المعيار المحاسبي

لقد جاءت كلمة معيار ترجمة لكلمة "Standard" الانجليزية وهي تعني نموذج يوضع، يقاس على ضوئه وزن شيء أو طوله أو درجة جودته.

ويعرف المعيار حسب (ISO: International Standards Organisations) على أنه وثيقة أُعدت بإجماع مصادق عليها من قبل هيئة معترف بها، تعطي لاستعمالات مشتركة ومتكررة قواعد أو خطوط عريضة أو مواصفات للأنشطة أو نتائجها لضمان مستوى تنظيم أمثل في سياق معين.

أما في المحاسبة فيقصد به المقياس والمرشد الأساسي المرجعي الذي يستند عليه المحاسب لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للمؤسسة ونتائج أعمالها وإيصال المعلومات إلى المستفيدين، وكذا توجيه وترشيد الممارسات العملية في المحاسبة والتدقيق أو مراجعة الحسابات.

يمكن اعتبار المعايير المحاسبية على أنها كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة مهما كانت طبيعتها إلزامية أو اختيارية؛ أي أنها كل ما من شأنه أن يشكل دليلا أو مرجعا سواء أكانت نصوص تشريعية أو تنظيمية أو توصيات، صادرة عن سلطات مؤهلة لتنظيم الميدان المحاسبي .كما أن مفهومها يعني جميع القواعد التي تلتزم بتطبيقها المؤسسات لأجل إعداد قوائمها المالية.

II. شكل المعيار المحاسبي

يأخذ كل معيار محاسبي دولي الشكل العام التالي:

- مقدمة المعيار
- التعريف للمصطلحات التاريخية
- موضوع المعيار

- إفصاح التطورات الخاصة
- أحكام انتقالية
- تاريخ سريان المعيار
- الملاحق

ويحتوي كل معيار شرح مفصل وعناوين تكميلية، يمكن أن يقدما مفصولين عن المعيار قواعد الخلاصات ودليل التطبيق.

وفي سنة 1993 بدأت عملية إعادة صياغة لبعض المعايير التي سبق إصدارها منذ تشكيل اللجنة أو تعديل للبعض الآخر وعلى هذا الأساس نميز بين نوعين من المعايير:

1) معايير تم إعادة صياغتها: بالنسبة لهذه المعايير لم يتم إدخال أية تغييرات جوهرية على النص الأصلي المعتمد للمعيار وكل ما حدث هو تغيير بعض المصطلحات وإلغاء بعض فقرات المعيار الأصلي.

2) معايير عدلت: هي معايير سبق إصدارها وأجرى عليها تعديلات جوهرية وأعدت لتحل محل المعايير الأصلية.

ولقد تم تعديل هيكل المعايير ولم يتم الالتزام بالهيكل الأصلي وأصبح كالتالي:

- الهدف
- المصطلحات المستخدمة
- تاريخ السريان
- مجال التطبيق
- تاريخ سريان المعيار

III. خطوات إصدار معيار محاسبي

إن إصدار واعتماد أي معيار يخضع لإجراءات محددة مسبقا من طرف مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تسمى : "Due process" ويتدرج الإصدار حسب الخطوات التالية:

تقوم فرقة تقنية مكونة من طرف المجلس (IASB) بتحديد كل الجوانب والقضايا المتعلقة بالموضوع قيد الدراسة؛

دراسة الممارسات المحاسبية المحلية وتبادل الآراء مع المنظمين المحليين لهذه الممارسات ومعاييرها؛

استشارة المجلس الاستشاري للمعايير(SAC) حول إمكانية إدراج الموضوع في جدول أعمال مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)؛

1) إنشاء مجلس استشاري لتوجيه (IASB) في أعماله؛

2) نشر بيان مناقشة للجمهور من أجل التعليق عليه (Discussion Document)

3) نشر مسودة مشروع المعيار (Exposure Draft) على الجمهور للتعليق عليها ويجب أن يصوت عليها ثمانية أعضاء من المجلس على الأقل، كما يجب أن لا تتضمن أي تعارض في الآراء بين أعضاء المجلس،ويمكن نشر فيها أساسات وملخصات الاستنتاجات الختامية التي يراد الوصول إليها؛

4) الأخذ بعين الاعتبار كل التعليقات والردود المحصل عليها خلال مدة التعليق والتي تكون عادة 95 يوم؛

5) النظر إن كان من المستحسن عقد جلسات استماع أو إجراء اختبارات ميدانية؛

6) إصدار المعيار في شكله النهائي بعد الموافقة عليه من طرف ثمانية أعضاء على الأقل، ونشر معه ملحقات توضيحية حول كيفية تطبيقه وتاريخ دخوله التنفيذ وكذا تعامل المجلس (IASB) مع التعليقات التي تحصل عليها.

ثانياً: خصائص المعايير المحاسبية الدولية وأهميتها

للمعايير المحاسبية الدولية أهمية كبيرة وخصائص متعددة يمكن إدراجها في مايلي:

I. خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تساهم نظرية المحاسبة في ترشيد التطبيق المهني للمحاسبة عن طريق إرساء المبادئ العلمية المتعلقة بتحديد أسس قياس وعرض العمليات المالية، والخطوة التالية لترجمة هذه المبادئ إلى تطبيق عملي أنما يتم عن طريق إصدار المعايير المحاسبية، التي تمثل نماذج لمستويات تنفيذ العمل المحاسبي، فالمعايير المحاسبية تمثل تنظيم خاص محدد لكل بند من بنود القوائم المالية، أو لفرع معين من العمليات المالية.

فالمعايير المحاسبية أداة للاسترشاد العام وتعبير عن كيفية تطبيق مبدأ محاسبي معين فنظرية المحاسبة هي الإطار الفكري والمعايير هي الإطار التطبيقي لتنظيم الممارسة العملية، ولذلك لابد من الربط بين الإطار الفكري والإطار التطبيقي حتى تتحقق خاصية الملائمة والتوافق فيما بين النظرية والمعايير وفيما بين المعايير وبعضها البعض.

ونظرا لأن المعايير المحاسبية تعد أهم أدوات التطبيق العملي في المحاسبة لذلك لابد وأن تتصف بالخصائص التالية:

- يجب عند إعداد المعايير المحاسبية مراعاة الظروف الاقتصادية والسياسية والاجتماعية والقانونية والبيئية المحيطة بالمجتمع؛
- يجب أن تكون المعايير المحاسبية واقعية فلا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالثبات، بل لابد وان تتغير وفقا للظروف البيئية المتغيرة من وقت لآخر فالمعايير المحاسبية عملية مستمرة؛
- أن تمثل المعايير المحاسبية أفضل الممارسات المحاسبية المتاحة عند وجود خلافات متعددة بالنسبة للمعالجة المحاسبية للموضوع الواحد، بحيث لا تقدم المعايير المحاسبية معالجة محاسبية واحدة بل تقدم عدة معالجات للموضوع المحاسبي الواحد، ويعالج هذا الموقف عن طريق الإفصاح المحاسبي عن المعالجة المحاسبية التي تم تطبيقها؛

- يجب أن لا تؤثر الضغوط السياسية أو ضغوط جهة معينة على إعداد المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تكون عملية إعداد المعايير المحاسبية علمية وفنية وبيئية وأن تكون الاجتهادات والآراء الشخصية في أقل حدود ممكنة؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالحياد، ويقصد بذلك عدم توقع تحديد نتائج معينة مقدما بقدر الإمكان عند إعداد المعايير المحاسبية؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالتحرر من الانحياز نحو جهة معينة بمعنى أن تحقق المعايير المحاسبية مفهوم العدالة عند القوائم المالية المقدمة للأطراف الخارجية؛
- يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بتنمية الأهداف الوطنية العامة دون أن تتأثر بتغيير الحكومات، فليس من المعقول أن تتغير المعايير المحاسبية مع كل تغيير في السياسات الحكومية؛
- وأخيرا يجب أن تتصف المعايير المحاسبية بالاقتصادية بمعنى ألا يترتب على تطبيق المعيار المحاسبي وفقا لأهميتها النسبية فلا تصدر المعايير المحاسبية ألا للعناصر والبنود والعمليات المؤثرة في إعداد وعرض القوائم المالية؛

II. أهمية المعايير المحاسبية الدولية

حظي موضوع المعايير المحاسبية باهتمام كبير من قبل مفكري المحاسبة فهناك شبه اتفاق فيما بينهم على أهميتها وضرورة وجودها، وفي هذا الصدد قدم الباحثون الكثير من المبررات التي تؤكد على أهمية المعايير المحاسبية والتي يمكن حصرها في النقاط التالية:

- التزام المحاسبين في جميع الدول بمعايير المحاسبة الدولية سوف يعمل على تقليص الفروقات القائمة بين الأساليب والممارسات بين مختلف الدول، خاصة ما يتعلق بإعداد القوائم المالية، مما يجعل المعلومات والبيانات التي تعرض بها بصورة حقيقية عن الأوضاع المالية للشركات، الأمر الذي يسهل عملية تحديد أسعار الأسهم لتلك الشركات المدرجة؛
- إن عملية تبني المعايير المحاسبية الدولية سوف يسمح للشركات متعددة الجنسيات بتصميم نظام متكامل للمعلومات يربط نشاط الشركة الأم بنشاط جميع فروعها التابعة لها؛
- إن عملية تبني المعايير سوف تسهل عمل مصالح الضرائب لأن استخدامها سوف يوفر عنصر الاتساق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات وبالتالي تقليص الفروقات في أساليب قياس أرباح الفروع للشركات المتواجدة عبر كامل الدول الأخرى وبالتالي يسهل من عملية احتساب الربح الضريبي؛
- إن تبني المعايير سوف يؤدي إلى توفير الاتساق في أساليب الإفصاح، مما يعمل على تنشيط المنافسة بين الشركات المدرجة بالأسواق المالية؛
- استعمال هذه المعايير على نطاق دولي من طرف الشركات سيوفر مبالغ طائلة من الأموال كل سنة؛

- تساهم في زيادة فعالية تشغيل الأسواق المالية ؛
- تساهم في تدعيم المستثمرين بالمعلومات تمتاز بالنوعية والشفافية، الأمر الذي يقلل من درجة مخاطر الاستثمار ومن ثم تخفيض تكلفة رأس المال؛
- سهولة إجراء عمليات المقارنة مما يؤدي إلى اختيار أفضل البدائل.

ثالثاً: عرض قائمة معايير المحاسبة الدولية

قبل أن التطرق لعرض قائمة المعايير المحاسبية الدولية، نشير إلى ملاحظة هامة وهي:

التسمية القديمة: (1973-2001) "معايير المحاسبة الدولية" (IAS)؛

التسمية الحالية: منذ 2001 "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية" (IFRS).

I. قائمة المعايير المحاسبية الدولية (IAS)

المعيار	التسمية	تاريخ الإصدار	تاريخ التطبيق	تاريخ الإلغاء	عُوض ب
IAS 1	*Presentation of Financial Statements (1997)* عرض القوائم المالية	*1975*	*01/01/1975*		
IAS 2	*stocks (1993)* المخزون	*1975*	*01/01/1976*		
IAS 3	*États financiers consolidés*				
	القوائم المالية الموحدة	*1976*	*01/01/1977*	*01/01/1990*	*IAS 27 etIAS 28*
IAS 4	*La comptabilité de dépréciation* محاسبة الاستهلاك	*1976*	*01/01/1977*	*01/07/1999*	IAS 36
IAS 5	*Les informations à fournir dans les états financiers* المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	*1976*	*01/01/1977*	*01/07/1998*	IAS 1
- IAS 6	*Réponses de comptabilité aux variations de prix* الردود المحاسبية لتغير الأسعار	*1977*	*01/01/1978*	*01/01/1983*	*IAS 15*
- IAS 7	*Tableau de financement (1977)* بيان التغيرات في المركز المالي (*1977*) *Tableaux des flux de trésorerie (1992)* بيانات التدفق النقدي (*1992*)	*1977*	*01/01/1979*		

				Tableau des flux de trésorerie (2007) بيان التدفقات النقدية (*2007*)	
		01/01/1979	*1978*	*Méthodes comptables, changements d'estimations comptables et erreurs (2003)* السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء (*2003*)	***IAS 8***
IAS 38	*01/07/1999*	*01/01/1980*	*1978*	*Comptabilisation des activités de recherche et développement* المحاسبة للبحوث وإنماء الأنشطة	***IAS 9***
		01/01/1980	*1978*	*Evénements postérieurs à la période de déclaration (2007)* الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية	***IAS 10***
IFRS 15	*01/01/2017*	*01/01/1980*	*1979*	*Contrats de construction* عقود الإنشاء	***IAS 11***
		01/01/1981	*1979*	*Impôts sur les bénéfices* ضرائب الدخل	***IAS 12***
IAS 1	*01/07/1998*	*01/01/1981*	*1979*	*Présentation des actifs et passifs courants* عرض الأصول و الخصوم المتداولة	***IAS 13***
IFRS 8	*01/01/2009*	*01/01/1983*	*1981*	*information sectorielle(1997)* تقارير القطاعات (*1997*)	***IAS 14***
- *N/A*	*01/01/2005*	*01/01/1983*	*1981*	*Information reflétant les effets des variations de prix* المعلومات التي تعكس آثار تغيرات الأسعار	- ***IAS 15***
		01/01983	*1982*	*immobilisation corporelles* تثبيتات مادية	***IAS 16***
		01/01/1984	*1982*	*contrats de location* عقود الإيجار	***IAS 17***
IFRS 15	*01/01/2017*	*01/01/1984*	*1982*	*Revenue* الإيراد	***IAS 18***
		01/01/1984	*1983*	*Avantages du personnel (1998)* منافع الموظفين	***IAS 19***
				comptabilisation dessubventions publiques et information à fournir sur l'aide publique	-

IAS 20	محاسبة المنح الحكومية و الافصاح عن المساعدات الحكومية	1983	01/01/1984		
IAS 21	*Effets des variations des cours des monnaies étrangères (1993)* آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	1983	01/01/1985		
IAS 22	*Regroupement d'entreprises* دمج الأعمال	1983	01/01/1985	01/04/2004	IFRS 3
IAS 23	*couts d'emprunt* تكاليف الاقتراض	1984	01/01/1986		
IAS 24	*Information relative aux parties liées* الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة	1984	01/01/1986		
IAS 25	*Comptabilisation des participations* المحاسبة عن الاستثمارات	1986	01/01/1987	01/01/2001	IAS 39 et IAS 40
IAS 26	*comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite* المحاسبة والإبلاغ بالمزايا والمنافع التقاعدية	1987	01/01/1988		
IAS 27	*États financiers individuels (2011)* القوائم المالية المنفصلة	1989	01/01/1990		
IAS 28	*Les investissements dans les entreprises associées et coentreprises (2011)* الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة (*2011*)	1989	01/01/1990		
IAS 29	*Information financière dans les économies hyper inflationnistes* التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	1989	01/01/1990		
IAS 30	*Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées* الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	1990	01/01/1991	01/01/2007	IFRS 7
IAS 31	*Participations dans des coentreprises (2003)* الحصص في المشاريع المشتركة (*2003*)	1990	01/01/1992	01/01/2013	IFRS 11 et IFRS 12

IAS 32	*Instruments financiers: informations à fournir et présentation (2005)* **الأدوات المالية: الافصاح والعرض (2005)**	*1995*	*01/01/1996*		
IAS 33	*Le bénéfice par action* **ربحية السهم**	*1997*	*01/01/1999*		
IAS 34	*Interim Financial Reporting* **التقارير المالية المرحلية**	*1998*	*01/01/1999*		
IAS 35	*Abandon d'activités* **وقف العمليات**	*1998*	*01/07/1999*	*01/01/2005*	IFRS 5 -
IAS 36	*Dépréciation d'actifs* **انخفاض قيمة الموجودات**	*1998*	*01/07/1999*		
IAS 37	*Provisions, passifséventuels et actifs éventuels* **المخصصات، المطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة**	*1998*	*01/07/1999*		
IAS 38	*immobilisation incorporelles* **الأصول غير الملموسة**	*1998*	*01/07/1999*		
IAS 39	*Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation* **الأدوات المالية: الاعتراف والقياس**	*1998*	*01/01/2001*		
IAS 40	*Immeubles de placement* **الاستثمارات العقارية**	*2000*	*01/01/2001*		
IAS 41	*Agriculture* **الزراعة**	*2000*	*01/01/2003*		

أصدرت لجنة معايير المحاسبة الدولية 41 معيار، وفي إطار سياسة التحسين المستمر فقد قامت اللجنة بإعادة صياغة وحذف بعض المعايير نوردها في الجدول التالي:

الجدول رقم (1-02):قائمة المعايير المحاسبية الدولية IAS

المصدر: ***http://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_des_normes_internationales_d'information_financi%C3%A8re***

لوحظ يوم 2015/05/17 على الساعة: 16:15.

من خلال الجدول يتم عرض التطور الذي شهدته المعايير IAS وذلك بتاريخ أول إصدار لها و تطبيقها بالإضافة إلى عرض تاريخ إلغائها أو استبدالها بمعايير أخرى والتي قد تكون إما بمعيار IAS آخر أوب IFRS.ومثال على ذلك نجد أن المعيار IAS25 عوض بمعيار IAS39 و IAS40، أما المعيار IAS30 فعوض بالمعيارIFRS7.

II. قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

يمكن عرض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية في الجدول الموالي:

الجدول رقم (1–03): قائمة المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS)

المعيار	التسمية	تاريخ الإصدار	تاريخ التطبيق	تاريخ الإلغاء	عُوض ب
IFRS 1	*Première application des Normes internationales d'information financière (2009)* لأول مرة تطبيق المعايير الدولية للتقارير المالية	2003	01/01/2004		
IFRS 2	*paiement fondé sur des actions* الدفع على أساس الأسهم	2004	01/01/2005		
IFRS 3	*Regroupements d'entreprises* اندماج الأعمال	2004	01/04/2004		
IFRS 4	*contrats d'assurance* عقود التأمين	2004	01/01/2005		
IFRS 5	*Actifs non courants détenus en vue de la vente et activités abandonnées* الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة	2004	01/01/2005		
IFRS 6	*Prospection et évaluation des ressources minérales* استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	2004	01/01/2006		
IFRS 7	*Instruments financiers: informations à fournir* الأدوات المالية،الإفصاح	2005	01/01/2007		
IFRS 8	*Operating Segments* القطاعات التشغيلية	2006	01/01/2009		
IFRS 9	*Instruments financiers* الأدوات المالية	2009	01/01/2015		
IFRS 10	*États financiers consolidés* القوائم المالية الموحدة	2011	01/01/2013		

IFRS 11	*Coentreprises* ترتيبات مشتركة	2011	01/01/2013		
IFRS 12	*Informations à fournir sur les intérêts détenus dans d'autres entités* الكشف عن الحصص في مؤسسات أخرى	2011	01/01/2013		
IFRS 13	*Évaluation de la juste valeur* تقييم القيمة العادلة	2011	01/01/2013		
IFRS 14	*Regulatory Deferral Accounts* *Comptes de report réglementaires (traduction officielle en cours)*	2014	01/01/2016		
IFRS 15	*Revenue from Contracts with Customers* *Produits des activités ordinaires tirés des contrats conclus avec des clients*	2014	01/01/2017		

المصدر:

http://fr.wikipedia.org/wiki/Liste_des_normes_internationales_d'information_financi%C3%A8re
لوحظ يوم 2015/05/17 على الساعة: 16:15.

من خلال الجدول يتم عرض التطور الذي شهدته المعايير IFRS وذلك بعرض تاريخ أول إصدار لها و تطبيقها بالإضافة إلى عرض تواريخ مستقبلية لتطبيق هذه المعايير، بحيث نلاحظ أن هناك معايير جديدة تم إصدارها أما تطبيقها سيتم في تواريخ لاحقة.

رابعاً: موقف مختلف الاقتصاديات من هذه المعايير ومدى انتشار تطبيقها في مختلف دول العالم

أحرزت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية في السنوات القليلة الماضية عددا من النجاحات في تحقيق اعتراف واستخدام أكبر للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

I. موقف الاتحاد الأوروبي من المعايير المحاسبية الدولية

في الاتحاد الأوروبي اعتمدت مختلف الدول المشكلة لهذا الاتحاد المعايير الدولية بموجب القرار الذي صدر عام 2002 والذي طالب الشركات الأوربية المسجلة في البورصات والتي كان يبلغ عددها 8000 شركة تقريباً بإتباع المعايير الدولية ابتداء من عام. 2005 وبهذا باتت 27 دولة تطبق الشركات فيها تلك المعايير، هذا بالإضافة إلى دول أوروبية أخرى.

II. موقف الولايات المتحدة من المعايير المحاسبية الدولية

في الولايات المتحدة الأمريكية، وبالرغم من أن لديها أكبر بنية تحتية محاسبية ممثلة في المجالس والهيئات الوطنية والبورصات والمستثمرين ومجلس وطني للمعايير المحاسبية بدأ في الثلاثينات من القرن السابق بلجنة إجراءات المحاسبة ثم مجلس مبادئ المحاسبة حتى عام 1973(سنة بدأ النشاط الدولي للمعايير المحاسبية) FASB. وصدور العديد

من المعايير المحاسبية والنشرات للمفاهيم المحاسبية وغيرها من الإصدارات ونشرات البحث ورغم أنها كانت شريكا في كل الأنشطة الدولية للمحاسبة، إلا أنها لا تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية ولا حتى تقبلها بصورة كاملة حتى الآن، سواء من حيث العضوية في لجنة معايير المحاسبة الدولية أو مجلس معايير المحاسبة الدولية الحالي.

ففي عام 2002 توصل كلا من مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي إلى تفاهم مشترك تضمن النقاط الآتية:

- العمل على جعل المعايير الصادرة عن كلا منهما متوافقة وقابلة للتطبيق؛
- التنسيق فيما بينها قبل أي إصدارات مستقبلية.

وبالتالي يمكن القول:

1) أن المعايير الأمريكية مازالت قائمة.
2) أن مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي مستمر في إصداره للمعايير.
3) التنسيق مع المعايير الدولية سوف يكون سابقا على الإصدار.
4) مجلس معايير المحاسبة الدولية يغير بعض معاييره تبعا لعملية التوفيق.

III. موقف بعض الدول العربية من المعايير المحاسبية الدولية

تبلورت أهمية المعايير في حاجة بعض الدول العربية إلى الحصول على التمويل غير المباشر لجذب رؤوس الأموال الأجنبية، ووجود مكاتب محاسبة أجنبية عاملة في هذه الدول تتولى التشجيع على استخدام المعايير الدولية، ومن الملاحظ أن العديد من الدول العربية ليس لديها خبرة طويلة في صناعة معايير المحاسبة كما أن المتاح لديها من المعايير الوطنية لا يشكل هيكل متكامل من المعايير. إلا أن تطور ونمو أسواق المال في بعض الدول كعامل حيوي وراء الطلب على معايير المحاسبة. وكان يتمثل الانتقال إلى تطبيق معايير المحاسبة الدولية بشكل مباشر إما عن طريق بورصات الأوراق المالية أو بموجب قرارات لتطبيق المعايير. فقد صدرت العديد من الأنظمة والتشريعات في مختلف الدول العربية والتي تنص على تطبيق المعايير وخاصة بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة.

المحاضرة 2: أسس قياس عناصر القوائم المالية

المحور الأول: أسس قياس الأصول وشروط الاعتراف بها

تمثل الأصول الجانب الرئيسي في قائمة المركزالمالي، أي جدول الميزانية وتحتل المركز الأول من حيث الأهمية باعتبارها الموضوع الذي يقوم عليه المشروع، والوسيلة التي يستخدمها لتحقيق أهدافه، ومن هنا تأتي أهمية دراسة الأصول لإيجاد التناسق بين إمكانيات المشروع واستخداماتها. ويعرف مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) الأصل بأنه "مورد يسيطر عليه المشروع نتيجة لأحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمشروع"، وتتمثل المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل بمساهمته المحتملة بشكل مباشر أو غير مباشر في التدفقات النقدية المتوقعة أو ما يعادلها، ويمكن لهذه النافع أن تتدفق إلى الوحدة المحاسبية بعدة طرق منها:

- أن يستخدم الأصل منفردا أو بمشاركة غيره من الأصول من أجل إنتاج السلع والخدمات المعدة للبيع من قبل الوحدة المحاسبية.
- أن يستبد الأصل بغيره من الأصول.
- أن يستخدم الأصل لسداد عنصر من عناصر الالتزامات.
- أن يوزع الأصل على ملاك الوحدة المحاسبية.

1- الأسس المختلفة لقياس الأصول:

إن تقييم عناصر القوائم المالية هو تحديد القيمة والمبلغ النقدي للعنصر لغرض تسجيله في قائمة المركز المالي (الميزانية) أو في قائمة الدخل (جدول حسابات النتائج)، وقد عرفت لجنة معايير المحاسبة الدولية القياس بأنه عملية تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في القوائم المالية، والتي ستظهر بها في قائمتي المركز المالي والدخل، ويتضمن ذلك اختيار أساس محدد للقياس، حيث يتم استخدام أسس مختلفة للقياس في القوائم المالية وهي:

أ. **التكلفة التاريخية (Coût Historique)**: حسب هذا الأساس تسجل الأصول بالمبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها، حيث يعد هذا الأساس الأكثر استخداما لدى المشاريع عند إعداد قوائمها المالية، ويمكن استخدام هذا الأساس مع أسس قياس أخرى كإدراج البضاعة مثلا بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل، ويمكن أن تدرج الأوراق المالية المتداولة بالقيمة السوقية.

ب. **التكلفة الجارية (Coût Courant)**:تسجل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادله والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر، وتستخدم بعض المشاريع هذا الأساس نتيجة لعدم قدرة النموذج المحاسبي المبني على التكلفة التاريخية على التعامل مع آثار تغير الأسعار للأصول غير النقدية.

ج. **التكلفة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد) (Coût Realisable)**: تقيد الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة.

د. القيمة الحالية (القيمة المحنة) (Actuel Valeure):تمثل القيمة الحالية المخصوصة لصافي التدفقات النقدية الداخلة المستقبلية المتوقع الحصول عليها من الأصل في المسار العادي للأعمال.

هـ. القيمة العادلة (La Juste Valeure): عرف معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة " القيمة العادلة بأنها القيمة التي يمكن استلامها لبيع أصل أو دفعها لسداد التزام في تاريخ القياس لعملية اعتيادية منتظمة بين أطراف تتعامل في السوق في ظروف السوق الحالية. والقيمة العادلة وفق هذا المعيار يتم قياسها لأصل أو التزام معين، وعلى المنشأة عند قياس القيمة العادلة أن تأخذ بعين الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام وهذا إذا أخذ المشاركين بالسوق هذه الخصائص بعين الاعتبار، وكذلك أي افتراضات عند تسعير الأصول والالتزامات بتاريخ قياس القيمة العادلة. ومن الأمثلة عن هذه الخصائص ظروف وموقع الأصل، وجود أي قيد على بيع أو استخدام الأصل.

و. القيمة القابلة للاسترداد (La Valeure Recuperable): صافي القيمة العادلة لسعر بيع الأصل أو القيمة قيد الاستعمال (قيمة منفعة الاستعمال) لذلك الأصل أيهما الأعلى، والقيمة قيد الاستعمال للأصل هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقعة من الأصل.

بالرغم من الانتقادات الموجهة لأساس التكلفة التاريخية باعتباره يتجاهل التغيرات التي تطرأ على تكلفة الأصل بعد تاريخ حيازته، وتبقى تلك الأصول مقيدة في القوائم المالية بتكلفة الحصول عليها وبالتالي فهي مدرجة في هذه القوائم بأقل من قيمتها، ما يجعل هذه القوائم مع مرور الزمن لا تعتبر عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة المحاسبية و هذا ما يولد احتياطات سرية غير ظاهرة، وبالتالي تصبح هذه القوائم مضللة وغير ملائمة لعملية اتخاذ القرارات، هذا بالإضافة إلى علاقة أساس التكلفة التاريخية بوحدة النقد وارتباطه بثباتها متجاهلا كذلك التغيرات التي تحدث في القيمة الشرائية للنقود، وبالتالي تجعل القوائم المالية المعدة خلال فترات يسودها التوسع أو الانكماش الاقتصادي لا تعبر كذلك عن الوضع المالي الحقيقي للوحدة المحاسبية فتصبح مضللة وغير ملائمة لعملية اتخاذ القرارات.

إن عدم ملائمة القوائم المالية لعملية اتخاذ القرار، تعني أن القياسات المحاسبية (مخرجات عملية القياس المحاسبي) الناتجة على أساس التكلفة التاريخية لا تتميز بأحد أم الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المحاسبية وهي خاصية الملائمة، ونتيجة لذلك عمل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) على تعزيز هذه الخاصية في القوائم المالية من خلال توجيه الفكر المحاسبي أكثر نحو مفهوم القيمة العادلة (La juste valeur) كأساس للقياس و الإثبات المحاسبي وهذا بإصدار معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 13) "قياس القيمة العادلة" ومعيار المحاسبة الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية" الذي يهدف إلى تقييم الأدوات المالية بالقيمة العادلة، وأيضا معيار المحاسبة الدولي (IAS 40) "الاستثمارات العقارية " والذي يتطلب قياس الممتلكات الاستثمارية كالعقارات بالقيمة العادلة.

ومن جانب آخر وفي نفس الوقت نجد أن هذه القوائم (المعدة على أساس التكلفة التاريخية) تكسب ثقة متخذ القرار ويعتمد عليها في عملية اتخاذ القرار ما يعني تميز القياسات المحاسبية بخاصية الموثوقية –وهي الخاصية النوعية الأساسية الموازية لخاصية الملائمة– وهذا باعتبار أنه من سمات أساس التكلفة التاريخية أن يسجل تكلفة الأصول التي حدثت فعلا وتم توثيقها بأدلة و مستندات ثبوتية مكتوبة تؤيد العملية المالية أو الحدث المالي و تجعل القياسات المحاسبية تتميز بالموثوقية والموضوعية البعيدة عن الذاتية و التحيُّز العمدي وغير العمدي في عملية القياس المحاسبي، ، وبالتالي تصبح القوائم المالية أكثر موثوقية وغير مضللة يمكن لمتخذ القرار الاعتماد عليها، هذا بالإضافة إلى ارتباط أساس التكلفة التاريخية بمبدأ الموضوعية في الإثبات المحاسبي وملائمته لفرض الاستمرارية في ما يتعلق بالاعتراف والقياس بصفته يعزز خاصية الثبات.

كل هذه المزايا جعلت مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) يسمح بالاعتماد على أساس التكلفة التاريخية من حيث المبدأ مع تقديمه لمعالجات بديلة من خلال إصداره لعدة معايير محاسبية تعالج النقائص أو المشاكل التي تنجم عن استخدام هذا الأساس ومنها ما يتعلق بتغير الأسعار والتضخم مثل معيار المحاسبة الدولي (IAS 29) "التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم"، ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 21)" أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية "ومنها تعلق بانخفاض قيمة الأصول كمعيار المحاسبة الدولي (IAS 36) " الانخفاض في قيمة الأصول".

2- شروط الاعتراف بالأصول:

يقصد بالاعتراف في المحاسبة بأنه عملية تضمين قائمة المركز المالي أو قائمة الدخل الشامل ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر القوائم المالية، كما قدمت معايير المحاسبة الدولية من خلال إطار إعداد وعرض البيانات المالية في الفقرة (83) معيارين للاعتراف بهذا البند هما:

- **المعيار الأول**: احتمال تدفق منافع اقتصادية مستقبلة مرتبطة به من وإلى المنشأة
- **المعيار الثاني**: إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.

بالنسبة **للمعيار الأول** فإنه يعترف بالأصل في الميزانية عندما تكون المنافع الاقتصادية المتوقعة منة بالنسبة للمنشأة محتملة الحدوث، ويتم التحقق هذا المعيار عند التأكد من أن المنشأة ستتحصل على العائد المتعلق بالأصل وفي نفس الوقت انتقلت مخاطر هذا الأصل إليها، فمثلا بند المدينين فعندما يكون هناك احتمال بعدم تمكن المنشأة من تحصيل جزء منها فلابد عندئذ من تشكيل مخصص الديون المشكوك فيها من حساب الأرباح والخسائر في السنة ذات العلاقة. أما الأصل الذي لن يحقق منافع اقتصادية مستقبلية فإنه يصبح خسارة يحمل على الدورة المالية.

أما بالنسبة للمعيار الثاني فيتحقق عند إتمام عملية التبادل التي تدل على شراء الأصل أو إنتاجه داخليا، عندها يتم تحديد تكلفة هذا الأصل، أو قيمة البند مع توفر خاصية الموثوقية، وذلك بخلو هذه القيمة (التكلفة)

من الأخطاء المادية أو التحيُّز في القياس، مع مراعاة الحيطة والحذر في إعداد التقديرات في حالات عدم التأكد. وفي حال عدم إمكانية تقدير تكلفة البند أو قيمته بقدر من المعقولية، فلا يمكن الاعتراف به ضمن الأصول ويمكن الإفصاح عنه على شكل إيضاحات في القوائم المالية. ومثال ذلك المبالغ المتوقع الحصول عليها من دعوى قضائية مرفوعة لا يعترف بها كأصل إذ لم تتمكن المنشأة من قياسها بموثوقية، وحتى ولو كانت تحقق الشرط الأول وهو احتمال الحصول على المنفعة الاقتصادية.

وقد أكد معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) " التثبيتات الملموسة" ومعيار المحاسبة الدولي (IAS 38) "التثبيتات غير الملموسة" هذين الشرطين للاعتراف بالأصل سواء كان مادي أو غير مادي وهذا في الفقرة الخاصة بمحاسبة وتقييم التثبيتات المادية وغير المادية (الاعتراف والقياس) باعتبار أن مرحلة الاعتراف بالأصول هي مرحلة تمهيدية وأساسية لعملية القياس المحاسبي لها.

وحتى تشمل شروط الاعتراف وطرق القياس المحاسبي كل عنصر من عناصر الأصول وفق معايير المحاسبة و الإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS) تم تصنيف الأصول وفق معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" الذي صنف الأصول بشكل عام إلى فئتين رئيسيتين وفق معيار السيولة (التي يقصد بها مدى قابلية الأصل للتحول إلى نقد) وهما الأصول المتداولة والأصول غير المتداولة.

ويمكن تصنيف معايير المحاسبة والإبلاغ المالية الدولية (IAS/ IFRS) المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الأصول على النحو الآتي:

الجدول رقم (6-1): تصنيف معايير الاعتراف والقياس حسب عناصر الأصول

البيان	عناصر الأصول	معيار الاعتراف والقياس الخاص بالعنصر
الأصول المتداولة	النقد والنقد المكافئ	-معيار المحاسبة الدولي (IAS 7) "قائمة التدفقات النقدية" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية"
	الاستثمارات المالية قصيرة الأجل	-معيار الإبلاغ المالي (IFRS 9) "الأدوات المالية"
	المخزونات	-معيار المحاسبة الدولي (IAS 2) " المخزون" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 21) " آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"
الأصول غير المتداولة	الأصول الملموسة	-معيار المحاسبة الدولي (IAS 16) "التثبيتات الملموسة" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) " تكاليف الاقتراض" -معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع المتوقفة" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) "محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) "عقود الإيجار" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية"
	الأصول غير الملموسة	-معيار المحاسبة الدولي (IAS 38) "التثبيتات غير الملموسة" -معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) "اندماج الأعمال" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 36) "الانخفاض في قيمة الأصول" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 23) "تكاليف الاقتراض " -معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع المتوقفة" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 20) "محاسبة المنح الحكومية و الإفصاح عن

		المساعدات" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) "عقود الإيجار" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 8) "السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية"
	الاستثمارات المالية طويلة الأجل	- معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 28) "الاستثمارات في الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة" - معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 5) "الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع" - معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 3) "اندماج الأعمال" - معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 12) "الإفصاح عن المصالح في المنشآت الأخرى" - معيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 10) "القوائم المالية الموحدة" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 27) "القوائم المالية المنفصلة"

المصدر: اعتمادا على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/ IFRS) .

المحور الثاني: أسس قياس الالتزامات وتصنيفها

تحتاج الوحدة الاقتصادية أثناء التأسيس أو بعده إلى أموال اللازمة والضرورية لتمويل عملياتها المختلفة، وتختلف هذه الأموال حسب مصدرها ومدة استحقاقها، فإذا كانت جزءا من مساهمة مالكي الوحدة الاقتصادية برأسمالها فإنها تعتبر من مصادر تمويل الداخلية وأما آذا كان المصدر ناجما عن تقديم سلع تجارية أومالية وغيرها فانه يعتبر مصدر تمويل خارجي، ويصبح دين بذمة الوحدة الاقتصادية تلتزم بسداد قيمته على النحو المتفق عليه وبالأجل المحدد، وهنا يعتمد على تاريخ استحقاق الدين للتمييز ين الالتزامات قصير الأجل أو الألتزامات طويلة الأجل فاذا كان تاريخ استحقاق الدين خلال السنة المالية فانه يعتبر التزاما قصير الأجل، أما إذا استحق الدين خلال فترة زمنية تفوق السنة المالية فيعتبر التزاما طويل الأجل.

ويعرف مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الالتزامات بأنها "تضحية بمنافع اقتصادية يحتمل أن تتخلى منها المنشأة في المستقبل، ويترتب عليها التزام حالي يفرض عليها أن تنقل موجودات في المستقبل إلى منشأة أخرى، أو أن تقدم لها خدمات مستقبلية، وذلك بسبب عمليات أو أحداث سابقة". وعليه فالخاصية الأساسية

للالتزام أنه يمثل دينا حاليا على المنشأة، وأن تسديده يستلزم قيام المنشأة بالتضحية بموارد تتجسد فيها منافع اقتصادية من أجل تلبية مطالبة الجهة الأخرى، ويمكن تسديد هذا الالتزام الحالي بعدة طرق منها:

- الدفع نقدا.
- تحويل أصول أخرى.
- تقديم خدمات.
- استبدال ذلك الالتزام بالالتزام آخر.
- تحويل الالتزام إلى حق ملكية.

1- الأسس المختلفة لقياس الالتزامات:

ترتكز عملية قياس الالتزامات على تحديد القيم النقدية للعناصر التي سيُعترف بها في قائمة المركز المالي، وهذا وفقا لأسس مختلفة لعملية القياس، وهذه الأسس تشمل:

- **التكلفة التاريخية:** بناء على هذا الأساس يتم قياس الالتزامات وتسجيلها بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع لسداد الالتزام ضمن السياق العادي للنشاط.
- **التكلفة الجارية:** يتم قياس الالتزامات وتسجيلها بالمبلغ غير مخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- **القيمة القابلة للتحقق (القابلة للتسديد):** تسجل الالتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة الحالية:** تسجل الالتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الالتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.
- **القيمة العادلة:** تسجل الالتزامات بالسعر الذي يمكن دفعه لسداد التزام بموجب عملية منظمة بين متشاركين في السوق في تاريخ القياس.

2-تصنيف الالتزامات:

تتمثل الالتزامات بشكل عام في التزام المنشأة نحو الغير، هذا الالتزام يتوقع أن تقوم المنشأة بالوفاء به خلال دورتها التشغيلية أو خلال الفترات المالية اللاحقة، ويتم الاعتراف بالالتزامات وقياسها حسب العقود المبرمة بين المنشأة ودائنيها، ويحدد الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) شرطان أساسيان للاعتراف بالالتزامات ضمن عناصر قائمة المركز المالي وهما:

- عندما يكون من المحتمل أن ينتج عن تسديد تعهد حالي تدفقات خارجية من الموارد المتضمنة منافع اقتصادية.

- إمكانية قياس مبلغ التسديد بقدر كاف من الموثوقية.

وبموجب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" تصنف الالتزامات إلى التزامات متداولة (قصيرة الأجل) والتزامات غير متداولة (طويلة الأجل)، حيث تمثل الالتزامات المتداولة الديون والتعهدات المتوقع تسويتها أو سدادها خلال سنة مالية واحدة أو خلال الدورة التشغيلية الحالية أيهما أطول، أما الالتزامات غير المتداولة فتتمثل في الديون أو التعهدات التي لا تستحق خلال الدورة التشغيلية الحالية.

ويمكن تصنيف معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS) المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الخصوم والدخل على النحو الآتي:

الجدول (9-1) تصنيف معايير الاعتراف والقياس حسب عناصر الخصوم والدخل

البيان	عناصر الخصوم والدخل	معيار الاعتراف والقياس الخاص بالعنصر
الخصوم	الالتزامات الناشئة عن هيكل التمويل طويل الأجل	- معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) "الأدوات المالية: العرض" - معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 9) "الأدوات المالية" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 17) "عقود الإيجار"
	الالتزامات الناشئة عن العمليات غير الاعتيادية أو التشغيلية	-معيار المحاسبة الدولي (IAS 37) "المخصصات، الأصول والالتزامات المحتملة" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 12) "ضرائب الدخل" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 19) "منافع الموظفين" -معيار المحاسبة الدولي (IAS 26) "المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد"
	حقوق الملكية	- معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" - معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 3) "اندماج الأعمال" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 32) "الأدوات المالية: العرض" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 33) "ربحية السهم" - معيار الإبلاغ المالية الدولي (IFRS 2) "المدفوعات على أساس الأسهم"
الدخل	الإيرادات، المكاسب، المصروفات، الخسائر	- معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" - معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) "الإيراد"

المصدر: اعتمادا على معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية (IAS/IFRS).

المحور الثالث: المعايير المحاسبية المتعلقة بالاعتراف والقياس المحاسبي لعنصر الدخل

تمثل قائمة الدخل القائمة التي يمكن من خلالها بيان نتائج أعمال المنشأة عن طريق تحديد صافي الربح الدوري والإفصاح عن مكوناته الرئيسية، حيث تساعد هذه القائمة في تقييم التدفقات الداخلية الحالية واستخدام نتائج هذا التقييم لأغراض التنبؤ بالتدفقات الداخلية المستقبلية، وإمكانية تحويل هذه التدفقات الداخلية إلى تدفقات نقدية، كما تُعبر قائمة الدخل عن تقرير يُمكن من قياس المنشأة على تحقيق الأرباح من خلال مقابلة الإيرادات المتعلقة بفترة زمنية معينة بالمصروفات التي تساهم في تحقيق تلك الإيرادات، ويعرف

الدخل المحاسبي بأنه الفرق بين الإيرادات المحققة الناتجة عن الأحداث والعمليات التي حدثت خلال فترة زمنية محددة، والتكاليف التاريخية المتعلقة بها والمستنفدة خلال نفس الفترة، وهذا اعتمادا على مبدأ مقابلة الإيرادات بالمصروفات.

1- عناصر قائمة الدخل:

يتم عرض قائمة الدخل حسب معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية" بطريقتين، إما حسب طبيعة الأعباء (بضائع، مواد أولية، نفقات المستخدمين...) أو حسب وظيفتها (تكاليف التصنيع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية...) ويجب أن تشمل هذه القائمة كحد أدنى العناصر التالية:

- إيرادات ونتائج الأنشطة التشغيلية، الأعباء المالية والضريبية.
- حصص الشركاء الحليفة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر.
- النتيجة من النشاطات العادية.
- الأرباح والخسائر من النشاطات غير العادية، صافي الربح أو الخسارة للدورة الجارية.

ويتم الاعتراف ببند يتوافق مع تعريف عنصر من عناصر قائمة الدخل إذا توفرت الشروط التالية:

- احتمالية تدفق المنافع الاقتصادية المرتبطة به من وإلى المنشأة، وتعني الاحتمالية انخفاض درجة عدم التأكد المرتبطة بتدفق المنافع الاقتصادية من وإلى المنشأة.
- إمكانية قياس تكلفته أو قيمته بموثوقية.

كما يتم قياس صافي دخل الفترة المحاسبية لمنشأة معينة وفق مدخل العمليات بالمعادلة التالية:

دخل الفترة = الإيرادات – المصروفات + المكاسب –الخسائر

2- قياس عناصر الدخل:

توجد أربعة عناصر مباشرة تتعلق بقياس الدخل وهي: الإيرادات، المصروفات، المكاسب والخسائر، والتي يتم الاعتراف بها وقياسها على النحو الآتي:

الاعتراف والقياس المحاسبي لعناصر الدخل
(الإيرادات – المكاسب– المصروفات – الخسائر)

- معيار المحاسبة الدولي (IAS 1) "عرض القوائم المالية "

معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) "الإيراد"

- **ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 1)**: على أن تعرض قائمة الدخل نتائج أعمال المنشأة من ربح أو خسارة عن فترة مالية محددة، وأن العناصر المباشرة المرتبطة بقياس الربح هي الاعتراف وقياس الإيرادات والمصروفات.
- **قياس الإيرادات**: ينص معيار المحاسبة الدولي (IAS 18) على أن يتم الاعتراف بالإيراد في قائمة الدخل عندما تنشأ زيادة في المنافع الاقتصادية المستقبلية تعود إلى زيادة في أصل، أو نقص في الالتزام ويمكن قياسها بموثوقية مثل الزيادة الصافية في الأصول الناتجة عن بيع سلع أو خدمات أو النقص في الالتزامات الناتج عن دين، حيث ترتبط عملية الاعتراف المحاسبي بالإيرادات وقياسها (الإثبات المحاسبي) بشرطين أساسيين هما:
  - الاكتساب والتحقق (القابلية للتحقق).

ويقصد بالاكتساب اكتمال عملية خلق (تولد) الإيراد أو اقترابها من الاكتمال، أما التحقق فيقصد به إمكانية تحويل الأصول غير النقدية إلى نقد ية أو شبه نقدية.

كما تصنف الإيرادات وفق معيار المحاسبة الدولية (IAS 18) حسب:

مصدرها: يتمثل الإيراد في العمليات المالية الناتجة عن بيع السلع، تأدية الخدمات واستعمال أطراف أخرى لأصول المؤسسة وما ينتج عنها من فوائد، إيرادات حقوق الامتياز، أرباح الأسهم.

- ✓ **أثرها على حقوق الملكية**: يعتبر إيرادا إذا أدى إلى زيادة حقوق الملكية.
- ✓ **استمراريته**: إذا كان عادي فهو إيراد مستمر، وإذا كان غير عادي فهو إيراد طارئ.

- **قياس المكاسب**: تعرف المكاسب بأنها "أية زيادة تحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارج نشاطها الرئيسي، وكذلك عن جميع العمليات والأحداث الأخرى التي تؤثر على صافي هذه الأصول، وذلك بخلاف الزيادة التي تنتج عن إيرادات المنشأة أو عن استثمارات إضافية للملاك".

وحسب الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية فإن المكاسب تمثل بنود أخرى تحقق تعريف الإيراد وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، فهي تمثل الزيادة في المنافع الاقتصادية وبالتالي لا تختلف عن الإيراد من حيث الطبيعة، وقد تنشأ على سبيل المثال من التنازل عن الأصول غير الجارية، وعند الاعتراف بالمكاسب في قائمة الدخل يجب عرضها بشكل منفصل.

- **قياس المصروفات**: يعرف الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية المصروفات بأنها الانخفاض في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية على شكل تدفقات نقدية خارجة أو استخدام للأصول أو تحمل

الالتزامات والتي تؤدي إلى انخفاض في حقوق الملكية، ماعدا تلك المتعلقة بالتوزيعات إلى الملاك، ويتم الاعتراف بالمصروفات بالتوازي مع الاعتراف بالانخفاض في الأصول أو الزيادة في الالتزامات ومن الأمثلة على المصروفات تكلفة المبيعات، الأجور، الاهتلاك والمصروفات الادارية.

- **قياس الخسائر**: تعرف الخسائر بأنها أي نقص يحدث في صافي أصول المنشأة عن أعمال تقع خارجة نشاطها الرئيسي أو عن عمليات أو أحداث أخرى تؤثر على صافي هذه الأصول، وذلك بخلاف النقص الذي ينتج إما عن مصروفات أو عن توزيعات للأرباح على أصحاب المنشأة.

وحسب الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية فإن الخسائر تمثل بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لا تنشأ في سياق النشاطات العادية للمنشأة، فهي تمثل نقصان في المنافع الاقتصادية ولا تختلف في طبيعتها عن المصروفات الأخرى، وتشمل الخسائر على سبيل المثال الخسائر التي تنتج عن الكوارث مثل الحريق والفيضان، وتلك التي تنشأ عن التخلص من الأصول غير الجارية، كما يجب عند الاعتراف بالخسائر في قائمة الدخل عرضها بشكل منفصل.

المحاضرة 3: الإفصاح في ظل اعتماد المعايير المحاسبية الدولية

المحور الأول: الإفصاح في القوائم و التقارير المالية تعتبر القوائم المالية أهم جزء من أجزاء التقارير المالية وهي مجموعة من الوثائق المحاسبية والمالية غير قابلة للفصل فيما بينها، حيث تسمح بإعطاء صورة صادقة للوضعية المالية للمؤسسة الاقتصادية.

وهي كذلك إعلان عن ما يعتقد أنه حقيقي ويتم إيصاله للمهتمين به مُعبراً عنه بلغة النقود، لذلك فإن المحاسبين عند إعدادهم للقوائم المالية فهم يصفون بلغة مالية

وضعية المؤسسة الاقتصادية و اللذين يعتقدون أنه يمثل بعدالة النشاطات المالية التي تمت خلال فترة زمنية معينة وغالبا ما تكون سنة.

أولاً: طبيعة القوائم المالية و التقارير المالية

I. القوائم المالية:

حتى يكون لدى متخذ القرارات الاقتصادية المعلومة المالية الكافية، يجب على كل مؤسسة تطبيق المعايير الدولية بتقديم في نهاية كل دورة على الأقل خمس وثائق وهي:

- ✓ الميزانية (Bilan)
- ✓ حساب النتيجة (Compte de résultat)
- ✓ جدول تدفقات الخزينة (Tableau de flux de trésorerie)
- ✓ جدول تغيرات الأموال الخاصة (Etat de variation des capitaux propre)
- ✓ الملحق (Annexe)

1- الميزانية أو جدول الوضعية المالية:

سميت الميزانية بجدول الوضعية المالية لأن المعيار IAS1 ، يرى ذلك أكثر تعبيرا على وظيفتها ولا يلزم بهذه التسمية ولا يشترط شكلا معينا لها، وهي قائمة تتضمن أصول المؤسسة والتزاماتها وحقوق ملكيتها في تاريخ إعداد القوائم المالية.

2- جدول النتيجة:

هو جدول يلخص الايرادات و المصاريف الخاصة بالدورة وليس هناك شكل محدد للعرض تفرضه المعايير الدولية بل تشترط كحد أدنى على عناصر معينة. وهناك طريقتان لإعداد الجدول هما ترتيب الأعباء بحسب طبيعتها(سلع، بضائع، مواد أولية مستهلكة، نفقات المستخدمين،...)، وترتيب هذه الأعباء بحسب الوظيفة(تكاليف الصنع، تكاليف التوزيع، التكاليف الإدارية). وكلتا الحالتين تؤديان إلى نفس النتيجة إلا أنه يشجع استعمال طريقة الأعباء بحسب الطبيعة(الطريقة الأولى).

3- جدول تدفقات الخزينة:

على المؤسسة إعداد جدول يتضمن إدخالات و إخراجات الخزينة خلال الدورة خدمة للمستعمل، إذ تستطيع هذه الأخيرة من خلاله معرفة قدرة المؤسسة على جني خزينة و أشباه الخزينة وكذا حاجاتها إلى استعمالها. ونظرا لأهميته فقد خصص له معيار خاص IFRS7.

وتكمن أهمية جدول تدفقات الخزينة من أهمية المعلومة الإضافية، المتمثلة في تغيرات الخزينة التي جنتها المؤسسة و تلك التي استعملتها خلال الدورة و التي يعجز كل من الميزانية وجدول النتيجة عن تقديمها.

تمكن الميزانية الختامية، مع معلوماتها الإضافية في الملحق، من الاطلاع على البنية المالية للمؤسسة في تاريخ محدد (تاريخ الاقفال) وهذه نظرة ساكنة، كما يمكن جدول النتيجة مع معلوماته الإضافية في الملحق من التعرف على أصل النتيجة وهي نظرة ساكنة كذلك، وعليه فلا الميزانية و لا جدول النتيجة تمكننا من الحصول على نظرة ديناميكية، أي تطور بنية الخزينة خلال الدورة وهذا دور جدول تدفقاتها.

وعليه يهدف جدول تدفقات الخزينة إلى إعطاء صورة صادقة لمستعملي التقارير المالية أساسا لتقييم مدى قدرة المؤسسة على توليد الأموال ونظائرها و كذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة المالية ويقدم المداخيل والمخارج للموجودات المالية الحاصلة أثناء السنة المالية.

4- جدول تغيرات الأموال الخاصة:

لم يخص هذا الجدول معيارا خاص به، وعليه و كغيره من القوائم المالية السابقة، فالجدول يحكمه المعيار IAS1، وهو جدول يعكس التغيرات في الأموال الخاصة في المؤسسة بين تاريخين للميزانية سواء بالزيادة أو الانخفاض في صافي موجوداتها أو ثروتها، خلال الفترة بموجب مبادئ القياس المتبعة و المفصح عنها في القوائم المالية. إذ يجب على المؤسسة أن تعرض كجزء مستقل لقوائمها المالية قائمة تظهر هذه التغيرات.

5- الملحق:

يشتمل الملحق على الأوصاف السردية أو تحليل أكثر تفصيل للمبالغ الظاهرة في صلب القوائم المالية سابقة الذكر، ويشتمل كذلك معلومات تطلبها وتشجع الإفصاح عنها معايير المحاسبة الدولية، و إفصاحات أخرى لازمة لتحقيق العرض العادل و الصورة الصادقة لحالة المؤسسة.

لكل مؤسسة ملحقها ويشمل على مايلي:

- قواعد إعداد القوائم المالية؛
- الطرق المحاسبية التي تم اختيارها؛
- المعلومات الإضافية التي تشترطها المعايير الدولية IFRS وغير محتواة في القوائم المالية، وكذا المعلومات الضرورية للحصول على الصورة الصادقة للمؤسسة دون نسيان بقية التقارير التي تشجع المعايير الدولية على وجودها والتي سبق ذكرها و دون نسيان إذا لم تذكر في أعلى القوائم المالية ذكر عنوان المؤسسة، الدولة، الشكل القانوني، مكان النشاط، غرض النشاط، اسم الشركة الأم في حالة وجودها.

II. مستعملوا القوائم المالية:

يمكن تلخيص مستعملي القوائم المالية في الجدول التالي:

الجدول رقم (2-01): مستعملوا المعلومات المالية

المستعملون	حاجتهم إلى المعلومة
المستثمرون	الخطر و المردودية
ممثلو العمال	الاستقرار و المردودية
المقرضون	احتمال استرجاع مبالغ القروض و فوائدها في ميعاد الاستحقاق
مودون و دائنون	احتمال قبض المبالغ المستحقة عند استحقاقها
الزبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة و مختلف هيئاتها	توزيع الموارد و احترام إلزامية نشر المعلومة
الأفراد	المساهمة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المعروضة، تطور و رفاهية المؤسسة

المصدر: علاوي لخضر(2014)،**المحاسبة المعمقة وفق النظام الجديد SCF الصفحة الزرقاء**، بويرة، الجزائر ص:10

III. أهداف القوائم المالية:

تتمثل أهداف القوائم المالية حسب الإطار المفاهيمي للجنة المعايير الدولية (IASC) في إمداد مجموعة واسعة من المستعملين بالمعلومات الضرورية لاتخاذ قرارتهم الاقتصادية، و تتركز هذه المعلومات حول:

- الوضعية الماية للمؤسسة؛
- أداء المؤسسة؛
- التغيير في الوضعية المالية للمؤسسة من خلال ما تقدمه جداول تدفقات الخزينة.

وذلك من خلال:

1- تقديم معلومات موثوقة تتعلق بالموارد الاقتصادية و الالتزامات الخاصة بالمؤسسة الاقتصادية من أجل تحقيق القدرة على تقييم نقاط القوة و الضعف للمؤسسة مع بيان مصادر التمويل و الاستثمارات لها من جهة، وتقييم قدرتها على مواجهة الالتزمات من جهة أخرى، بالاضافة إلى بيان المصادر الخاصة بالمؤسسة لتقييم قدرته على النمو.

2- تقديم معلومات موثوقة حول التغييرات في صافي موارد المؤسسة الناتجة عن الارباح المتحققة من أجل تحديد توزيعات الارباح المتوقعة للمستثمرين و إظهار قدرة المؤسسة في سداد التزامات الدائنين و الموردين .....الخ

3- تقديم معلومات مالية يمكن استخدامها لتقدير الأرباح المحتملة للمؤسسة.

4- الافصاح عن أية معلومات أخرى ملائمة لحاجات مستخدمي القوائم المالية.

يجب أن أن تقدم التقارير المالية معلومات مفيدة للمستثمرين والدائنين الحاليين و المحتملين و المستخدمين الآخرين لاتخاذ قرارات الاستثمارات و الإقراض ، و المعلومات هنا يجب أن تكون مفهومة للأشخاص الذين لديهم معرفة أو فهم معقول حول الأنشطة الاقتصادية للمؤسسة و على استعداد لدراسة هذه المعلومات باهتمام مناسب.

لابد أن تُقدم التقارير المالية معلومات حول الأداء المالي للمؤسسة خلال الفترة، حيث يستخدم المستثمرون و المقرضون المعلومات التاريخية لتقدير و توقع الأداء المستقبلي لها.

رغم أن اهداف القوائم و التقارير المالية السابقة تهتم أساسا بالمستخدمين الخارجيين، فهي كذلك تقدم معلومات تسمح للمديرين بالمؤسسة اتخاذ القرارات المناسبة.

المحور الثاني: خصائص القوائم المالية و العوامل المؤثرة فيها

تتميز القوائم المالية بمجموعة من الخصائص تتمثل فيما يلي:

I خصائص القوائم المالية:

هذه الخصائص هي التي تجعل القوائم المالية مفيدة للمستعملين لها و هي:

1. القابلية للفهم:

القابلية للفهم متعلقة بالمعلومات الصادرة في القوائم المالية و التي يجب أن تكون مفهومة من طرف المستخدمين، حيث من المفروض أن يكون لديهم حد أدنى و معقول من المعرفة بالنشاطات الاقتصادية و الأعمال التجارية و المحاسبية، و أن يكون لديهم الاستعداد لبذل الجهد الكافي و الاجتهاد لدراسة هذه المعلومات المالية.

2. الملاءمة:

ويقصد بها أن تكون المعلومات مرتبطة ووثيقة الصلة بالقرارات التي يتم اتخاذها، فالمعلومات الملائمة هي تلك المعلومات التي تؤثر في سلوك متخذي القرار الاقتصادي بالمساعدة في تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية وهي مرتبطة بخاصية الأهمية النسبية، ونقول أن المعلومة هامة نسبيا إذا كان حذفها أو تحريفها يمكن أن يكون له تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون اعتمادا على البيانات المالية، وتتوقف الأهمية النسبية على حجم العنصر أو الخطأ وفي ظل الظروف الخاصة بحذفه أو تحريفه ولذا فإن الأهمية النسبية تعتبر حدا قاطعا أو نقطة فاصلة أكثر من كونها خاصية نوعية يجب توفرها في المعلومات لكي تكون نافعة.

3. الموثوقية:

حتى تكتسب المعلومات المالية صفة الموثوقية يجب أن تكون خالية من الأخطاء و الانحياز و يمكن الاعتماد عليها من طرف مستخدمي القوائم المالية، وحسب الإطار المفاهيمي حتى تكون المعلومات موثوقة يجب أن تتوفر فيها لشروط التالية:

- **القابلية التحقق (الموضوعية)**: وتعني القدرة على الوصول إلى نفس النتائج من قبل القائمين بالقياس المحاسبي إذا ما تم استخدام نفس طرق القياس.
- **الصدق في التعبير** :تعني تمثيل المعلومات المحاسبية للواقع العملي، الذي يعكس الأحداث الاقتصادية والمعاملات المالية التي تمارسها الوحدة المحاسبية، أي تمثيل التقارير المالية بصدق مضمونها (جوهرها) وليس مجرد تمثيل شكلها
- فقط(تغليب الجوهر على الشكل).
- **الحياد**: يعني تتوافر للمعلومات المحاسبية خاصية الحياد، إذا كانت تخلو من أي تحيز عن طريق قياس النتائج، أو عرضها بطريقة لا تغلب مصالح فئة معينة من فئات مستخدمي القوائم المالية على حساب غيرها من المستخدمين الآخرين.

إذن فالملاءمة والموثوقية الخاصيتان الأساسيتان، اللتان يلزم توافرها في المعلومات المحاسبية حتى تكون ذات جودة عالية، ولكن هناك احتمال التعارض بين هاتين الخاصيتين نتيجة تطبيق بعض الطرق والسياسات المحاسبية، ولهذا فإنه من الممكن التضحية بمقدار من الملاءمة في مقابل المزيد من الثقة، والعكس فقد تقل الثقة في المعلومات المحاسبية مقابل

المزيد من الملاءمة للمعلومات.

- **الشمولية** : يجب أن تكون المعلومات الواردة في القوائم المالية كاملة، حيث أن أي حذف في المعلومات يمكن أن يجعلها خاطئة أو مضللة و بالتالي تصبح غير موثوقة و غير ملائمة.

4. القابلية للمقارنة :

يجب أن تكون المعلومات المعروضة في القوائم المالية قابلة للمقارنة من مؤسسة لأخرى و داخل المؤسسة نفسها من فترة زمنية لأخرى(قابلية المقارنة في المكان و الزمان)، و تقتضي هذه العملية الثبات في استخدام السياسات المحاسبية، حيث يستفيد مستخدمو المعلومات المحاسبية من إجراء المقارنة لأغراض اتخاذ القرارات المتعلقة بالاستثمار و التمويل و تتبع الأداء المالي للمؤسسة.

II العوامل المؤثرة في القوائم المالية:

1. **أثر المنظمات المهنية**: ويتضح هذا الأثر في الولايات المتحدة الأمريكية، حيث قامت لجنة المالية (FASB)بإصدار الآراء المحاسبية، وتبع ذلك قيام مجلس معايير المحاسبة (ADB) المبادئ المحاسبية بوضع أهم المبادئ والإجراءات التي يجب إتباعها عند إعداد التقارير المالية، وبالإضافة إلى جهود المعهد التي تتمثل في إصدار

النشرات والمطبوعات والأبحاث في مجال (AICPA) الأمريكي للمحاسبين القانونيين مجموعة من النشرات (ICAEW)المحاسبة وبالمثل لقد أصدر معهد المحاسبين القانونيين بانجلترا والتوصيات تتعلق بالمبادئ المحاسبية وتطوير المعايير المحاسبية عن طريق لجنة المعايير المحاسبية بالاشتراك مع الجمعيات المهنية الأخرى.

2. **أثر الجهات المشرفة على سوق الأوراق المالية** :حيث تلعب هيئة تنظيم تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية دورا كبيرا في إصدار المبادئ والمعايير المحاسبية الملزمة للشركات(SEC) المساهمة التي تتداول أوراقها المالية في سوق الأوراق المالية بنيويورك، هذا إضافة إلى التزام هذه الشركات بتقديم القوائم المالية السنوية والدورية إلى هيئة تنظيم سوق الأوراق المالية لمراجعتها والتأكد من التزامها بالمبادئ المحاسبية المقبولة، وبالمقابل تقوم الهيئة المشرفة على سوق الأوراق المالية بانجلترا بدور مماثل في الإشراف والرقابة على القوائم المالية للشركات المساهمة التي تتداول أسهمها في سوق لندن للأوراق المالية (ISE).

.3

4. **النظام الاقتصادي القائم** :ويبدو النظام الاقتصادي القائم على القوائم المالية في الدول الصناعية الغربية، حيث يتم الاعتماد على النظام المحاسبي في توفير المعلومات المحاسبية لمتخذي القرارات الاقتصادية من المستثمرين والدائنين وغيرهم .بينما يقوم النظام المحاسبي في الدول ذات الاقتصاد المخطط مركزيا بتقديم المعلومات المحاسبية للمسئولين عن برامج التنمية وخططها لإعداد الإحصائيات اللازمة للتخطيط على المستوى القومي.
5. **التضخم وارتفاع الأسعار** :حيث أدى انخفاض القوة الشرائية للنقود في كثير من بلدان العالم، وخاصة في البرازيل والأرجنتين إلى إعادة النظر في التقارير المالية للشركات المساهمة في هذه البلاد وإعدادها على أساس التكلفة التاريخية المعدلة لتعكس الانخفاض المستمر في قيمة العملة.

هذا وقد أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي رقم (29) عام 1989 والمعاد صياغته عام 1994 و الذي يعالج التقارير المالية في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع.

أثر تدخل الدولة :تقوم الدولة بدور رئيسي في الدول النامية لتطوير النظام المحاسبي، والقوائم المالية والمعلومات المالية التي يوفرها للمستفيدين منها .هذا في مختلف الأجهزة سواء الضريبة أو الرقابة المالية التي تتولى مراجعة إيرادات الدولة ومصروفها ومراجعة القوائم المالية للشركات التي تساهم فيها الدولة أو تضمن لها حدا أدنى من الأرباح والتأكد من مدى تطبيقها للمبادئ المحاسبية السليمة.

ويمكن الحديث عن عوامل أخرى تؤثر على الهدف من التقارير المالية، مثل درجة كفاءة السوق المالية والضوابط القانونية والتشريعية المعمول بها في الدول، والتي تنظم عملية إعداد وعرض القوائم المالية.

المحور الثالث: ماهية الإفصاح و مقوماته

يعد الإفصاح المحاسبي من المفاهيم و المبادئ المحاسبية التي تلعب دور كبير في إعطاء المعلومات المحاسبية التي تظهر في القوائم المالية، والتي تستخدم كوسيلة لاتخاذ القرارات الاستثمارية و التمويل.

I. الجذور التاريخية للإفصاح:

تعود الجذور التاريخية الحديثة لمفهوم الإفصاح إلى بدايات تأسيس الشركات المساهمة العامة في القرن التاسع عشر، وانفصال الملكية عن الإدارة، والقبول بمفهوم المسؤولية المحدودة للشركات. مما تطلب حينذاك سن تشريعات وقوانين لهذه الشركات، وإلزامها بتدقيق بياناتها المالية من قبل مدقق حسابات خارجي مستقل ومحايد، ومن ثم إلزامها بنشر قوائمها المالية بصفة دورية.

و يمكن القول أن قانون الشركات البريطاني الذي صدر عام 1844 كان السباق من حيث فرض التدقيق الخارجي الذي كان يكتمل بإصدار شهادة المدقق بصحة وحقيقة True & Correct البيانات المالية.

وفي غياب التشريعات التي تحدد شروط الإفصاح وكمية ونوعية البيانات المالية المفصح عنها آنذاك، فقد كان الإفصاح محكوما برغبات الإدارة التي كانت تفصح عن معلومات التي تنتقيها، وقد تتجاهل نشر معلومات هامة بسبب اعتقادها أن النشر يضر بمصالح الشركة و يستفيد منه المنافسون. ومنذ إنشاء هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC في عام 1934 وهي تصدر تعليماتها للشركات المدرجة في البورصة الأمريكية بالتقيد بالإفصاح عن بياناتها المالية. كما أن معهد المحاسبين القانونيين الأمريكي AICPA أكد على ضرورة التقيد بمبدأي الإفصاح الكامل والثبات في إتباع النسق عند إعداد ونشر البيانات المالية.

وقد تزايدت أهمية الإفصاح عن المعلومات في القوائم المالية المنشورة، بارتباطه بالتحول التاريخي للمحاسبة منذ بداية ستينات القرن العشرين، عندما تطورت الوظيفة المحاسبية من نظام مسك الدفاتر غايته الأساسية حماية مصالح الملاك إلى التركيز على دورها الجديد، كنظام للمعلومات هدفه الرئيسي توفير المعلومات المناسبة لصنع القرارات.

وقد صاحب هذا التطور الملحوظ انفتاح المحاسبة على فروع المعرفة الأخرى كالنظرية الحديثة للمعلومات، التي قدمت للمحاسبين كثيرا من المفاهيم و الأدوات التي عززت من أهمية دور مبدأ الإفصاح.

ومن ناحية أخرى فقد كان لتزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال العالمية و الحاجة إلى معلومات فورية أثر مباشر على مهنة المحاسبة و مبدأ الإفصاح، إذ فرضت على المحاسبين أن يولوا اهتماماً خاصاً للنظريات و المفاهيم التي تحكم مقومات و آليات هذه الأسواق، مثل نظرية المحفظة و ما يتفرع عنها من فرضيات كفرضية السوق المالي الكفء مما زاد من أهمية الإفصاح عن المعلومات في البيانات المالية المنشورة، بصفتها أصبحت مصدراً رئيسياً للمعلومات بالنسبة للمتعاملين في الأسواق المالية. كما حصل تطور هام في مسيرة الإفصاح عن المعلومات في ميزانيات البنوك الأمريكية، عندما أصدر الكونغرس الأمريكي تشريعاً عام 1974 ألزم فيه المصارف التجارية

بالخضوع للتشريعات و الأنظمة التي تصدرها بهذا الخصوص هيئة تداول الأوراق المالية الأمريكية SEC من حيث شروط و قواعد الإفصاح عن المعلومات المطبقة على الشركات المساهمة الأخرى المدرجة في البورصة. و قد تجلت مظاهر هذا التطور في سمتين رئيسيتين:

أولهما: اتساع نطاق الإفصاح ليشمل معلومات كانت إدارات البنوك حتى ذلك التاريخ تعتبرها من المحرمات التي لا يجوز الإفصاح عنها.

و ثانيهما: تحول تركيز أهداف الإفصاح من حماية مصالح المودعين إلى حماية مصالح جميع الفئات الأخرى، مثل المساهمين و المستثمرين و المقرضين.

II. ماهية الإفصاح

تتعدد التعاريف حول الإفصاح المحاسبي و اختلفت وجهات النظر حول مفهومه، سوف نحاول التطرق إلى بعض التعاريف و محاولة الوصول إلى تعريف شامل.

- يعرف الإفصاح على أنه:" إظهار كل المعلومات التي قد تؤثر في موقف متخذ القرار المتعلق بالوحدة المحاسبية، وهذا يعني أن تظهر المعلومات في القوائم المالية و التقارير المحاسبية بلغة مفهومة للقارئ دون لبس أو تضليل".
- ويقصد بالإفصاح الكشف والإظهار عن النتائج المحاسبية في القوائم المالية، فالمحاسب عليه أن يقدم معلومات كافية لترشيد مستخدمي القوائم المالية في اتخاذ ما يبدو له من قرارات، ويتطلب الإفصاح المفاضلة بين أمرين متعارضين من أجل تحديد نوعية و كمية المعلومات المفصح عنها وهما:

✓ الإفصاح عن قدر كاف من التفاصيل المختلفة التي يكون من شأنها ترشيد مستخدمي القوائم المالية.

✓ اختصار و تكثيف المعلومات حتى يتيسر فهمها لأن التفاصيل الشديدة في المعلومات المحاسبية الواردة بالقوائم قد يترتب عليها صعوبة استيعابها، هذا مع الأخذ في الاعتبار تكلفة إعداد هذه المعلومات.

حسب المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين، فإن مفهوم الإفصاح يرتبط بشكل و محتوى القوائم المالية و المصطلحات المستخدمة فيها، و التي من شأنها تؤدي إلى زيادة قيمة و جودة المعلومات التي تحتويها تلك القوائم وذلك من وجهة نظر مستخدميها.

ويقصد بالإفصاح بشكل أكثر تحديد "عملية و منهجية توفير المعلومات و جعل القرارات المتصلة بالسياسة المتبعة من جانب المؤسسة معروفة ومعلومة من خلال النشر و الانفتاح".

وكتعريف شامل للتعاريف السابقة يمكن تعريف الإفصاح: "**هو عملية تقديم المعلومات المحاسبية وتوصيلها إلى المستفيدين بشكل يعكس حقيقة الوضع المالي للمؤسسة دون تضليل، و ملائمة لمستخدمي القوائم المالية من قبل الأطراف الخارجية و التي ليس لها سلطة الاطلاع على الدفاتر و السجلات المحاسبية، وكذلك يسمح بالاعتماد على تلك المعلومات في اتخاذ القرارات**".

III. مقومات الإفصاح

يرتكز الإفصاح عن المعلومات المحاسبية في القوائم المالية على المقومات الرئيسية التالية:

1) المستخدم المستهدف للمعلومات المحاسبية:

تتعدد الفئات المستخدمة للمعلومات المحاسبية، كما تختلف طرق استخدامها لهذه المعلومات فمنها من يستخدمها بصورة مباشرة ومنها من يستخدمها بصورة غير مباشرة، ومن الأمثلة على مستخدمي المعلومات المحاسبية الملاك الحاليون و المحتملون، الدائنون، المحللون الماليون، الموظفون والجهات الحكومية التي تهتم بالشؤون الاجتماعية وغيرها.

2) تحديد الأغراض التي ستستخدم فيها المعلومات المحاسبية:

يجب ربط الغرض الذي تستخدم فيه المعلومات المحاسبية بعنصر أساسي، هو ما يعرف بمعيار أو خاصية الملائمة بحيث لابد قبل تحديد ما إذا كانت معلومات معينة ملائمة أو غير ملائمة، من أن يحدد أولا الغرض الذي ستستخدم فيه، إذ أن معلومة ملائمة لمستخدم معين في غرض معين قد لا تكون بالضرورة ملائمة لغرض بديل أو مستخدم بديل.

3) تحديد طبيعة و نوع المعلومات التي يجب الإفصاح عنها:

تتمثل المعلومات المحاسبية التي يتم الإفصاح عنها حاليا، في البيانات المالية المحتواة في القوائم المالية التقليدية وهي

قائمة الميزانية، قائمة النتيجة، قائمة الأرباح المحتجزة، قائمة التغيرات في الأموال الخاصة، إضافة إلى معلومات أساسية

تعرض في الملاحظات المرفقة بالقوائم المالية، والتي يتم إعدادها وفق مجموعة من المبادئ والافتراضات والأعراف، لذا

يترتب على ذلك نشوء مجموعة من القيود والمحددات، على نوع وكمية المعلومات التي تظهر في تلك القوائم.

4) تحديد أساليب وطرق الإفصاح:

يتطلب الإفصاح المناسب أن يتم عرض المعلومات في القوائم المالية بطريقة يسهل فهمها، كما يتطلب أيضا ترتيب وتنظيم المعلومات فيها بصورة منطقية تركز على الأمور الجوهرية، بحيث يمكن للمستخدم المستهدف قراءتها بيسر وسهولة.

المحور الثاني: معايير الإفصاح

يعرف الإفصاح على عرض للمعلومات المحاسبية بالقوائم و التقارير المالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة من أجل اتخاذ القرارات السليمة من طرف مستعملي هذه القوائم، ونظرا للعناية الكبيرة التي أولتها معايير المحاسبة للإفصاح بغرض زيادة تحسين جودة المعلومة فإنه لا يوجد معيار واحد فقط يتناول الإفصاح المحاسبي وكيفية عرض القوائم المالية من حيث الشكل و المحتوى و هيكل القوائم، فقد قامت لجنة المعايير بإصدار ثلاثة معايير خاصة بالإفصاح و تمثلت في المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض البيانات المالية" ، والمعيار المحاسبي الدولي رقم 24 "الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة"، والمعيار المحاسبي الدولي لإعداد التقارير المالية رقم07 "الأدوات المالية " والتي سيتم التعرض لها في هذا المبحث.

أولاً :الإفصاح حسب محتوى المعيارIAS1

يتضمن معيار المحاسبة الدوليIAS1 "عرض القوائم المالية" كل ما يتعلق بإعداد القوائم المالية من قواعد ومبادئ محاسبية وطرق عرض، وقد صمم هذا المعيار لتحسين نوعية البيانات المالية المعروضة، وهو ينطبق على جميع المؤسسات التي تقدم تقاريرها بموجب معايير المحاسبة الدولية، وقد أوضح مكونات البيانات المالية ذات الغرض العام التي تلتزم المؤسسة بنشرها، بحيث تكون مشتملة على مجموعة متكاملة من المعلومات المحاسبية التي يستفيد منها مستخدمو البيانات المالية، السابقة الذكر في المبحث الأول.

و يتطلب هذا المعيار افصاحات معينة في صلب القوائم المالية و الإفصاح عن بنود أخرى إما في صلبها أو في الملحق، وسوف نتطرق إلى عرض القوائم المالية المحددة في هذا المعيار.

I. الميزانية العامة

تعد الميزانية المكون الرئيسي في القوائم المالية حيث أنها تحتوي على ملخص لنشاط المؤسسة وتطوراتها وهي تحتوي على موجودات و حقوق المؤسسة من جهة، وعلى مطالبها والتزاماتها من جهة أخرى، فهي تهدف

لقياس ثروة المؤسسة و الإفصاح عنها في وقت محدد عادة ما يكون سنة إلا في حالات استثنائية، ولا يشترط شكلا معينا لها.

وتنص القواعد الخاصة بالإفصاح في الميزانية العمومية حسب IAS1 على مايلي:

1. **التمييز بين المتداولة وغير المتداولة:**

يشترط معيار المحاسبة الدولي IAS1 أن تعرض الأصول المتداولة وغير المتداولة والخصوم المتداولة وغير المتداولة منفصلة في صلب الميزانية العمومية، ويصنف الأصل على أنه متداول في الحالات التالية:

- عندما يتوقع أن يتحقق نقدا أو يحتفظ به للبيع أو الاستهلاك أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
- عندما يحتفظ به بشكل رئيسي لأغراض المتاجرة.
- عندما يتوقع أن يتحقق خلال 12 شهرا من تاريخ الميزانية العامة.
- عندما يكون نقدا أو أصلا معادلا للنقد ولا يوجد قيودا على استعماله.

وتصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة، وتشمل الأصول الملموسة والأصول غير الملموسة والأصول التشغيلية والمالية التي هي بطبيعتها طويلة الأجل.

أما الخصوم فإنها تصنف على أنها متداولة في الحالات الآتية:

- عندما يتوقع تسديده أثناء الدورة التشغيلية العادية للمؤسسة.
- عندما يكون ناشئا عن أغراض المتاجرة.
- عندما يستحق التسديد خلال 12 شهرا من تاريخ إعداد الميزانية العامة.
- لا يكون للمؤسسة حق غير مشروط بتأجيل سدادها لأكثر من اثني عشر شهرا من إعداد الميزانية

وتصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها التزامات غير متداولة.

2- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية:

يجب أن تحتوي الميزانية العامة في صلبها كحد أدني على البنود التالية:

الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى، المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

1- المعلومات التي يجب عرضها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

يجب أن تحتوي الميزانية العامة في صلبها كحد أدني على البنود التالية:

الممتلكات والمصانع والمعدات، الاستثمارات العقارية، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، المخزون، الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى والنقد ومعادلات النقد، الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى،

المخصصات، الالتزامات المالية، الالتزامات والأصول الضريبية الحالية، حقوق الأقلية المعروضة ضمن حقوق الملكية، رأس المال المصدر والاحتياطات الموزعة على حاملي حقوق الملكية.

a. معلومات يجب أن يفصح عنها في صلب الميزانية أو في الإيضاحات:

- تصنيفات جزئية للبنود المعروضة كتصنيف بنود الممتلكات والمصانع والمعدات، إما حسب نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقييم وفق المعيار المحاسبي الدولي IAS16
- تصنف الذمم المدينة إلى مدينين تجاريين وأعضاء آخرين في المجموعة، وذمم مدينة على أطراف ذات علاقة ودفعات مقدمة ومبالغ أخرى.
- يصنف المخزون حسب معيار المحاسبة الدولي رقم IAS2
- الإفصاح عن الأمور الآتية بالنسبة لكل فئة من رأس المال المساهم:
  - عدد الأسهم المصرح بها؛
  - عدد الأسهم المصدرة والمدفوعة بالكامل، وعدد الأسهم المصدرة وغير المدفوعة بالكامل؛
  - القيمة الاسمية لكل سهم أو أن الأسهم ليس لها قيمة اسمية؛
  - مطابقة عدد الأسهم غير المسددة في بداية كل فترة مالية وفي نهايتها.
  - الحقوق والامتيازات والقيود الخاصة بكل فئة بما في ذلك القيود على توزيع أرباح الأسهم وإعادة

تسديد رأس المال.

  - الأسهم التي تمتلكها المؤسسة ذاتها أو فروعها.

ويمكن تمثيل الميزانية في الشكل الموالي وذلك حسب IAS1:

الجدول رقم (2-02): جدول الميزانية

الاصول	الملاحظة	N	N-1	الخصوم	ملاحظة	N	N-1
اصول غير جارية				**رؤوس الاموال الخاصة**			
فارق بين الاقتناء – المنتوج الايجابي او السلبي				راس مال تم اصداره			
تثبيتات معنوية				راس مال غير مستعان به			
تثبيتات عينية				علاوات و احتياطات – احتياطات مدمجة			
اراضي				فوارق اعادة التقييم			
مباني				فارق المعادلة			
تثبيتات عينية اخرى				نتيجة صافية/ نتيجة صافية حصة المجمع			
تثبيتات ممنوح امتيازها				رؤوس اموال خاصة اخرى / ترحيل من جديد			
تثبيتات يجري انجازها				**حصة الشركة المدمجة**			
تثبيتات مالية				**حصة دوي الاقلية**			
سندات موضوعة موضع معادلة				**المجموع**			
مساهمات اخرى و حسابات دائنة ملحقة بها				**الخصوم غير الجارية**			
سندات اخرى مثبتة				قروض و ديون مالية			
قروض و اصول مالية اخرى غير جارية				ضرائب (مؤجلة و مرصود لها)			
ضرائب مؤجلة على الاصول				ديون اخرى غير جارية			
مجموع الاصول غير جارية				مؤونات و منتجات ثابتة مسبقا			
اصول جارية				**مجموع الخصوم غير الجارية**			
مخزونات و منتجات قيد التنفيد				**الخصوم الجارية**			
حسابات دائنة و استخدامات مماثلة				موردون و حسابات ملحقة			
الزبائن				ضرائب			
المدينون الاخرون				ديون اخرى			
الضرائب و ما شابهها				خزينة سلبية			
حسابات دائنة اخرى و استخدامات مماثلة							
الموجودات و شابهها							
الاموال الموظفة و الاصول مالية الجارية الاخرى							
الخزينة							
مجموع الاصول جارية				**مجموع الخصوم الجارية**			
المجموع العام للاصول				**مجموع عام للخصوم**			

II. جدول النتائج:

يعتبر جدول النتيجة من القوائم المالية التي لا تقل أهمية عن جدول الميزانية، فهو كما ذكرنا في المبحث الأول عبارة عن كشف بإيرادات المؤسسة خلال فترة زمنية والمصروفات التي أنفقت في سبيل الحصول على هذه الإيرادات وفقا لمبادئ محاسبية متعارف عليها.

وقد نص المعيار المحاسبي الدولي IAS1 على قواعد خاصة بالإفصاح في قائمة الدخل كما يلي:

- الإيرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- المصاريف الضريبية؛
- ربح أو خسارة الفترة؛
- توزيعات الأرباح.

كما أن المعيار IAS1 يتطلب الإفصاح عن حجم المصاريف (التي تعتبر قيمتها مهمة نسبيا) وطبيعتها بشكل منفصل ومن الأمثلة عنها نجد:

- عمليات خفض أو زيادة قيمة الأصول أو المخزون؛
- عمليات إعادة هيكلة أنشطة المؤسسة؛
- عمليات التخلص من بعض الأصول؛
- عمليات التخلص من الاستثمارات.

حسب المعايير الدولية يمكن التمييز بين أسلوبين لعرض جدول النتيجة وذلك إما حسب طبيعة المصاريف(par nature)، أو حسب وظيفة المصاريف(par fonction)، بحيث تعتبر طريقة تصنيف المصاريف حسب الوظائف هي الأكثر شيوعا واستخداما.

الجدول رقم(2-03): جدول حسابات النتائج

التعيين	N	N-1
المبيعات و المنتوجات الملحقة		
تغيرات المخزونات و المنتجات المصنعة و المنتجات قيد الصنع		
الإنتاج المثبت		
إعانات الإستغلال		
1- إنتاج السنة المالية		
المشتريات المستهلكة		
الخدمات الخارجية و الإستهلاكات الأخرى		
2- استهلاك السنة المالية		
3- القيمة المضافة للإستغلال (1-2)		
أعباء المستخدمين		

الضرائب و الرسوم و المدفوعات المماثلة		
4- إجمالي فائض الإستغلال		
المنتجات العملياتية الأخرى		
الأعباء العملياتية الأخرى		
المخصصات للاهتلاكات و المؤونات و خسارة القيمة		
استرجاع على خسائر القيمة و المؤونات		
5- النتيجة العملياتية		
المنتوجات المالية		
الأعباء المالية		
6- النتيجة المالية		
7 – النتيجة العادية قبل الضرائب (5+6)		
الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية		
الضرائب المؤجلة (تغيرات) عن النتائج العادية		
مجموع منتجات الأنشطة العادية		
مجموع أعباء الأنشطة العادية		
8 – النتيجة الصافية للأنشطة العادية		
عناصر غير عادية (منتجات) (يجب تبيانها)		
عناصر غير عادية (أعباء) (يجب تبيانها)		
9- النتيجة غير العادية		
10- صافي نتيجة السنة المالية		
حصة الشركات الموضوعة موضع المعادلة في النتيجة الصافية (1)		
11- صافي نتيجةالمجموع المدمج (1)		
و منها حصة ذوي الأقلية (1)		
حصة المجمع (1)		

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص:30.

III. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

أوجب المعيار المحاسبي الدولي IAS1 المؤسسات بنشر معلومات متعلقة بتغيرات حقوق الملكية في قائمة مستقلة ومنفصلة عن القوائم المالية، الهدف منها تحديد إجمالي نتائج نشاط المؤسسة خلال الدورة، ويجب أن تتضمن هذه القائمة ما يلي:

- النتيجة الصافية للدورة (ربح أو خسارة)،
- كل عبء و كل إيراد، كل ربح و كل خسارة، سجل مباشرة في الأموال الخاصة و مجموع مبالغ هذه العناصر؛
- أثر تغيير الطرق المحاسبية و تصحيح الأخطاء التي تم تسجيلها مباشرة في الاموال الخاصة حسب المعيار IAS8؛

- مقارنة القيمة المحاسبية في بداية الدورة و نهايتها وذلك لكل نوع من أنواع رأس المال، علاوة الإصدار والاحتياطي.

الجدول رقم(2-04): جدول تغيرات الأموال الخاصة

	رأسمال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الإحتياطات و النتيجة
الرصيد في 31 ديسمبر N-2					
تغيير الطريقة الحسابية					
تصحيح الأخطاء الهامة					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N-1					
تغيير الطريقة المحسابية					
إعادة تقييم التثبيتات					
الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في الحسابات في حساب النتائج					
الحصص المدفوعة					
زيادة رأس المال					
صافي نتيجة السنة المالية					
الرصيد في 31 ديسمبر N					

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص:37.

ثانياً: الإفصاح حسب محتوى المعيار IFRS7

كما ذكرنا سابقا في المبحث الأول من هذا الفصل لأنه نظرا لأهمية جدول تدفقات الخزينة فقد خصص له معيار خاص به IFRS7. حيث يهدف هذا المعيار إلى إلزام المؤسسات بتقديم معلومات عن التغيرات الفعلية في هذا الجدول، لأن قرارات مستخدمي المعلومات تتطلب تقييم قدرة المؤسسة على جلب التدفقات.

I. هدف المعيار IFRS7

يهدف معيار IFRS7 بيان متطلبات الافصاح المتعلقة بالأدوات المالية* في القوائم المالية بطريقة تسمح لمستخدمي هذه القوائم من خلال:

- تقييم الأهمية للأدوات المالية على الوضعية المالية للمؤسسة؛
- قدرة المؤسسة على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل؛

- تشخيص القدرة على مواجهة الالتزامات وسداد الديون؛

كما أن المعيار يهدف إلى الالتزام بتوفير المعلومات حول التغيرات التاريخية في النقدية وما يعادلها بالنسبة للمؤسسة من خلال جدول تدفقات الخزينة.

II. نطاق المعيار:

على المؤسسة أن تقدم بإعداد قائمة تدفقات الخزينة وذلك وفقا لمتطلبات المعيار07 IFRS ويجب عرضها كجزء مكمل للقوائم المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بياناتها المالية

III. متطلبات الإفصاح وفق IFRS7

يتطلب المعيار الدولي **IFRS7** مايلي:

على المؤسسة أن تقدم بإعداد قائمة تدفقات الخزينة وذلك وفقا لمتطلبات المعيار07 IAS ويجب عرضها كجزء مكمل للقوائم المالية وذلك لكل فترة من الفترات التي تقوم المؤسسة بإعداد بياناتها المالية.

الجدول رقم (2-05):جدول تدفقات الخزينة

	N	N-1
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية		
التحصيلات المقبوضة من عند الزبائن		
المبالغ المدفوعة للموردين و المستخدمين		
الفوائد و المصاريف المالية الأخرى المدفوعة		
الضرائب عن النتائج المدفوعة		
تدفقات أموال الخزينة قبل العناصر غير العادية		
تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بالعناصر غير العادية (يجب توضيحها)		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (أ)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الإستثمار		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات عينية أو معنوية		
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية		
التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات المالية		
الفوائد التي تم تحصيلها عن التوظيفات المالية		
الحصص و الأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة		
صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة الاستثمار (ب)		
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل		
التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم		
الحصص و غيرها من التوزيعات التي تم القيام بها		
التحصيلات المتأتية من القروض		
تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة		

صافي تدفقات أموال الخزينة المتاتية من أنشطة التمويل(ج)		
تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات و شبه السيولات		
تغير أموال الخزينة في الفترة (أ + ب + ج)		
أموال الخزينة و معادلاتها عند افتتاح السنة المالية		
أموال الخزينة و معادلاتها عند إقفال السنة المالية		
تغير أموال الخزينة خلال الفترة		
المقاربة مع النتيجة المحاسبية		

المصدر: الجريدة الرسمية الجزائرية، العدد19، مرجع سبق ذكره، ص:36.

ثالثاً: الإفصاح حسب محتوى المعيار IAS24

في ظل الانفتاح العالمي للأسواق وتوسع نطاق العمليات التي تقوم بها المؤسسات وقيامها بإنشاء علاقات تربط المؤسسات بعضها ببعض لتحقيق مصالح معينة. و هذه العلاقات لها قواعد محاسبية تحكمها وتحدد كيفية التعامل المحاسبي مع العمليات المتبادلة بين هذه المؤسسات، إضافة إلى وجوب الإفصاح عن حقيقة العلاقات بين هذه المؤسسات، لكي يتم اتخاذ القرارات من قبل أصحاب العلاقة على ضوء معلومات واضحة وشفافة وموثوقة، ولهذا جاء المعيار IAS24 " الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة" للتأكيد على أن القوائم المالية للمؤسسات ذات العلاقة تحتوي على الإفصاحات اللازمة.

I. معايير تحديد الأطراف ذات العلاقة:

لتوضيح متى يمكن اعتبار الأطراف على علاقة ببعضها البعض وجب التعرف على المعايير المتعلقة بالأطراف ذات العلاقة، وبالتالي وجوب الالتزام بإفصاحات معينة من خلال قوائمها المالية، ويمكن تلخيص هذه المعايير فيمايلي:

- أن يكون علاقة مع المؤسسة بشكل مباشر أو غير مباشر من خلال وسيط أو أكثر؛
- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن عقد مشترك والتي تكون فيه المؤسسة كمتعاقد (كما هو منصوص

عليه في المعيار IAS31 المتعلق بالمصالح في العقود المشتركة)؛

- إذا كان الطرف ذات العلاقة واحد من الموظفين الإداريين الرئيسيين للمؤسسة أو مؤسستها الأم؛
- إذا كان الطرف ذات العلاقة عبارة عن خطة منافع ما بعد الخدمة لمصلحة موظفي المؤسسة أو أي مؤسسة أخرى تكون على علاقة بالمؤسسة.

II. متطلبات الافصاح وفق المعيار IAS24

و يتطلب المعيار المحاسبي الدولي IAS24 الإفصاح عما يلي:

1. الإفصاح عن العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة عند وجود التحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين هذه الأطراف أم لم يكن.
2. حتى يتمكن قارئ القوائم المالية من تكوين رأي حول تأثير علاقات الأطراف ذات العلاقة على معد التقارير فإن من المناسب الإفصاح عن العلاقة مع الأطراف ذات العلاقة عند وجود تحكم بغض النظر عما إذا كان هناك عمليات بين الأطراف ذات العلاقة أم لم يكن.
3. الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط و التوجيه و الرقابة عن نشاطات المؤسسة.
4. في حالة وجود معاملات بين الأطراف ذات العلاقة تفصح المؤسسة عن طبيعة العلاقة، ومبلغ المعاملات ومبلغ الأرصدة المعلقة، وتفاصيل حول أي ضمانات مقدمة أو مستلمة، ومخصصات الديون المشكوك فيها المرتبطة بمبلغ الأرصدة المعلقة، والمصاريف المعترف بها كديون معدومة أو مشكوك في تحصيلها المستحقة من الأطراف ذات العلاقة.

المحور الثالث: دور الإفصاح في تحقيق جودة المعلومة للتقارير المالية

لقد تزايدت أهمية الإفصاح المحاسبي عن المعلومات المحاسبية في وقتنا الراهن، وذلك بعد تزايد الدور الاقتصادي لأسواق المال، وبعد أن أصبحت البيانات المحاسبية المنشورة مصدرا هاما للمعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات، حيث يتعين أن تتسم المعلومات التي يتم توفيرها للمشاركين بالسوق و المرتبطة بمعاملاتهم المتبادلة بالشفافية و النفعية حتى يتميز السوق بالكفاءة، ولعل ذلك أحد أهم و أكثر الظروف المسبقة لوضع نظام للسوق بصفة عامة و السوق الدولي بصفة خاصة.

أولاً: الشفافية في التقارير المالية

الهدف من إعداد القوائم المالية هو توفير معلومات عن الوضع المالي للمؤسسة كما ذكرنا سابقا، لكي يتم اتخاذ القرارات السليمة من طرف مستعمليها، وعليه وجب أن تتوفر هذه القوائم على الشفافية الكاملة.

I- ماهية الشفافية :

الشفافية هي ظاهرة تشير إلى قيام المؤسسة أو الجهة المهنية، بتوفير المعلومات والبيانات المتعلقة بنشاطها ووضعها تحت تصرف المساهمين وأصحاب الحصص والمتعاملين في السوق، وإتاحة الفرصة لمن يريد الاطلاع عليها وعدم حجب المعلومات في ماعدا تلك التي يكون من شأنها الإضرار بمصالح المؤسسة أو الجهة المعنية، فيجوز لها الاحتفاظ بسريتها على أن تكون هذه المعلومات والبيانات معبرة عن المركز الحقيقي والواقعي للمؤسسة.

و تعرف الشفافية المحاسبية بأنها مصطلح يشير إلى مبدأ خلق بيئة يتم خلالها جعل المعلومات عن الظروف و القرارات و التصرفات القائمة قابلة للوصول إليها بسهولة و مرئية، و قابلة للفهم لكافة الأطراف المشاركة بالسوق، فهي تعبر عن التمثيل الصادق للمعلومات عن أحداث و معاملات المؤسسة المُصدرة للقوائم المالية التي أعدت وفق المعايير الخاصة بإعدادها دوليا، وهي تختلف عن الإفصاح في كونها تتخطى مبادئ التقارير و القوائم المالية لتزويد المستخدمين بالمعلومات التي يحتاجونها لاتخاذ قرارات استثمارية رشيدة وواعية.

II- أهمية الشفافية

تأتي أهمية الشفافية من أنها تعمل على زيادة المعلومات الواردة في الإيضاحات مما يؤدي إلى تحسين الإفصاح في الشركات، حيث أن عدم توفر هذه المعلومات لبعض المستثمرين قد يجعلهم في وضع خاطئ من حيث اتخاذ قرارات غير سليمة.

ولقد كشفت الأزمات المالية العالمية و الانحرافات التي تمت في المؤسسات الكبرى، إلى ضرورة تدعيم مفاهيم الإفصاح و الشفافية وترسيخ تطبيقها تفاديا لتكرار مثل هذه الأزمات.

فالإفصاح المحاسبي يحقق الشفافية والشفافية تؤدي إلى جودة المعلومات التي تحتويها القوائم المالية، وذلك من أجل الحفاظ على مصالح المساهمين والأطراف الأخرى، فكل مؤسسة ملزمة قانونيا بإعطاء معلومات ضرورية صادقة وكافية لكل المتعاملين، وعلى العكس من ذلك فإن إخفاء المعلومات يؤدي إلى الغموض والإبهام أو عدم الوضوح، مما يؤثر على جودة المعلومات

ويمكن القول أن الشفافية تعد من أهم أدوات تحقيق ما يلي:

- جذب اهتمام المستثمرين؛
- زيادة المعلومات الموثوقة والتي يتم تقديمها في الوقت المناسب لصناع القرار داخل المؤسسة بحيث تمكنهم من اتخاذ قرارات تجارية جيدة تؤثر مباشرة على النمو والربحية؛
- تؤثر المعلومات المفصحة على مستخدمي البيانات المالية وصناع القرار(بمن فيهم المساهمين والمستثمرين والمقرضين) من حيث اتخاذ القرار بكيفية استخدام و استثمار أموالهم و المخاطر المتعلقة بذلك؛
- يجب أن تظهر المعلومات التي تقدمها المؤسسة لصناع القرار وأصحاب المصالح الخارجيين عما إذا كانت المؤسسات تستوفي المتطلبات القانونية، ويساعد الإفصاح على فهم نشاطات وسياسات وأداء

المؤسسة فيما يتعلق بالمعايير البيئية والأخلاقية بالإضافة إلى علاقة المؤسسة مع المجتمعات التي تعمل بها؛

- يشكل كل من الإفصاح والشفافية، عوامل تقلل من احتمالية حدوث الاحتيال والفساد، وبالتالي تسمح هذه العوامل للمؤسسات أن تتنافس بناء على أفضل ما لديها من عروض وتميز نفسها عن باقي المؤسسات.

ثانياً: دور الإفصاح في تحقيق الملائمة و المصداقية

إن الهدف من الإفصاح عن المعطيات المتعلقة بالمؤسسة الاقتصادية في التقارير المالية يكمن في إعطاء فائدة لمستخدمي هذه التقارير(المستثمر) من أجل اتخاذ القرارات الاستثمارية السليمة.

ويقصد بعنصر الملائمة درجة السهولة في عرض هذه المعلومات، أو هي القدرة على توصيل المعلومة بطريقة سلسة بشكل يساعد المستثمر على فهم و إدراك محتوى هذه التقارير بقدر من السهولة تساعد كما ذكرنا على اتخاذ القرارات و إمكانية مقارنة هذه المعلومات بأخرى مشابهة.

لقد أوضح المعيار الدولي الأول على أنه يجب اختيار و تطبيق القواعد المحاسبية الأكثر ملائمة مع ظروف المؤسسة، والعرض و الإفصاح عن التقارير المالية بكل عدالة و مصداقية.

كما أن المعيار الدولي السابع والمعيار الدولي الرابع و العشرين أكدا على ضرورة أن تكون التقارير المالية واضحة و مفهومة الإفصاح عن السياسة المحاسبية المتبعة التي تستخدم في إعدادها، حيث تعتبر هذه الأخيرة جزء هام في قراءة القوائم وهي أيضا مساعدة للمستخدم على الفهم الإلمام بالمعطيات (المعلومات) المفصح عنها.

ويقصد بالمصداقية أن المعلومات المحاسبية المعروضة موثوق فيها وخالية من الأخطاء و التدليس وأنها معروضة بكل أمانة

و تعكس الواقع الفعلي للمؤسسة.

ثالثاً: التوسع في الإفصاح لتدعيم جودة المعلومة

أدت إلزامية تبني المؤسسات للمعايير IAS/IFRS، وكذا رغبة المستثمرين وغيرهم من المستفيدين في طلب المزيد من المعلومات إلى ظهور العديد من التقارير المالية زيادة عن التقارير السابقة الذكر من أهمها:

I. **التقارير القطاعية (IAS14):**

إن طبيعة المناطق الجغرافية التي تعمل فيها المؤسسات من حيث خضوعها لمعدلات ربحية و فرص نمو و مخاطر مختلفة تكون ذات أهمية بالغة في تقييم مخاطر و عوائد مؤسسات متفرعة الأنشطة أو متعددة الجنسيات،

لهذا قد تكون هاته المعلومات غير قابلة للتحديد من خلال مجمل البيانات الواردة في التقارير العادية. وعليه فإن المعلومات القطاعية تتعتبر ضرورية إلى حد كبير لتلبية احتياجات مستخدمي القوائم المالية. لذا يعطي المعيار مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع و المتعلقة بأنواع المنتجات و الخدمات التي تنتجها المؤسسة و مختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها. كما حدد المعيار في الفقرة رقم 03 منه المؤسسات الملزمة بتطبيقه وهي المؤسسات التي يتم تداول أو إصدار أوراقها المالية الخاصة بحقوق الملكية أو الديون من قبل الجمهور. أما غيرها من المؤسسات فيكون تطبيق هذا المعيار اختياريا لكن يجب عليها إذا اختارته أن تلتزم بكل متطلباته.

II. التقارير المالية المؤقتة (المرحلية) IAS 34:

تتمثل التقارير المرحلية في التقارير التي يتم اعتمادها لفترات أقل من سنة وتحتوي مجموعة كاملة أو مختصرة من التقارير المالية للمؤسسة كما اعتمد في هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية وأصبح نافذ المفعول ابتداءً من 1999/01/01.

إلا أنه لم يحددها المعيار بشكل إلزامي أي مؤسسة لنشر التقارير المالية المرحلية أو عدد مرات ذلك بل ترك الأمر للحكومات الوطنية والجهات التي تنظم أسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية.

يكمن هدف هذه القوائم في إمداد مستخدمي التقارير بالمزيد من المعلومات في أوقات متقاربة لاتخاذ قرارات الاستثمار والاقتراض إضافة إلى معلومات متعلقة بالجوانب العملية والموسمية. حددت الفقرة (06)من هذا المعيار الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وهذا لأجل مصلحة التوقيت المناسب واعتبارات التكلفة وتجنب تكرار المعلومات التي صدرت عن المؤسسة في التقارير المالية.

يعتني التقرير المالي المرحلي بتحديث آخر تقرير مالي مرحلي سبقه من أجل عدم تكرار المعلومات التي ذكرت في التقرير الذي سبقه وبالتالي التركيز على الأنشطة والأحداث والظروف الجديدة.

وفيما يخص مكونات التقارير المالية المرحلية فيجب أن تتضمن حسب الفقرة (08)من IAS34 الميزانية المختصرة، قائمة حسابات النتيجة المختصرة، عرض مختصر بين التغيرات في الأموال الخاصة أو جدول تدفق نقدي مختصر وكذا ملحق تفسيري. وعلى المؤسسة الإفصاح في هاته التقارير المرحلية عن أية أحداث ومعاملات تعتبر مهمة لفهم الفترة المرحلية الحالية.

أما فيما يتعلق بالمؤسسات التي تقوم بإعداد التقارير المالية السنوية الموحدة فيجب إعداد التقارير المرحلية موحدة كذلك على أساس أن التقارير السنوية للأحداث قد تمت على أساس موحد.

III. إفصاحات إضافية:

توجد إفصاحات أخرى لا تقل أهمية عن الافصاحات المذكورة و من شأنها التأثير على جودة المعلومات المحاسبية ولكن لا يتم تضمينها في التقارير السنوية أو المرحلية نذكر منها ما يلي:

- **الإفصاح عن السياسات المحاسبية:**

يجب أن تفصح المؤسسات الاقتصادية عن السياسات المحاسبية التي تتبعها الإدارة، ويعني ذلك الإفصاح عن المبادئ المحاسبية التي تم اختيارها، وبيان كيفية تطبيقها باعتبارها أنها الأكثر ملاءمة وفقا لظروفها، ووفقا لهذا المعيار يجب الإفصاح عن هذه السياسات في شكل ملخص واحد ومستقل، بدلا من إظهارها في شكل ملاحظات متعددة.

- **الإفصاح عن التغيرات المحاسبية:**

يفترض أن تتبع المؤسسة الاقتصادية نفس المبادئ المحاسبية من فترة إلى أخرى، ولكن نتيجة حرية الإدارة في اختيار المبادئ المحاسبية الملائمة لها، ونتيجة تعدد بدائل هذه المبادئ، فقد تلجأ الكثير من المؤسسات إلى تغيير المبادئ المحاسبية التي كانت تستخدمها مما يؤدي إلى صعوبة تفهم وتفسير المعلومات وتجعلها غير قابلة للمقارنة، و يؤدي كذلك إلى سوء الفهم وتضليل متخذي القرارات، مما يلزم المؤسسات الاقتصادية بالإفصاح عن التغيرات المحاسبية.

المحاضرة 4: معايير إعداد التقارير المالية والأحداث اللاحقة

المحور الأول: المعيار المحاسبي الدولي (IAS 02) المخزونات

1. هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للمخزونات تحت نظام التكلفة التاريخية, و تعتبر تكلفة المخزون التي يجب أن يعترف بها كأصل يدرج في الميزانية حتى يتحقق الإيراد المتعلق به, هي القضية الرئيسية في محاسبة المخزونات, ويقدم المعيار التوجيه العملي لتحديد قيمة تكلفة المخزون التي يعترف بها فيما بعد كمصاريف, و يشمل ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحصيل كما يقدم المعيار الإرشاد حول معادلة التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف المخزون.

2. مجال تطبيق المعيار:

يجب أن يطبق المعيار في البيانات المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزونات باستثناء:

- ✓ عمليات تشغيل ناتجة عن بعض العقود و تشمل عقود الخدمات ذات الصلة المباشرة (المعيار المحاسبي الدولي 11 "عقود الإنشاء").
- ✓ الأدوات المالية (المعيار المحاسبي 32 "الأدوات المالية 'العرض" و المعيار 39 "الأدوات المالية الاعتراف والقياس").
- ✓ المخزون من الدواجن و المواشي و الحيوانات, المنتجات الزراعية و المعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات (المعيار المحاسبي الدولي 41 "الزراعة").

إن المخزون من الدواجن و المواشي و الحيوانات, المنتجات الزراعية و المعادن الخام يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج, و يحدث ذلك, على سبيل المثال عندما يحصد المحصول, أو تستخرج الخامات المعدنية و يكون البيع مؤكدا في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي, أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة, فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق المعيار.

3. مفاهيم و مصطلحات أساسية:

استخدم هذا المعيار المصطلحات التالية بالمعاني المحددة لها كما يلي:

- **اعتبار المخزون من الأصول:** في الحالات التالية:
  - ✓ عند الاحتفاظ به للبيع من خلال دورة نشاط تجارية عادية.
  - ✓ خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع (إذا كان في شكل مواد و لوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو في تقديم الخدمات).

يتم الاعتراف بعنصر من العناصر بالمخزونات في محاسبة المؤسسة إذا:

- ✓ ارتبط انتقال المزايا و المخاطر المتعلقة بملكية هذا العنصر للمؤسسة.
- ✓ إذا تحصلت المؤسسة على رقابة هذا العنصر.
- ✓ إذا استطاعت المؤسسة تقدير تكلفة هذا العنصر بمصداقية.
- ✓ إذا قدرات المؤسسة استفادتها من المزايا الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بملكية هذا العنصر.

- **صافي القيمة التحصيلية** (La valeur nette de réalisation) : هي سعر البيع المقدر في السياق العادي لدورة الإنتاج مطروحا منه التكلفة المقدرة للانجاز و التكاليف الضرورية المقدرة للقيام بالبيع.
- **القيمة العادلة** (La juste valeur): هي المبلغ الذي يمكن أن تتم مبادلة الأصل به, أو سداد الالتزام, بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل على أساس التبادل التجاري.

4. التقييم المحاسبي للمخزونات:

يتضمن المخزون البضاعة المشتراة أو المحتفظ بها لغرض البيع و تشمل على سبيل المثال المخزونات التي يشتريها تاجر التجزئة و يحتفظ بها لغرض البيع, كما يتضمن المخزون من البضاعة التامة الصنع, بضاعة قيد الإنتاج, و المواد واللوازم المنتظر استخدامها في العملية الإنتاجية, و في حالة مؤسسة الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمات و التي لم تحدد المؤسسة الإيراد المتعلق بها.

يقيم المخزون في العادة مرتين, عند التخزين و عند القيام بعملية الجرد حيث يعتمد في قياس تكلفة المخزون على أساس تكلفته و صافي القيمة المتحققة (القابلة للتحصيل) أيهما أقل.

1.4. التقييم على أساس التكلفة:

تشمل تكلفة المخزون على كل تكاليف الشراء, تكاليف التحويل, و التكاليف الأخرى التي ترتبت على جلب المخزون إلى مكانه و وضعه الحالي.

- **تكاليف الشراء:** تشمل تكاليف الشراء ثمن الشراء, الرسوم الجمركية, الضرائب غير المسترجعة, مصاريف النقل والتحميل و المصاريف الأخرى المباشرة و التي لها علاقة بحيازة المخزون التام و المواد و الخدمات بعد طرح الخصم التجاري, التخفيضات و العناصر المشابهة الأخرى (الإعانات المستلمة...مثلاً).

  يمكن أن تشمل تكلفة الشراء تكلفة فروق تحويل العملة التي تحدث عند الحيازة المباشرة للمخزون بالعملة الأجنبية في الحالات النادرة المسموح بها حسب بدائل المعيار المحاسبي الدولي 21 و المتعلق بآثار التغير في أسعار العملة الأجنبية.

- **تكاليف التحويل**: تشمل تكاليف التحويل, التكاليف المباشرة المتعلقة بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة, كما تشمل التحميل المنظم للتكاليف الصناعية غير المباشرة, الثابتة و المتغيرة, التي نتجت عن تحويل المواد إلى بضاعة تامة.
- **التكاليف الأخرى**: تدخل التكاليف الأخرى في تكلفة المخزون فقط من أجل جعل المخزون في مكانه وظروفه الحالية, مثلا يمكن إضافة تكاليف غير إنتاجية أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكاليف المخزون.

يمكن إعطاء أمثلة عن التكاليف المستبعدة من تكلفة المخزون و التي تعتبر مصاريف تتحملها الفترة المالية التي حدثت فيها:

- ✓ القيم غير العادية من المواد و الأجور و التكاليف الصناعية الأخرى.
- ✓ تكاليف التخزين (إلا إذا كانت ضرورية للعمليات الإنتاجية التي تسبق مرحلة إنتاجية أخرى).
- ✓ التكاليف الإدارية الإضافية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى مكانه و وضعه الحالي.
- ✓ تكاليف البيع (التوزيع).

في ظروف محددة يمكن ضم تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون, و هذه الظروف محددة في المعالجة المحاسبية من خلال المعيار المحاسبي الدولي 23 "تكاليف الاقتراض".

يمكن أن تقوم المؤسسة بشراء مخزونات وفق تأجيل تسوية مبلغها, حيث يمثل الفرق بين سعر الشراء و المبلغ المدفوع وفقا لعملية الائتمان العادية, كأعباء خلال فترة التمويل.

2.4. التقييم على أساس القيمة الصافية القابلة للتحصيل:

لا يمكن تسجيل الأصول (المخزونات) بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع (عند الاستعمال), حيث انه إذا ما أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل, تعمد المؤسسة إلى إدراج مقارنة ما بين تكلفة التخزين (الإدخال) و القيمة الصافية القابلة للتحصيل (Valeur nette de réalisation), فتعترف بنقص في قيمة المخزون (تدهور) إذا ما كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات.

القيمة الصافية القابلة للتحصيل =

سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف المكملة لعملية البيع والتكلفة المقدرة لإنتاج المخزون.

5. طرق و تقنيات قياس التكاليف:

يمكن عمليا استخدام طريقة التكاليف المعيارية (Méthode du cout standard) أو طريقة التجزئة (Méthode du prix de détail) في احتساب تكلفة المخزون.

تأخذ التكاليف المعيارية بالاعتبار المستوى العادي للمواد و اللوازم و الأجور و الفاعلية و الطاقة المستنفذة, و يتم مراجعة هذه المستويات بصفة منتظمة و إذا استدعى الأمر يتم تعديلها حسب الظروف السائدة.

تستخدم طريقة التجزئة عادة في قطاع التجزئة لقياس المخزون الذي يحتوي على أعداد كبيرة من الأصناف السريعة التغيير, و التي لها هامش متشابه, و ذلك في الأحوال التي يصعب فيها تطبيق طريقة أخرى.

تتحدد تكلفة المخزون عن طريق استبعاد نسبة الربح المناسبة من قيمة مبيعات المخزون, و تأخذ النسبة المستخدمة بالاعتبار المخزونات المقيمة بأقل من سعر البيع الأصلي, و عادة ما يتم استخدام معدل متوسط لكل قسم من أقسام التجزئة.

6. طرق تقويم المخرجات من المخزونات:

نص المعيار المحاسبي على الطرق التالية في تقويم المخرجات من المخزونات:

- **طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (PEPS)**(Premier entré- premier sorti): تفترض هذه الطريقة أن المخزون الذي تم شرائه أو إنتاجه أولاً يستهلك أو يباع أولاً.

  و بالتالي فإن المخزونات الباقية في نهاية الفترة هي التي تم شراؤها أو إنتاجها مؤخرا.
- **طريقة متوسط التكلفة المرجحة (CMP)**(Coût moyenne pondérée):في ظل هذه الطريقة يتم تحديد متوسط التكلفة المرجحة للمخزونات المتشابهة الموجودة في بداية الفترة و تلك التي تم إنتاجها أو شراؤها خلال الفترة و ذلك باحتساب المتوسط للفترة أو لكل شحنة إضافية تم استلامها, و يعتمد ذلك على ظروف المؤسسة.

يختلف تحديد تكلفة المخزونات باختلاف ارتباطها حيث يفرق بين نوعين من المخزونات:

- مخزونات تعوض بعضها و يصعب تشخيصها و التفرقة بين وحداتها القديمة و الجديدة بعد تخزينها (Stocks fongibles).

  يقيم هذا النوع على أساس الطريقتين التاليتين:
  - الوارد أولاً صادرا أولاً.

- متوسط التكلفة المترجحة.

➢ مخزونات لا تعوض بعضها, يمكن تشخيص و تمييزها وحداتها (Stocks non fongibles).

يتم تقييم هذا النوع حسب وحداته, بالتكلفة الحقيقية للوحدة.

7. التسجيل المحاسبي للمخزون ضمن أعباء الدورة المالية:

عند القيام بعملية الصرف النهائي للمخزون (البيع), يتم الاعتراف بالقيمة المسجلة لهذا المخزون على أنها أعباء في الفترة التي يتم فيها الاعتراف بالإيرادات ذات الصلة.

كما يتم الاعتراف بمبلغ الانخفاض في المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقيق و جميع خسائر المخزون على أنها أعباء في الفترة التي حدث فيها الانخفاض أو الخسارة, كما يتم الاعتراف أيضا بمبلغ أي عكس لأي انخفاض للمخزون و الناجم عن ارتفاع في صافي القيمة القابلة للتحصيل, باعتباره انخفاضا في مبلغ المخزون الذي تم الاعتراف به كأعباء في الفترة التي حدث فيها العكس.

8. المعالجة المحاسبية المخزونات (على أساس طرق الجرد).

حدد المعيار طريقتين في محاسبة المخزونات:

➢ طريقة الجرد الدائم (المستمر) (Inventaire permanent) حيث:

يرتبط شراء أو إنتاج المخزونات ~~بحسابات المخزونات~~.

استعمال (خروج) المخزونات ~~تكاليف~~ (أعباء) من خلال حسابات النتائج.

الفروق الظاهرة من عمليات الجرد ~~حسابات~~ النتائج.

➢ طريقة الجرد المتناوب (Inventaire intermittent) حيث:

يرتبط الشراء (الاقتناء) ~~تكاليف~~ مؤقتة للدورة المالية

عند اقفال الحسابات ~~تكاليف~~ (أعباء) من خلال حسابات النتائج و الميزانية.

9. المعلومات الواجب الإفصاح عنها:

إن المعيار يفرض على المؤسسة تقديم المعلومات التالية من خلال ملحق كشوفها المالية حول محاسبة مخزوناتها:

- ✓ كيفية و طرق محاسبة و تقييم المؤسسة لمخزوناتها.
- ✓ قيمة المخزونات التي قومت حسب قيمتها الصافية القابلة للتحصيل.
- ✓ مبلغ نقص قيمة و تدهور المخزونات المسجل و كيفية تحديدها.
- ✓ القيمة المحاسبية للمخزونات حسب تصنيفها النوعي.
- ✓ تكلفة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

- ✓ مبلغ استرجاعات الخسائر في قيمة المخزونات المسجلة في محاسبة المؤسسة عن طريق تخفيض قيمة المخزونات المسجلة كأعباء خلال الفترة.

أمثلة تطبيقية

التمرين (1):

ما هي قيمة المخزون من البضائع علما أن سعر الشراء هو 50.000 وحدة نقدية, كما ورد في الفاتورة تخفيض بقيمة 10%, وبلغت تكاليف النقل 1.000 ون.

الحل:

تحديد قيمة المخزون من البضائع:

سعر الشراء الصافي + تكاليف النقل + ... و منه:

(50.000 - 50.000 × 10%) + 1.000 = 46.000 ون.

التمرين (2):

ما هي القيمة الصافية القابلة للتحصيل لمنتوج (في طور الانجاز), حيث بلغ سعر بيعه بانتهاء مرحلة إنتاجه 20.000 ون, و تكاليف الإنهاء 5.000 ون و تكاليف التوزيع 3.000 ون.

الحل:

تحديد القيمة الصافية القابلة للتحصيل للمنتوج:

20.000 - 5.000 - 3.000 = 12.000 ون.

التمرين (3):

تلقت مؤسسة صناعة الأدوية طلبية لإنتاج نوع خاص من منتجاتها, حيث تستغرق هذا النوع من المنتوج فترة إنتاج تقدر بـ 8 أشهر, و بتاريخ استلام الطلبية تبين أنها ستنتج في دورتين ماليتين مختلفتين.

بنهاية الدورة المالية الأولى, حددت المؤسسة مستوى الإنتاج بالشكل التالي:

التعيين	الدورة المالية الأولى التكاليف (الأعباء المدفوعة)	الدورة المالية الثانية التكاليف (الأعباء في انتظار الدفع)
المواد الأولية	20.000	10.000
تكاليف الإنتاج المباشرة	50.000	15.000
حصة تكاليف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	30.000	10.000
حصة تكاليف الإنتاج الثابتة غير المباشرة	25.000	9.000

أعباء مالية متعلقة بتمويل عملية التخزين	15.000	3.000
حصة الأعباء الإدارية العامة	20.000	10.000
أعباء التوزيع	50.000	13.000
المجموع	**210.000**	**70.000**

بلغ مستوى الإنتاج (الأشغال) الفعلي نسبة 75% في الدورة المالية الأولى من مستوى الإنتاج الكلي للطلبية, قرر المدير المالي بتحميل أعباء تمويل عملية تخزين المنتوج في مرحلة الإنتاج (إذا ما تعدت مدة جاهزية أي نوع من المنتجات 5 أشهر.

- ما هي قيمة المخزون بنهاية الدورة المالية الأولى.

الحل:

تحديد قيمة المخزون من المنتجات قيد الإنتاج بنهاية الدورة المالية الأولى:

التعيين	**الدورة المالية الأولى** **التكاليف (الأعباء المدفوعة)**
المواد الأولية	20.000
تكاليف الإنتاج المباشرة	50.000
حصة تكاليف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	30.000
حصة تكاليف الإنتاج الثابتة غير المباشرة	25.000
أعباء مالية متعلقة بتمويل عملية التخزين	15.000
المجموع	**140.000**

التمرين (4):

انطلاقا من السؤال السابق, حدد تكلفة المخزون المدرجة في محاسبة المؤسسة, إذا علمت أن سعر الطلبية قد بلغ (الفرضية الأولى 220.000 ون), (الفرضية الثانية 150.000 ون).

الحل:

في كلتا الحالتين يجب تحديد القيمة الصافية القابلة للتحصيل بتاريخ نهاية الدورة الأولى:

التعيين	**الدورة المالية الأولى** **التكاليف (الأعباء المدفوعة)**	**الدورة المالية الثانية** **التكاليف (الأعباء في انتظار الدفع)**
المواد الأولية	20.000	10.000
تكاليف الإنتاج المباشرة	50.000	15.000

حصة تكاليف الإنتاج المتغيرة غير المباشرة	30.000	10.000
حصة تكاليف الإنتاج الثابتة غير المباشرة	25.000	9.000
أعباء مالية متعلقة بتمويل عملية التخزين	15.000	3.000
المجموع	**140.000**	**47.000**
المجموع المقدر في نهاية الدورة الأولى	**187.000**	

الفرضية الأولى:

إذا كان سعر قبول الطلبية 220.000 ون, إذن تكلفة المخزون من المنتوج النهائي التي ستظهر في المحاسبة هي 187.000 ون, و منه لا يوجد تدني (خسارة) في قيمة المخزون و جب تسجيلها, انطلاقا من هذا التحليل ستظهر تكلفة المخزون في محاسبة المؤسسة عن الدورة المالية الأولى بمبلغ 140.000 ون.

الفرضية الثانية:

إذا كان سعر قبول الطلبية 150.000 ون, و بالمقارنة بتكلفة المنتوج النهائي 187.000 ون (150.000 أقل من 187.000), وجب تحميل الفارق من الدورة المالية الثانية على الدورة المالية الأولى حيث تمثل التكلفة المقدرة للإنهاء 47.000 ون.

القيمة الصافية القابلة للتحصيل: 150.000 – 47.000 = 103.000 ون.

و منه قيمة المخزون الواجب إدراجها في حسابات المؤسسة 103.000 ون بدلا من 140.000 ون.

أي تتحمل المؤسسة خسارة في الفترة الأولى قدرها 47.000 ون.

المحور الثاني: المعيار IAS 8 : صافي الربح أو الخسارة للفترة، الأخطاء الجوهرية، والتغييرات في السياسات المحاسبية

يهدف هذا المعيار إلى وصف التبويب والإفصاح والمعالجة المحاسبية لبعض البنود في قائمة الدخل من أجل أن تقوم كافة المنشآت بإعداد وعرض قائمة الدخل على أسس منسقة وهذا يساعد المنشآت على مقارنة قوائمها المالية مع تلك الخاصة بالفترات السابقة ومع البيانات المالية للمنشآت الأخرى. واستنادا لذلك فإن هذا المعيار يشترط التبويب والإفصاح للبنود غير العادية أي جانب الإفصاح عن بعض البنود من خلال الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية كما يحدد المعيار المعالجة المحاسبية للتغييرات في التقديرات المحاسبية والسياسات المحاسبية وتصحيح الأخطاء الجوهرية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في عرض الأرباح والخسائر من الأنشطة الاعتيادية والبنود غير العادية في قائمة الدخل وفي المحاسبة عن التغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء الجوهرية والتغيرات في السياسات المحاسبية.

2. من بين ما يتناوله هذا المعيار الإفصاح عن بعض بنود صافي الربح أو الخسارة للفترة. ويجرى هذا الإفصاح بالإضافة إلى أي من متطلبات الإفصاح حسب معايير المحاسبة الدولية بما فيها المعيار المحاسبي الدولي الخامس والخاص بالمعلومات التي يجب الإفصاح عنها في البيانات المالية.

3. تتم المحاسبة والإفصاح عن الأثر الضريبي على البنود غير العادية والأخطاء الرئيسية والتغييرات في السياسات المحاسبية وفق المعيار المحاسبي الدولي الثاني عشر والخاص بالمحاسبة عن ضرائب الدخل .وعندما يشير المعيار الثاني عشر إلى البنود الاستثنائية، فإنه يتعين اعتبارها بنودا غير عادية طبقا لهذا المعيار.

- تطبيق:

في 1/1/2019 اشترت شركة مجموعة من الآلات بمبلغ 5000 الف دينار وتقرر اندثارها حينئذ بطريقة القسط الثابت على أساس أن عمرها الانتاجي المقرر 5سنوات والقيمة المقدرة للانقاض (صفرا).

وفي 1/1/2021قررت ادارة الشركة تنفيذا لقرار وزارة الصناعة تغيير طريقة الاندثار من طريقة القسط الثابت الى طريقة القسط المتناقص وذلك بمعدل اندثار يساوي 40%.

في هذه الحالة تتم معالجة هذا التغيير في سياسة الاندثار على النحو الآتي:

1- احتساب قيمة الاثر المتراكم

قيمة الاندثار المتراكم في 2021/1/1 بطريقة القسط الثابت 2000 الف دينار

قيمة الاندثار المتراكم في 2021/1/1 بطريقة القسط الثابت بافتراض أن الشركة كانت تستخدم طريقة القسط المتناقص 3200 الف دينار

الفرق يمثل الاثر المتراكم 1200 الف دينار

2- بيان الاثر المتراكم في قائمة الدخل لعام 2021 بافتراض ان معدل الضريبة 30%

سيظهر الاثر المتراكم في قائمة الدخل في بند منفصل بعد خصم الضريبة بمبلغ 840 = 70% × 1200الف

دينار ويعالج على انه تخفيض لصافي ربح عام 2021م.

3- الافصاح عن الاثر المتراكم

يتم الافصاح عن هذا التغيير في الملاحظات على الحسابات المرفقة بالقوائم المالية. اما اندثار الالة لعام 2021 فيحسب بطريقة القسط المتناقص وبحسب المعدل المعتمد (5000 – 3200) X 40% = 720 الف دينار ،

ويحمل على كشف الدخل او حساب الارباح والخسائر في نهاية عام 2021.

المحور الثالث: المعيار IAS 10:الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية

يتمثل هدف هذا المعيار في وصف متى يجب على المنشأة تعديل البيانات المالية للأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية والافصاحات التي يجب على المنشأة إعطاءها عن تاريخ المصادقة على البيانات المالية المصدرة وعن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

يتطلب هذا المعيار أيضا من المنشأة عدم إعداد بياناتها المالية على مبدأ الاستمرارية، إذا دلت الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية على أن مبدأ الاستمرارية غير ملائم.

يجب أن يطبق هذا المعيار في المحاسبة على الإفصاح عن الأحداث بعد تاريخ الميزانية العمومية.

- **تطبيق(1):**

أتمت إدارة منشأة إعداد مسودة بيانات مالية للسنة المنتهية في 31 كانون الأول (ديسمبر) 2020 بتاريخ 28

شباط (فبراير) 2021.

في 18آذار (مارس) 2021 قام مجلس إدارة المنشأة بالاطلاع على مسودة البيانات المالية و صادق على إصدارها. أعلنت المنشأة أرباحها و بعض معلومات مالية مختارة بتاريخ 19آذار (مارس) 2021 . تم توفير البيانات المالية للمساهمين وغيرهم بتاريخ الأول من نيسان (أبريل)2021. تم اعتماد البيانات المالية من قبل المساهمين بتاريخ 15أيار(مايو) 2021 و تم حفظ البيانات المالية بملفات للجهات القانونية المعنية بتاريخ 17 أيار (مايو) 2021. تعتبر البيانات المالية مصادق عليها للإصدار بتاريخ 18آذار(مارس) (2021بتاريخ مصادقة مجلس الإدارة).

- **تطبيق(2):**

بتاريخ 18آذار(مارس) 2021 صادقت الإدارة على إصدار البيانات المالية للمجلس الإشرافي. المجلس الإشرافي مكون فقط من أعضاء غير الإدارة و ممكن أن يتضمن ممثلين عن الموظفين وعن مصالح آخرين من خارج المنشأة. صادق المجلس الإشرافي على البيانات المالية بتاريخ 26آذار(مارس) 2021 وبذلك أصبحت البيانات المالية متاحة للمساهمين و غيرهم بتاريخ 1 نيسان (أبريل)2021 ، تم تقديم البيانات المالية للمساهمين في الاجتماع السنوي بتاريخ 15أيار(مايو) 2021 ومن ثم حفظها في ملفات الجهة القانونية بتاريخ 18مايو 2021. تعتبر البيانات المالية مصادقة للإصدار بتاريخ 18 آذار (مارس) 2021 وهو تاريخ مصادقة الإدارة على الإصدار للمجلس الإشرافي.

المحور الرابع: المعيار IAS 11: عقود الإنشاء (المقاولات)

يهدف هذا المعيار إلى توصيف المعالجة المحاسبية المناسبة لإيرادات وتكاليف عقود المقاولات ونظرا لطبيعة أعمال المقاولات فإن تاريخ بدء تنفيذ العقد وتاريخ إتمامه يقعان عادة في سنوات مالية مختلفة، وعلى ذلك فان النقطة الأساسية في المحاسبة على عقود المقاولات تتمثل في كيفية توزيع إيرادات وتكاليف العقد على السنوات التي تم خلالها إنجاز العقد. ويستخدم هذا المعيار أسس تحقق الإيرادات كما جاءت بالإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية لتحديد توقيت الاعتراف بإيرادات ومصروفات العقد بقائمة الدخل. كما يقدم المعيار إرشادات عملية توضح كيفية تطبيق تلك الأسس.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة على عقود المقاولات بالبيانات المالية لشركات المقاولات.
2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر (المحاسبة عن عقود المقاولات) والذي اعتمد في عام 1978.

- **تطبيق(1) :**

تعاقدت شركة أور للمقاولات الإنشائية مع بلدية المثنى على شق الطريق (السماوة – الخضر) وتعبيده بقيمة إجمالية تبلغ (5000000) الف دينار وتم توقيع العقد في 2019/1/2. يشترط العقد أن يتم الإنجاز والتسليم في موعد أقصاه 2021/12/31 وقد قدرت الشركة تكاليف الإنجاز الإجمالية بمبلغ (4000000) الف دينار.

المطلوب: قياس نتائج أعمال الشركة في نهاية كل سنة مالية بما ينسجم مع متطلبات معيار المحاسبة الدولي رقم (11) اذا علمت أن المصاريف الفعلية بلغت خلال السنوات الثلاث على التوالي كما يلي:

1200000 لغاية 2019/12/31

3300000 لغاية 2020/12/31

4200000 لغاية 2021/12/31

وبلغت التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد كما يلي:

2800000 في 2019/12/31

800000 في 2020/12/31

1- تحديد نسب الإتمام ونسب تخصيص الايراد

البيان	2019/12/31	2020 /12/ 31	2021/12/31
التكاليف الفعلية المتكبدة فعلا حتى نهاية السنة		3300000	
التكاليف التقديرية اللازمة لإتمام العقد	1200000	800000	
التكاليف الإجمالية التقديرية (المقررة)	2800000 4000000	4100000	4200000 --
نسبة الإتمام	% 30 (4000-1200)	%80.5 (4100-3300)	4200000 %100)4200-4200(
قيمة العقد الإجمالي (الإيراد الإجمالي)	5000000 %30	5000000	5000000 %19,5
نسبة تخصيص الإيراد		%50.5 (30-80.5)	)80.5-100(

2- الإيرادات وتخصيصها

البيان	2019/12/31	2020/12/31	2021/12/31
تخصيص الإيراد لغاية 2019/12/31 (%30X5000000)	1500000		
تخصيص الإيرادات في 2020/12/31 (%80.5X5000000)		402500	
ناقصا ما تم تخصيصه لعام 2019		(1500000)	
الإيراد المخصص لعام 2020		2525000	

تخصيص الإيراد لغاية 2021/12/31(%100X5000000) ناقصا: ما تم تخصيصه لعام 2019 ناقصا: ما تم تخصيصه لعام 2020 - إيراد عام 2021			5000000 (1500000) (2525000) 975000

3- تحديد الأرباح المقدرة وتخصيصها بين الدورات المالية

البيـــــان	2019/12/31	2020/12/31	2021/12/31
الإيراد الكلي	5000000	50000000	5000000
المصاريف الفعلية	1200000	3300000	4200000
المصاريف الفعلية لإنهاء العقد	2800000	800000	--------
التكاليف الإجمالية للعقد	4000000	4100000	4200000
مجمل الربح المقرر	1000000	900000	800000
الأرباح المخصصة لغاية 2019/12/31(%30×100000)	300000		
الأرباح المخصصة لغاية 2020/12/31(900000 ×80,5%)		724500	
ناقصا : الارباح المخصصة لعام 2019		(300000)	
ما يتم تخصيصه لعام 2020		424500	
الأرباح المخصصة في 2021/12/31(%100×800000)			800000
ناقصا: الأرباح المخصصة لعام 2019			(300000)
ناقصا: الأرباح المخصصة لعام 2020			(424500)
= الأرباح المخصصة لعام 2021			75500

- **تطبيق (2):**

- حصلت إحدى شركات المقاولات على عقد مقاولة قيمته 9000 لبناء أحد الجسور، ولقد قدرت الشركة تكاليف تنفيذ العقد بمبلغ ،8000كما قدرت المدة اللازمة لتنفيذ العقد بثلاث سنوات.

وفي نهاية السنة الأولى تبين أن مجموع التكاليف اللازمة لإتمام العقد 8,050. وفي السنة الثانية تم الاتفاق مع الجهة المستفيدة على تعديل بعض الأعمال نظير زيادة قيمة العقد بمبلغ، 200 ولقد قدرت تكاليف ذلك التعديل بمبلغ 150. في نهاية السنة الثانية تبين أن التكاليف الفعلية تشمل مواد خام بمبلغ 100 سوف يتم استخدامها في العام الثالث لإتمام العقد.

ويحدد المقاول مستوى الإتمام على أساس نسبة التكاليف الفعلية للأعمال المنجزة إلى مجموع التكاليف اللازمة للعقد. وفيما يلي بيان بالمعلومات المالية المتعلقة بالعقد خلال سنوات تنفيذه:

البيـــــان	السنة 1	السنة 2	السنة 3
إيراد العقد المبدئي	9,000	9,000	9,000
تعديلات		200	200
إجمالي إيراد العقد	9,000	9,200	9,200

التكاليف الفعلية حتى تاريخه	2093	6168	8200
التكاليف المقدرة للإتمام	5957	2032	
إجمالي التكاليف المقدرة للعقد	8050	8200	8200
الربح المقدر	950	1000	1000
نسبة الإتمام	%26	%74	%100

المطلوب : تحديد إيرادات ومصروفات العقد.

يتم تحديد نسبة الإنجاز للسنة الثانية (74%) باستبعاد مبلغ 100 من تكاليف العقود الفعلية للعمل المنجز

لتاريخه والذي يمثل تكاليف مواد مخزنة في الموقع للاستخدام في السنة الثالثة.

وفيما يلي بيان بالإيرادات والمصروفات والأرباح المحققة كما تظهر بقائمة الدخل خلال السنوات الثلاث:

البيـــــان	حتى تاريخه	محقق في فترات سابقة	محقق في الفترة الحالية
السنة 1			
الإيرادات (9,000*26%)	2,340		2,340
المصروفات(8,050* 26%)	2,093		2,093
الربح	247		247
السنة 2			
الإيرادات (9,200*74%)	6,808	2,340	4,468
المصروفات(8,200*74%)	6,068	2,093	3,975
الربح	740	247	493
السنة 3			
الإيرادات (9,200*100%)	9,200	6,808	2,392
المصروفات	8,200	6,068	2,132
الربح	1,000	740	260

المحور الخامس: المعيار IAS 12: ضرائب الدخل

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

أ- الاسترداد (السداد) المستقبلي للمبالغ المسجلة كموجودات (مطلوبات) معترف بها في الميزانية العمومية
للمنشأة،

ب- العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها للبيانات المالية للمنشأة.

إن الأمر الملازم للاعتراف بأصل أو التزام هو توقع قيام المنشأة باسترداد أو سداد المبلغ المسجل للأصل أو التزام فإذا كان من المحتمل أن استرداد أو سداد ذلك المبلغ المسجل سيجعل مدفوعات الضريبة المستقبلية أكبر (أصغر) مما لو لم يكن لذلك الاسترداد أو السداد تبعات ضريبية، فإن هذا المعيار يتطلب من المنشاة الاعتراف بالتزام ضريبي مؤجل (أصل ضريبي مؤجل) باستثناءات قليلة محددة.

يتطلب هذا المعيار من المنشأة المحاسبة عن التبعات الضريبية للعمليات والأحداث الأخرى بنفس الطريقة التي تحاسب فيها عن العمليات والأحداث الأخرى نفسها وهكذا فإن العمليات والأحداث التي يعترف بها في قائمة الدخل يجب أن يعترف بآثارها الضريبية في نفس القائمة كذلك . وأية عمليات أو أحداث أخرى يعترف بها مباشرة في حقوق المالكين يجب أن يعرف بالآثار الضريبية المتعلقة بآثارها الضريبية مباشرة في حقوق المالكين ،

وبشكل مشابه، يؤثر الاعتراف بموجودات ومطلوبات ضريبية في اندماج الأعمال على مبلغ الشهرة أو الشهرة السالبة الناشئة عن هذا الاندماج.

كذلك يعالج هذا المعيار الاعتراف بالموجودات الضريبية المؤجلة الناشئة عن الخسائر أو الخصومات الضريبية غير المستخدمة، وعرض ضرائب الدخل في البيانات المالية والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بضرائب الدخل.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل.

2. لغايات هذا المعيار، تضم ضرائب الدخل جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.

3. لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدول العشرون ، المحاسبة عن الهيئات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولمن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

المحور السادس: المعيار IAS 14: التقارير المالية للقطاع

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع (معلومات حول مختلف أنواع المنتجات والخدمات التي تنتجها الشركة ومختلف المناطق الجغرافية التي تعمل بها،) وذلك لمساعدة مستخدمي البيانات المالية كما يلي:

- فهم أفضل للأداء السابق للشركة.
- تقيم أفضل لمخاطر و عوائد الشركة.
- تكوين أحكام حول الشركات ككل.

المحور السابع: المعيار IAS 16:الممتلكات والمصانع والمعدات

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية للممتلكات والتجهيزات والمعدات. وتتمثل القضايا الرئيسية للمحاسبة عن الممتلكات للتجهيزات والمعدات في توقيت الاعتراف بالأصل وتحديد قيمته المسجلة

ونفقات
الاندثار المتعلقة به الواجبة التسجيل والتحديد. يشترط هذا المعيار الاعتراف ببند الممتلكات والتجهيزات والمعدات
كأصل حينما يستوفي تعريف ومعايير الاعتراف بالأصل طبقا لإطار إعداد وعرض البيانات المالية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الممتلكات والتجهيزات والمعدات ما عدا تلك الحالات التي يشترط أو يسمح فيها معيار محاسبي دولي آخر بمعالجة محاسبية مختلفة.

2. لا يطبق هذا المعيار على:

أ. الغابات وما شابهها من الموارد الطبيعية المتجددة.
ب. حقوق التعدين، استكشاف واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي وما شابهها مدن الموارد غير المتجددة.

ولكن يطبق هذا المعيار للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي استخدمت لتطوير أو المحافظة على الأنشطة أو الموجودات الواردة في الفقرة (أ) أو (ب) والتي يمكن فصلها عن تلك الأنشطة أو الموجودات.
3. في بعض الأحيان تسمح معايير المحاسبة الدولية بالاعتراف الأولي المبدئي بالقيمة المسجلة للممتلكات والتجهيزات والمعدات التي تحدد باستخدام طريقة تختلف عن تلك التي يصفها هذا المعيار.

تطبق المنشأة المعيار المحاسبي الدولي الأربعون "العقارات الاستثمارية" بدلاً من هذا المعيار لعقاراتها الاستثمارية. تطبق المنشأة هذا المعيار على الممتلكات التي بنيت أو طورت لاستخدامها مستقبلاً كعقارات استثمارية. في الوقت الذي تنتهي به عملية البناء أو التطوير تقوم المنشأة بتطبيق المعيار المحاسبي الدولي الأربعون. المعيار المحاسبي الدولي الأربعون يطبق أيضاً على العقارات الاستثمارية الحالية والتي تم إعادة تطويرها للاستخدام المستقبلي المتواصل كعقارات استثمارية.

5. لا يتناول هذا المعيار بعض مظاهر تطبيق نظام شامل يعكس آثار تغيرات الأسعار. ولكدن يشترط علدي المنشآت التي تطبق هذا النظام الالتزام بكافة الجوانب الواردة في هذا المعيار، فيما عدا تلك التي تتناول قياس الممتلكات والتجهيزات والمعدات في الفترات الآتية للاعتراف الأولي المبدئي بها.

علاوة على ما تقدم فان المعيار ينص على وجوب قياس بند الممتلكات والمصانع والمعدات المعترف بها كأصل وذلك وفقا لتكلفته التاريخية. وتتكون التكلفة من ثمن الشراء بما فيه الرسوم الجمركية على الواردات

وضرائب

المشتريات غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزا للاستخدام في الغرض المحدد له. وتستبعد من تكلفة الممتلكات والمصانع والمعدات ما يأتي:

1. الخصم التجاري والخصومات الأخرى.

2. فوائد الديون الناشئة عن تأجيل سداد قيمة الموجودات، حيث تعالج كنفقة جارية إلا إذا تمت رسملتها وفقا لمعيار (23).

3. التكاليف الإدارية والأعباء الإضافية الأخرى ما لم تكن مرتبطة بعملية شراء الموجودات أو تجهيزها أو جعلها جاهزة للاستخدام.

4. خسائر التشغيل الأولية التي تحدث قبل أن تصل الموجودات إلى المستوى المخطط لأدائها. لذلك لا يجوز رسملة هذه النفقات بل تعتبر من النفقات الجارية التي تحمل على حساب الأرباح والخسائر (كشف الدخل).

- **تطبيق:**

فيما يلي البيانات الخاصة بتكاليف عملية استيراد احدى الآلات للشركة العامة للصناعات الهندسية في الناصرية عام 2021.

250000 دينار عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد المستندي.

15000000 دينار ثمن الشراء الشامل ويتضمن مصاريف النقل البحري والتأمين.

3000000 دينار رسوم جمركية.

150000 دينار مصاريف نقل الآلة إلى الشركة.

250000 دينار بناء قواعد تثبيت الآلة.

700000 دينار قيمة الإنتاج المعيب لدى التشغيل الأولي للآلة المشتراة.

المطلوب: احتساب قيمة الآلة الخاضعة للاندثار وفقآ للمعيار المحاسبي الدولي (16) إذا علمت ما يلي:

1. سددت الشركة قيمة الآلة بعد إن حصلت على خصم تجاري بمعدل 10%من ثمن الشراء الأصلي.

2. بلغت مصاريف النقل البحري والتأمين البحري 1500000دينار.

3. حصلت الشركة على استعادة رسوم جمركية بمبلغ 500000 دينار.

يمكن حل التطبيق بطريقتين:

1- طريقة إجمالي الكلفة

البيـــــان	المبلغ
▪ عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد	250000
▪ ثمن الشراء الكلي	15000000
▪ رسوم جمركية	3000000
▪ مصاريف نقل الآلة	150000
▪ بناء قواعد	250000
▪ الإنتاج المعيب	700000
الكلفة الاجمالية للآلة	19350000
ناقصا:	
▪ الخصم (13500000 × 10%)	1350000
▪ الإنتاج المعيب	700000
▪ رديات الرسوم الكمر كية	500000
مقدار الخصومات	2550000
= قيمة الالة	16800000

2- طريقة صافي الكلفة

البيـــــان	المبلغ
▪ عمولات مصرفية ومصاريف الاعتماد	250000
▪ ثمن الشراء بعد طرح الخصم	13650000
▪ رسوم جمركية	2500000
▪ مصاريف نقل الآلة	150000
▪ بناء قواعد	250000
صافي الكلفة للآلة	16800000
ناقصا:	
▪ الخصم (13500000 × 10%)	1350000
▪ الإنتاج المعيب	700000
▪ رديات الرسوم الكمر كية	500000
مقدار الخصومات	2550000

المحور السابع: المعيار IAS 17:المحاسبة عن عقود الإيجار

يهدف هذا المعيار إلى أن يبين للمستأجرين والمؤجرين السياسات والإفصاحات المحاسبية المناسبة لتطبيقها فيما يتعلق بعقود الإيجار التمويلي والتشغيلي.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة على كافة عقود الإيجار عدا ما يلي:

أ. اتفاقيات الإيجار لاستكشاف أو استخدام الموارد الطبيعية مثل النفط والغاز الطبيعي والأخشاب والمعادن والحقوق الأخرى المتعلقة بالمعادن.

ب .اتفاقيات الترخيص الخاصة ببنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات والمخطوطات والبراءات وحقوق النشر والتأليف.

2. ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي تحول حق استعمال الموجودات حتى وإن طلب من المؤجر خدمات كبيرة فيما يتعلق بتشغيل أو صيانة هذه الموجودات، ومن ناحية أخرى لا ينطبق هذا المعيار على الاتفاقيات التي هي عقود للخدمات التي لا تحول حق استخدام الموجودات من طرف متعاقد إلى الطرف الآخر. يتضمن هذا المعيار تعريفا واضحا لعقد الإيجار وانواعه، التمويلي والتشغيلي وغير القابل للإلغاء، ويوضح المعيار شروط كل نوع وطرق عرضه في القوائم المالية لكل من المستأجرين والمؤجرين.

يقوم المستأجر بعقد ايجار تمويلي في حال استئجار الموجودات والاعتراف بعقد الإيجار على شكل موجودات في الميزانية العمومية بما يعادل القيمة العادلة للأملاك المستأجرة. كما يجب الاعتراف بالالتزام الناجم عن ذلك كمطلوبات في الميزانية العمومية

- **تطبيق:** بتاريخ 2021/1/1 استأجرت شركة (النور) آلات لخط إنتاجي جديد وذلك لمدة (5) سنوات مقابل شرط

إيجار سنوي مقداره (479650) دينار يدفع في بداية كل عام، فإذا علمت أن سعر الفائدة المطبق هو 8% وان العمر الإنتاجي للآلات المستأجرة يقدر بخمس سنوات مع افتراض عدم وجود قيمة متبقية للأنقاض ، وان الشركة المؤجرة اشترت الآلات بمبلغ (2000000) دينار. المطلوب: إثبات قيود اليومية اللازمة لغاية 31/12/2021 واذا علمت ان معدل خصم دفعة دورية بمقدار دينار واحد بمعدل 8% ولمدة (5) سنوات يبلغ 3.99271.

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
	من حـ/ آلات مستأجرة		2000000
	إلى حـ/دائني عقد إيجار الآلات	2000000	
	إثبات قيد استلام الآلات وتسجيلها بقيمتها السوقية		

ملاحظة:- تم إثبات قيمة الآلات المستأجرة وفقا للقيمة العادلة (السوقية) وفقا للمعيار الدولي رقم (17).

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
	من حـ/ دائني عقد إيجار الآلات		479650
	إلى حـ/ نقدية لدى المصرف (البنك)	479650	
	إثبات قيد تسديد القسط الأول في بداية العقد.		

وهذا يمثل سداد القسط الأول الذي تم الاتفاق عليه في شروط التعاقد.

الفوائد :-

تم احتساب الفوائد المستحقة عن عام 2021 بمعدل 8% من رصيد حساب دائني عقد الإيجار وكما يأتي:-

2000000 - 479650 = 1520350 دينار

1520350 × 8% = 121628 دينار.

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
	من حـ/ الفوائد		121628
	إلى حـ/ الفوائد المستحقة	121628	
	إثبات قيد الفوائد المستحقة والتي ستسدد في 2022/1/1.		

ملاحظة : تظهر قيمة الآلات المستأجرة من موجودات طويلة الأجل في قائمة المؤجر المالي وسيتم اندثارها كموجودات كما لو كانت مملوكة للشركة بحيث يتم احتساب قسط الاندثار السنوي بالاعتماد على القيمة السوقية

والعمر الإنتاجي المحدد.

يعتبر المستأجر بمثابة المالك للموجودات المؤجرة، وعلية لابد من إظهار الموجودات المستأجرة بقائمة المركز المالي كموجود من الموجودات طويلة الأجل ، ويتم تخفيض قيمتها بمقدار الأقساط والإيجار السنوية المدفوعة بشكل مباشر ، أو يتم إظهار هذه الأقساط ببند محاسبي مستقل تكون مطروحة من قيمة التزامات عقود الإيجار طويلة الأجل.

وبذلك تكون قائمة المركز المالي على النحو الآتي:-

الموجودات طويلة الأجل	الالتزامات طويلة الأجل
عقود إيجار (آلات)	التزامات إيجار (آلات)
(××) متراكم الإيجارات	(××) متراكم الإيجارات
= الصافي	= الصافي

المحور الثامن: المعيار :IAS 18 الإيراد

تم تعريف الدخل في الإطار الخاص بإعداد وعرض البيانات المالية على أنه الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الفترة المحاسبية في صورة تدفقات داخلة أو زيادة في الموجودات أو نقص في المطلوبات ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية وذلك بخلاف ما يقدمه الملاك من مساهمات. ويشتمل الدخل على كل من الإيرادات والمكاسب.

وتمثل الإيرادات الخل الناتج من الأنشطة العديدة للمنشأة ويشار إليه باستخدام مسميات مختلفة مثل المبيعات، العمولات، الفوائد و إيرادات حقوق الامتياز. ويهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لكل إيراد ناتج عدن

أنواع محددة من العمليات والأحداث.

ومن المسائل الحيوية في المحاسبة عن الإيراد تحديد توقيت الاعتراف به. ويعترف بالإيراد عندما يكدون من المتوقع أن تؤول المنافع الاقتصادية إلى المنشاة بشرط إمكانية قياس تلك المنافع بطريقة موثوق فيها . وهدذا المعيار يحدد الظروف التي تتوافر فيها تلك الشروط وبالتالي تحقق الإيراد. كما يقدم المعيار إرشادات عملية في كيفية تطبيق

تلك الشروط.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1- بجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الإيرادات الناتجة من العمليات والأحداث الآتية:

(1) بيع السلع.

(2) تأدية الخدمات.

(3) استعمال أطراف أخرى لموجودات المنشأة وما ينتج عنها من فوائد إيرادات من حقوق الامتياز وأرباح الأسهم.

2- تشتمل البضائع على السلع المنتجة بمعرفة المنشأة بغرض بيعها والسلع المشتراة بقصد إعادة بيعها كالسلع المشتراة بمعرفة تاجر التجزئة أو الأراضي أو الممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها بغرض إعادة البيع.

3- يتضمن تأدية الخدمات عادة قيام المنشاة بأداء مهام محددة تعاقديا خلال فترة متفق عليها. وقد تقدم الخدمات خلال فترة واحدة أو خلال اكثر من فترة. بعض عقود تأدية الخدمات قدد تكدون

ذات علاقة مباشرة بعقود التشديد (المقاولات) مثال على ذلك عقود خدمات مديري المشروعات والمهندسين والمعماريين. ولا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج عن مثل تلك العقود، حيث يتم معالجة تلك العقود كعقود مقاولات ويطبق بشأنها المعيار المحاسبي الدولي الحادي عشر "عقود المقاولات.

4- يترتب على استخدام الغير لموجودات المنشأة الأشكال الآتية للإيرادات:

(1) الفوائد: عبارة عن أعباء مقابل استخدام نقدية أو نقدية معادلة أو مبالغ مستحقة للمشروع.

(2) إيرادات حقوق الامتياز: وهي عبارة عن أعباء مقابل استخدام بعض الموجودات طويلة الأجل لمنشاة مثل براءات الاختراع، العلامات التجارية، حقوق الطبع وبرامج الحاسوب.

(3) أرباح الأسهم : عبارة عن توزيعات أرباح على المساهمين حسب حصصهم في رأس المال.

5- لا يتناول هذا المعيار الإيراد الناتج مما يلي:

(1) عقود الإيجارات

(2) أرباح الأسهم الناتجة عن الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها طبقا لطريقة حقوق الملكية.

(3) عقود التأمين المتعلقة بشركات التأمين.

(4) التغيرات في القيمة العادلة للموجودات المالية والمطلوبات المالية أو التخلص منها (حيث سيتم تناولها في معيار خاص عن الأدوات المالية).

(5) التغيرات في قيمة الموجودات المتداولة الأخرى.

(6) الزيادة الطبيعية في قطعان الماشية والمحاصيل الزراعية والغابات.

(7) استخراج المعادن.

المحور التاسع: المعيار IAS 19 : منافع الموظفين (التقاعد)

يهدف هذا المعيار الى بيان المحاسبة والافصاح الخاصة بمنافع الموظفين، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة:

- بالاعتراف بالتزام عليها عند قيام موظف بتقديم خدمة لها مقابل منافع الموظفين التي ستقوم بدفعها لهم في

المستقبل.

- الأعباء (المستهلك القوي) للالتزام المترتب عليها نتيجة المنافع الاقتصادية الناجمة من خدمة قدمها الموظف مقابل منافع الموظفين.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب أن يقوم صاحب العمل بتطبيق هذا المعيار على منافع الموظفين.

2. لا يتناول هذا المعيار تقديم التقارير حسب خطط منافع الموظفين (أنظر معيار المحاسبة الدولي السادس والعشرون – المحاسبة وتقديم التقارير حسب خطط منافع التقاعد).

3. ينطبق هذا المعيار على كافة منافع الموظفين، بما في ذلك تلك المنصوص عليها:

أ. بموجب خطط رسمية أو اتفاقيات رسمية أخرى بين منشأة وموظفين فرديين ومجموعات موظفين أو ممثليهم.
ب. بموجب المتطلبات التشريعية أو من خلال ترتيبات صناعية حيث يطلب من المنشآت المساهمة في الخطط الوطنية وخطط الدولة وخطط الصناعة أو خطط أصحاب العمل المتعددة.

ج. حسب الممارسات غير الرسمية التي ينشأ عنها التزام ضمني، وينشأ عن الممارسات غير الرسمية الت ا زم ضمني حيث لا يوجد للمنشأة بديل فعلي سوى دفع منافع الموظفين، وأحد الأمثلة على الالتزام الضمني ما يترتب على تغير في الممارسات غير الرسمية للمنشأة ضرر غير مقبول لعلاقاتها مع الموظفين.

4.تشمل منافع الموظفين:

أ. منافع الموظفين قصيرة الأجل مثل الأجور والرواتب ومساهمات الضمان الاجتماعي والإجارة السنوية المدفوعة والمشاركة في الربح والمكافآت (إذا استحقت خلال اثني عشر شه اً ر من نهاية الفترة) والمنافع غير النقدية (مثل العناية الطبية والإسكان والانتقال والبضائع والخدمات بدون مقابل أو المدعومة) للموظفين الحاليين.

ب. منافع ما بعد انتهاء الخدمة مثل الرواتب التقاعدية ومنافع التقاعد الأخرى والتأمين على الحياة لما بعد انتهاء الخدمة والعناية الطبية لما بعد انتهاء الخدمة.

ج. منافع الموظفين الأخرى طويلة الأجل بما في ذلك إجازة الخدمة الطويلة أو إجازة التفرغ للبحث أو الاحتفال بالمناسبات أو منافع الخدمة الطويلة الأخرى ومنافع العجز طويلة الأجل بالإضافة إلى ما يلي إذا كانت مستحقة بعد اثني عشر شهرا أو أكثر بعد نهاية الفترة: المشاركة في الأرباح والمكافآت والتعويضات المؤجلة.

د. منافع نهاية الخدمة.

هـ. منافع التعويضات في صورة حقوق ملكية.

5. نظرا لأن كل بند محدد في (أ) إلى (هـ) أعلاه خصائص مختلفة فإن هذا المعيار يحدد متطلبات منفصلة لكل فئة. 6. تشمل منافع الموظفين المنافع المقدمة إما للموظفين أو لمن يعيلونهم، ويمكن تسويتها من خلال دفعات (أو تزويد بضائع أو خدمات) تتم إما مباشرة للموظفين أو لزوجاتهم أو أبنائهم أو من يعيلونهم أو لآخرين مثل شركات التأمين. 7. يمكن للموظف تقديم الخدمات المنشأة على أساس دوام كامل أو جزئي أو دائم أو عرضي أو مؤقت، ولغرض هذا المعيار يشمل الموظفون وموظفي الإدارة الآخرين.

المحور العاشر: المعيار IAS 20 : محاسبة المنح الحكومية والافصاح عن المساعدات الحكومية

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة والإفصاح عن المنح الحكومية والإفصاح عن أشكال أخرى من المساعدات الحكومية.

2. لا يتناول هذا المعيار:

(1) المشاكل الخاصة الناتجة عن المحاسبة عن المنح الحكومية في البيانات المالية التي تعكس آثار تغير الأسعار أو في المعلومات الإضافية ذات الطبيعة المشابهة.

(2) المساعدات الحكومية المقدمة للمنشأة في شكل منافع متاحة عند احتساب الدخل الخاضع للضريبة أو التي تكون محددة أو تقتصر على أساس الضريبة المستحقة (مثل فترة الإعفاء من ضريبة الدخل، ضرائب مستردة على الاستثمار، مخصصات الاندثار المعجل، معدلات الضريبة المخفضة).

(3) مشاركة الحكومة في ملكية المنشأة.

المحور الحادي عشر: المعيار IAS 21 : أثار التغيرات في أسعار صرف العملات

يمكن أن تقوم المنشأة بنشاطات أجنبية بطريقتين. حيث يمكن أن يكون لها معاملات بعملات أجنبية أو يكدون لهدا عمليات أجنبية. ومن أجل شمول المعاملات بالعملات الأجنبية والعمليات الأجنبية في القوائم المالية للمنشأة، فإنه يجب التعبير عن المعاملات بعملة المنشأة معدة التقرير، كما يجب ترجمة القائم المالية للعمليات الأجنبية إلى عملة المنشأة معدة التقرير. أن المسائل الأساسية في المحاسبة عن المعاملات بالعملة الأجنبية

والعمليات الأجنبية هي في تحديد سعر الصرف الواجب استخدامه وكيفية الاعتراف في القوائم المالية بأثر التغيرات في أسعار الصرف.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب أن يطبق هذا المعيار في:

أ. المحاسبة عن المعاملات بالعملات الأجنبية.

ب. ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية المشمولة في القوائم المالية للمنشأة بواسطة التوحيد أو التوحيد النسبي أو بطريقة الملكية.

2. لا يتعامل هذا المعيار مع محاسبة التحوط لبنود العملة الأجنبية عدا عن فروق الصرف الناشئة عن التزام بعملة أجنبية تجدري المحاسبة عنه كتحوط لصافي استثمار في منشأة أجنبية. أما الأوجه الأخرى لمحاسبة التحوط، بما في ذلك معايير استخدام محاسبة التحوط، فسيتم التعامل معها في المعيار المحاسبي الدولي 39 الأدوات المالية: الاعتراف والقياس.

3. لا يحدد هذا المعيار العملة التي يجب على المنشأة أن تعرض قوائمها المالية بها ولكن تستخدم المنشأة عادة عملة البلد الذي تقديم فيه. أما إذا استخدمت عملة مختلفة، فإن هذا المعيار يتطلب الإفصاح عددن سبب استخدام تلك العملة. كما يتطلب المعيار الإفصاح عن سبب أي تغير في عملة تقرير المنشأة.

4. لا يتعامل هذا المعيار مع إعادة بيان القوائم المالية للمنشأة من عملة التقرير إلى عملة أخرى لملاءمتها للمستخدمين المعتادين على تلك العملة أو لأغراض مشابهة.

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

يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وفي ترجمة القوائم المالية للعمليات الأجنبية حيث يتضمن شروط الاعتراف الأولي وبفروقات الصرف وتصنيف العمليات الأجنبية والتغيرات في سعر الصرف ومعالجتها.

تتأثر القوائم المالية للوحدات الاقتصادية بالتغيرات في أسعار الصرف، وان هذا التأثير ينتج من عدة عوامل نابعة من
طبيعة نشاط الوحدة وبيئتها. يحدد هذا المعيار ثلاثة من هذه العوامل هي كالاتي:

■المعاملات الأجنبية (الخارجية): الشراء أو البيع في بلدان أخرى.

■العمليات الأجنبية (الخارجية): تشغيل منشئات في بلدان أخرى.

■عملة العرض : عرض القوائم المالية في عملة أخرى.

♦ تسوية العرض والطلب للعملات في السوق الفورية Adjustment of Offer & Demand

تقوم البنوك بتجميع أوامر الشراء والبيع لزبائنها، ومقاصة (compensation) هذه الأوامر يظهر لكل
عملة نقدية صافي رصيد مشتري أو بائع. ويمكن للصرافين اللجوء إلى أحد الخيارين الآتيين : – إما مشتريات مباشرة للعملات النقدية مقابل عملة نقدية معينة (مثال ذلك اليورو أو الدولار) ، وإما موازنات أو ترجيحات سعر الصرف متضمنة عملتين نقديتين أو أكثر . ويمكن تعريف موازنة سعر الصرف (arbitrage) بأنها العملية التي يتم من خلالها الحصول على الربح دون التعرض إلى خطر انح ا رف موجود بين الأسعار المحددة.

يمثل سعر المشتري السعر الذي يشتري فيه البنك العملة النقدية الأجنبية من الزبون، ويمثل سعر البائع السعر الذي يبيع فيه البنك العملة النقدية الأجنبية إلى الزبون . ويمثل الفرق بين سعر البائع وسعر المشتري (spread) أو هامش من الربح للبنك. ويتم جميع التسعيرات على أساس مفاهيم سعر الطلب أو سعر البيع(selling price or ask price).

تطبيق(1):

بتاريخ 2/10/2021م توفرت البيانات الآتية عن تسعيرة الدولار الأمريكي مقابل الدينار العراقي في كل من البنك الدولي العراقي والبنك التجاري العراقي.

السعر	البنك الدولي العراقي	البنك التجاري العراقي
سعر المشتري(الشراء)	1225	1300
سعر البائع(البيع)	1250	1325

فإذا علمت أن شركة الصادق للصرافة كان لديها مبلغ (10) ملايين دينار عراقي وترغب بتصريفها ذلك اليوم إلى الدولار الأمريكي.

المطلوب:

احتساب مبلغ شراء الدولارات الأمريكية من البنك الدولي العراقي.

(1) احتساب مبلغ بيع الدولارات الأمريكية إلى البنك التجاري العراقي

(2) احتساب صافي المكتسب من الدنانير العراقية

- شراء دولارات أمريكية (USD) مقابل الدنانير العراقية (IQD) من البنك الدولي:
  - 10000000 دينار ÷ 1250 = 8000 دولار أمريكي (USD)
- بيع هذه الدولارات الأمريكية (USD) مقابل دنانير عراقية(IQD) إلى البنك التجاري:
- 8000 دولار×1300 دينار=10400000 دينار عراقي
- صافي المكتسب(gain) من الدنانير العراقية يحتسب كما يلي:
  - 10400000 دينار – 10000000 دينار= 400000 دينار عراقي.

إذا قام العديد من الصرافين في التعامل بهذه الطريقة فان ذلك ينجم عنه زيادة أسعار البنك الدولي العراقي
جراء الطلب المتزايد، وانخفاض أسعار البنك التجاري جراء العرض المتزايد. ويمكن أن يؤدي ذلك إلى توازن السعر بشكل مباشر وسريع.

تطبيق(2):

فيما يلي المعاملة التي تمت في احدى الشركات خلال عام 2021م

(1) استوردت الشركة العالمية للتجارة والصناعة مركزها بغداد مواد من أمريكا بقيمة (10000) دولار أمريكي وعلى أن يسدد المبلغ بالدولار.

(2) استلمت الشركة الاعتماد المستندي المتعلق بالبضاعة المستوردة بتاريخ 2021/7/1 حيث كان سعر الصرف 1200 دينار لكل دولار.

المطلوب: تسجيل القيود اليومية اللازمة لإثبات عملية الاستيراد ومعالجة فروق أسعار الصرف وفقا للمعيار الدولي (21).

الحل:

(1) حالة التسديد عند استلام الاعتماد المستندي.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريـات	تاريخ المعاملة
	12000000	إلى حـ / النقدية (البنك)	2021/7/1
		إثبات قيمة المبلغ المحول للمورد ثمن البضاعة	

(2) حالة التسديد بشكل أجل ولكن قبل تاريخ الميزانية أي في 2021/12/20حيث كان سعر الصرف 1230 دينار ومعالجة الفروقات كتعديل لتكلفة البضاعة المشت ا رة . يتم التسجيل على اعتبار فرق الصرف تعديل لتكلفة البضاعة المشتراة كما يلي :

- القيد الأول عند استلام الاعتماد

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ/ المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	

وتظهر المشكلة هنا في كيفية معالجة الفرق بين قيمة البضاعة بالدولار ومقابلها بالدينار بين تاريخي 1/7 ولغاية 12/20/ 2021وهو:

12300000- 12000000= 300000 دينار الفرق

- القيد الثاني : يتم التسجيل على اعتبار فرق الصرف تعديل لتكلفة البضاعة المشتراة كما يلي :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
		من مذكـــورين	
12000000		حـ/ الموردين	
300000		حـ / المشتريات (يتم زيادة قيمة المشتريات بخسائر التحويل)	
	12300000	إلى حـ / النقدية (البنك)	
		أثبات قيد تحويل مبلغ (10000) دولار أمريكي	

1) حالة التسديد في 2021/12/20 والمعالجة كتعديل للمشتريات وكان سعر الصرف 1180دينار .

* يتم أثبات القيد الأول نفسه

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	
12000000		من حـ / الموردي___ن	2021/12/20
		إلى مذكـــورين	
	11800000	حـ / النقدية (البنك)	
	200000	حـ / المشتريات	
		أثبات قيد تسديد الموردين نقداً وتخفيض	
		المشتريات بفروقات التحويل	

2) حالة التسديد في 2021/12/20 ومعالجة فروق الصرف كخسائر صرف العملات الأجنبية إذا كان سعر الصرف السائد في 2021/12/20 هو 1230 دينار .

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	في
	12000000	إلى حـ / الموردين	2021/7/1
		اثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	
		من مـذكـــورين	2021/7/1
12000000		حـ / المـــوردين	
300000		حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية	
	12300000	إلى حـ/ النقدية (البنك)	
		أثبات قيد فروق أسعار الصرف	

3) حالة السداد في 2021/12/20 ومعالجة الفروقات كأرباح تحويل العملات إذا كان سعر الصرف 1180 دينار .

- القيد الأول نفسه في أعلاه .

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / المشتريات	2021/7/1
	12000000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد استلام الاعتماد ألمستندي	

- القيد الثاني :

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
12000000		من حـ / الموردين	2021/12/20
		إلى مذكـــورين	
	11800000	حـ / نقدية لدى المصرف	
	200000	حـ / أرباح أسعار صرف العملات الأجنبية	
		إثبات قيد فروق أسعار الصرف واعتبارها أرباح صرف العملات	

ملاحظة: هذا الرأي هو الذي ينسجم مع مبادئ المحاسبة المالية الأمريكية ومع المعيار الدولي (21).

حالة عدم السداد قيمة العملية لغاية 2021/12/31 إذا كان سعر الصرف 1240 دينار في . 2021/12/31هنا يجب تعديل بند الموردين في الميزانية وتعامل الفروقات على أنها أرباح وخسائر فروقات أسعار عملات أجنبية.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
400000		من حـ // خسائر أسعار صرف عملات أجنبية	
	400000	إلى حـ / الموردين	
		إثبات قيد فروقات أسعار الصرف	

حـ / الموردين

12400000 رصيد 12/31 (الميزانية)	12000000 حـ / المشتريات
	400000 حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية (أ. خ)
12400000	12400000

5) حالة عدم السداد لغاية 2021/12/31 إذا كان سعر الصرف بتاريخ الميزانية 1180 دينار.

مدين	دائن	البيـــــان	التاريخ
200000		من حـ / المـــورديـــن	
	200000	إلى حـ / أرباح أسعار صرف عملات أجنبية	
		ويعدل بند الموردين في الميزانية	

6) تسديد مبلغ الاعتماد في 2022/5/1وسعر الصرف كان 1250دينار مع العلم أن أسعار الصرف كانت

كما يلي:

1200 دينار بتاريخ استلام الاعتماد

1240 دينار في 2021/12/31.

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
2022/5/1	من مـذكورين		
	حـ / الموردين		12400000
	حـ / خسائر أسعار صرف عملات أجنبية		100000
	إلى حـ / النقدية (البنك)	12500000	
	إثبات قيد فرق أسعار الصرف بتاريخ الاستلام وتاريخ الميزانية		

ملاحظة: يلاحظ ان رصيد حساب الموردين في الميزانية عام 2021كان بمبلغ 12400000دينار ، وهذا يعني أن عام 2021تحمل بخسائر أسعار صرف عملات أجنبية بمبلغ 400000دينار . وعام 2022تحمل بخسائر أسعار صرف عملات أجنبية بمبلغ 100000دينار.

المحور الثاني عشر: المعيار IAS 23 : تكاليف الاقتراض

يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض، ويتطلب المعيار عموما اعتبار تكاليف الاقتراض مصروفات، ولكن يسمح المعيار، كمعالجة بديلة، برسملة تكاليف الاقتراض التي يمكن أن تنسب مباشرة لامتلاك أو إنشاء أو تصنيع أصل مؤهل للرسملة.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1 يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة عن تكاليف الاقتراض

2. لا يتناول هذا المعيار التكاليف الفعلية أو الضمنية لحقوق المساهمين ويشمل ذلك أسهم أ رس المال الممتازة غير المبوبة كمطلوبات.

المحور الثاني عشر: المعيار IAS 24 : الإفصاح عن الأطراف ذات العلاقة

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن يطبق هذا المعيار على التعامل مع الأطراف ذات العلاقة، وفي المعاملات بين المنشأة معدة التقارير والأطراف ذات العلاقة بها. تنطبق متطلبات هذا المعيار على البيانات المالية لكل منشأة معدة للتقارير.

2. يطبق هذا المعيار فقط على العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة.

3. يتناول هذا المعيار فقط العلاقات بين الأطراف ذات العلاقة الموصوفة من (أ) إلى (هـ) أدناه:

أ. المنشآت التي تتحكم أو يتحكم بها، مباشرة أو غير مباشرة، من خلال وسيط أو أكثر، أو تحت سيطرة مشتركة مع المنشأة معدة التقرير(وهذا يضم الشركات القابضة والشركات التابعة والشركات الزميلة لها).

ب. الشركات الزميلة.

ج. الأفراد الذين يملكون، بشكل مباشر أو غير مباشر، حق التصويت في المنشأة معدة التقرير ويعطيهم تأثيرا هاما على المنشأة والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد.

د. الموظفين الإداريين الرئيسيين، أي الأشخاص الذين لديهم سلطة أو مسؤولية عن التخطيط والتوجيه والرقابة عن نشاطات المنشأة معدة التقرير، بما في ذلك المدراء وموظفي الشركات والأعضاء المقربين في عائلات هؤلاء الأفراد.

هـ. المنشآت التي يمتلك فيها أي شخص من المبينين في (ج) أو (د)بشكل مباشر أو غير مباشر حصة هامة من حقوق التصويت فيها، أو المنشآت التي يستطيع فيها ذلك الشخص ممارسة تأثير كبير عليها وهذا يضم المنشآت المملوكة من قبل مد راء أو مساهمين رئيسيين في المنشأة معدة التقرير والمنشآت التي لديها أعضاء رئيسيين في الإدارة بشكل مشترك مع المنشأة معدة التقرير.

و. عند الأخذ في الاعتبار كل علاقة محتملة لطرف ذو علاقة يعطي الانتباه إلى جوهر تلك العلاقة وليس لمجرد شكلها القانوني.

4.لا يطلب الإفصاح عن المعاملات في:

(1) البيانات المالية الموحدة عن المعاملات بين منشآت المجموعة.
(2) البيانات المالية للمنشأة الأم عندما تكون متوفرة أو منشورة مع البيانات المالية الموحدة.
(3) البيانات المالية للمنشآت التابعة المملوكة كليا إذا كانت المنشأة الأم في نفس البلد وتصدر بيانات مالية موحدة في ذلك البلد.
(4) البيانات المالية للمنشآت تحت سيطرة الحكومة بالنسبة للعمليات مع مؤسسات أخرى تحت سيطرة الحكومة.

المحور الثالث عشر: المعيار IAS 26 :المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن يطبق هذا المعيار في التقارير عن برامج منافع التقاعد حيث تعد مثل هذه التقارير.
2. يشار في بعض الأحيان لبرامج منافع التقاعد بأسماء أخرى مختلفة مثل خطط التقاعد، وخطط رواتب التقاعد، أو خطط منافع التقاعد. يعتمد هذا المعيار برنامج منافع التقاعد كوحدة إبلاغ (تقرير) منفصلة عن أصحاب عمل المشاركين في البرنامج. وتطبق كافة معايير المحاسبة الدولية الأخرى على تقارير برامج منافع التقاعد ما لم يحل هذا المعيار محلها.
3. يتعامل هذا المعيار مع المعايير المحاسبية والتقرير عن البرنامج لكافة المشاركين كمجموعة، ولا يتعامل مع التقارير للأفراد المشاركين حول حقوقهم من منافع التقاعد.
4. يهتم المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر، "تكاليف منافع التقاعد،" بتحديد تكلفة منافع التقاعد في القوائم المالية لأصحاب العمل الذين لديهم برامج. لذلك يكمل هذا المعيار المحاسبي الدولي التاسع عشر.
5. قد تكون برامج منافع التقاعد برامج مساهمات محددة أو برامج منافع محددة، ويتطلب الكثير منها إنشاء صندوق منفصل يمكن أن يكون أو لا يكددون له شخصية قانونية منفصلة، ويمكن أن يكون أو لا يكون له مجلس أمناء تدفع إليه أو منه المساهمات منافع التقاعد. يطبق هذا المعيار بغض النظر عما إذا كان هناك صندوق منفصل أو مجلس أمناء.
6. تخضع برامج منافع التقاعد التي تستثمر أصولها مع شركة تأمين لنفس متطلبات المحاسبة والتمويل كما هي البرامج ذات ترتيبات الاستثمار الخاصة. وعليه، فإنها ضمن نطاق هذا المعيار إلا إذا كان التعاقد مع شركة التأمين بالاسم المحدد للمستفيد أو مجموعة المستفيدين وتكون شركة التأمين هي المسؤول الوحيد عن التزام منفعة التقاعد.
7. لا يغطي هذا المعيار الأشكال الأخرى من منافع التوظيف مثل تعويضات إنهاء العمل، وترتيبات التعويض المؤجلة، ومنافع إجازة الخدمة الطويلة، وبرامج التقاعد المبكر الخاصة أو برامج إنهاء الخدمة، وبرامج الرعاية الاجتماعية والصحية، أو برامج المكافآت. كما أن الترتيبات المماثلة للضمان الاجتماعي الحكومي مستبعدة من نطاق هذا المعيار.

المحور الرابع عشر: المعيار IAS 27 : القوائم المالية المنفصلة والموحدة

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا ا لمعيار عند إعداد وعرض البيانات المالية الموحدة لمجموعة المنشات الخاضعة لسيطرة شركة قابضة.

2. يجب تطبيق هذا المعيار أيضا في المحاسبة على الاستثمارات في شركات قابضة لأغراض إعداد البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة .
3. تعتبر البيانات المالية الموحدة جزءا من البيانات المالية التي ورد ذكرها في مقدمة المعايير المحاسبية الدولية. وعلى ذلك فإن البيانات المالية الموحدة يجب إعدادها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.
4. لا يتناول هذا المعيار ما يلي:

أ. طرق المحاسبة عن اندماج المشروعات وأثار ذلك على عملية إعداد البيانات الموحدة، بما في ذلك الشهرة الناتجة عن اندماج المشروعات

ب. المحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة.

- المحاسبة عن الاستثمارات في المشروعات المشتركة.

المحور الخامس عشر: المعيار IAS 28 :المحاسبة عن الاستثمارات في الشركات الزميلة

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة من جانب المستثمر عن الاستثمارات في شركات زميلة.

2. يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثالث "البيانات المالية الموحدة"، وذلك فيما يتعلق بالمحاسبة عن الاستثمارات في شركات زميلة.

يعرف المعيار الشركة الزميلة بأنها شركة يوجد للمستثمر تأثير هام عليها وهي ليست شركة تابعة أو مشروع مشترك للمستثمر ويعرض المعيار طرق الاعت ا رف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتها.

المحور السادس عشر: المعيار IAS 29 :التقرير المالي في الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار على البيانات المالية الأساسية بما في ذلك البيانات المالية الموحدة لأي منشأة تقدم تقاريرها بعملة اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع.

2. إن التقرير عن نتائج العمليات والم ا ركز المالية في اقتصاد ذو معدل تضخم مرتفع بالعملة المحلية وبدون إعادة احتساب أمر غير مفيد، فالنقد يفقد قوته الشرائية بمعدل يجعل مقارنة مبالغ العمليات والأحداث الأخرى التي تجري في أوقات مختلفة حتى في نفس الفترة المحاسبية مضللاً.

3. لا يحدد هذا المعيار معدلاً مطلقاً لتعريف التضخم المرتفع، إن تحديد متى يصبح إعادة إصدار البيانات المالية بموجب هذا المعيار أمرا ضرورياً مسألة خاضعة للاجتهاد الشخصي. يتضح التضخم المرتفع بناء على خصائص الظروف الاقتصادية للبلد ولكن تشمل على سبيل المثال لا الحصر على ما يلي:

(1) يفضل عامة الناس الاحتفاظ بثرواتهم بأصول غير نقدية أو بعمله مستقرة نسبياً ويتم استثمار مبالغ العملة المحلية حالاً للحفاظ على القوة الشرائية لها.

(2) لا تهتم عامة الناس بالمبالغ النقدية المحددة بالعملة المحلية بل بعملة أجنبية مستقرة نسبياً ويمكن أن تحدد الأسعار بتلك العملة.

(3) يتم تحديد المبيعات والمشتريات على الحساب بأسعار تأخذ في الحساب الخسارة المتوقعة للقوة الشرائية خلال فترة الائتمان حتى ولو كانت المدة قصيرة.

(4) يتم ربط معدلات الفائدة والأجور والأسعار بمؤشر أسعار.

(5) معدل التضخم المتراكم لثلاثة سنوات يقارب أو يزيد على 10%.

يفضل أن تقوم كافة المنشآت التي تضع تقاريرها بنفس عملة الاقتصاد ذات معدل التضخم المرتفع بتطبيق هذا المعيار اعتباراً من نفس التاريخ، ومع هذا ينطبق هذا المعيار على البيانات المالية لأي منشأة من بداية فترة التقرير التي تتعرف فيها على وجود تضخم مرتفع في البلد الذي تستخدم عملته في تقاريرها.

كذلك يطالب هذا المعيار الشركات التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم أن تعدل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ القوائم المالية، ويحدد المعيار شروط تطبيق ذلك سواء في القوائم المالية المعدة على أساس التكلفة التاريخية أو على أساس التكلفة الجارية. وقد حدد المعيار الدولي (29) أن أي وحدة اقتصادية تستخدم عملة وظيفية، (Functional currency) في اقتصاد تضخمي يصل معدله خلال السنوات الثلاث الأخيرة إلى 100% فاكثر ، يتعين عليها أن تعيد إعداد قوائمها المالية للأخذ في الحسبان انخفاض القوة الشرائية للعملة النقدية.

- **تطبيق:**

فيما يلي قائمتي الدخل والمركز المالي للشركة العالمية للتجارة والصناعة في 2021/12/31

قائمة الدخل في 2021/12/31 (المبالغ بالآلاف)

البيـــــان	جزئي	كلي
المبيعات		200000
كلفة المبيعات:		
المشتريات	130000	
رصيد 31 / 12	20000	(110000)

مجمل الربح		90000
ناقصاً : مصاريف إدارية ومالية		
مصاريف الإدارة العامة	10000	
اندثار الآلات وتجهيزات	10000	
اندثار سيارات	20000	(40000)
صافي الربح		50000

قائمة المركز المالي كما هي في 2021/12/31 (المبلغ بالآلاف)

كلي	جزئي	الموجودات	كلي	المطلوبات
	100000	الآلات وتجهيزات	400000	راس المال
90000	(10000)	مخصص الاندثار	50000	صافي الربح
	200000	سيارات		
180000	(20000)	مخصص الاندثار		
20000		بضائع		
160000		مصرف (البنك)		
450000		المجموع	450000	المجموع

فإذا علمت ما يلي:

1 – تأسست الشركة في 1/2/وتم إيداع راس المال بالكامل في المصرف دفعة واحدة.

2 – اشترت الشركة التجهيزات في 1/5والسيارات في 1/10من هذا العام نقداً.

3 – اشترت الشركة البضائع كاملة خلال هذا العام منها (80000)الف دينار في 2/26والباقي في 8/5نقداً.

4 – كانت المبيعات موزعة على اشهر السنة بانتظام وكانت بشكل نقدي وكذلك بالنسبة لمصاريف الإدارة العامة.

5- تم تقييم المنصرف من المخزون السلعي بطريقةFIFO

6 – تستهلك الشركة موجوداتها الثابتة بطريقة القسط الثابت وبمعدل 10%سنوياً

7 –كانت الأرقام القياسية خلال العام كما يلي:

الرقم القياسي في 1/1 = 100

متوسط الرقم القياسي خلال العام = 125

متوسط الرقم القياسي خلال النصف الأول = 120

متوسط الرقم القياسي خلال النصف الثاني = 130

الرقم القياسي في 12/31 = 150

المطلوب: تعديل القائمتين السابقتين باستخدام محاسبة المستوى العام للأسعار وفقا للمعيار المحاسبي رقم (29).

1- احتساب مكاسب وخسائر القوة الشرائية البنود النقدية

البيـــــان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
رصيد 1/1	400000	100/150	600000
راس المال اودع بالكامل في المصرف			
المقبوضات خلال العام	200000	125/150	240000
	600000		840000
المدفوع خلال العام:			
شراء الات وتجهيزات	100000	100/150	150000
شراء سيارات	200000	100/150	300000
شراء بضائع في 2/26	80000	120/150	100000
شراء بضائع في 8/5	50000	130/150	57692
مصاريف الادارة العامة	10000	125/150	12000
	440000		619692
رصيد 12/31	160000		220308

رصيد النقدية في 12/31	160000
ناقصا:الرصيد المعدل	(220308)
خسارة القوة الشرائية للموجودات النقدية	(60308)

2- تعديل قائمة الدخل

قائمة الدخل المعدلة في 31 /12/ 2021

البيـــــان	مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
المبيعات	200000	125/150	240000
ناقصاً تكلفة المبيعات			
مشتريات 2/26	80000	120/150	100000
مشتريات 8/5	50000	120/150	57692
اجمالي المشتريات	130000		157692
مخزون 12/ 31	(20000)	130/150	(23076)
تكلفة المبيعات	110000	FIFO	134615

مجمل الربح	90000		105384
المصاريف الإدارية والمالية:			
مصاريف الإدارة	10000	125/150	12000
اندثار الات وتجهيزات	10000	100/150	15000
اندثار سيارات	20000	100/150	30000
مجموع المصاريف	40000		57000
صافي الربح	50000		48384
خسارة القوة الشرائية للبنود النقدية	—		(60308)
صافي الربح / الخسارة	50000		(11924)

قائمة المركز المالي المعدلة في 2021/12/31

البيـــــــان		مبلغ تاريخي	معامل التعديل	مبلغ معدل
الات وتجهيزات	100000		100/150	150000
مخصص اندثار (10%)	(10000)	90000	100/150	135000(15000)
سيارات	200000		100/150	300000
مخصص اندثار (10%)	(20000)	180000	100/150	270000(30000)
بضائع		20000	130/150	23076
نقدية		160000		160000
		450000		588076
رأس المال		400000	100/150	600000
صافي الربح (الخسارة)		50000		(11924)
		450000		588076

المحور السابع عشر: المعيار IAS 31 : الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة

يجب تطبيق هذا المعيار عند المحاسبة عن الحقوق في المشروعات المشتركة والإفصاح عن الموجودات والمطلوبات والمصروفات والإيرادات في البيانات المالية الخاصة بالمشاركين والمستثمرين بغض النظر عن الهياكل والأشكال التي بموجبها تمت أنشطة المشروع المشترك.

المحور الثامن عشر: المعيار IAS 32 : الأدوات المالية – عرض

أدت التطورات المتلاحقة في أسواق المال الدولية إلى انتشار استخدام العديد من الأدوات المالية سواء في صورتها التقليدية الأساسية كالسندات أو في صورة مشتقاتها مثل مقايضات أو مبادلات معدلات الفائدة. ويهدف هذا المعيار إلى تدعيم فهم مستخدمي البيانات المالية فيما يتعلق بأهمية الأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالبيانات المالية أو خارجها بالنسبة للوضع المالي للمنشأة وأدائها وكذلك تدفقاتها النقدية.

يقدم المعيار توصيفا للمتطلبات المتعلقة بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية، كما يحدد المعيار المعلومات التي يجب الإفصاح عنها فيما يتعلق بالأدوات المالية سواء كانت ظاهرة بالميزانية أو خارجها.

وفيما يتعلق بعرض الأدوات المالية الظاهرة بالميزانية يعالج المعيار كيفية تبويب الأدوات المالية إلى مطلوبات وحقوق ملكية وكذلك تبويب ما يتعلق بها من فوائد، أرباح الأسهم، خسائر ومكاسب وكذلك توضيح الأحوال التدي يجب فيها عمل مقاصة بين الموجودات المالية والمطلوبات المالية. ويتعرض الجزء الخاص بالإفصاح للمعلومات الخاصة بالعوامل التي تؤثر في مقدار وتوقيت ومخاطر التدفقات النقدية المستقبلية الخاصة بالمنشأة والناتجة عن الأدوات المالية وكذلك السياسات المحاسبية المطبقة في معالجة الأدوات المالية. وبالإضافة إلى ذلك فإن المعيار يحبذ

الإفصاح عن المعلومات الخاصة بطبيعة ومدى استخدام المنشأة للأدوات المالية، وأغراض استخدامها والمخاطر المرتبطة بها وسياسات الإدارة في التحكم في تلك المخاطر.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بكافة الأدوات المالية سواء كانت مثبتة أم غير مثبتة بالدفاتر وذلك فيما عدا:
   (1)الحصص في الشركات التابعة.
   (2)الحصص في الشركات الزميلة.
   (3) الحصص في المشروعات المشتركة.
   (4)المطلوبات الناتجة عن المزايا المتعلقة بكافة خطط تقاعد العاملين، ويتضمن ذلك منافع التقاعد.
   (5)التزامات صاحب العمل الناتجة عن خيارات وخطط شراء الأسهم الممنوحة للعاملين.
   (6)الالتزامات الناتجة عن العقود التأمينية.
2. على الرغم من عدم انطباق هذا المعيار على الحصص في الشركات التابعة إلا أنه ينطبق على كافة الأدوات المالية المتضمنة بالبيانات المالية الموحدة للشركة القابضة سواء كانت تلك الأدوات مملوكة أو مصدرة بمعرفة الشركة القابضة أو الشركة التابعة. وبالمثل فإن هذا المعيار ينطبق على الأدوات المالية المملوكة أو المصدرة بمعرفة أي مشروع مشترك والمتضمنة بالبيانات المالية للمنشأة المشاركة في المشروع سواء كان ذلك مباشرة أو باستخدام طريقة التوحيد النسبي.
3. لأغراض هذا المعيار يعرف عقد التأمين بأنه عقد يعرض المؤمن لمخاطر محددة من الخسائر التي تنتج من أحداث أو أحوال تحدث أو يتم اكتشافها خلال فترة محددة ويتضمن ذلك الوفاة (الالتزام بدفع دفعات

سنوية، الدفعات التي تمنح لمن على قيد الحياة)، المرض، العجز، خسائر الممتلكات، إلحاق الضرر بالغير وتوقف النشاط.

4. هناك معايير محاسبية دولية أخرى خاصة بأنواع محددة من الأدوات المالية تتضمن متطلبات إضافية للعرض والإفصاح، ومثال ذلك فإن المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "المحاسبة عن العقود الايجارية" والمعيار المحاسبي الدولي السادس والعشرون "المحاسبة والتقرير عن خطط منافع تقاعد الموظفين" تتضمن متطلبات خاصة بالإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية والاستثمارات المتعلقة بخطط معاشات العاملين. وبالإضافة إلى ذلك فإن هناك متطلبات لمعايير محاسبية دولية أخرى ، تنطبق على الأدوات المالية وبصفة خاصة المعيار المحاسبي الدولي الثلاثون "الإفصاح في البيانات المالية للبنوك والمنشآت

المالية المماثلة" والمعيار المحاسبي الدولي التاسع والثلاثون الأدوات المالية: الاعتراف والقياس، يطبق على الأدوات المالية.

المحور التاسع عشر: المعيار IAS 33 : ربح الأسهم

يهدف هذا المعيار إلى وصف مبادئ تحديد وعرض ربحية السهم الذي سوف يحسن مقارنات الأداء فيما بين المنشآت المختلفة في نفس الفترة وفيما بين الفترات المحاسبية المختلفة لنفس المنشأة. إن تركيز هذا المعيار على المقام في احتساب ربحية السهم. ورغم أن البيانات ربحية السهم محددات بسبب السياسات المحاسبية المستخدمة لتحديد الأرباح إلا أن ثبات تحديد المقام سوف يعزز التقارير المالية.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

- المنشآت التي يتم تداول أسهمها:

يجب تطبيق هذا المعيار بواسطة المنشآت التي تتداول أسهمها العادية أو أسهمها العادية المحتملة وكذلك بواسطة المنشآت التي هي في طور إصدار أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة في أسواق الأوراق المالية.

1. عند عرض كل من البيانات المالية الخاصة بالشركة القابضة والبيانات المالية (الموحدة) فإن المعلومات المطلوبة بموجب هذا المعيار تحتاج إلى عرض فقط على أساس المعلومات المجمعة.
2. يهتم ويحتاج عادة مستخدمي البيانات المالية للشركة القابضة إلى إعلامهم بنتائج عمليات المجموعة ككل.

- المنشآت التي لا يتم تداول أسهمها:

1. يجب على المنشأة التي ليس لديها أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة يتم تداولها ولكن تفصح عن ربحية السهم أن تحسب وتفصح عن ربحية السهم حسب هذا المعيار.

لا يشترط على المنشاة التي ليس لديها أسهم عادية أو أسهم عادية محتملة متداولة أن تفصح عن ربحية السهم ولكن إذا اختارت المنشأة الإفصاح عن ربحية السهم واحتسبت ربحية السهم حسب قواعد هذا المعيار فإنه يمكن تحقيق المقارنة بين التقارير المالية.

المحور العشرون: المعيار IAS 34 : التقارير المالية المرحلية

إن الهدف من هذا المعيار بيان الحد الأدنى من محتوى التقرير المالي المرحلي وبيان مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية. إن تقديم التقارير المالية المرحلية الموثوق بها وفي حينها

يحسن من قدرة المستثمرين و الدائنين والجهات الأخرى على إدراك قدرة المنشأة على تحقيق الأرباح والتدفقات النقدية ومركزها المالي وسيولتها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1- لا يحدد هذا المعيار بشكل إلزامي المنشآت التي يجب أن يطلب منها نشر تقارير مالية مرحلية، وعدد مرات ذلك ، أو في أي وقت بعد نهاية الفترة المرحلية، على أن الحكومات وواضعو أنظمة الأوراق المالية وأسواق الأوراق المالية والهيئات المحاسبية كثيرا ما تطلب من المنشآت التي يتم تداول أوراقها المالية الخاصة بالدين أو حقوق الملكية في سوق الأوراق المالية نشر تقارير مالية مرحلية، وينطبق هذا المعيار إذا طلب من المنشأة أو هي اختار نشر تقرير مالي بموجب معايير المحاسبة الدولي، وتشجع لجنة معايير المحاسبة الدولية المنشآت المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على تقديم تقارير مالية مرحلية تتفق مع مبادئ الاعتراف والقياس والإفصاح المذكورة في هذا المعيار، وبالتحديد تشجع اللجنة المنشآت المتداولة أسهمها في سوق الأوراق المالية على ما يلي:

أ- تقديم تقارير مالية مرحلية على الأقل في نهاية النصف الأول من سنتها المالية.

ب- تقديم تقاريرها المالية المرحلية خلال فترة لا تزيد عن 60يوما من نهاية الفترة المرحلية.

2- يتم تقييم كل تقرير مالي ، سواء كان سنويا أو مرحليا كما هو فيما يتعلق بمدى امتثاله لمعايير المحاسبة الدولية، وحقيقة أن المنشأة قد لا تكون قد قدمت تقارير مالية مرحلية خلال سنة مالية معينة أو أنها قدمت تقارير مالية مرحلية لا تمتثل لهذا المعيار لا يحول دون أن تكون البيانات المالية السنوية للمنشأة ممتثلة لمعايير المحاسبة الدولية إذا كانت خلافا لذلك ممتثلة لها.

3- إذا وصف تقرير مالي مرحلي لمنشأة أنه ممتثل لمعايير المحاسبة الدولية فإنه يجب أن يمتثل لكافة متطلبات هذا المعيار.

المحور الواحد والعشرون: المعيار IAS 36 : انخفاض قيمة الموجودات

يهدف هذا المعيار إلى بيان الإجراءات التي تطبقها المنشأة لضمان تسجيل موجوداتها بما لا يزيد عن مبلغها القابل للاسترداد، ويكون الأصل مسجلا بما يزيد عن مبلغه القابل للاسترداد إذا كان مبلغه المسجل يزيد عدن المبلغ الذي سيتم استرداده مدن خلال استعمال أو بيع الأصل، وإذا كان الحال كذلك يوصف الأصل بأنه انخفضت

قيمته، ويتطلب المعيار أن تقوم المنشأة بالاعتراف بخسارة الانخفاض، كما يحدد كذلك إفصاحات معينة

للموجودات
التي انخفضت قيمتها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الأتية:

1- يجب تطبيق هذا المعيار في المحاسبة عن انخفاض قيمة كافة الموجودات عدا ما يلي:
(1) المخزونات.
(2) الموجودات الناجمة عن عقود الإنشاء.
(3) موجودات الضريبة المؤجلة.
(4) الموجودات الناجمة عن منافع الموظفين.
(5) الموجودات المالية التي تدخل ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون –الأدوات المالية– الإفصاح والعرض.
2- لا ينطبق هذا المعيار على المخزونات أو الموجودات الناشئة من عقود الإيجار أو موجودات الضريبة المؤجلة أو الموجودات الناشئة من منافع الموظفين لأن معايير المحاسبة الدولية القائمة المنطبقة على هذه الموجودات تحتوي على متطلبات محددة للاعتراف بهذه الموجودات وقياسها.
3- تعتبر الاستثمارات الآتية موجودات مالية إلا أنها مستثناة من نطاق معيار المحاسبة الدولي الثاني والثلاثون، وعلى ذلك ينطبق هذا المعيار على هذه الاستثمارات في:
(1) الشركات التابعة.
(2) الشركات الزميلة.
(3) المشاريع المشتركة.

جميعها موجودات مالية ولكنها استثنيت من نطاق المعيار المحاسبي الدولي الثاني والثلاثون لذلك فهذا المعيار يطبق على هذه الاستثمارات.

4- ينطبق هذا المعيار على الموجودات المسجلة بمقدار مبلغ أعيد تقييمه (القيمة العادلة) بموجب معايير المحاسبة الدولية الأخرى مثل المعاملة المحاسبية البديلة المسموح بها في معيار المحاسبة الدولي السادس عشر الممتلكات والإنشاءات والمعدات، على أن تحديد ما إذا كان من الممكن انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة:
(1) إذا كانت القيمة العادلة لأصل هي قيمته السوقية فإن الفرق الوحيد بين القيمة العادلة للأصل وصافي سعر البيع له هي التكاليف المباشرة الإضافية للتخلص من الأصل.

(2) إذا كانت تكاليف التخلص ضئيلة فإن المبلغ القابل للاسترداد للأصل المعاد تقييمه يكون بالضرورة قريبا من أو أعلى من مبلغه الذي أعيد تقييمه (القيمة العادلة،) وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم من غير المحتمل أن تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه ولا توجد حاجة لتقدير المبلغ القابل للاسترداد.

(3) إذا لم تكن تكاليف التخلص ضئيلة يكون صافي سعر بيع الأصل المعاد تقييمه بالضرورة اقل من قيمته العادلة، وعلى ذلك تنخفض قيمة الأصل المعاد تقييمه إذا كانت قيمته المستعملة اقل من مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة،) وفي هذه الحالة فإنه بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المنشأة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن أن خفض قيمة الأصل.

(4) إذا تم تحديد القيمة العادلة لأصل على أساس أخر غير قيمته السوقية فقد يكون مبلغه المعاد تقييمه (القيمة العادلة) اكبر أو اقل من مبلغه القابل للاسترداد، وعلى ذلك بعد تطبيق متطلبات إعادة التقييم تطبق المنشأة هذا المعيار لتحديد ما إذا كان من الممكن خفض قيمة الأصل.

المحور الثاني والعشرون: المعيار IAS 37 : المخصصات والالتزامات المحتملة والموجودات المحتملة

يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقاييس الاعتراف وأسس الاعتراف المناسبة على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، وان يتم الإفصاح عن معلومات كافية في إيضاحات البيانات المالية لتمكين المستخدمين من فهم طبيعتها وتوقيتها ومبلغها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن تطبق هذا المعيار جميع المنشآت في محاسبة المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة، فيما عدا:
   أ) تلك الناجمة من الأدوات المالية المسجلة بمقدار قيمتها العادلة.
   ب) تلك الناجمة من العقود المنفذة، باستثناء العقود المثقلة بالأعباء.
   ج) تلك الناشئة في منشآت التامين من العقود مع حملة البوالص.
   د) تلك التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.
2. ينطبق هذا المعيار على الأدوات المالية (بما في ذلك الضمانات) التي هي ليست مسجلة بقيمتها العادلة.
3. العقود غير المنفذة هي العقود التي لم يقم بموجبها أي طرف بأداء أي من التزاماته، أو قام كلا الطرفان بأداء التزاماتهما جزئيا إلى حد متساو، ولا ينطبق هذا المعيار على العقود غير المنفذة إلا إذا كانت مثقلة بالأعباء.

4. ينطبق هذا المعيار على المخصصات والمطلوبات المحتملة والموجودات المحتملة لمنشآت التأمين عدا تلك الناشئة عن العقود مع حملة البوالص.

هـ) عند تناول معيار محاسبة دولي آخر نوعا محددا من المخصصات أو المطلوبات المحتملة أو الموجودات المحتملة تطبق المنشأة ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار فعلى سبيل المثال هناك أنواع معينة من المخصصات التي تتناولها أيضا معايير خاصة بما يلي:

(1) عقود الانشاء.

(2) عقود الدخل.

(3)عقود الإيجار.

(4)منافع الموظفين.

5. قد تتعلق بعض المبالغ التي تمت معاملتها على أنها مخصصات بالاعتراف بالإيراد، مثال ذلك عندما تعطي

المنشأة ضمانات مقابل رسم، ولا يتناول هذا المعيار الاعتراف بالإيراد.

6. يعرف هذا المعيار المخصصات على أنها مطلوبات ذات توقيت أو مبلغ غير مؤكدين، وفي بعض البلدان يستخدم المصطلح "مخصص" كذلك في سياق بنود مثل الاندثار وانخفاض قيمة الموجودات والديون المشكوك فيها: وهذه تعديلات على المبالغ المسجلة للموجودات ولا يتناولها هذا المعيار.

7. تحدد معايير المحاسبة الدولية الأخرى ما إذا كانت عمليات الأنفاق تعامل كموجودات او كمصروفات، وهذه المواضيع لا يتناولها هذا المعيار، وتبعا لذلك لا يمنع ولا يتطلب هذا المعيار رسملة التكاليف المعترف بها عندما يتم وضع مخصص.

8. ينطبق هذا المعيار على المخصصات لإعادة الهيكلة بما في ذلك العمليات المتوقفة.

المحور الثالث والعشرون: المعيار IAS 38 : الموجودات غير الملموسة (المعنوية)

يهدف هذا المعيار إلى بيان المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم يتم تناولها بالتحديد في معيار محاسبة دولي آخر، ويتطلب هذا المعيار أن تعترف المنشاة بالموجود إذا تم تلبية مقاييس معينة، كما يحدد هذا المعيار كيفية قياس المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة ويتطلب إفصاحات معينة بشأن الموجودات غير الملموسة. يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب أن تطبق جميع المنشآت هذا المعيار في محاسبة الموجودات غير الملموسة باستثناء:
   أ. الموجودات غير الملموسة التي يغطيها معيار محاسبة دولي آخر.
   ب. الموجودات المالية.

ج. حقوق المعادن و الإنفاق على استكشاف أو تطوير و استخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر غير المتجددة المشابهة.

د. الموجودات غير الملموسة التي تتكون في منشآت التأمين من عقود مع حملة البوالص.

2. إذا كان معيار محاسبة دولي آخر يتناول نوعا معينا من الموجودات غير الملموسة فانه يجب على المنشأة تطبيق ذلك المعيار بدلا من هذا المعيار، فعلى سبيل المثال لا ينطبق هذا المعيار على:

أ. الموجودات غير الملموسة التي تحتفظ بها المنشأة للبيع أثناء سير العمل المعتاد.

ب. موجودات الضريبة المؤجلة.

ج. عقود الإيجار.

د. الموجودات الناشئة من منافع الموظفين.

هـ. الشهرة الناجمة من دمج منشآت الأعمال.

و. الموجودات المالية.

3. قد توجد بعض الموجودات غير الملموسة ضمن شيء مادي مثل قرص مضغوط (في حالة برامج الحاسب الآلي) أو في مستندات قانونية (في حالة الترخيص أو البراءة) أو فلم، ولتحديد ما إذا كان يجب معاملة الموجود الذي يحتوي على كل من عناصر غير ملموسة وملموسة بموجب معيار المحاسبة الدولي السادس عشر – الممتلكات والتجهيزات والمعدات أو كموجود غير ملموس بموجب هذا المعيار فانه يطلب استخدام الحكم الشخصي لتقييم أي عنصر أكثر أهمية، مثال ذلك برنامج الحاسب الآلي لآلة يتحكم بها الحاسب الآلي ولا تستطيع العمل بدون ذلك البرنامج المحدد يعتبر جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي وتعامل كممتلكات أو تجهيزات أو معدات، وينطبق نفس الشيء على نظام التشغيل للحاسب الآلي، و حيث لا تكون البرامج جزءا لا يتجزأ من أجهزة الحاسب الآلي ذات العلاقة تعامل برامج الحاسب الآلي على أنها موجود غير ملموس.

4. ينطبق هذا المعيار بين أشياء أخرى على الإنفاق على أنشطة الإعلان والتدريب وبدء العمليات والبحث والتطوير، وتوجه أنشطة البحث والتطوير نحو تطوير المعرفة، وعلى ذلك بالرغم من أنه قد ينجم عن هذه الأنشطة موجود له جوهر مادي (مثال ذلك نموذج موجودي) فان العنصر المادي للموجود يعتبر ثانويا لمكونه غير الملموس أي المعرفة الموجودة فيه.

5. في حالة عقد الإيجار التمويلي قد يكون الموجود المعني ملموسا أو غير ملموس ، وبعد الاعت ا رف الأولي يعامل المستأجر الموجود غير الملموس المحتفظ به طبقا بعقد إيجار تمويلي بموجب هذا المعيار، وتستثنى الحقوق بموجب اتفاقيات الترخيص لبنود مثل الأفلام السينمائية وتسجيلات الفيديو والمسرحيات

والمخطوطات والبراءات وحقوق التأليف من نطاق معيار المحاسبة الدولي السابع عشر، وتقع ضمن نطاق هذا المعيار.

6. قد تحدث الاستثناءات من نطاق معيار محاسبة دولي إذا كانت أنشطة أو عمليات معينة متخصصة إلى حد تنشأ عن مسائل محاسبية قد تحتاج إلى تناولها بطريقة أخرى، وتنشأ هذه المسائل في الإنفاق على استكشاف أو تطوير أو استخراج النفط و الغاز والترسبات المعدنية في الصناعات الاستخراجية وفي حالة العقود بين منشآت التأمين وحملة بوالصها، وعلى ذلك لا ينطبق هذا المعيار على الإنفاق على هذه الأنشطة، على أن هذا المعيار ينطبق على الموجودات غير الملموسة الأخرى المستخدمة (مثل برامج الحاسب الآلي) والإنفاق الآخر (مثل تكاليف بدء العمليات) أو في الصناعات الاستخراجية أو في شركات التأمين.

يعرض هذا المعيار المعالجة المحاسبية للموجودات غير الملموسة التي لم تتم معالجتها في معيار أخر. وينص هذا المعيار على وجوب الاعتراف بالأصل اذا حقق الشروط الواردة فيه وينص كذلك على كيفية القياس والإفصاح عن المبلغ المسجل للموجودات غير الملموسة.

إن الموجودات غير الملموسة المشتراة يجب تسجيلها بالتكلفة، وتشمل هذه الموجودات شهرة المحل المشتراة نتيجة أرباح الشركات ، فإذا تم الحصول على الآصل غير الملموس بمقابل غير نقدي فأن تكلفة هذا الآصل هي عبارة عن القيمة السوقية للمقابل المدفوع أو القيمة السوقية العادلة للحق المكتسب أيهما أكثر وضوحا.

ويضيف المعيار إن الموجودات غير الملموسة الممكن تمييزها يجب تقيدها بالتكلفة ومن أمثلتها حقوق الاختراع ، وحقوق الاستخدام ، والعلامات التجارية . أما الموجودات غير الملموسة والتي لا يمكن تمييزها فتسجل بالتكلفة في حالة شرائها من الخارج وتظهر ضمن الموجودات، ومن أمثلها شهرة المحل التي يمكن التطرق الى تقييمها نظرا لأهميتها.

- طرق تقييم شهرة المحل
- طريقة التقييم الشامل أو التقدير الجزافي

قيمة الشهرة التجارية = سعر شراء كامل الموجودات الوحدة الاقتصادية – القيمة السوقية لصافي موجوداتها

تقدر قيمة الشهرة التجارية على أساس مقدرة الوحدة الاقتصادية المشتراة على تحقيق أرباح تفوق الدخل العادي المتحقق مستقبلا نتيجة ممارسة الوحدة المشتراة نشاطها الاقتصادي العادي.

تطبيق

- طريقة التقييم الشامل

قامت شركة اليمامة لصناعة الأثاث المنزلي بشراء شركة الأصالة لصناعة الأثاث وقررت إدماجها بشركتها الأصلية (اليمامة) وقد تم دفع قيمة كامل موجودات الشركة نقدا وذلك في 2022/1/10وقد قدر المقابل النقدي المدفوع
بمبلغ (4750000) دينار. وكانت قائمة المركز المالي لشركة الأصالة كما يلي.

قائمة المركز المالي في 3/12/2021

المبلغ	الموجودات	المبلغ	المطلوبات وحقوق الملكية
250000	الصندوق	4000000	خصوم متداولة
1250000	البنك	8500000	رأس المال
1750000	المدينون	4000000	أرباح محتجزة
3500000	مخزون سلعي	---------	
9750000	موجودات طويلة الآجل	---------	
16500000		16500000	

وقد قدر الخبراء القيمة السوقية العادلة لشركة الأصالة كما يلي:

البيـــان	المبلـــغ	المبلـــغ
الصندوق	250000	
البنك	1250000	
المدينون	1750000	
المخزون السلعي	3600000	
موجودات طويلة الآجل :		
أراضـــي	375000	
مبانـــي	2500000	
مكـــائن	2000000	
معدات	250000	
		11975000
الخصوم المتداولة		(4000000)
		ـــــ
		7975000

قيمة الشهرة = القيمة السوقية الصافية لموجودات شركة الأصالة – ثمن الشراء

= 7975000 – 475000 = 3225000 دينار.

- طريقة الدخل غير العادي:

قدرت القيمة الحالية للأرباح غير العادية المتوقعة من المنشأة المشتراة بمبلغ (1000000) الف دينار . وقدر العمر الإنتاجي للشهرة مدة 25عاما. وكان معدل الخصم المستخدم في تحديد القيم الحالية للأرباح غير العادية10%. المطلوب: احتساب قيمة شهرة المحل.

المتوسط السنوي للأرباح غير العادية المتوقعة = 1000000 ÷ 25 = سنة40000 = الف دينار

القيمة الرأسمالية للأصل (الشهرة) = 40000 ÷ 10% = 400000 = الف دينار

العائد السنوي للأرباح غير العادية = 400000 × 10% = 40000 = الف دينار

المحور الرابع والعشرون: المعيار IAS 39 : الأدوات المالية – الاعتراف والقياس

يهدف هذا المعيار إلى تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات الخاصة بالأدوات المالية في البيانات المالية لمنشآت الأعمال وقياسها والإفصاح عنها.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1- يجب أن تطبق كافة المنشآت هذا المعيار على جميع الأدوات المالية فيما عدا:

(1) تلك الحصص في الشركات التابعة أو الزميلة والمشاريع المشتركة.

(2) الحقوق والالتزامات بموجب عقود الإيجار.

(3) موجودات ومطلوبات أصحاب العمل بموجب خطط منافع الموظفين.

(4) الحقوق والالتزمات بموجب عقود التأمين.

(5) أدوات حقوق الملكية الصادرة من قبل المنشأة المقدمة للتقارير بما في ذلك الخيرات والضمانات والأدوات المالية الأخرى المصنفة كحقوق مساهمين للمنشأة المقدمة للتقارير.

(6) عقود الضمان المالية بما في ذلك خطابات الاعتماد التي تنص على إجراء دفعات إذا لم يقم المدين بالدفع عند الاستحقاق.

(7) عقود العوض المحتمل في عملية دمج منشآت.

(8) العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية أو الجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى.

2- العقود التي تتطلب الدفع بناء على المتغيرات الجوية والجيولوجية أو المتغيرات الطبيعية الأخرى تستخدم بشكل عام كبوالص تأمين (العقود المبنية على المتغيرات الجوية يشار إليها أحيانا بمشتقات الطقس)، وفي هذه الحالات تكون الدفعة التي تمت بناء على مبلغ من الخسارة للمنشأة، وتستثنى الحقوق والالتزامات بموجب عقود التأمين من نطاق هذا المعيار.

3- لا يغير هذا المعيار من المتطلبات المتعلقة بما يلي:

(1) محاسبة شريك للاستثمارات في الشركات التابعة في البيانات المالية المنفصلة للشركة الأم.

(2) محاسبة مستثمر للاستثمارات في الشركات الزميلة في البيانات المالية المنفصلة للمستثمرين.

(3) محاسبة جهة مشاركة للاستثمارات في مشاريع مشتركة في البيانات المالية المنفصلة للجهة المشاركة في المشروع المشترك أو المستثمر.

(4) خطط منافع الموظفين.

4- تقوم المنشأة أحيانا بإجراء ما تراه أنه استثمار استراتيجي في الأوراق المالية لحقوق الملكية الصادرة من منشأة أخرى وذلك بهدف إقامة علاقة تشغيلية طويلة الأجل أو المحافظة عليها مع المنشأة التي تم فيها الاستثمار.

5- ينطبق هذا المعيار على الموجودات والمطلوبات المالية لشركات التأمين عدا عن الحقوق والالتزامات الناشئة بموجب عقود التأمين التي هي مستثناة.

6- يجب تطبيق هذا المعيار على العقود المبنية على السلع التي تعطي أيا من الطرفين الحق في التسوية إما نقدا أو من خلال أداة مالية باستثناء عقود السلع التي : أ) تم الدخول بها وتستثمر في تلبية متطلبات الشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقعة (ب) قصد بها لذلك الغرض عند إنشائها (ج) يتوقع تسويتها من خلال التسليم.

إذا اتبعت المنشأة نمط الدخول في عقود معادلة (offsetting contracts) تحقق التسوية بفاعلية على أساس الصافي فإن هذه العقود لا يتم الدخول بها لتلبية متطلبات المنشأة الخاصة بالشراء أو البيع أو الاستخدام المتوقع.

المحور الخامس والعشرون: المعيار IAS40 : المحاسبة عن الملكية العقارية

يتمثل هدف هذا المعيار في وصف المعالجة المحاسبية للعقارات الاستثمارية ومتطلبات الإفصاح ذات العلاقة.

يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الآتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار عند الاعتراف والقياس والإفصاح للعقارات الاستثمارية.

2. يتعامل هذا المعيار من بين أشياء أخرى مع القياس للعقار الاستثماري في البيانات المالية للمستأجر المتحفظ به حسب عقد إيجار تمويلي ومع القياس في البيانات المالية للمؤجر للعقار الاستثماري المؤجر حسب عقد إيجار تشغيلي. لا يتعامل هذا المعيار مع أمور متناولة في المعيار المحاسبي الدولي السابع عشر "عقود الإيجار" وتشمل:

تصنيف عقود الإيجار كعقود إيجار تمويلية أو عقود إيجار تشغيلية،

(1) الاعتراف بدخل عقد الإيجار المتحقق من العقارات الاستثمارية.
(2) القياس في البيانات المالية للمستأجر لعقار متحفظ به حسب عقد إيجار تشغيلي.
(3) القياس في البيانات المالية للمؤجر لعقار مؤجر حسب عقد إيجار تمويلي.
(4) المحاسبة على عمليات البيع وإعادة التأجير.
(5) الإفصاح عن عقود الإيجار التمويلية وعقود الإيجار التشغيلية.

3. هذا المعيار لايطبق على:

(1) الغايات والمصادر الطبيعية المتجددة.
(2) حقوق التعدين، التنقيب عن واستخراج المعادن والنفط والغاز الطبيعي والمصادر الغير متجددة المشابهة.

المحور السادس والعشرون: المعيار IAS 41 : المحاسبة عن الأعمال الزراعية

يهدف هذا المعيار الى وصف المعالجة المحاسبية وعرض البيانات المالية والافصاح المتعلق بالنشاط الزراعي. يشمل نطاق تطبيق هذا المعيار الفقرات الاتية:

1. يجب تطبيق هذا المعيار للمحاسبة على الاتية فيما يختص بالنشاط الزراعي:
   (1) الموجودات الحيوية.
   (2) المحصول الزراعي في وقت الحصاد.
   (3) المنح الحكومية المتناولة في الفقرات 34 و35.
2. لايطبق هذا المعيار على:
   (1) الأرض المتعلقة بالنشاط الزراعي.
   (2) الموجودات غير الملموسة المتعلقة بالنشاط الزراعي.
3. يطبق هذا المعيار على المحصول الزراعي والذي هو المنتج المحصود (المجني) من موجودات المنشأة الحيوية في وقت الحصاد فقط. وبناءاً عليه لا يتعامل هذا المعيار مع تصنيع المحصول الزراعي بعد

الحصاد، على سبيل المثال تصنيع العنب إلى نبيذ من قبل صاحب الكرمة الذي زرع العنب. بالرغم من أن هذا التصنيع قد يكون امتداد طبيعي ومنطقي للنشاط الزراعي والعمليات الحاصلة قد تأخذ بعض الشبهه بالتحول الحيوي، إلا أن مثل هذا التصنيع غير متضمن في تعريف النشاط الزراعي بهذا المعيار.

4. يقدم الجدول أدناه أمثلة على الموجودات الحيوية والمحصول الزراعي والمنتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد.

الموجودات الحيوية	المحصول الزراعي	المنتوجات نتيجة التصنيع بعد الحصاد
الاغنام	الصوف	خيوط مغزولة، سجاد
أشجار في غابة مزروعة	جذوع اشجار	أخشاب
نباتات	قطن قصب السكر المحصود	خيوط ، ملابس سكر
مواشي البان	حليب	جبنة
خنازير	ذبائح	نقانق، لحم مملح
شجيرات	أوراق	شاي، تبغ معالج
كروم عنب	عنب	نبيذ
أشجار فواكه	فواكه مقطوفة	فواكه مصنعة

تطبيق:

تقوم احدى الشركات ذات المسؤولية المحدودة بإنتاج الحليب منذ سنوات عديدة وتحتاج إلى رعاية وسكن. التكاليف القياسية (المعيارية) تمت بعد تضمينها الفواتير الطبية والغذائية والإيواء. وبافتراض أن هذه التكاليف كانت خلال السنة كما يلي (المبالغ بالألاف)

- تكاليف طبية 100
- تكاليف غذائية 200
- تكاليف إيواء (إسطبل) 100

فإذا علمت ما يأتي:

1- تم بيع منتوج الحليب خلال السنة بمبلغ 2000دينار (صافي مصاريف البيع).

2- قدرت قيمة قطيع أبقار الحليب بزيادة قدرها (10000) دينار خلال السنة.

3- تستعمل الوحدة القيمة العادلة ناقصا مصاريف البيع لقيمة موجوداتها البيولوجية والزراعية.

المطلوب: بافتراض أن الوحدة قررت صرف التكاليف الطبية والغذائية. سجل قيود اليومية اللازمة طبقا للمعيار الدولي (41).

قيد اليومية:

التاريخ	البيـــــان	دائن	مدين
	من مذكورين		
	حـ/عقارات ومصانع وتجهيزات		1000
	حـ/ الموجودات البيولوجية		10000
	حـ/النقدية (100-200-1000-2000)		700
	إلى مذكورين		
	حـ/مكاسب الموجودات البيولوجية	9700	
	حـ/إيرادات الحليب	2000	

الملاحظات:

1. عندما تظهر المكاسب أو الخسائر يجب الاعتراف بها في كشف الدخل.
2. لم يحدد المعيار كيفية حساب التكاليف، فمن جهة يمكن رسملتها كجزء من الموجودات البيولوجية– الأبقار (التكاليف الطبية والغذائية) ومن جهة أخرى يمكن أن تنفق هذه التكاليف بصورة مباشرة.
3. يتأهل الإسطبل(barn) للرسملة كعقارات وتأسيسات وتجهيزات بينما التكاليف الأخرى يجب ان ترسمل كجزء من تكلفة الموجودات البيولوجية.

المحاضرة 5: المعايير الدولية للتقارير المالية

المحور الأول: المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 1)

صدر هذا المعيار في حزيران 2003 وأصبح ساري المفعول اعتباراً من 2004/1/1 وتم اجراء تحسينات إضافية ليطبق المعيار بعد التحسينات اعتبارا من 2009/1/1، ويطبق المعيار على المنشآت التي تبنت معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة والتي سوف تعرض أول قوائم مالية لها وفق تلك المعايير، كما ينبغي عليها تطبيق المعيار في كل تقرير مالي مرحلي (نصف سنوي، ربع سنوي، أو شهري) يعرض طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم '' 34 التقارير المالية المرحلية'' بالنسبة لجزء الفترة التي تغطيها قوائمها المالية الاولية طبقا لمعايير التقارير المالية الدولية.

- **نطاق تطبيق المعيار رقم (1)**

1. يغطي المعيار القوائم المالية للمنشأة التي تتبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة.
2. يغطي المعيار المنشآت التي عرضت معظم قوائمها المالية السابقة وكانت ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية في كل الجوانب فيما عدا أنها لا تحتوي على ''بيان صريح وبدون تحفظ'' بأنها تلتزم بمعايير الإبلاغ المالي الدولية جميعها أو جزء منها.
3. ينطبق المعيار على المنشآت التي كانت تطبق معايير غير متوافقة مع معايير الإبلاغ المالي الدولية، أو أن القوائم المالية معدة وفقا للمعايير الدولية ولكنها معدة للاستخدام الداخلي فقط بدون جعلها متاحة لملاك المنشأة او اي مستخدمين خارجيين.

- **متطلبات الاعتراف والقياس**

1- يجب على المنشأة إعداد ميزانية افتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة بمقتضى معايير الإبلاغ المالي الدولية. وهي الميزانية العمومية للمنشأة (منشورة أو غير منشورة) في تاريخ الانتقال الى المعايير الدولية.

2- يجب على المنشأة استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وجميع الفترات المعروضة فيها قوائمها المالية الأولى التي تطبق IFRS أي أنه يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المنشأة، مع بعض الاستثناءات المحدودة المتعلقة بالأدوات المالية وعقود التأمين.

- **أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية**

يتطلب المعيار بعض المتطلبات الرئيسة الواجب إتباعها عند التبني الأول لمعايير الإبلاغ المالي الدولية وتشمل ما يلي:

أولا: يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة.

ثانيا: استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت ظاهرة في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية وبحيث يتم إقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ثالثا: يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

- **أسس إعداد الميزانية الافتتاحية وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية**

أولا: يجب الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي الدولية الاعتراف بها ولم تكن تظهر في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة.

ومن الأمثلة على ذلك إذا كانت القوائم المالية للمنشأة لا تعترف وفق المعايير المحاسبية المتبعة سابقا بالمشتقات المالية سواء أكانت أصول او التزامات في صلب الميزانية On Balance Sheet ولكن تعترف بها خارج الميزانية Off Balance Sheet والتزامات التقاعد أو وجوب إعداد مخصصات للالتزامات المقدرة عند بيع السلع المكفولة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي (37).

ويجب أن يتم الاعتراف بهذه الأصول والالتزامات من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي لحساب الأرباح المحتجزة (أو بند محدد ضمن حقوق الملكية).

مثال (1)

قامت الشركة الوطنية بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة اعتبارا من 2021/1/1 وقد كان لدى الشركة عقود آجلة للمتاجرة في 2021/12/31 قيمتها العادلة 25000 دينار غير ظاهرة ضمن حسابات الشركة بموجب المعايير الوطنية التي كانت تتبعها الشركة.

المطلوب: بين المعالجة المحاسبية لبند العقود الآجلة عند تبنى معايير الإبلاغ المالي الدولية.

حل مثال (1)

بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) يجب الاعتراف بالأصول التي تتطلب معايير الإبلاغ المالي والمحاسبة الدولية الاعتراف بها ولم تظهر بسجلات الشركة التي ستتبنى لأول مرة المعايير الدولية، وفي هذه الحالة فإن معيار المحاسبة الدولي رقم (39) يتطلب الاعتراف بأصل مالي باسم عقود آجله مع الاعتراف بها ضمن حساب الأرباح المحتجزة وعليه يتم إعداد القيد الاتي:

مدين	دائن	البيـــــــــان	التاريخ
25000		من ح/ عقود آجلة	
	25000	إلى ح/ الأرباح المحتجزة	

ثانيا: استبعاد الأصول والالتزامات التي كانت في القوائم المالية للمنشآت قبل تبني المعايير لأول مرة والتي لا تعترف بها متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية وبحيث يتم إقفال هذه البنود في حساب الأرباح المحتجزة في بداية السنة (أو حساب محدد ضمن حقوق الملكية).

ومن الأمثلة على ذلك الأصول غير الملموسة المولدة داخليا (مثل الشهرة المولدة داخليا) المعترف بها كأصل في ميزانية المنشأة قبل تبني المعايير الدولية والتي لا يعترف بها معيار المحاسبة الدولي رقم (38) فان على المنشأة الغاء الاعتراف بها من خلال إقفالها في حساب الأرباح المحتجزة أول المدة وحسب القيد التالي:

**** من حـ/ الأرباح المحتجزة

**** إلى حـ/ الشهرة

ومن الأمثلة الأخرى قيام المنشأة برسملة تكاليف البحث واعتبارها كأصل في حين ان معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ''الأصول غير الملموسة'' يعالجها كمصروف ايرادي يقفل في قائمة الدخل.

مثال (2)

قامت الشركة العربية في 2020/12/31 بتبني معايير الإبلاغ المالي الدولية لأول مرة وبذلك التاريخ كان لدى الشركة حساب تكاليف البحث والظاهر كأصل غير ملموس بمبلغ 60000 دينار رسملت على مدار عدة سنوات سابقة بموجب معايير المحاسبة الإنجليزية والتي كانت تتبعها الشركة سابقا.

المطلوب: بيان كيفية معالجة حساب تكاليف البحث عند تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية.

حل مثال (2)

بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية وتحديدا معيار المحاسبة الدولي رقم (38) ''الأصول غير الملموسة'' فإن مصاريف البحث تعالج كمصروف فترة وذلك لعدم وجود تأكيد معقول بالحصول على أصل غير ملموس خلال مرحلة البحث. وبما أن الشركة العربية ستتبع معايير الإبلاغ المالي الدولية، فيتوجب بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) الغاء الاعتراف بهذا الأصل من خلال حساب الأرباح المحتجزة وكما يلي:

مدين	دائن	البيـــــــــان	التاريخ
60000		من حـ/ الأرباح المحتجزة	
	60000	إلى حـ/ تكاليف البحث	

كما سيتم استبعاد رصيد تكاليف البحث الظاهرة في الميزانية المقارنة للسنة المقارنة كما في 2019/12/31.

ثالثا: يجب إعادة تصنيف بنود الميزانية وعرضها وفق متطلبات معايير الإبلاغ المالي الدولية.

ومن الأمثلة على ذلك اذا كانت المنشأة تصنف أسهم الخزينة ضمن الأصول كما هو متبع في بعض المعايير الوطنية في بعض الدول (المعايير الإنجليزية مثلا) فيجب إعادة تصنيف أسهم الخزينة مطروحة من حقوق الملكية، وكذلك بالنسبة للاسهم الممتازة القابلة للاستدعاء Redeemable Preferred Stock اذا ظهرت ضمن حقوق الملكية للمنشأة قبل تبني المعايير الدولية فانه يجب إعادة تصنيفها ضمن الالتزامات وفق معيار المحاسبة الدولي رقم (32) المتعلق بالأدوات المالية.

- **تاريخ الإثبات والتاريخ الانتقالي**
- **تاريخ الاثبات**

يمثل تاريخ الإثبات تاريخ الميزانية العمومية التي تنص صراحة على أنها ملتزمة بمعايير الإبلاغ المالي الدولية، على سبيل المثال 2020/12/31

- **التاريخ الانتقالي Date of Transition to IFRS**

يمثل التاريخ الانتقالي تاريخ الميزانية العمومية الافتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة (اذا كان تاريخ الإثبات 2020/12/31) فإن التاريخ الانتقالي هو 2019/1/1.

مثال (3)

قررت الشركة العربية تبني معايير الإبلاغ المالي الدولية ابتداءا من 2020/12/31 وعرض معلومات مقارنة لسنة 2019 وقد كانت الشركة قد عرضت قوائمها المالية للسنوات السابقة بموجب معايير المحاسبة الأمريكية.

حل مثال (3)

إن بداية أول فترة يجب أن تعرض فيها الشركة العربية معلومات مقارنة كاملة هي في 2019/1/1وفي هذه الحالة فإن قائمة المركز المالي الافتتاحية التي تحتاج الشركة إلى إعدادها بموجب معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (1) ستكون في .1/1/2019.

- **المعالجة المحاسبية للأصول طويلة الاجل**
  - الأراضي والمنشآت والمعدات.
  - الممتلكات الاستثمارية.
  - الأصول غير الملموسة.

يمكن إظهار البنود المذكورة كتكلفة عند التبني الأول للمعايير الدولية إما بالقيمة العادلة كما في التاريخ الانتقالي أو بقيم إعادة التقييم السابقة للتاريخ الانتقالي (اذا كانت إعادة التقييم قابلة للمقارنة بشكل كبير مع القيمة العادلة او مع التكلفة المهلكة –القيمة الدفترية– معدلة بالرقم القياسي العام أو الخاص).

- **المعالجة المحاسبية للأصول المالية**

لا توجد حاجة إلى إعادة إظهار الأدوات المالية المقارنة وفقا للمعيارين المحاسبيين ذوات الأرقام (32) ومعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم (9) في القوائم المالية الأولى المعدة وفقا لمعايير الإبلاغ المالي الدولية، ويجب تطبيق المبادئ المحاسبية الوطنية (المطبقة سابقا) على المعلومات المقارنة للأدوات المالية. ويجب الإفصاح عن التعديلات الرئيسية اللازمة للالتزام بالمعيارين 32.

المحور الثاني: المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS 13): قياس القيمة العادلة

1- نبذة تاريخية عن المعيار:

في ماي 2011 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13)"قياس القيمة العادلة"، يُعرف المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية (IFRS13) القيمة العادلة ويحل محل المتطلبات الواردة في المعايير الفردية التي كانت تحتوي على متطلبات متباينة لقياس القيمة العادلة للأصول والالتزامات والإفصاح عنها، وجاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي، (FASB) وبدأ سريان تطبيق المعيار اعتباراً من 2013/1/1.

2- أسباب إصدار هذا المعيار:

– تقتضي بعض المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية أو تسمح للشركات بقياس القيمة العادلة للأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية الخاصة بها أو الإفصاح عنها، ولم يتم تحديد قياس أو هدف إفصاح واحد في الكثير من الحالات لأن صياغة المعايير تمت على مدار عدة سنوات.

– تتضمن بعض المعايير إرشادات محدودة حول كيفية قياس القيمة العادلة في حين تضمنت معايير أخرى إرشادات شاملة ولم تكن تلك الارشادات متناسقة على الدوام في مختلف المعايير التي تشير إلى القيمة العادلة، وتم ارجاع سبب عدم التناسق إلى التنوع في الممارسة

إضافة إلى ذلك، نشر مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) والجهة المعدة للمعايير الوطنية الأمريكية وهي مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي(FASB) مذكرة تفاهم عملت كأساس لجهود المجلسين المبذولة لوضع مجموعة مشتركة من المعايير المحاسبية العالمية ذات الجودة العالية عام ،2006 ويُعد إصدار المعيار الدولي

لإعداد التقارير المالية(IFRS 13) "قياس القيمة العادلة" نتيجة جهود المجلسين لوضع متطلبات مشتركة لقياس القيمة العادلة والافصاح عن المعلومات المتعلقة بالقيمة العادلة.

3- هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى:

- تعريف القيمة العادلة؛
- تحديد إطار لقياس القيمة العادلة في معيار دولي واحد؛
- تحديد متطلبات الإفصاح عن قياس القيمة العادلة.

4- نطاق المعيار:

يتم تطبيق هذا المعيار عندما يقتضي معيار دولي آخر لإعداد التقارير المالية أو يسمح بقياس القيمة العادلة أو الإفصاح حول قياس القيمة العادلة مثل (القيمة العادلة مطروحاً منها تكاليف البيع). ولا تطبق متطلبات القياس والافصاح الواردة في هذا المعيار على ما يلي:

- معاملات الدفع على أساس الأسهم التي تنطوي تحت نطاق المعيار(IFRS 2) "الدفع على أساس الأسهم"
- معاملات التأجير التي يشملها المعيار المحاسبي الدولي (IAS17) "عقود الايجار."
- القياسات التي تتشابه مع القيمة العادلة إلا أنها ليست قيمة عادلة، مثل صافي القيمة القابلة للتحقق في المعيار المحاسبي الدولي (IAS 2) "المخزون" أو قيمة الاستخدام في المعيار المحاسبي الدولي(IAS 36) "انخفاض قيمة الأصول."

كما أن متطلبات الإفصاح المطلوبة بموجب هذا المعيار ليست مطلوبة لأي مما يلي:

- أصول الخطة التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي(IAS 19) "منافع الموظفين".
- استثمارات خطة منافع التقاعد التي تم قياسها بالقيمة العادلة وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي IAS) " (26المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد".
- الأصول التي يكون مبلغها القابل للاسترداد عبارة عن القيمة العادلة مطرحاً منها تكاليف البيع بموجب متطلبات المعيار المحاسبي الدولي (IAS36)" انخفاض قيمة الأصول".

5- تعريف المصطلحات:

– **السوق النشط**: السوق التي تتم به معاملات الأصل أو الالتزام بتكرار وحجم كافيين لتقديم معلومات التسعير على أساس مستمر.

– **منهج التكلفة**: أسلوب التقييم التي يعكس القيمة المطلوبة حالياً لاستبدال سعة الخدمة للأصل (يُشار اليها بتكلفة الاستبدال الحالية).

– **سعر الشراء**: السعر المدفوع لشراء أصل أو المستلم لتحمل التزام في معاملة تبادلية.

– **سعر البيع**: السعر الذي يتم استلامه لبيع أصل أو دفعه لتحويل التزام.

– **التدفقات النقدية المتوقعة**: المتوسط المرجح المحتمل (أي متوسط التوزيع) للتدفقات النقدية المستقبلية.

– **القيمة العادلة**: السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

– **الاستخدام الأفضل والأحسن**: استخدام الأصل غير المالي من قبل المشاركين في السوق بطريقة تزيد من قيمة الأصل أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال شركة الأعمال التي سيتم استخدام الأصل ضمنها).

- **منهج الدخل**: هي أساليب التقييم التي تحّ ول على سبيل المثال (التدفقات النقدية أو الايراد أو المصاريف) إلى مبلغ حالي واحد، ويتم تحديد قياس القيمة العادلة على أساس القيمة المشار إليها في توقعات السوق الحالية حول تلك المبالغ المستقبلية.
- **المدخلات**: الافتراضات التي يستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام بما في ذلك التوقعات حول المخاطر مثل:

✓ المخاطر المتأصلة في أسلوب تقييم محدد يُستخدم لقياس القيمة العادلة مثل (نموذج التسعير)؛

✓ المخاطر المتأصلة في مدخلات أسلوب التقييم. وقد تكون المدخلات ملحوظة أو غير ملحوظة.

- **مدخلات المستوى**: الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول أو الالتزامات المتطابقة التي يمكن للشركة الوصول إليها في تاريخ القياس.
- **مدخلات المستوى**: المدخلات عدا الأسعار المعلنة المتضمنة في المستوى الأول والتي تعتبر ملحوظة للأصل أو الالتزام إما بشكل مباشر أو غير مباشر.
- **مدخلات المستوى**: المدخلات غير الملحوظة للأصل أو الالتزام.

- **منهج السوق:** أسلوب التقييم يستخدم الأسعار والمعلومات الأخرى ذات الصلة الناتجة عن معاملات السوق التي تتضمن أصول والتزامات أو مجموعة أصول والتزامات متطابقة أو قابلة للمقارنة (أي متماثلة).
- **المدخلات المثبتة بالسوق** : البائعون والمشترون في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام الذين يتمتعون بكافة الخصائص الآتية:

✓ الاستقلالية عن بعضهم البعض، أي الذين لا يعتبرون أطرافاً ذات علاقة كما هو محدد في المعيار المحاسبي الدولي (IAS24) على الرغم من أن السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة يمكن استخدامه كمدخلات لقياس القيمة العادلة إن كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة قد أبرمت بناءً على شروط السوق.

✓ سعة الإطلاع وامتلاك قدرات فهم معقولة متعلقة بالأصل أو الالتزام والمعاملة باستخدام كافة المعلومات المتوفرة.

✓ القدرة على ابرام معاملة للأصل أو الالتزام.

✓ الرغبة في ابرام معاملة للأصل أو الالتزام، أي امتلاك حافز دون الاجبار أو الاضطرار للقيام بذلك.

- **السوق الأكثر ربحاً:** السوق الذي يزيد القيمة التي سيتم الحصول عليها من بيع أصل أو يقلل من القيمة التي سيتم دفعها لنقل الالتزام بعد الأخذ بعين الاعتبار تكاليف البيع والنقل.
- **مخاطر عدم الأداء:** هي المخاطر المتمثلة في عدم الوفاء بالالتزام وتشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال مخاطر ائتمان الشركة. —
- **المدخلات الملحوظة:** المدخلات التي يتم صياغتها باستخدام بيانات السوق مثل المعلومات المتوفرة عموماً حول الأحداث أو المعاملات الفعلية والتي تعكس الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام. —
- **المعاملة المنظمة:** المعاملة التي تتحمل مخاطر السوق لفترة من الزمن قبل تاريخ القياس للسماح بالأنشطة التسويقية المعتادة للمعاملات التي تتضمن أصول أو التزامات مماثلة، وهي ليست معاملة قسرية على سبيل المثال (تصفية اجبارية أو بيع بسبب ضائقة مالية.
- **السوق الأصلي:** السوق ذي الحجم الأكبر ومستوى النشاط الأعلى للأصل أو الالتزام. —
- **علاوة المخاطر:** التعويض الذي يطلبه المشاركون في السوق تجنباً للمخاطر مقابل تحمل الشكوك المتأصلة في التدفقات المالية للأصل أو الالتزام، يُشار إليها أيضاً بتعديل المخاطر.
- **تكاليف المعاملة:** تكاليف بيع أصل أو نقل التزام في السوق الأصلي أو (السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام والمنسوبة مباشرةً للتصرف بالأصل أو نقل الأصل وتلبي المعيارين الآتيين:

✓ تنتج مباشرةً من المعاملة وأن تكون لازمة لها.

✓ لم تكن ستتكبدها الشركة لو لم تتخذ قرار بيع الأصل أو نقل الالتزام (على غرار تكاليف البيع كما هو محدد في المعيار(IFRS 5) .

- **تكاليف النقل**: التكاليف التي يتم تكبدها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).

- **وحدة الحساب**: لمستوى الذي يتم عنده تجميع أو تجزئة الأصل أو الالتزام في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية لأغراض الاعتراف.

– المدخلات غير الملحوظة: لمدخلات التي لا تتوفر لها بيانات السوق والتي تتم صياغتها باستخدام أفضل المعلومات المتوفرة بخصوص الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام.

مبادئ قياس القيمة العادلة ومنهجيتها

1-6. نستذكر تعريف القيمة العادلة : القيمة العادلة على أنها **السعر** الذي سيتم الحصول عليه **لبيع أصل** أو الذي سيتم دفعه **لنقل التزام** في **معاملة اعتيادية منتظمة** بين **المشاركين في السوق** في **تاريخ القياس**.

من التعريف نستنتج أن القيمة العادلة هي قياس قائم على السوق، وليس قياس خاص بالشركة، هذا يعني أن الشركة:

- يجب أن تنظر في الكيفية التي ينظر بها المشاركون في السوق إلى الأصول أو الالتزامات تحت القياس.
- لا تأخذ النهج الخاص بها (مثل الاستخدام) في الاعتبار.

الهدف من قياس القيمة العادلة هو تقدير السعر الذي سيتم به معاملة بيع الأصل أو نقل الالتزام، المنظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس بموجب شروط السوق الحالية، ويقتضي قياس القيمة العادلة من الشركة أن تحدد ما يلي:

- تحديد الأصل أو الالتزام الذي يمثل موضوع القياس (بشكل منسجم مع وحدة الحساب الخاصة به)؛
- تحديد أساس التقييم الملائم لقياس الأصول غير المالية (بشكل منسجم مع الاستخدام الأفضل والأحسن)؛
- تحديد السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحا) للأصل أو الالتزام؛
- تحديد أسلوب (أساليب) التقييم الملائمة للقياس مع الأخذ بعين الاعتبار:

✓توافر البيانات التي سيتم وفقاً لها صياغة المدخلات التي تمثل الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام؛

✓مستوى تسلسل القيمة العادلة التي سيتم تصنيف المدخلات ضمنه.

الأصل أو الالتزام

قد يكون الأصل أو الالتزام الذي سيتم قياسه بالقيمة العادلة واحداً مما يلي:

■الأصل أو الالتزام المستقل (مفرد) قائم بذاته (على سبيل المثال أداة مالية أو أصل غير مالي)

■مجموعة من الأصول، أو مجموعة من الالتزامات، أو مجموعة من الأصول والالتزامات (على سبيل المثال وحدة توليد النقد، أو السيطرة على حصة ممثلة بأكثر من 50 %من الأسهم في بعض الشركات).

عند قياس القيمة العادلة، تأخذ الشركة في الاعتبار خصائص الأصل أو الالتزام الذي سيأخذه المشارك في السوق عند تسعير الأصل أو الالتزام في تاريخ القياس، وتشمل هذه الخصائص على سبيل المثال:

■حالة الأصل وموقعه؛

■القيود المفروضة على بيع الأصل أو استخدامه، إن وجدت.

- **المعاملة**

يُفترض قياس القيمة العادلة أن مبادلة الأصل أو الالتزام تتم بمعاملة منتظمة بين المشاركين في السوق لبيع الأصل أو نقل الالتزام في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية.

وتكون المعاملة منتظمة عند وجود عنصرين رئيسيين هما:

تزويد المشاركين في السوق بالقدرة على اكتساب المعرفة والوعي بالأصل أو المسؤولية اللازمة للتبادل القائم على السوق.

■أن المشاركين في السوق لديهم الحافز للتعامل مع الأصل أو الالتزام (أي غير مجبرين).

يُفترض قياس القيمة العادلة أن معاملة بيع الأصل ونقل الالتزام تتم:

■في السوق الأصلي للأصل أو الالتزام؛ أو

■في غياب السوق الأصلي، في السوق الأكثر ربحاً للأصل أو الالتزام.

- **المشاركون في السوق**

المشاركون في السوق هم مشترون وبائعون في السوق الأصلي (الرئيسي) أو الأكثر فائدة للأصل أو الالتزام، مع الخصائص التالية (مستقل، حسن الاطلاع، قادر على الدخول في الصفقة، على استعداد للدخول في الصفقة).

لا تحتاج الشركة إلى تحديد مشاركين محددين في السوق عند وضع تلك الافتراضات، وبدلاً من ذلك يتعين على الشركة تحديد الصفات التي تميز المشاركين في السوق بصفة عامة مع الأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة لكل مما يلي:

- الأصل أو الالتزام؛
- السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للأصل أو الالتزام؛ و
- المشاركين في السوق الذين ستُبرم الشركة معهم معاملة في ذلك السوق.

السعر

تعتبر القيمة العادلة السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة منظمة في السوق الأصلي أو (السوق الأكثر ربحاً) في تاريخ القياس وفقاً لظروف السوق الحالية (أي سعر البيع) بغض النظر عما إذا كان ذلك السعر ملحوظاً بشكل مباشر أو مقدراً باستخدام أسلوب تقييم آخر.

لا يتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) المستخدم لقياس القيمة العادلة للأصل أو الالتزام لتكاليف المعاملة، وتتم محاسبة تكاليف المعاملة وفقاً للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، ولا تعتبر تكاليف المعاملة من صفات الأصل أو الالتزام فهي محددة لكل معاملة وتختلف بناءً على طريقة إبرام الشركة لمعاملة الأصل أو الالتزام.

لا تتضمن تكاليف المعاملة تكاليف النقل، وإذا كان الموقع من صفات الأصل (كما هو الحال مع السلع) فيتعين تعديل السعر في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) للتكاليف إن وجدت والتي سيتم تحملها لنقل الأصل من موقعه الحالي إلى ذلك السوق.

مثال: السوق الأصلي أو (الأكثر ربحا)

يتم بيع أحد أصول الشركة في سوقين نشطين مختلفين بأسعار مختلفة، تدخل الشركة في المعاملات فيكلا السوقين ويمكنها الوصول إلى السعر في تلك الأسواق للأصل في تاريخ القياس.

	السوق (A)	السوق (B)
السعر	260	250
تكاليف النقل	-20	-20
تكاليف المعاملة	-30	-10
المبلغ الصافي	210	220

المطلوب :تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن:

- السوق(A) هو السوق الأصلي للأصل.
- كلا السوقين(A) و(B) لا يعتبران السوق الأصلي للأصل.

الحل:

- تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن السوق(A) هو السوق الأصلي للأصل: إذا كان السوق(A) هو السوق الأصلي للأصل أي (السوق الأكثر حجماً ومستوى نشاط للأصل)، فسيتم قياس القيمة العادلة باستخدام السعر الذي سيتم استلامه في ذلك السوق، بعد الأخذ بعين الاعتبار **تكاليف النقل** أي (260-20 = 240) .

تحديد القيمة العادلة للأصل بافتراض أن كلا السوقين(A) و(B) لا يعتبران السوق الأصلي للأصل، في هذه الحالة يتم قياس القيمة العدلة باستخدام السعر في **السوق الأكثر ربحاً**، ويعتبر السوق الأكثر ربحاً هو السوق الذي يزيد المبلغ الذي سيتم استلامه لبيع الأصل بعد الأخذ بعين الاعتبار **تكاليف المعاملات والنقل** (أي صافي المبلغ الذي سيتم استلامه من الأسواق المعنية) وعليه يعتبر السوق(B) هو السوق الأكثر ربحاً أي (210)وعلى الرغم من أن تكاليف المعاملات تأخذ في عين الاعتبار عند تحديد السوق الأكثر ربحاً، إلا أن **السعر المستخدم لقياس القيمة العادلة لا يتم تعديله بهذه التكاليف** (تكاليف المعاملة) وعليه ستكون القيمة العادلة للأصل في السوق الأكثر ربحاً هي230 (250-20).

6-2. تطبيق القيمة العادلة على الأصول غير المالية

يجب قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي مثل (الأصول غير الجارية العينية) بناءً على **أفضل وأحسن استخدام لهذا لأصل** من منظور المشارك في السوق، بمعنى آخر أن يأخذ قياس القيمة العادلة للأصل غير

المالي بعين الاعتبار قدرة المشارك في السوق على توليد المنافع الاقتصادية من خلال استخدام الأصل بأفضل وأحسن استخدام له أو ببيعه لمشارك آخر سيستخدم الأصل بأفضل وأحسن استخدام له.

يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن للأصل غير المالي بعين الاعتبار استخدام الأصل **الممكن مادياً**، **والمسموح به قانوناً والمجدي مالياً** على النحو الآتي:

- يأخذ الاستخدام **الممكن مادياً** بعين الاعتبار الصفات المادية للأصل والتي يأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال (موقع العقار ومساحته). –
- يأخذ الاستخدام **المسموح به قانونياً** بعين الاعتبار أي قيود قانونية مفروضة على استخدام الأصل والتي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار عند تسعير الأصل على سبيل المثال (لوائح التقسيم المطبقة على ملكية الأصل)
- يأخذ الاستخدام **المجدي مالياً** بعين الاعتبار ما إذا كان استخدام الأصل الممكن مادياً والمسموح به قانوناً يُولد دخلاً أو تدفقاً مالياً كافياً (مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف تحويل الأصل لذلك الاستخدام) لإنتاج عائد استثماري يقتضيه المشار كون في السوق من الاستثمار في ذلك الأصل المجهز لذلك الاستخدام

يحدد الاستخدام الأفضل والأحسن من وجهة نظر مستخدمي السوق، حتى ولو كانت الشركة تهدف لاستخدام مختلف، ولكن يفترض أن استخدام الشركة الحالي للأصل غير المالي هو الاستخدام الأفضل والأحسن، ما لم يوحي السوق أو أي عامل آخر أن الاستخدام المختلف من قبل المشاركين في السوق سيزيد قيمة الأصل.

قد تنوي الشركة بغرض حماية موقعها التنافسي أو لأي سبب آخر، عند استخدام الأصل غير المالي المشترى بشكل فاعل أو قد تنوي عدم استخدام الأصل وفقاً لاستخدامه الأفضل والأحسن، فعلى سبيل المثال قد تكون هذه هي الحالة بالنسبة للأصل غير المالي المشترى الذي تخطط الشركة لاستخدامه بشكل دفاعي من خلال منع الآخرين من استخدامه، وعلى الرغم من ذلك يتعين على الشركة قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي على افتراض استخدامه الأفضل والأحسن من قبل المشاركين في السوق.

مثال: قياس القيمة العادلة للأصل غير المالي بناءً على أفضل وأحسن استخدام لهذا الأصل

تحصلت شركة على أراضي في اندماج الأعمال، ويتم تطوير الأراضي حالياً للأغراض الصناعية باعتبارها موقع للمصنع ويفترض أن يكون الاستخدام الحالي للأرض هو الاستخدام الأفضل والأحسن ما لم يكن السوق أو غيره من العوامل تُشير إلى استخدام مختلف، وقد تم مؤخراً تطوير المواقع المجاورة للاستخدام السكني باعتبارها مواقع للأبراج السكنية واستناداً إلى ذلك المشروع وتقسيم المناطق وغيرها من التغييرات لتسهيل هذا المشروع،

حددت الشركة أن الأراضي المستخدمة حالياً كموقع للمصنع يمكن تطويرها كموقع للأغراض السكنية أي أبراج سكنية، لأن المشاركين في السوق سيأخذون بعين الاعتبار القدرة على تطوير الموقع للأغراض السكنية عند تسعير الأرض.

المطلوب :تبيان كيفية تقييم الأرض من خلال الاستخدام الأفضل والأحسن لها.

الحل :سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض من خلال مقارنة كل مما يلي:

- قيمة الأرض عند تطويرها حالياً للأغراض الصناعية (أي ستُستخدم الأرض إلى جانب غيرها من الأصول، مثل المصنع، أو مع أصول والتزامات أخرى)
- قيمة الأرض كموقع شاغر للأغراض السكنية، مع الأخذ بعين الاعتبار تكاليف هدم المصنع وغيرها من التكاليف (بما في ذلك الشكوك حول إمكانية الشركة من تحويل الأصول إلى الاستخدام البديل) اللازمة لتحويل الأرض إلى موقع شاغر (أي أن الأرض سيتم استخدامها من قبل المشاركين في السوق على أساس مستقل)

سيتم تحديد الاستخدام الأفضل والأحسن للأرض استناداً إلى القيمة الأعلى من بين تلك القيم أعلاه، وفي الحالات التي تشمل تخمين (تقدير ثمن) العقارات ربما يأخذ الاستخدام الأفضل والأحسن بعين الاعتبار العوامل المتعلقة بالمصنع، بما في ذلك أصوله والتزاماته.

6-3. تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة

يُفترض قياس القيمة العادلة أنه يتم نقل الالتزام المالي أو الالتزام غير المالي أو أداة حقوق ملكية الشركة على سبيل المثال (حصص حقوق الملكية الصادرة كمبلغ مالي في اندماج الأعمال) إلى المشارك في السوق في تاريخ القياس، ويفترض نقل الالتزام أو أداة حقوق ملكية الشركة ما يلي:

- يبقى الالتزام غير مسدد ويتعين على المشارك في السوق المنقول إليه الوفاء بالالتزام، ولا تتم تسوية الالتزام مع الطرف المقابل أو خلافاً لذلك إطفاؤه في تاريخ القياس.

تبقى أداة حقوق ملكية الشركة غير مسددة ويأخذ المشارك في السوق، المنقول إليه الحقوق والمسؤوليات المرتبطة بالأداة، ولا يتم إلغاء الأداة أو خلافاً لذلك إطفاءها في تاريخ القياس.

6-4. تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يتوفر سعرُ معلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة ويكون العنصر (البند) المماثل محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يحتفظ بالعنصر (البند) المطابق على أنه أصل في تاريخ القياس.

يتعين على الشركة في هذه الحالات أن تقيس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية كما يلي:

- استخدام السعر المعلن في السوق النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حالكان ذلك السعر متاحاً. -استخدام مدخلات أخرى ملحوظة مثل السعر المعلن في السوق غير النشط للعنصر (البند) المماثل المحتفظ به من قبل طرف آخر على أنه أصل في حال لم يكن ذلك السعر متاحاً.
- استخدام أسلوب تقييم آخر كالمذكور أدناه في حال كانت الأسعار المذكورة في النقطتين السابقيتين غير متوفرة:

✓ منهج الدخل مثلاً (أسلوب القيمة العادلة الذي يأخذ بعين الاعتبار التدفقات النقدية المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يحصل عليها من امتلاك الالتزام أو أداة حقوق الملكية كأصل).

✓ منهج لسوق مثلاً (استخدام الأسعار المعلنة للالتزامات وأدوات حقوق الملكية المماثلة المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها التزامات).

6-5. تطبيق القيمة العادلة على الالتزامات وأدوات حقوق ملكية الشركة غير المحتفظ بها من قبل أطراف أخرى على أنها أصول

عندما لا يكون السعر المعلن لعملية نقل التزام مطابق أو مماثل أو أداة حقوق ملكية الشركة متاحاً وعندما لا يكون العنصر (البند) المماثل لعا محتفظاً به من قبل طرف آخر على أنه أصل، يتعين على الشركة أن تقيس القيمة ا لعادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية باستخدام أسلوب التقييم من وجهة نظر مشارك في السوق الذي يدين بالالتزام أو الذي قام بالمطالبة بحقوق الملكية.

وقد تأخذ الشركة عند تطبيق أسلوب القيمة الحالية بعين الاعتبار أي مما يلي:

- التدفقات النقدية الصادرة المستقبلية التي يتوقع المشارك في السوق أن يتكبدها عند سداد الالتزام بما في ذلك التعويض الذي سيطلبه مشارك في السوق مقابل التكفل بالالتزام.
- القيمة التي سيحصل عليها المشارك في السوق لإبرام أو إصدار التزام أو أداة حقوق ملكية مطابقة باستخدام الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق عند تسعير العنصر (البند) المطابق على

سبيل المثال (الذي يتمتع بذات الصفات الائتمانية) في السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً) لإصدار التزام أو أداة حقوق ملكية بنفس البنود التعاقدية.

6- مخاطر عدم الأداء

تعكس القيمة العادلة للالتزام أثر مخاطر عدم الأداء، تشمل مخاطر عدم الأداء على سبيل المثال لا الحصر المخاطر الائتمانية للشركة كما هو محدد في المعيار(IFRS 7) "الأدوات المالية: الافصاحات"، ويفترض أن تكون مخاطر عدم الأداء هي نفسها قبل وبعد نقل الالتزام. يتعين على الشركة عند تقييم القيمة العادلة للالتزام أن تأخذ بعين الاعتبار أثر مخاطرها الائتمانية (الموقف الائتماني) وأي عوامل أخرى من شأنها أن تؤثر على احتمالية أن يتم الوفاء بالالتزام أو لا، قد يختلف الأثر بناءً على الالتزام مثلا:

- عما إذا كان الالتزام عبارة عن تعهد بتسليم نقد (التزام مالي) أو تعهد بتسليم بضائع أو خدمات (التزام غبير مالي).
- عناصر (بنود) تحسين الائتمان المرتبطة بالالتزام، إن وجدت.

8-القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي

يكون سعر المعاملة عندما يتم شراء أصل أو تحمل التزام مقابل معاملة لذلك الأصل أو الالتزام متمثلاً بالسعر المدفوع لشراء الأصل أو المستلم لتحمل التزام (سعر الدخول أو التنفيذ) أي (سعر الشراء)، وفي المقابل تمثل القيمة العادلة للأصل أو الالتزام بالسعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع الأصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام (سعر الخروج أو السعر النهائي) أي (سعر البيع)، ولا تبيع الشركات بالضرورة الأصول بالأسعار التي تم دفعها لشرائها، وعلى نحو مماثل لا تنقل الشركات بالضرورة الالتزامات بالأسعار المقبوضة لتحملها.

في كثير من الحالات يكون سعر المعاملة معادلاً للقيمة العادلة (على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة عندما تتم معاملة شراء الأصل في تاريخ المعاملة في السوق الذي سيتم بيع الأصل فيه). يتعين على الشركة عند تحديد ما إذا كانت القيمة العادلة عند الاعتراف الأولي تعادل سعر المعاملة أن تأخذ بعين الاعتبار العوامل المحددة للمعاملة والأصل والالتزام، على سبيل المثال قد لا يمثل سعر المعاملة القيمة العادلة للأصل أو الالتزام عند الاعتراف الأولي إن انطبقت أي من الحالات التالية:

-كانت المعاملة تتم بين الأطراف ذات العلاقة، رغم وجود إمكانية لاستخدام السعر في معاملة الطرف ذي العلاقة كمدخلات في قياس القيمة العادلة في حال كانت الشركة تمتلك دليلاً على أن المعاملة أجريت بفترات السوق.

—كانت المعاملة تتم تحت وطأة الإكراه أو في حالكان البائع مجبراً على تقبل السعر في المعاملة، على سبيل المثال، قد تنطبق هذه الحالة في حال إذا كان البائع يواجه ضائقة مالية.

كانت وحدة الحساب الممثلة من خلال سعر المعاملة مختلفة عن وحدة الحساب للأصل أو الالتزام المقاس بالقيمة العادلة، على سبيل المثال قد تنطبق هذه الحالة إذا كان الأصل أو الالتزام مقاس بالقيمة العادلة واحداً من العناصر المختلفة (على سبيل المثال في اندماج الأعمال) أو إذا كانت المعاملة تتضمن حقوق وامتيازات غير مذكورة وتم قياسها بشكل منفصل وفقاً لمعيار دولي آخر أو إن كان سعر المعاملة يتضمن تكاليفها.

-كان السوق الذي تتم به المعاملة مختلفاً عن السوق الأصلي (أو السوق الأكثر ربحاً).

أساليب (تقنيات) التقييم

إن الهدف من استخدام أسلوب التقييم هو تقدير السعر الذي ستتم به المعاملة المنظمة لبيع الأصل أو نقل الالتزام بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس، وفقاً لظروف السوق الحالية، وهناك ثلاثة أساليب مستخدمة على نطاق واسع وهي(**منهج السوق، منهج التكلفة، ومنهج الدخل**).

8-1- خصائص أساليب (تقنيات) التقييم

يجب على الشركة استخدام أساليب التقييم التي تعتبر ملائمة في ظل الظروف والتي تتوفر لها معلومات كافية لقياس القيمة العادلة، مع زيادة قدر الاستفادة من المدخلات الملحوظة ذات الصلة والتقليل من استخدام المدخلات غير الملحوظة، وتتضمن الأمثلة على الأسواق التي فيها المدخلات ملحوظة لبعض الأصول والالتزامات (على سبيل المثال الأدوات المالية) أسواق البورصة وأسواق السمسرة، وأسواق المتعاملين.. كما يجب تطبيق أساليب (تقنيات) التقييم المستخدمة لقياس القيمة العادلة بشكل ثابت، ومع ذلك يمكن للشركة تغيير أسلوب التقييم أو تطبيقه، إذا أدى التغيير إلى تمثيل عادل أو أكثر للقيمة العادلة في هذه الظروف، وتعالج الشركة التغيير في أسلوب (تقنية) التقييم بما يتماشى مع متطلبات المعيار المحاسبي الدولي(IAS 8) بالنسبة للتغيير في التقدير المحاسبي، وهذه الحالة على سبيل المثال، إن حدث أي مما يلي:

- نشوء أسواق جديدة.
- توافرت معلومات حديثة.

- عدم توفر المعلومات المستخدمة سابقاً.
- تحسن أساليب التقييم؛ أو
- تغير ظروف السوق.

8-2- مدخلات أساليب التقييم

- يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذها المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام.

8-1-1-المدخلات على أساس أسعار العرض والطلب

- في حال كان الأصل أو الالتزام الذي تم قياسه بالقيمة العادلة سعر طلب وعرض (على سبيل المثال مدخلات من سوق المتعاملين)، فينبغي **استخدام السعر ضمن الفرق بين سعر العرض وسعر الطلب (المتوسط)** والذي يعتبر الأكثر تمثيلاً للقيمة العادلة في ظل الظروف لقياس القيمة العادلة بصرف النظر عن المكان الذي تصنّف به المدخلات ضمن تسلسل القيمة العادلة (أي المستوى الأول أو الثاني أو الثالث)، ويتم السماح باستخدام العرض لمراكز الأصول (أي إذا كانت الأصول أكبر من الالتزامات للأدوات المالية المراد تقييمها مثلا) وأسعار الطلب لمركز الالتزام (إذا كانت الالتزامات أكبر من الأصول).

8-1-2 – (التسلسل الهرمي للقيمة العادلة)

لغرض قياس القيمة العادلة، تعتبر المدخلات الافتراضات التي سيستخدمها المشاركون في السوق في تسعير أصل أو التزام، بما في ذلك الافتراضات المتعلقة بالمخاطر، فالمدخلات يمكن ملاحظتها أو لا يمكن ملاحظتها، فالمدخلات الملحوظة إما يمكن ملاحظتها بشكل مباشر أو يمكن ملاحظتها بشكل غير مباشر، ويجب على الشركة تعظيم الاستخدام للمدخلات الملحوظة ذات الصلة وتقلل من استخدام المدخلات غير الملحوظة.

كما يتعين على الشركة أن تختار المدخلات التي تتفق مع خصائص الأصل أو الالتزام التي سيأخذه المشاركون في السوق بعين الاعتبار في معاملة الأصل أو الالتزام، وفي بعض الحالات تؤدي هذه الخصائص إلى تطبيق التعديل، ولكن التعديلات قابلة للتطبيق فقط على خصائص الأصل أو الالتزام التي تتوافق مع وحدة الحساب التي تتطلب أو تسمح بقياس القيمة العادلة.

- **مدخلات المستوى الأول**: تعتبر الدليل الأكثر موثوقية على القيمة العادلة ويجب استخدامها كلما كانت متوفرة، وتتكون هذه المدخلات من الأسعار المعلنة (غير المعدلة) في الأسواق النشطة للأصول والالتزامات المطابقة (المتماثلة) التي تستطيع الشركة الوصول إليها في تاريخ القياس، يجب أن يكون السوق

النشط هو السوق الرئيسي للأصل أو الالتزام، وفي حالة عدم وجود سوق رئيسي السوق الأكثر ربحا للأصل أو الالتزام والتي تكون في الشركة قادرة على الدخول في معاملة للأصل أو الالتزام بالسعر في ذلك السوق في تاريخ القياس.

ولا يتعين على الشركة أن تقوم بأي تعديل لمدخلات المستوى الأول إلا في الحالات الآتية:

- عندما تمتلك الشركة عدداً كبيراً من الأصول والالتزامات غير متطابقة (غير متماثلة) على سبيل المثال (ضمانات الديون) التي قياسها بالقيمة العادلة وعندما يكون السعر المعلن في السوق النشط ولكن لا يمكن الوصول إليه بسهولة لكل من الأصول والالتزامات بشكل مفرد (أي أنه يكون من الصعب الحصول على معلومات التسعير لكل أصل أو التزام بشكل فردي في تاريخ القياس نظراً إلى عدد الأصول والالتزامات الكبيرة التي تملكها الشركة)، في هذه الحالة يمكن أن تقيس الشركة القيمة العادلة باستخدام طريقة تسعير بديلة لا تعتمد حصراً على السعر المعلن. غير أن استخدام طريقة تسعير بديلة يؤدي إلى قياس القيمة العادلة ضمن مستوى أدنى من تسلسل القيمة العادلة.
- عندما لا يمثل السعر المعلن في السوق النشط القيمة العادلة في تاريخ القياس، على سبيل المثال تكون هناك أحداث (معاملة) مهمة بعد اغلاق السوق وقبل تاريخ القياس، ويتعين على الشركة وضع وتطبيق سياسة لتحديد تلك الأحداث التي قد تؤثر على قياسات القيمة العادلة، ولكن في حال تم تعديل السعر المعلن نظراً للمعلومات الجديدة، فإن التعديل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.
- عند قياس القيمة العادلة للالتزام أو أداة حقوق الملكية الخاصة بالشركة باستخدام السعر المعلن للعنصر (البند) المطابق المتداول على أنه أصل في السوق النشط وإذا كان ذلك السعر يحتاج لتعديل للعوامل الخاصة بالعنصر أو الأصل، وإذا لم يكن هناك تعديل مطلوب للسعر المعلن للأصل، فإن النتيجة هي قيمة عادلة مصنف ضمن المستوى الأول من تسلسل القيمة العادلة، ولكن أي تعديل للسعر المعلن للأصل يؤدي إلى قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الأدنى لتسلسل القيمة العادلة.

- **مدخلات المستوى الثاني** : تتمثّل مدخلات المستوى الثاني في كافة المدخلات التي لا تعتبر أسعارُ معلن عليها والتي يتم تضمينها في المستوى الأول، وتكون هذه المدخلات (مدخلات المستوى الثاني) ملحوظة للأصل أو الالتزام إمّا بشكل مباشر أو غير مباشر، وإذا كان للأصل أو الالتزام مدة تعاقدية محددة فينبغي بالضرورة أن تكون مدخلات المستوى الثاني ملحوظة طوال مدة الأصل أو الالتزام، وتتضمن مدخلات المستوى الثاني ما يلي:
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق النشطة.
  - الأسعار المعلنة للأصول أو الالتزامات المماثلة في الأسواق غير النشطة.

- المدخلات الملحوظة للأصل أو الالتزام باستثناء الأسعار المعلنة، على سبيل المثال:
  - ✓ أسعار الفائدة ومنحنيات العوائد الملحوظة لفترات معلنة شائعة؛ و
  - ✓ سرعات الدفع المسبق؛
  - ✓ مخاطر الائتمان،
  - ✓ معدلات التخلف عن السداد.

- المدخلات التي يتم استخلاصها بشكل أساسي من بيانات السوق القابلة للملاحظة أو المؤيدة لها والتي يتم تحديدها من خلال الارتباط أو بوسائل أخرى، بأنها ذات صلة بالأصول أو الالتزامات التي يتم قياسها (المدخلات المؤيدة للسوق).

ستختلف تعديلات مدخلات المستوى الثاني بناءً على العوامل الخاص بالأصل أو الالتزام، تتضمن تلك العوامل ما يلي:

- حالة الأصل أو موقعه؛
- الايجار؛
- مدى ارتباط المدخلات بعناصر (بنود) مماثلة للأصل أو الالتزام؛
- حجم ومستوى النشاط في السوق التي تتم ملاحظة المدخلات به. قد ينتج عن تعديل مدخلات المستوى الثاني الهامة للقياس بأكمله قياس قيمة عادلة مصنفة ضمن المستوى الثالث لتسلسل القيمة العادلة إن كان التعديل يستخدم مدخلات غير ملحوظة هامة.

المحور الثالث: المعيار الدولي للإبلاغ المالي (IFRS16) عقود الإيجار

1- نبذة تاريخية عن المعيار

في جانفي 2016 أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية " (IFRS 16)عقود الايجار" جاء المعيار كمشروع مشترك بين مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB)، يحل المعيار محل كل من المعيار(IAS 17) "عقود الايجار"، والتفسيرات الآتية: التفسير(IFRIC4) " الترتيبات التي تتضمن التأجير" والتفسير(SIC 15) "عقود الايجار التشغيلي-الحوافز-" والتفسير(SIC 27) "تقييم محتوى العمليات التي تتضمن شكل قانوني لعقد الايجار" ، بدأ سريان المعيار اعتباراً من 2019/1/1.

وقد أحدث هذا المعيار تحول كبير في المعالجة المحاسبية لعقود الايجار التشغيلية لدى المستأجرين حيث بموجب هذا المعيار رسملة عقود الايجار التشغيلية التي تزيد عن 12شهراً كأصول والاعتراف بالالتزامات مقابلها، وقد أنهى هذا المعيار الجدل الطويل في الفكر المحاسبي حول إخفاء القوائم المالية لعقود الايجار التشغيلية واخفاء الالتزامات المرتبطة بتلك العقود.

2- أسباب إصدار هذا المعيار

- أبلغ العديد من أصحاب المصلحة عن مخاوف لكل من مجلس معايير المحاسبة الدولية(IASB) ومجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي (FASB) بشأن الافتقار إلى شفافية المعلومات حول التزامات الإيجار. ورداً على ذلك، بدأ مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية مشروعاً لتحسين محاسبة عقود الإيجار. إن عدم وجود معلومات حول عقود الإيجار في الميزانية (قائمة المركز المالي)، يعني أن المستثمرين والمحللين لم يتمكنوا من مقارنة الشركات التي تقترض لشراء الأصول مع تلك التي تؤجر الأصول.

3-هدف المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ الاعتراف والقياس والعرض والافصاح لعقود الايجار، وبشكل يؤدي إلى تقديم معلومات ملاءمة وممثلة بصدق لعمليات التأجير لدى كل من المؤجرين والمستأجرين.

4-نطاق المعيار

يتم تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية(IFRS 16) "عقود الايجار" على كافة عمليات التأجير باستثناء ما يلي:

- عقود التأجير واستخدام المصادر غير المتجددة مثل النفط والغاز وما شابهها.
- عقود تأجير الأصول البيولوجية المحتفظ بها من قبل المستأجر(IAS 41) "الزراعة."
- ترتيبات خدمات الامتياز أنظر التفسير (IFRIC 12).

تراخيص الملكية الفكرية الممنوحة من قبل المؤجر أنظر"(IFRS 15) الايراد من العقود من العملاء."

- حقوق الاستئجار (لدى المستأجر) بموجب اتفاقيات الترخيص مثل: حقوق استئجار الأفلام وبراءات الاختراع وحقوق التأليف والمخطوطات الخاضعة لمتطلبات المعيار المحاسبي الدولي(IAS 38) "الأصول غير الملموسة".

ملاحظة: يجوز للمستأجر تطبيق هذا المعيار(IFRS 16) لعقود الاستئجار الأصول غير الملموسة غير المذكورة سابقاً في الاستثناء الخامس أعلاه.

5- تعريف المصطلحات

- **تاريخ بدأ الايجار**: التاريخ الذي يجعل المؤجر الأصول الأساسية متاحة للاستخدام من قبل المستأجر.

- **الحياة الاقتصادية للأصل** : إما الفترة التي يُتوقع أن تكون فيها الأصول قابلة للاستخدام اقتصاديًا بواسطة مستخدم واحد أو أكثر أو عدد الإنتاج أو الوحدات المماثلة المتوقع الحصول عليها من أحد الأصول بواسطة مستخدم واحد أو أكثر.

– التاريخ الفعلي للتعديل الايجار: التاريخ الذي يوافق فيه الطرفان على تعديل الإيجار.

- **القيمة العادلة** : السعر الذي سيتم الحصول عليه لبيع أصل أو الذي سيتم دفعه لنقل التزام في معاملة اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

- **عقد الايجار التمويلي** : عقد إيجار ينقل بشكل جوهري جميع المخاطر المنافع المرتبطة بملكية الأصل الأساسي.

- **دفعات ثابتة**: الدفعات التي يقوم بها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام أصل أساسي أثناء مدة الإيجار، باستثناء مدفوعات الإيجار المتغيرة.

- **اجمالي الاستثمار في عقد الايجار**: هو مجموع:

✓ دفعات الإيجار المستحقة القبض من قبل المؤجر بموجب عقد إيجار تمويلي؛ و

✓ أي قيمة متبقية غير مضمونة تستحق للمؤجر.

- **التكاليف الأولية المباشرة** : التكاليف الإضافية للحصول على عقد الإيجار، حيث لم يكن من الممكن تكبدها لو لم يتم الحصول على عقد الإيجار، باستثناء تلك التكاليف التي يتكبدها المؤجر فيما يتعلق بعقد إيجار تمويلي.
- **سعر الفائدة الضمني في عقد الايجار**: هو سعر الفائدة المستخدم في عملية خصم التدفقات النقدية عند بدء عقد الايجار والذي يجعل القيمة الاجمالية (للحد الأدنى لدفعات عقد الايجار والقيمة المتبقية غير المضمونة) مساوية للقيمة العادلة للأصل المؤجر وأية تكاليف أولية مباشرة للمؤجر. –

- **عقد الايجار** :هو عقد أو جزء من عقد ينقل الحق في استخدام أصل (الأصل محل العقد) لفترة زمنية بمقابل ما.
- **حوافز الايجار** : المدفوعات التي يقوم بها المؤجر إلى المستأجر المرتبطة بعقد الإيجار، أو سداد تكاليف التأجير من قبل المؤجر.
- **تعديل عقد الايجار** : هو تغيير في نطاق عقد الإيجار، أو في المقابل لعقد الإيجار، لم يكن جزءًا من الشروط والأحكام الأصلية لعقد الإيجار (على سبيل المثال، إضافة أو إنهاء الحق في استخدام واحد أو أكثر من الأصول الأساسية، أو تمديد أو تقصير مدة الإيجار التعاقدي.
- **دفعات الايجار** : دفعات المستأجر للمؤجر فيما يتعلق بالحق في استخدام الأصل خلال مدة الإيجار، والتي تشمل ما يلي:
  - ✓ المدفوعات الثابتة ناقص أي حوافز تأجير؛
  - ✓ مدفوعات الإيجار المتغيرة التي تعتمد على مؤشر أو سعر؛
  - ✓ سعر ممارسة خيار الشراء إذا كان المستأجر على يقين من ممارسة هذا الخيار؛ و
  - ✓ مبلغ غرامات إنهاء عقد الإيجار، إذا كان المستأجر هو الذي يمارس خيار إنهاء عقد الإيجار.
- **مدة عقد الايجار** : هي الفترة غير القابلة للإلغاء التي يحق للمستأجر خلالها استخدام الأصل المتفق عليه بالإضافة إلى:
  - ✓ الفترات التي يغطيها خيار لتمديد عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكّدا بشكل معقول من ممارسة هذا الخيار؛ و
  - ✓ الفترات التي يغطيها خيار إنهاء عقد الإيجار إذا كان المستأجر متأكّدا بشكل معقول من عدم ممارسة هذا الخيار.
- **المستأجر** :كيان يحصل على الحق في استخدام أصل أساسي لفترة زمنية بمقابل معين.
- **معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر** : هو معدل الفائدة الذي يتعين على المستأجر دفعه للاقتراض على مدى مماثل (أي بنفس شروط عقد الايجار)، ومع ضمانات مماثلة، وبنفس المبالغ اللازمة للحصول على أصل بقيمة مماثلة لأصل المستأجر في بيئة اقتصادية مماثلة (أي نفس الظروف الاقتصادية).
- **المؤجر** :كيان يوفر الحق في استخدام أصل أساسي لفترة من الزمن بمقابل معين.
- **صافي الاستثمار في عقد الإيجار**: إجمالي الاستثمار في الإيجار مخصوما منه سعر الفائدة الضمني في عقد الإيجار.
- **عقد الايجار التشغيلي**: عقد إيجار لا ينقل بشكل جوهري جميع المخاطر والمنافع المتعلقة بالأصل المستأجر.

- **مدفوعات الايجار الاختيارية:** هي المدفوعات التي يجب أن يدفعها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام الأصل المستأجر خلال الفترات التي يغطيها خيار لتمديد أو إنهاء عقد الإيجار وغير مدرجة في مدة الإيجار.
- **فترة الاستخدام** : إجمالي الفترة الزمنية التي يتم فيها استخدام أحد الأصول للوفاء بعقد مع العميل (بما في ذلك أي فترات زمنية غير متتالية).
- **قيمة الضمان المتبقية:** ضمان مقدم إلى المؤجر من قبل طرف ليس له علاقة بالمؤجر بأن قيمة (أو جزء من القيمة) للأصل المستأجر في نهاية عقد الإيجار ستكون على الأقل مبلغًا محددا.
- **عقد ايجار قصير الأجل** : هو عقد ايجار له مدة إيجار تبلغ 12شهراً أو أقل من تاريخ بداية عقد الايجار، ولا يعتبر العقد الذي يتضمن خيار الشراء عقد ايجار قصير الأجل.
- **عقد الايجار بالباطن:** هو عملية تتضمن إعادة تأجير الأصل محل العقد بواسطة المستأجر (مؤجر وسيط) لطرف ثالث ويستمر عقد الايجار (عقد الايجار الرئيسي) بين المؤجر الرئيسي والمستأجر ساري المفعول.
- **الأصل الأساسي** : الأصل الذي يخضع لعقد إيجار، والذي تم بموجبه توفير حق استخدام هذا الأصل للمستأجر من قبل المؤجر.
- **دخل تمويل غير مكتسب:** هو الفرق بين إجمالي الاستثمار في الايجار وصافي الاستثمار في الايجار.
- **القيمة المتبقية غير المضمونة:** هو ذلك الجزء من القيمة المتبقية للأصل الأساسي، والذي لا يتم ضمان تحقيقه من قبل المؤجر أو مضمون من قبل طرف له علاقة بالمؤجر.

مدفوعات الإيجار المتغيرة : هو الجزء من المدفوعات التي يدفعها المستأجر إلى المؤجر للحصول على حق استخدام أصل أساسي خلال مدة الإيجار يختلف بسبب التغيرات في الحقائق أو الظروف التي تحدث بعد تاريخ البدء، بخلاف مرور الوقت.

6- تحديد عقد الايجار

في بداية عقد الايجار على الشركة تقييم ما إذا كان العقد هو عقد ايجار أو يتضمن اتفاقية تأجير، ويتطلب المعيار بهذا الخصوص ما يلي:

- يعتبر العقد عقد ايجار إذا كان العقد كلياً أو جزئياً ينقل حق السيطرة على استخدام أصل محدد من طرف لآخر لمدة زمنية محددة بمقابل معين، أو بدل معين، وقد تكون المدة الزمنية معبراً عنها شكل مقدار استخدام الأصل مثل استخدام معدات لإنتاج 5000 وحدة مثلاً من إحدى المنتجات.
- تُنقل السيطرة بموجب هذا المعيار إذا كان للعميل الحق في توجيه واستخدام الأصول المستأجرة والحصول على كافة المنافع الاقتصادية من استخدام تلك الأصول.

- يتم عادة تحديد الأصول الخاضعة للتأجير بشكل صريح في العقد، ويمكن تحديد تلك الأصول بشكل ضمني بالتاريخ التي تصبح تلك الأصول متاحة للاستخدام من قبل العميل.
- إذا كان للمورد الحق في استبدال الأصول المؤجرة خلال فترة استخدام تلك الأصول، في هذه الحالة لا يوجد حق للعميل باستخدام تلك الأصول، وبالتالي لم تنتقل السيطرة على تلك الأصول للعميل (المستأجر) وفي هذه الحالة لا يعتبر العقد عقد ايجار. يبين المعيار أن الحق في استبدال الأصول المؤجرة يتحقق للمرد إذا توفر الشرطان الآتيين:

✓ للمرد القدرة العملية على استبدال الأصول البديلة خلال فترة استخدام الأصل.

✓ تحقيق المورد منافع اقتصادية نتيجة استبدال تلك الأصول. –يجب على الشركة إعادة تقييم ما إذا كان العقد عقد ايجار ينطوي على اتفاقية تأجير فقط في حال تغير شروط وأحكام العقد.

7- فصل مكونات العقد

- في عقد الايجار أو العقود التي تتضمن عنصر تأجير على الشركة المحاسبة بشكل مستقل عن مكونات العقد التي تتضمن عنصر تأجير عن تلك المكونات التي لا تتضمن تأجير إلا إذا كان من غير العملي ذلك، ويتم توزيع دفعات العقد لكل مكون من مكونات عقد الايجار على أساس سعر البيع المستقل (التي يتم الحصول عليها من قبل المرودين والمؤجرين) لكل مكون من مكونات عقد الايجار.
- إذا كان عقد الايجار يتضمن مكونات تأجير أخرى أو عناصر أخرى مثل عقد إيجار أصل شامل عقد صيانة ذلك الأصل، فإن على المستأجر توزيع المبلغ المدفوع على أساس الأسعار الافرادية النسبية لكل بند من بنود أو من مكونات عقد الايجار، وإذا كانت أسعار تلك البنود غير متوفرة يتم تقديرها بالتركيز على استخدام المعلومات الملاحظة.

وفي بعض الحالات الاستثنائية إذا كان ذلك عملياً يمكن للمستأجر اعتبار البنود الأخرى المرافقة لعقد الايجار مثل الصيانة جزء من مكونات عقد الايجار.

يجب على المؤجر أن يقوم بتوزيع الدفعات المستلمة من مكونات عقد الايجار بموجب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية "(IFRS 15)الايراد من عقود مع العملاء.

مثال: فصل مكونات العقد

قامت الشركة(A) باستئجار آلات ومعدات حفر من الشركة(B) مقابل 250000دج، لمدة 3 سنوات شاملاً عمليات الصيانة التي تقوم بها الشركة (B)، فإذا علمت أن سعر عقد الاستئجار للآلات والمعدات مستقلة ومعروفة وتمثل 120000دج، و 80000دج على التوالي.

المطلوب :تخصيص مدفوعات العقد إلى مكونات الايجار والمكونات الأخرى.

البيان	الآلات	المعدات	المجموع
عقد الايجار	120000	80000	200000
مكونات غير إجاريه (مصاريف الصيانة)	--------	--------	50000
إجمالي قيمة الدفعة			250000

مثال: تحديد مدة عقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1 استأجرت شركة معدات لمدة عامين مقابل 12000دج شهرياً،

يتضمن العقد خيار إعادة الاستئجار لمدة عامين إضافيين2022 و2023 مقابل 450دج شهرياً.

المطلوب :تبيان مدة العقد الواجب اعتبارها لأغراض تطبيق المعيار(IFRS 16)

الحل : بالرجوع الى تعريف مدة عقد الايجار أعلاه نجد أن العقد يتضمن إعادة الاستئجار بشروط تحفيزية، وبالتالي فإن مدة عقد الايجار يتم اعتبارها 4سنوات لأغراض هذا المعيار.

8- المعالجة المحاسبية لعقود الايجار لدى المستأجر القياس المبدئي لعقد الايجار

في بداية عقد الايجار على المستأجر الاعتراف بالحق في استخدام الأصل ضمن الأصول في قائمة المركز المالي وكذلك الاعتراف بالتزامات عقد الايجار، أي يتم رسملة عقود الايجار بكافة أنواعها كأصول والتزامات، وذلك لعقود الايجار التي تزيد مدتها عن 12شهراً وللعقود ذات القيمة غير المنخفضة المشار إليها سابقاً. ويتم الاعتراف وتسجيل الأصل المستأجر كأصل وبالتكلفة وتحتي مسمى حق استخدام الأصل المتأجر بتاريخ بدء عقد الايجار ما يلي:

- أية مدفوعات لعقد الايجار دفعها المستأجر للمؤجر قبل أو عند بداية عقد الايجار مطروحاً منها أية حوافز ايجار مستلمة.
- أية تكاليف أولية مباشرة تحملها المستأجر.
- قيمة التزامات عقد الايجار عند القياس الأولي لتلك الالتزامات وهي القيمة الحالية لمدفوعات عقد الايجار المستقبلية (يتم خصم المدفوعات باستخدام معدل الفائدة الضمني الوارد في العقد إذا كان معروفاً وإذا لم يكن معروفاً يتم استخدام معدل الاقتراض الإضافي للمستأجر) غير المسددة بذلك التاريخ خلال مدة العقد

- أية تكاليف يتوقع أن يتكبدها المستأجر عند تفكيك أو إزالة الأصل المستأجر، أو تكاليف استعادة موقع وجود الأصل أو أية تكاليف واردة في شروط العقد لإعادة الأصل إلى الحالة المتفق عليها بين المؤجر والمستأجر.

- يعترف المستأجر بالتزام (مخصص) وفق متطلبات المعيار المحاسبي الدولي(IAS 37) "المخصصات-الأصول والالتزامات المحتملة"-لهذه التكاليف إما بتاريخ بدء عقد الايجار أو عند استخدام الأصل المستأجر خلال مدة محددة.

يتم قياس حق استخدام الأصل بموجب نموذج التكلفة كأصل مطروحاً منها مجمع الاهتلاك ومجمع التدني إن وجد، ويتم القياس المبدئي لالتزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار الواردة بالعقد على مدار العقد مخصومة بمعدل الفائدة الضمني الوارد بالعقد إذا كان من الممكن تحديده بموثوقية، وإذا لم يكن من الممكن تحديده بموثوقية يتم استخدام معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي.

مثال: القياس المبدئي لعقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1 قامت شركة باستئجار مباني بعقد ايجار لمدة 8سنوات مقابل تسديد دفعة سنوية تبلغ 20000دج، تسدد في نهاية كل عام، علماً أن العمر الإنتاجي للمباني 50سنة، ومعدل الفائدة الضمني 12% سنوياً. معدل القيمة الحالية لدفعة عادية لدينار واحد بمعدل 12 %ولـ 8دفعات تساوي 4.968.

المطلوب :بيان المعالجة المحاسبية للعقد وإعداد القيد اللازم بدفاتر المستأجر عند الاستئجار.

الحل : بموجب هذا المعيار يجب رسملة كافة عقود لدى المستأجر كأصول والتزامات (الحق في استخدام الأصل) بمقدار القيمة الحالية لالتزامات العقد وبمعدل الفائدة الضمني الذي يبلغ 12 %في هذا المثال، إذا كانت مدة العقد أثر من 12شهراً. القيمة الحالية لدفعات الايجار20000 × 4.968 = 99360 = دج.

قيد اثبات استئجار المباني:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار المباني (عقد الايجار)	99360	
	حـ/ التزامات حقوق استئجار المباني		99360

1- دفعات عقد الايجار غير المسددة

بتاريخ بدء عقد الايجار تشمل مدفوعات العقد غير المسددة التي تم إدخالها في قياس التزامات عقد الايجار مقابل حق استخدام الأصل المدفوعات الآتية:

- المدفوعات الثابتة مطروحاً منها أية حوافز قابلة للاستلام.

- مدفوعات الايجار المتغيرة المعتمدة على مؤشر أسعار (مثل مؤشر أسعار المستهلك) أو معدلات فائدة مثل سعر الفائدة أو مدفوعات متغيرة تعكس التغيرات في معدل الايجار السوقية عند الاعتراف الأولي بالالتزامات عقد الايجار باستخدام ذلك المؤشر أو المعدل السائد بتاريخ بدء عقد الايجار، يتم الاعتراف بأية دفعات ايجار متغيرة لم يتم إدراجها عند قياس التزامات الحق في استخدام الأصل)عقد الايجار) بسبب عدم القدرة على تحديد قيمتها بموثوقية ضمن الأرباح والخسائر في الفترة التي يتحقق بها شروط تلك المدفوعات.

- المدفوعات المتوقع دفعها من قبل المستأجر للمؤجر عند وجود قيمة متبقاة مضمونة في عقد الايجار.
- المبلغ المتوقع أن يدفعه المستأجر لشراء الأصل إذا تضمن عقد الايجار حق خيار المستأجر لشراء الأصل، وكان هناك تأكيد معقول بأن المستأجر سيمارس حق خيار شراء الأصل.

2- القياس اللاحق لالتزامات عقد الايجار

– بعد تاريخ بدء مدة عقد (ممارسة) الايجار على المستأجر قياس التزامات عقد الايجار كما يلي:

- زيادة القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس الفائدة على التزامات العقد.
- تخفيض القيمة المسجلة للالتزام لتعكس دفعات الايجار المدفوعة.
- إعادة قياس القيمة المسجلة (الدفترية) للالتزام لتعكس أية نتائج إعادة قياس أو تعديلات تتم على العقد أو التعديلات التي تعكس الدفعات الثابتة التي يتم إجراء تعديلات عليها.

وبموجب هذا المعيار يجب أن يعكس معدل الفائدة على التزامات عقد الايجار خلال مدة العقد المبلغ الذي ينتج معدل عائد ثابت ودوري على الرصيد المتبقي على التزامات عقد الايجار

–وبعد بدء عقد الايجار على المستأجر الاعتراف في بيان الدخل بكل مصروف فوائد التزام عقد الايجار ومدفوعا تعقد الايجار المتغيرة غير المشمولة في قياس التزام عقد الايجار في الفترة التي تنشأ فيها الأحداث والظروف التي تؤدي لنشوء تلك المدفوعات المتغيرة.

مثال: القياس اللاحق لالتزامات عقد الايجار

بتاريخ 2020/1/1تقوم الشركة(A) باستئجار آلات صناعية من لشركة(B) لمدة 4سنوات، مقابل دفعات ايجار سنوية 20000دج تدقع في بداية كل سنة. للحصول على عقد الإيجار تتحمل الشركة(A) تكاليف أولية مباشرة بقيمة 6000دج (منها4000دج تتعلق بمبلغ يدفع للمستأجر السابق للآلات الصناعية و 2000دج تتعلق بعمولة السمسار)، وكحافز للشركةA( ) لدخولها في عقد الإيجار توافق شركة(B) بدفع مبلغ 2000دج قيمة العمولة التي دفعتها الشركة(A) سابقاً.

فإذا كان معدل الفائدة الضمني غير محدد في عقد الإيجار وبلغ معدل الفائدة على الاقتراض الإضافي للشركة(A) هو10 %سنويًا.

المطلوب :بيان المعالجة المحاسبية لعقد الايجار بدفاتر المستأجر(A) واعداد القيود اللازمة وفق متطلبات (IFRS 16)

الحل:

في تاريخ بدء عقد الايجار في 2020/1/1يقوم المستأجر بإعداد قيد اثبات أصول والتزامات ناشئة عن العقد حيث يقاس التزامات عقد الايجار بالقيمة الحالية لدفعات الايجار المستقبلية غير المسددة بمعدل خصم %. 10القيمة الحالية لالتزام عقد الايجار 20000 ×2.487 =49740

يتم قياس قيمة حق استخدام الأصل = دفعات الايجار المدفوعة في بداية العقد + القيمة الحالية للالتزام + أية تكاليف أولية مباشرة سددها المستأجر – الحوافز التي يستلمها المستأجر من المؤجر–2000 = 73740. 20000+49740+6000**القيود المحاسبية خلال العام 2020**

يتم إعداد القيود التالية في 2020/1/1

- اثبات حقوق استخدام المعدات بالقيمة الحالية للالتزام مضافاً إليها دفعة الايجار المقدمة:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية	69740	
	حـ/ التزامات عقد الايجار		49740
	حـ/ النقدية		20000

- اثبات التكاليف الأولية:

2020/1/1	حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية	6000	
	حـ/ النقدية		6000

- اثبات الحوافز المستلمة:

2020/1/1	حـ/ النقدية	2000	
	حـ/ حقوق استئجار الآلات الصناعية		2000

ولأغراض تحديد مبلغ الفائدة والجزء المتعلق بتسديد التزامات العقد، تم اعداد جدول دفعات عقد الاستئجار كما يلي:

تسديد دفعات الايجار وتحديد مصروف الفائدة			
التاريخ	دفعة الايجار	مصروف الفائدة*	قيمة التزامات عقد الايجار**
2020/1/1			49740
2020/12/31	------	4974	54714
2021/1/1	20000	------	34714
2021/12/31	-----	3471	38185
2022/1/1	20000	-----	18185
2022/12/31	------	1815	20000
2023/1/1	20000	------	0
المجموع	**60000**	**10260**	

مصروف الفائدة = رصيد الالتزام غير المسدد10 % ×

** قيمة الالتزامات المسددة = رصيد الالتزام بداية الفترة + مصروف الفائدة

- **إثبات مصروف الفائدة لعام 2020:**

2020/12/31	ح/ مصروف الفائدة	4974	
	ح/ التزامات عقد الايجار		4974

- **اثبات مصروف اهتلاك حق استخدام المعدات لعام 2020:**

2020/12/31	ح/ مصروف الاهتلاك	18435	
	ح/ حقوق استخدام المعدات		18435

القيود المحاسبية خلال عام 2021.

اثبات تسديد دفعة الإيجار في 2021/1/1

2021/1/1	ح/ التزامات عقد الايجار	20000	
	ح/ النقدية		20000

اثبات مصروف الفائدة لعام 2021.

2021/12/31	ح/ مصروف الفائدة	3471	
	ح/ التزامات عقد الايجار		3471

اثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2021.

2021/12/31	حـ/ مصروف الاهتلاك	18435	
	حـ/ حقوق استخدام المعدات		18435

- القيود المحاسبية خلال العام 2022:
- اثبات تسديد دفعة الإيجار في 2021/1/1

2022/1/1	حـ/ التزامات عقد الايجار	20000	
	حـ/ النقدية		20000

اثبات مصروف الفائدة لعام 2022:

2021/12/31	حـ/ مصروف الفائدة	1815	
	حـ/ التزامات عقد الايجار		1815

إثبات مصروف اهتلاك حقوق استخدام المعدات لعام 2022:

2022/12/31	حـ/ مصروف الاهتلاك	18435	
	حـ/ حقوق استخدام المعدات		18435

ملاحظة: تظهر التزامات الاستئجار في ميزانية المستأجر موزعة بين الالتزامات الجارية (الخصوم الجارية) والالتزامات غير الجارية (الخصوم غير الجارية) إما بشكل منفصل أو عناصر التزامات أخرى، حيث يصنف لقسط الواجب السداد خلال السنة التالية كالتزامات جارية وباقي الأقساط ضمن الالتزامات غير الجارية، وعليه تظهر التزامات عقود الاستئجار في قائمة المركز المالي في2020/12/3 كما يلي:

قائمة المركز المالي بتاريخ 2020/12/31	
الأصول	**الخصوم (الالتزامات)**
	الالتزامات (الخصوم) غير الجارية: **– التزامات عقود الايجار: 34714** **الالتزامات (الخصوم) الجارية:** **– التزامات عقود الايجار: 20000**

قائمة المراجع:

أولا: قائمة المراجع باللغة العربية

1/ قائمة الكتب:

1) أمين السيد أحمد لطفي، **المحاسبة الدولية و الشركات المتعددة الجنسيات**، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2004.

2) أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة، تحليل وتقييم الحوافز والإعفاءات الضريبة مع مدخل لقياس عوائدها وتكاليفها**، دار النهضة ، مصر، 1997.

3) أمين السيد أحمد لطفي، **إعداد وعرض القوائم المالية في ضوء معايير المحاسبية**، الدار الجامعية، الإسكندرية – مصر، 2008.

4) باسم علي جرسان، **العولمة والتحدي الثقافي**، الطبعة الأولى، دار الفكر العربي، بيروت، 2001.

5) حنان رضوان حلوة، **تطور الفكر المحاسبي**، مكتبة دار الثقافة، الأردن،1998.

6) حنان رضوان حلوة حماد ، **النموذج المحاسبي من المبادئ إلى المعايير**، دار وائل للنشر والتوزيع، الأردن/ 2006.

7) خالد كمال الجعرات، **معايير التقارير المالية 2007، IAS/IFRS**، دار الإثراء للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

8) دونالد كيسو، جيري ونجانت، **المحاسبة المتوسطة**، "تعريب حمد حامد حجاج «، الجزء الثاني، الطبعة العربية الثانية، دار المريخ، مصر، 2008.

9) عصام مرعي، **قواعد المحاسبة الدولية لجنة قواعد المحاسبة الدولية**، مطابع رغدات، الرياض المملكة العربية السعودية، 1989.

10) عبد القادر تومي، **الأسس الفلسفية للعولمة الاقتصادية**، دار كنوز الحكمة للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى الجزائر، 2011.

11) محمد بوتين، **محضرات في معايير المحاسبة الدولية**، السنة الأولى ماجستير، مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، المركز الجامعي المدية، 2008/2007.

12) بودور شوريب **محاضرات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية**، السنة الأولى ماستر، مطبوعة كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة محمد بوقرة بومرداس 2017/2016.

13) بوبكر رزيقات، **المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS**، مطبوعة دروس موجهة لطلبة الماستر، تخصص: محاسبة وتدقيق، محاسبة وجباية معمقة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة المسيلة، 2019-2020.

14) محمد بوتين، **النظام المحاسبي المالي ومعايير المحاسبة الدولية**، دار المتيجة للنشر، الجزائر،20011.

15) محمد حامد تميزار، **الإطار الفكري للمحاسبة كأساس لبناء وتطوير معايير المحاسبة المالية دراسة التجربة السعودية**، مطبعة جامعة حلوان، القاهرة،2004.

16) محمد المبروك أبو زيد، **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية**، إيتراك للطباعة والنشر والتوزيع، مصر، 2005.

17) مرعي عبد الحي، الصبان محمد سمير، **أصول القياس والاتصال المحاسبي**، دار النهضة العربية، بيروت، 1988.

18) كيموش بلال، **دروس وتطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية**، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة سكيكدة،2019/2018

19) مطر محمد، **تقييم مستوى الإفصاح الفعلي في القوائم المالية المنشورة للشركات المساهمة الأردنية في ضوء قواعد الإفصاح المنصوص عليها في أصول المحاسبة الدولية، دراسات السلسلة "ا"**، مطبوعات الجامعة الأردنية، الأردن، 1996.

20) نعيم دهمش، وأبو زر عفاف، **اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة**، دار وائل للنشر، الأردن، 2006.

21) هوام جمعة، **المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية**، ديوان المطبوعات الجامعية، الطبعة الثانية، 2001.

22) وليد ناجي الحيالي، **أصول المحاسبة المالية، الجزء الأول**، منشورات الأكاديمية العربية المفتوحة، الدانمارك، 2007.

23) وصفي أبو المكارم، **دراسات متقدمة في مجال المحاسبة المالية**، الدار الجامعية –الإسكندرية، مصر، 2002.

24) رابح طويرات، **المعايير المحاسبية الدولية IAS IFRS** كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير،جامعة محمد بوضياف بالمسيلة 2018/ 2019.

25) سعود جايد مشكور، **المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي – أطر نظرية وتطبيقات عملية –**، الطبعة الأولى، دار المناهج للنشر والتوزيع، عمان، الأردن، 2021.

2/ قائمة المجلات:

1) العابد عز الدين محمد، **العولمة أقرب الخيال منها إلى التنمية الاقتصادية الحقيقية**، مجلة الرشيد المصرفي، العدد الثاني، السنة الثانية، العراق، 2001.

2) حمدي محمود قادوس، **تقييم الإطار الفكري للمحاسبة في السعودية** ، المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية كلية التجارة وإدارة الأعمال، جامعة حلوان، العدد 3، القاهرة، مصر،1996.

3) عبد الحميد مانع الصيح، **العولمة وتأثيرها على المعايير المحاسبية الدولية وانعكاساتها على التطبيقات المحاسبية في الدول النامية**، مجلة الإداري، العدد 90، بيروت، سبتمر2002.

4) نعيم دهش، **تسييس المعايير المحاسبة الدولية – الخبرة الأمريكية والواقع الأردني**، مجلة المدقق، العدد 446، الأردن، مارس 2001.

3/ الملتقيات، الندوات، الأيام الدراسية:

1) حامد داود الطلحة، **معايير المحاسبة الدولية النشأة والمفهوم**، الملتقى الدولي حول المعايير المحاسبية الدولية أيام 6/5 فبراير عمان الأردن، 2000.

2) خالد كمال الجعرات، **قياس العادلة وفقا للمعايير المعايير المحاسبة الدولية**، بحث مقدم للمؤتمر العلمي المهني الدولي السابع حول القيمة العادلة والإبلاغ المالي، عمان-الأردن،2006.

3) دهش نعيم، وأبو زر عفاف، **اتجاه معايير المحاسبة الدولية نحو القيمة العادلة**، المؤتمر العالمي العلمي المهني السادس، لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين، الأردن، أيلول 2004.

4) مطر محمد، موسى السويطي، **أثر استخدام منهج القياس بالقيمة العادلة على إدارة الإنتاج وعدالة البيانات المالية**، دراسة مقدمة إلى المؤتمر العالمي المهني الدولي السابع لجمعية المحاسبين القانونيين الأردنيين بالتعاون مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب المنعقد في 13-14 أيلول، الأردن، 2006.

4/ الهيئات والمنظمات الدولية:

1) المجمع العربي للمحاسبين القانونيين، المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية، **النص الكامل للكافة المعايير الدولية إعداد التقارير المالية**،2005.

5/ الرسائل والأطروحات:

1) حواس صالح، **التوجه الجديد نحو معايير الإبلاغ المالي وأثره على مهنة المدقق**، رسالة دكتوراه، كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير، جامعة الجزائر 3، 2008/2007.

2) مدني بن بلعيث، **أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر،2004.

3) حمزة العرابي، المعايير المحاسبة الدولية والبيئة الجزائرية "متطلبات التوافق والتطبيق"، رسالة دكتوراه، جامعة الجزائر 2009.

6/ القوانين والمراسيم:

1) المرسوم التنفيذي 156 08- المؤرخ في 2008/05/26، الجريدة الرسمية، العدد 27، السنة 45، الصادرة في 2008/05/27.

2) القرار المؤرخ 2008/07/26،الجريدة الرسمية،19، السنة 46، الصادرة في 2009/03/25.

ثانيا: قائمة المراجع باللغة الأجنبية

Ouvrages :

1) Anne H SOUKHNOV , **Encata-World English Dictionary**, First edition ST/ Martin s, New York, 1999.

2) Anne Lemanh, **Normes IFRS**, Edit-Fouchier, Paris, 2000.

3) APOTHELOZ Bernard, **Pertinence et fiabilité de l'information comptable,** Mita édition –lausanne- suisse-1989.

4) Belkaoui A, **Théorie Comptable**, Presse de L'université de Québec, Sillery, 1981.

5) Collasse. B,Harmonisaation Comptable, in Encyclopédie de CCA, Économica, Paris, 2005.

6) Cristel Decock, **Comptabilité Internationale**, Edition- Économica, Paris, 2005.

7) Cleen A .Basset and Harvaed Y. Weatherbee. **Personnel systems and DATA Management**, American Management Association, New York, 1997.

8) Christel Decock, Dosne Franck, **Comptabilité International,** les IAS/IFRS en pratique, EDIT, Économica, Paris, 2005.

9) Denis Cornier, **Comptabilité Anglo-saxon et Internationale**, ED- Économica, Paris, 2002.

10) Éric Delesalle et Pascal chapin, Normes Comptables IAS/IFRS, La Mondialisation de **La Comptabilité**, Collection Memo, Paris, 2005.

11) François Mechin et Autres, **Normes IFRS et PME**, ED-DUNOD, Paris, 2004.

12) Francis Lefebvere, IASC **Normes comptable internationales**, Edition MÉMENTO, Paris, 1995.

13) Ghertman Micheal, **Que sais-**je ? P.U.F, Paris, 1998, P4.

14) Horngren. CHARLEST, **The marketinng of Accounting standard**, in journal of accountancy New York, Oct 1973, P61.

15) J.F Robert & F. Mechin & Puteaux, **Systéme Comptable de Convergence entre normes comptables financières et standards de L'IASB**, ED-DUNOD , Paris,2004.

16) Jean –François Regnart, **Lire un bilan c'est simple**, Éd- chirou, 2007 Paris.

17) Laurence Binet, **L'état financière Anglo-saxonne comparaison avec les états financiers français dans le cadre de l'harmonisation internationale**, Paris, Économica. 1991.

18) Maillet B, Lemanh, **Normes Comptables International IAS/IFRS**. ED- Berti, Alger, 2007.

19) Obert robert, **Pratique des Normes IAS/IFRS**, Dunod, Paris, 2003.

20) Oliviero Bernard, **Réflexion sur le système d'information comptable**, Cahier de L' IAE de Nice, Paris, France, 1985, P10.

21) Pascal Barnetto, Pierre Gruson, Instruments Financières et IFRS, ED- DUNOD, Paris, 2007.

22) Pascal Barnetto, **Les normes IAS/IFRS**, EDIT, Dunod, Paris, 2004.

23) Brunot BENOIT, **La Mondialisation en Fiches- genèse- acteurs en jeux**, Edition breal-paris, 2005.

24) Rousse, F ,Normalisation comptable, principe et pratique, Collection-Méthodologique, Paris, 1990.

Séminaires :

1) ISGA, **Nouveau plan comptable de l'entreprise et Harmonisation Internationale,** séminaire en collaboration avec le réseau d'expertise, France –Maghreb, Alger, juin 2005.

Magazines et publications :

1) Ouvrage Collectif d'un groupe de travail de l'association nationale des Directeurs Financiers et Contrôle de gestion. **Normes IAS/IFRS ?, Que faut-il Faire ? Comment s'y prendre**, ED- d' organisation, Paris, 2004.

2) Revue Française de **Comptabilité**, la création du comité international des principes comptables, IASC, n° 31, oct 1973, PARIS.

Sites Web :

1- www.iasb.org.uk/
2- www.ias.org/
3- http : // www.socpa-org.
4- www.iosco.org
5- www.aicpa.org