المعايير المحاسبية الدولية

مطبوعة موجهة لطلبة السنة الثانية
ماستر محاسبة وجباية معمقة

إعـداد:

الدكتور: نور الدين رافع

قسم:

العلوم المالية والمحاسبة

سلسلة المطبوعات الجامعية المحكمة

محتوى المطبوعة	الصفحة
فهرس المحتويات	2
مقدمة	1
المحور الأول: مدخل للمعايير المحاسبية الدولية وتنظيماتها	2
المحور الثاني: الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي	7
المحور الثالث: المعيار المحاسبي الدولي IAS1 عرض القوائم المالية	8
المحور الرابع: المعيار المحاسبي الدولي IAS 7 جدول تدفقات الخزينة	15
المحور الخامس: المعيار المحاسبي الدولي IAS 2 المخزونات	16
المحور السادس: المعيار المحاسبي الدولي IAS10 الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	21
المحور السابع: المعيار المحاسبي الدولي IAS12 الضريبة على النتيجة	22
المحور الثامن: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS1 تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة	28
المحور التاسع: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2 الدفع على أساس الأسهم	29
المحور العاشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3 اندماج الأعمال	43
المحور الثالث عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5 الأصول غير الجارية الموجهة للبيع والعمليات غير المستمرة	44
المحور الحادي عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7 الأدوات المالية: الإفصاحات	55
المحور الثاني عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9 الأدوات المالية	56
المحور الرابع عشر: معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6 استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية	79
نماذج امتحانات سابقة	80
قائمة المراجع	90

مقدمـــة

اعتبرت المحاسبة المالية منذ ظهورها المصدر الوحيد والأكيد للمعلومات ومن ثم إيصالها إلى المستخدمين في شكل قوائم مالية، يعتمدون عليها بشكل أساسي في اتخاذ قراراتهم التي تتوقف على درجة نفعية المعلومات التي تتضمنها تلك القوائم، وترتبط منفعتها حسب طبيعة واحتياجات مستخدميها من جهة، وعلى المرجعية المحاسبية التي يستند عليها النظام المحاسبي في البلد من جهة أخرى، هذه المرجعية التي اختلفت من دولة إلى أخرى في ظل اقتصاديات لم تصل إلى درجة كبيرة من التطور والاندماج والترابط بين الدول، إضافة إلى مجموعة من العوامل السياسية والقانونية والثقافية الأخرى التي تشكل جوهر مرجعية النظام المحاسبي في أي بلد.

غير أن التطورات الاقتصادية التي شهدها العالم، خاصة في ظل ظهور التكتلات الاقتصادية، وتوسع نشاطات المؤسسات ونطاقها الجغرافي، أصبح اختلاف الممارسة المحاسبية يطرح عدة إشكالات أمام مستخدمي القوائم المالية باختلاف جنسياتهم وثقافاتهم، ومن أجل تجاوز هذه القضايا التي طرحتها تعددية المرجعيات المحاسبية وتباين الممارسة المحاسبية، والتي وقفت عائقا أمام تطور وانتشار عمليات التقارير المالية العابرة للحدود الوطنية، هو ما أدى إلى ضرورة استحضار مرجعية محاسبية دولية تستند عليها الأنظمة المحاسبية، ويتم من خلالها توجيه الممارسة المحاسبية على مستوى دولي، وتوفير الحلول المناسبة التي قد تواجهها، و تمثلت هذه المرجعية في المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)، وهي المرجعية التي استند عليها النظام المحاسبي المالي.

وعليه فقد خصصنا هذه المطبوعة من أجل تقديم المرجعية المحاسبية الدولية التي استند عليها النظام المحاسبي المالي، بهدف تمكين الطالب في الجوانب التالية:

- معرفة الأسباب المبررة لطرح المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)؛
- التعرف على أهم تنظيمات المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)؛
- الإلمام بأهم المعايير التي استند عليها النظام المحاسبي المالي؛
- التعرف على مستجدات المعايير المحاسبية الدولية بعد طرح المنظومة القانونية للنظام المحاسبي المالي سنة 2007.

معامل ورصيد المقياس، مقياس المعايير المحاسبية الدولية هو من المقاييس الأساسية، حيث ينتمي إلى وحدات التعليم الأساسية، ويتم دراسته في السداسي الثالث، ومعامله هو 2، وبرصيد 6. ويمكن توضيح ذلك من خلال الجدول التالي:

السداسي الثالث

وحدة التعليم	الحجم الساعي السداسي	الحجم الساعي الأسبوعي				المعامل	الأرصدة	نوع التقييم	
	15 أسبوع	محاضرة	أعمال موجهة	أعمال تطبيقية	أعمال أخرى			متواصل	امتحان
وحدات التعليم الأساسية									
المعايير المحاسبية الدولية	120 سا	1.30 سا	1.30 سا		6 سا	2	6	x	x

المحور الأول

مدخل للمعايير المحاسبية الدولية

(IAS/IFRS)

لقد ظهرت عدة إشكالات محاسبية في ظل اختلاف وتباين الأنظمة المحاسبية ومرجعياتها، وذلك على في سياق التطورات التي عرفتها بيئة الأعمال الدولية تحت تأثيرات العولمة، وما ترتب عنها من تغيرات في طبيعة المعاملات الاقتصادية التي أصبحت تأخذ في كثير من الأحيان أبعادا دولية، وعلى هذا الأساس أصبح من الضروري إخضاع الممارسة المحاسبية إلى معايير دولية تضمن فهم وتفسير المعلومات المنبثقة عنها بطريقة موحدة ومنظمة.

أولا: الخلفية التاريخية للمعايير المحاسبية الدولية

يعود نشأة مصطلح المعايير المحاسبية الدولية إلى المؤتمر المحاسبي الدولي الأول المنعقد في سانت لويس بالولايات المتحدة الأمريكية سنة 1904 وبذلك فقد تم الموافقة على عقد هذا المؤتمر كل خمس سنوات، ومنذ هذا المؤتمر أصبحت فكرة المعايير المحاسبية الدولية تشكل محور نقاشات المؤتمرات المحاسبية الدولية التالية:

- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني تم عقده سنة1926 في أمستردام؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث تم عقده سنة 1929 في نيويورك؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع تم عقده سنة 1933 في لندن؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس تم عقده سنة 1938 في برلين؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس تم عقده سنة 1952 في لندن؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع تم عقده سنة 1957 في أمستردام؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي الثامن تم عقده سنة 1962 في نيويورك؛
- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع تم عقده سنة 1972 في باريس؛

وفي المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر الذي انعقد في سبتمبر من سنة 1972 بسيدني باستراليا اقترح اللورد بونسون *بإنشاء هيئة دولية تنصب مسؤوليتها في تكوين وصياغة المعايير المحاسبية الدولية، لتتجسد هذه الفكرة في 29 جوان 1973 بإنشاء لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC مقرها لندن، وذلك من طرف التنظيمات المهنية المحاسبية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية فرنسا ألمانيا المكسيك كندا اليابان استراليا.

*يعتبر **Henry Benson** أحد شركاء مكتب coopers lybrqnd في لندن أول من بادر بإنشاء هيئة دولية تقوم بإصدار معايير دولية يكون اعتمادها في مختلف دول العالم، وبطريقة تكون فيها المرجعيات المحلية تتقارب معها، حيث كان أول رئيس للجنة IASC.

ثانيا: الأسباب المبررة لتأسيس المعايير المحاسبية الدولية

اجتمعت عدة أسباب من أجل طرح مرجعية محاسبية دولية تحمل اسم المعايير المحاسبية الدولية وهي على النحو التالي:

1. الاختلاف بين الممارسات المحاسبية

إن ّ التباين والاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول يرجع أساسا إلى تعدد الأنظمة المحاسبية ومرجعياتها، والتي تتحكم فيها عدة عوامل، نذكر منها :

- **نوع النظام الاقتصادي:** ينعكس النظام الاقتصادي للبلد على النظام المحاسبي له، حيث يختلف دور المحاسبة وفقا للنظام الاقتصادي القائم على أسس ومبادئ اقتصاد السوق، عن دورها في ظل اقتصاد يقوم على التخطيط المركزي (الاقتصاد الموجه).

- **درجة التطور الاقتصادي:** تؤثر درجة التطور الاقتصادي على النظام المحاسبي القائم في البلد، حيث نجد أنه كلما زادت درجة التطور الاقتصادي، ازدادت الحاجة لأساليب محاسبية جديدة حتى تلبي الاحتياجات الجديدة للفئات المستخدمة للقوائم المالية، وترشيد قراراتهم.

- **مصادر التمويل:** يؤثر نوع المصدر التمويلي (أسواق مالية، بنوك) على توجه الأنظمة المحاسبية سواء لتلبية احتياجات المستثمرين أو المقرضين، حيث نجد أن توجه المصدر التمويلي عن طريق الأسواق المالية يعكس نظاما محاسبيا أقل تحفظا" سياسة الإفصاح الكامل"، أما إذا كان مصدر التمويل هو البنوك فيعكس نظاما محاسبيا يقوم على مبدأ الحذر، وتنصب اهتماماته لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حساباتها.

- **النظام السياسي:** ينعكس النظام السياسي على الأنظمة المحاسبية بطريقة غير مباشرة من خلال عدة عوامل منها نوعية النظام السائد، الاستقرار السياسي...،ومن بين تأثيرات النظام السياسي على المحاسبة هي عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وهذا لا يكون إلا بوجود علاقات سياسية قوية بين البلدين.

- **النظام القانوني:** تهدف القوانين إلى تنظيم المجتمعات، وتحديد سلوكيات الأفراد وتفاعلهم مع بعضهم البعض، ومع الجماعة التي ينتمون لها، وفي هذا السياق قد تم اعتماد شكلين للنظم القانونية في المجتمع الذي هو مصدر المحاسبة:

- **القانون المدني:** فوفق هذا السياق القانوني تصبح المبادئ المحاسبية جزء من القوانين العامة للدولة، حيث في هذه الدول لا يوجد فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية، فإذا تمت معالجة عملية لأغراض ضريبية، وبطريقة معينة يجب أن تعالج ذات العملية بنفس الطريقة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

- **القانون العام:** فوفق هذا السياق القانوني تتبنى الدول مدخلا غير تشريعي، حيث يلعب المحاسبون دور رئيسي في تحديد الممارسة المحاسبية.

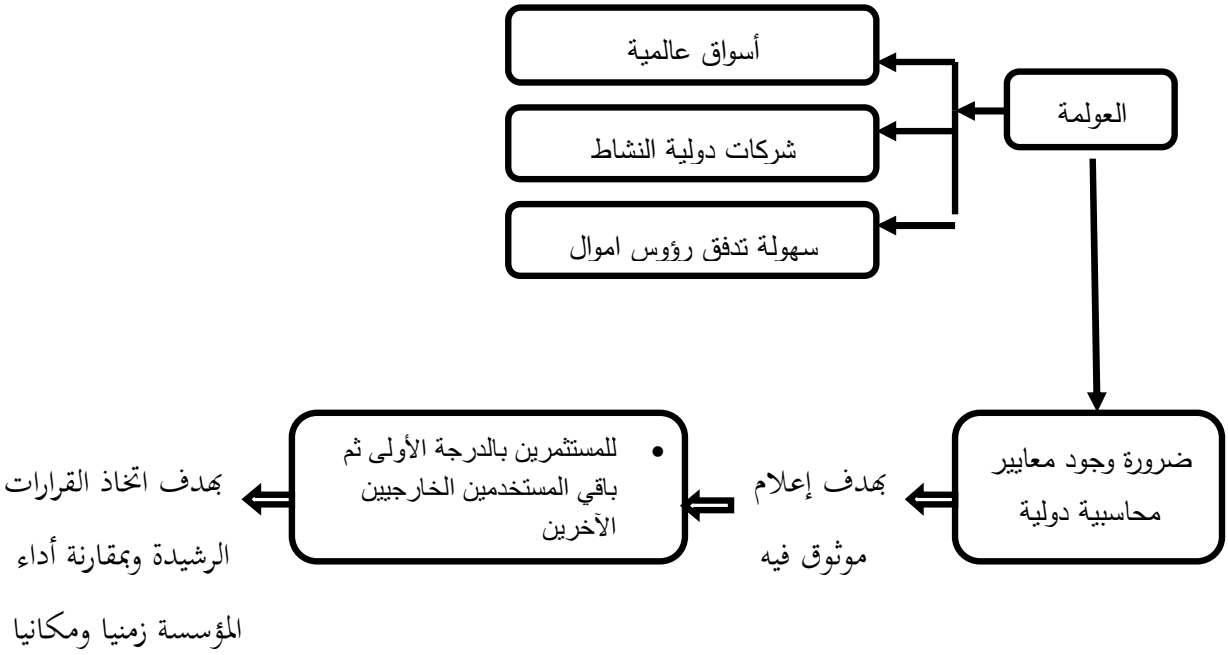
2. **تطور النشاطات الدولية:** أصبحت تعرف النشاطات الدولية حركية كبيرة من خلال تدفق السلع والخدمات ورأس المال من دولة إلى أخرى، ومساهمتها في خلق أسواق دولية.

3. **تطور حركية الشركات الدولية النشاط:** وهي الشركات التي تمارس نشاطها من وراء حدود أكثر من دولة، والتي شهدت حركية كبيرة منذ بداية سبعينيات القرن الماضي، وما صاحبها في ظهور عدة إشكالات محاسبية، بداية بإدارة مخاطر صرف العملات إلى ترجمة العملات الأجنبية ثم إلى محاسبة التضخم.

4. **تطور الأسواق المالية:** وتعتبر مصدرا أساسيا للتمويل الخارجي، حيث زاد الاهتمام بها تقديرا للدور الحيوي الذي تؤديه المعلومات المالية في اتخاذ القرارات في مثل هذه الأسواق.

كل هذه العوامل ساهمت بشكل أساسي في إيجاد مرجعية محاسبية دولية قد ّ ِم الحلول اللازمة للمشاكل التي طرحتها تعددية الأنظمة المحاسبية ومرجعياتها، ومن أجل مواكبة هذا التطور تم ّ طرح معايير محاسبية دولية تعمل على جعل المحاسبة نظاما يتطور مع معطيات الاقتصاد العالمي، و يترتب عن تطبيقها الوصول إلى تركيبة القوائم المالية المثلى التي تسمح بتحقيق المقارنات بين المؤسسات على المستوى الدولي، وتمكن من تلبية كافة احتياجات الفئات المستخدمة للمعلومات المالية، وعلى رأسهم المستثمر الذي فقد بهذا المعنى وهذا الواقع جنسيته ومحليته، ليصبح مستثمرا عالميا هدفه تحقيق العائد أينما وجد، وعليه يمكن تلخيص الأسباب المبررة لظهور المعايير المحاسبية الدولية في الشكل التالي:

الشكل رقم (01): الأسباب المبررة لظهور المعايير المحاسبية الدولية



المصدر: بن ربيع حنيفة، **الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية**،الجزء الأول، منشورات كليك، الجزائر، 2010، ص19.

ثانيا: مفهوم المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية، الأداة الأساسية لتنظيم الممارسة المحاسبية، لذا فهي تحظي بأهمية بالغة من قبل المحاسبين عند إعداد وعرض القوائم المالية، ولهذا فإن تبني وتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يساعد في الوصول إلى معلومات ذات درجة عالية من الموثوقية والملاءمة، والقابلية للمقارنة من خلال تحديد شكل موحد للقوائم المالية.

وعليه فالمعيار المحاسبي هو بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية (حكومية أو مهنية)، ويتعلق بعنصر محدد من عناصر القوائم المالية، أو بنوع معين من أنواع العمليات والأحداث.

وفي منحى آخر يعرف أيضا على أنه مجموعة من المقاييس، والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب عند ممارسته لمهنته من قياس وإثبات، وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمؤسسة.

أما المعايير المحاسبية الدولية فتعرف بأنها نماذج، وإرشادات عامة تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة العملية في المحاسبة المالية.

أما حسب لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC فإن المعايير المحاسبية الدولية هي عبارة عن قواعد إرشادية يستند عليها المهنيون لدعم اجتهاداتهم، واستلهام حكمهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد، وإنما وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما، وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة، وتعتمد كإطار عام لرفع نوعية كفاءة العمل الفني لتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية.

وبناء ً على هذه المفاهيم يمكن أن نستخلص مايلي:

- المعايير هي نماذج مقبولة ومعتمدة على نطاق معين؛
- المعايير المحاسبية هي عبارة عن ضوابط تعزز موضوعية مخرجات النظام المحاسبي؛
- المعايير المحاسبية لا تتميز بالثبات المطلق، وإنما تتأثر بالعوامل البيئية السائدة؛

ثالثا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

تتميز المعايير المحاسبية الدولية بجموعه من الخصائص يمكن إيجازها في مايلي:

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من النموذج نجلوساكسوني، يتم إعدادها من طرف خبراء وممارسي مهنة المحاسبة؛
- المعايير المحاسبية الدولية يتم إعدادها بالاعتماد على مقاربة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، حيث أن كل المعايير المحاسبية الدولية وكل تطبيقاتها تتجه نحو تغليب الجوهر الاقتصادي للعملية على شكلها القانوني؛
- تفضيل مصلحة المستثمرين (المساهمين) والدائنين في المؤسسة،
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ وقواعد يؤسسها الإطار المفاهيمي؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية؛
- تطبيق إجباري لكل المعايير، وكل الشروحات (وهذا في حالة اختيار المؤسسة للمعايير المحاسبية الدولية)، أما تطبيق المعايير المحاسبية الدولية غير إجبارية لأنها ليست لها صفة القانون؛

إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية المالية للمؤسسة؛

- إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول، والخصوم؛

- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة، وانخفاض قيمة الأصول؛
- التطبيق بأثر رجعي، أي كما لو كانت المعايير مطبقة من قبل؛

رابعا: أهداف المعايير المحاسبية الدولية

لقد عرفت المحاسبة أهداف جديدة تتمثل في تقييم معلومات ملائمة وقابلة للفهم، والمقارنة على المستوى الدولي إلى مستخدمي المعلومات المالية، وعلى الرغم من اختلاف جنسياتهم وثقافاتهم، وذلك من أجل مساعدتهم على اتخاذ قرارات رشيدة، وهذا ما تسعى المعايير المحاسبية الدولية تحقيقه من خلال ما يلي:

- المعايير المحاسبية الدولية تتمتع بقبول دولي، ومعترف بها دوليا، لذلك فهي تزيد من ثقة مستخدمي المعلومات اتجاه القوائم المالية؛
- تسمح بإجراء المقارنات بين عدة مؤسسات، وذلك باعتبار أن هذه المؤسسات تطبق المعايير المحاسبية الدولية، مما يجعل القوائم المالية لهذه المؤسسات متجانسة وقابلة للمقارنة؛
- تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، وإعطاء صورة صادقة عن المؤسسة في لحظة تقديم القوائم المالية عنها، وفق نظرة اقتصادية لعناصرها؛
- إيجاد لغة محاسبية مشتركة وموحدة تحظى بقبول دولي من أجل توحيد الممارسة المحاسبية، واستبعاد التناقضات القائمة في الممارسة المحاسبية بين الدول، والتأسيس لمحاسبة مالية تساعد على توفير بيانات ذات دلالة وقابلة للمقارنة من دولة إلى أخرى؛
- المعايير المحاسبية الدولية تعالج كل العمليات، فهي معايير مكتملة، ومتوافقة مع التطورات الاقتصادية باستمرار، مما يؤدي إلى تحسين جودة المعلومات المالية التي تتضمنها القوائم المالية ؛
- توفير معايير محاسبية دولية موحدة، تسمح بإعداد قوائم مالية مجمعة للشركات المتعددة الجنسيات، والتي لها فروع في دول مختلفة، وبممارسات محاسبية متباينة، يساعدها في تصميم نظم معلومات متكاملة، وتسمح بالربط بين أنشطتها وأنشطة فروعها؛
- تسهيل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول، بالنظر إلى الانسجام في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف، ومنه تقليل الفروقات في طرق قياس أرباح فروع الشركات المنتشرة دوليا.

خامسا: القيود التي تواجه عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

يصادف تطبيق المعايير المحاسبية الدولية العديد من القيود التي تقف عائقا أمام بعض الدول في تطبيقها، خاصة وأن المعايير المحاسبية الدولية نشأت وطبقت على مصاف الدول المتقدمة، لذلك فإن المعايير المحاسبية الدولية لا تلائم مجتمع هذه الدول، كما أن لجنة المعايير المحاسبية الدولية وجدت نفسها ومنذ إنشائها متأثرة بالقواعد المعمول بها في هذه الدول، و في هذا السياق يمكن حصر أهم القيود التي تواجه عملية تطبيق المعايير المحاسبية الدولية في ما يلي:

- إن تطبيق المعايير المحاسبية الدولية ونجاحها يتوقف على وجود قانون دولي واضح يدعم عملية التطبيق، إلا أن ذلك غير متوفر، فحتى لجنة المعايير المحاسبية الدولية باعتبارها المصدر الأول في عملية إصدار المعايير تفتقد لمثل هذه القوة القانونية، والاعتماد الأساسي في ذلك على جهود واستعداد الأعضاء في اللجنة إلى الدعوة إليها والتعريف بها في بلدانهم؛

- تقف اختلافات البيئة الثقافية بين الدول عائقا أمام تطبيق المعايير المحاسبية الدولية، فاللغة مثلا تزيد من صعوبة فهم واستيعاب المصطلحات والمفاهيم خاصة تلك التي تعبر عن نواح فنية في المحاسبة، خاصة وشعور بعض الدول بالقومية يقف عائقا أمام قبول أي أفكار قادمة من الخارج، ولهذا يعتبر البعض أن فرض أو إلزام دولة ما بتطبيق بعض الممارسات أو المعايير من جهات خارجية هو بمثابة مساس بسيادتها وليس من السهل الاستجابة لها وقبولها، فتطبيق بعض المعايير الدولية يتطلب تعديلا للقوانين في الدول المطبقة لهذه المعايير، أو تعديلا للأنظمة والتشريعات و التعليمات التي تصدر بموجبها، كما هو الحال فيما يتعلق بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 12 - الضرائب على النتيجة - حيث أن بعض الدول تنظر إليها على أنها مسالة وطنية.

- المعايير المحاسبية الدولية دائمة التغيير، وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن SIC سابقا، و IFRIC حاليا وكذلك الانعكاسات التي تظهر بعد التطبيق، حيث أن المعايير المعدلة غالبا ما تتضمن التفسيرات المتعلقة بها، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة من جهة، والمستجدات والصعوبات التي تظهر عند التطبيق من جهة أخرى، إضافة إلى التطور المستمر في البيئة الاقتصادية؛

المعايير المحاسبية الدولية، قد تشكل أحيانا عبئا ثقيلا على بعض المؤسسات، كالصغيرة والمتوسطة.

وبناء على ما سبق ذكره يتبين لنا أن إدراك المعايير المحاسبية الدولية ليس بالأمر السهل، فهي بذلك تستوجب فهم عميق لمضامينها، لكي تتفاعل معها الأنظمة المحاسبية المختلفة، وعلى الرغم من أن المعايير

المحاسبية الدولية تعمل جاهدة في تضييق فجوة الاختلافات القائمة في الأنظمة المحاسبية بين الدول وتدليل أثرها، وفي هذا المنحى لعبت لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، دورا فاعلا في إثارة الاهتمام بها، والسعي وراء تجسيدها.

تنظيمات المعايير المحاسبية الدولية

تم تنظيم المعايير المحاسبية الدولية بداية من لجنة المعايير المحاسبية الدولية، ثم مجلس المعايير المحاسبية الدولية تباعا بعد أن تم هيكلة اللجنة.

1.6: لجنة المعايير المحاسبية الدولية وتنظيماتها

تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC، أكثر الهيئات المهتمة بتنظيم الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، وذلك من خلال إصداراتها من المعايير المحاسبية الدولية IAS. وفي هذا السياق نحاول الوقوف على أهم التنظيمات التي مارست نشاطها من خلالها.

أهداف لجنة المعايير:

- مناقشة الإشكاليات المحاسبية بين الدول المشاركة على المستوى الدولي؛
- طرح أفكار محاسبية يمكن تبنيها، وإصدارها كمعايير دولية؛

تحقيق قدرا من التوافق بين الممارسات المحاسبية فيما بين الدول المشاركة يسمح بالقابلية للمقارنة؛

العمل على تحقيق قدرا من القبول الدولي لما يصدر عن اللجنة من المعايير؛

- وضع ونشر المعايير المحاسبية لغرض استخدامها عند إعداد القوائم المالية.

2.6 الهيئات التنظيمية للجنة المعايير المحاسبية الدولية

أ. مجلس لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC Board، مهمته تحديد برنامج اللجنة وتوجيهه

ب. المجموعة الاستشارية: قام مجلس اللجنة بتأسيسها سنة 1981 فكانت اجتماعاتها تعقد دوريا لمناقشة القضايا الفنية في مشروعات اللجنة.

ج. المجلس الاستشاري: مهمته مراجعة إستراتيجية وخطط مجلس اللجنة

د. اللجنة الدائمة لتفسيرات المعايير: قام مجلس إدارة IASC، بتشكيل لجنة دائمة لتفسيرات المعايير SIC في سنة 1997، وذلك لبحث القضايا المحاسبية التي من المحتمل أن تثير تعارضا.

هـ. جماعة العمل الاستراتيجي: كانت تراجع إستراتيجية اللجنة IASC للفترة التي تلي الانتهاء من العمل الجاري

2.6.مجلس المعايير المحاسبية الدولية:

تم ّ في سنة 2001 إصلاح النظام الدولي للمعايير المحاسبية، ليحل مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB محل اللجنة IASC، وهذا من أجل تعزيز استقلالية ومصداقية، وجودة عملية وضع المعايير المحاسبية الدولية.

ملاحظة: كل المعايير الصادرة عن مجلس المعايير المحاسبية الدولية تحمل اسم معايير الإبلاغ المالي الدولية أو معايير إعداد التقارير الدولية (IFRS).

3.6.أسباب إعادة هيكلة لجنة المعايير الدولية وتأسيس مجلس المعايير المحاسبية الدولية

- دخول المجلس في شراكة مع واضعي المعايير في مختلف الدول؛
- تحقيق مشاركة أكبر في المجلس من قبل الدول والمنظمات؛
- ضمان كفاءة، واستقلالية أعضاء المجلس والمجالس الأساسية.

4.6.الهيئات التنظيمية لمجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB

أ.مؤسسة المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليةIFRSF: وهي مؤسسة مستقلة ذات طابع غير ربحي، حل ّت محل مؤسسة لجنة المعايير المحاسبية الدولية منذ سنة 2010

ب.مجلس المعايير المحاسبية الدوليةIASB: يتكون المجلس حاليا من16 عضو، يتم تعيينهم من طرف الأمناء في IFRSF

ج..المجلس الاستشاري للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية: منذ سنة 2010 تم إحلال هذا المجلس محل المجلس الاستشاري للمعاييرSAC

د.. لجنة تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير الماليّة: نشئت هذه اللجنة في شهر مارس 2002 لتحل محل لجنة التفسيرات السابقة SIC.

7.مسار إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IAS/ IFRS) من طرف تنظيمات المعايير المحاسبية الدولية:

لكي يحظى المعيار المعتمد بالقبول والفاعلية، فإن تنظيمات المعايير المحاسبية تتبع في إعداده المسار التالي:

1.7. تحديد جدول الأعمال

- تحديد أهمية وضعية المعلومة المراد الوصول إليها؛
- التذكير بالواقع الحالي في المجال المراد دراسته للمستخدمين؛
- إمكانية الاستعانة بالنقاط المتفق عليها، أو المقبولة في المجال المعين؛
- تحديد نوعية وطبيعة المعيار المراد إصداره.

2.7. وضع خطة مشروع المعيار:

يقوم مجلس المعايير المحاسبية الدولية بعقد اجتماعاته من أجل مناقشة ووضع برنامجه المستقبلي، سواء كان الهدف هو إصدار معيار محاسبي، أو مراجعة معايير سابقة، وهذا بعد القيام بعملية استطلاع عام لحاجات مستخدمي المعلومات المالية.

3.7. نشر وإيصال الوثائق المختلفة للمناقشة:

- تحديد المشكلة؛
- تحديد المناهج والمداخل الممكنة للوصول إلى الحل؛
- تحديد وجهات النظر الخاصة بالمجلس؛
- الدعوة إلى المناقشة والتعليقات.

4.7. وضع مسودة المشروع:

- الأسئلة المطروحة من طرف خبراء المجلس؛
- التعليقات المتحصل عليها وكل الوثائق الأخرى؛
- اقتراحات المجلس.

5.7. نشر المعيار:

- تحديد المشاكل الجوهرية المنبثقة من المناقشات والتعليقات؛
- تقييم الأعمال التي تمت؛
- تقييم الرهانات والمخاطر؛
- التأكد من مناقشة كل النقاط المطروحة.

6.7. بعد نشر المعيار:

- ملاحظات حول تطبيقات المعيار؛

- دراسة تأثيرات المعار على القوائم المالية المنشورة؛
- الاطلاع على تعليقات وتفسيراتIFRIC .

وهي المراحل التي تؤكد أن المعايير المحاسبية الدولية لم ، بن على أساس نظري، وإنما على أساس مشاكل حقيقية من الواقع الميداني، والناتجة عن الممارسة المحاسبية، حيث تبدأ بطرح المشكل وتنتهي بإعداد مشروع المعيار.

المحور الثاني

الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي الدولي

أولا: مفهوم الإطار المفاهيمي: يعتبر الإطار المفاهيمي مدخلا لإعداد القوائم المالية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية وتفسيراتها المختلفة، فهو بذلك:

- عبارة عن مجموعة من المفاهيم التي تشكل الخلفية النظرية للمعايير المحاسبية الدولية؛
- يحدد الإطار المفاهيمي المبادئ التي تبنى عليها القوائم المالية؛

وعليه فان الإ طار المفاهيمي ليس معيارا من المعايير المحاسبية الدولية .

ثانيا: التطور التاريخي للاطار المفاهيمي:

- تمثل سنة 1989 أول ظهور للإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية وذلك من قبل لجنة المعايير المحاسبية الدولية.
- سنة 2001 تبني مجلس المعايير المحاسبية الدولية نفس الإطار المفاهيمي وبنفس الاسم.
- سنة 2010 قام مجلس المعايير المحاسبية الدولية بإصدار الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية.
- 2018 اعتماد الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي

ثالثا: أسباب إعادة تعديل الإطار المفاهيمي

- التقارب بين مجلس المعايير المحاسبية الدولية و مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي.
- آثار الازمة المالية لسنة 2008.

رابعا: أهم التعديلات

- تغير التسمية إلى الإطار المفاهيمي لإعداد التقارير المالية بدلا من الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية؛
- تغير تسمية الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية إلى المالية؛

خامسا: أهداف الإطار المفاهيمي

- يضع الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية المفاهيم والمصطلحات التي تبنى عليها عملية إعداد وعرض هذه القوائم.
- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معاييرها المحاسبية.
- مساعدة معدي القوائم المالية في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية.
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت القوائم المالية متوافقة مع المعايير المحاسبية الدولية.

سادسا: مضامين الإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية

فالإطار المفاهيمي للمعايير المحاسبية الدولية يشكل نظاما متناسقا من الأهداف والمبادئ الأساسية التي تسمح بتحديد النسق المحاسبي العام والذي تعد وفقه القوائم المالية ويتضمن تبعا لذلك مايلي:

يحدد إلى من تتوجه القوائم المالية (الأطراف المهتمة بالاستعلام عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة)

يحدد أهداف القوائم المالية

يحدد أهم الفرضيات التي تتأسس عليها المحاسبة

يعطي المفاهيم الأساسية

يحدد القواعد العامة للتقييم

1. **مستخدمو القوائم المالية:** وتتمثل في مايلي:

- **المستثمرون الحاليون والمرتقبون:** تهتم هذه الفئة بالمخاطر، والعوائد المتعلقة باستثماراتهم، وتتطلب هذه الفئة معلومات تساعدهم في اتخاذ القرارات التي تتعلق بشراء أو الاحتفاظ أو بيع الاستثمارات، كما يحتاجون إلى معلومات تمكنهم من تقييم قدرة المؤسسة على إجراء توزيعات الأرباح.

- **العاملون (الموظفون):** يهتم العاملون والمجموعات التي تمثلهم، بالمعلومات المتعلقة بربحية واستقرار المؤسسات التي يعملون بها، كما يهتمون بالمعلومات التي تساعدهم في تقييم قدرة مؤسستهم على توفير المكافآت، ومنافع التقاعد وفرص التوظيف.

- **المقرضون:** تحتاج هذه الفئة إلى المعلومات التي تساعدها في تقييم قدرة المؤسسة المقترضة على توفير النقدية اللازمة لسداد أصل القرض، والفوائد المستحقة عليها في الوقت المناسب، والتي ستدفع لهم عند موعد الاستحقاق.

- **الموردون:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات التي تمكنها من معرفة، ما إذا كانت المبالغ المستحقة لهم سوف تسدد في موعدها.

- **الزبائن:** تهتم هذه الفئة بالمعلومات المتعلقة باستمرارية المؤسسة، خاصة في حالة ارتباطهم أو اعتمادهم على المؤسسة في الأجل الطويل.

- **الجهات الحكومية:** تهتم الجهات الحكومية بتوزيع الموارد، وبالتالي بأنشطة المؤسسات المختلفة وتحتاج هذه الجهات إلى المعلومات لاستخدامها في توجيه وتنظيم الأنشطة ووضع السياسات الضريبية وكذلك كأساس للإحصاءات المتعلقة بالدخل الوطني.

- **الجمهور:** تؤثر المؤسسات على الجمهور العام بطرق متعددة، فمثلا قد تقدم المؤسسات مساهمة فعالة في الاقتصاد المحلي عن طريق توفير فرص عمل أو دعم الموردين المحليين، وقد تساعد القوائم المالية عن طريق تزويده بالمعلومات المتعلقة باتجاهات أنشطة المؤسسة، ومستجدات أنشطتها، وفرص ازدهارها.

2. أهداف التقارير المالية: فأهداف التقارير المالية التي حددها الإطار المفاهيمي تتمحور حول:

- **الوضعية المالية**، وهي المعلومات التي تقدمها الميزانية؛
- **النجاعة والاداء**، لابد ان تفصح المؤسسة عن نجاعة ومستوى أدائها، أي قدرتها على توليد الأرباح، وهي المعلومات التي يقدمها حساب النتائج.
- **تغير الوضعية المالية**، لابد أن تسمح القوائم المالية أيضا بقياس قدرة المؤسسة على توليد السيولة وتدفقات الخزينة من خلال أنشطتها الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية، وهو ما يفره جدول تدفقات الخزينة.

3. الفرضيات التي تبنى عليها الممارسة المحاسبية

- **فرضية المحاسبة على أساس الاستحقاق:** حسب هذه الفرضية يجب على المؤسسات الاقتصادية إعداد وعرض القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام (التعهد) بمعنى أن تسجل الأحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام، أي عند نشوء الحق أو الدين، وليس عندما يحدث التدفق النقدي كما هو الحال في جدول تدفقات الخزينة الذي يستثني إعداده هذه الفرضية.
- **فرضية استمرارية النشاط:** وهي فرضية أساسية في تقييم الأصول والخصوم على افتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها، وليس لها نية التوقف وليست تحت أي ضغط يجبرها على التوقف،

4. تعريف العناصر الأساسية للقوائم المالية:

أ. الأصل: وهو مورد تسيطر عليه المؤسسة نتيجة أحداث سابقة ومن المتوقع ان ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمؤسسة.

ب. الخصم: مديونية حالية على المؤسسة ناشئة عن أحداث سابقة ومن المتوقع أن يتطلب سدادها تدفقات خارجة للموارد يتجسد فيها منافع اقتصادية تملكها المؤسسة للخارج.

الأموال الخاصة: وهي حصة الملاك المنبثقة في أصول المؤسسة بعد طرح كافة الالتزامات (الديون).

الإيرادات:وهي الزيادة في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية على شكل تدفقات داخلة او زيادات في الأصول او نقصان في الالتزامات مما ينشا عنه زيادة في حقوق الملكية خلافا لتلك التي تتعلق بمساهمات المشاركين في حق الملكية.

الأعباء: نقصان في المنافع الاقتصادية خلال الدورة المحاسبية على شكل تدفقات خارجة، تنشا عنها تقصان في حقوق الملكية خلافا لتلك المتعلقة بالتوزيعات إلى المشاركين في حق الملكية.

5. القواعد العامة للاعتراف:

الاعتراف يعني التسجيل المحاسبي، وهناك شرطين أساسين للاعتراف هما:

- إذا كان من المتوقع أن يكون العنصر الواجب إدراجه ضمن القوائم المالية منافع اقتصادية مستقبلية زيادة أو نقصانا؛
- أن يكون العنصر الواجب إدراجه ضمن القوائم المالية قيمة تم تحديدها بكل موثوقية.

6. **القواعد العامة للتقييم:** أن تقييم عناصر القوائم المالية تتمثل في تحديد المبالغ النقدية التي ستظهر بها هذه القوائم، وهو ما يدور حول نموذجين مهمين بالنسبة للمعايير المحاسبية الدولية وهما نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة وبتطبيق النموذجين السابقين يتم الرجوع إلى أسس متعددة للتقييم ترجع إلى الطرق التالية:

- **التكلفة التاريخية**: فوفق التكلفة التاريخية يتم تسجيل الأصول بالمبلغ النقدي الذي تم تسديده، أو ما يكافئه بالقيمة العادلة للمقابل الذي مكن من الحصول عليها في تاريخ الحيازة، أما الخصوم فتقيم بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو مبلغ النقد، أو ما يعادله لتسديد الخصم ضمن النشاط العادي للمؤسسة.
- **التكلفة الجارية**: حيث يتم تقييم الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي من الممكن تسديده للحصول على أصل مماثل في الوقت الحالي مقابل التنازل عن الأصل.
- **قيمة التحقق:** حيث يتم تقييم الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي من الممكن تسديده للحصول على أصل مماثل في الوقت الحالي.
- **القيمة العادلة**: هي القيمة الحقيقية، و تتمثل في المبلغ الذي يمكن من أجله تبادل الأصول أو الخصوم بين أطراف مطلعة وراغبة في التعامل ضمن شروط المنافسة العادية

7. الخصائص النوعية للمعلومات المالية

1.7. الخصائص النوعية الأساسية

تتمثل الخصائص النوعية في الصفات التي تجعل المعلومات الواردة بالقوائم المالية مفيدة للمستخدمين. وهناك أربعة خصائص نوعية أساسية هي:

1.1.7.التمثيل الصادق

لكي تكون المعلومات موثوق فيها فإنها يجب أن تمثل بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها أو يفترض أن تمثلها بدرجة معقولة. لذا فانه يجب أن تمثل الميزانية بصدق العمليات و الأحداث وغيرها التي ينتج عنها أصولها وخصومها وحقوقا مالية للمؤسسة في تاريخ الميزانية والتي تستوفى معايير التحقق.

2.1.7. تغليب الجوهر على الشكل

حتى تمثل المعلومات بصدق العمليات وغيرها من الأحداث التي تمثلها فانه من الضروري المحاسبة عن تلك العمليات والأحداث طبقا لجوهرها وواقعها الاقتصادي وليس فقط طبقا لشكها القانوني، إذ لا يتطابق جوهر العمليات والأحداث في كافة الأحوال مع شكها القانوني. فعلى سبيل المثال، قد تقوم إحدى المنشات بنقل ملكية أحد الموجودات إلى طرف آخر بحيث تظهر المستندات بوضوح انتقال الملكية إلى الطرف الآ خر، ومع ذلك فقد تكون هناك اتفاقيات بين الطرفين تضمن استمرار المؤسسة في الاستفادة بالمنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة بالأصل. في مثل هذه الحالات لا يجب الاعتراف بعملية بيع حيث لا يعكس شلك حقيقة العملية التي تمت (بافتراض أنه كانت هناك عملية أصلا).

2.7. الخصائص النوعية المشتقة

1.2.7. همية النسبية

تتأثر ملاءمة المعلومات بطبيعتها وبأهميتها النسبية. ففي بعض الحالات تكون طبيعة المعلومات وحدها كافية لتحديد ملاءمتها، فمثلا قد تؤثر التقارير المتعلقة بأحد القطاعات الجديدة بالمنشأة على تقدير المخاطر والفرص التي تواجهها المؤسسة بغض النظر عن الأهمية النسبية للنتائج التي حققها ذلك القطاع خلال الفترة محل التقرير. وفي حالات أخرى يكون من الضروري معرفة كل من طبيعة المعلومات وأهميتها النسبية، مثال ذلك قيمة كل صنف من الأصناف الرئيسية للمخزون .

تعتبر المعلومات 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 البند 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 توافرها في المعلومات لكي تكون ذات منفعة.

2.2.7.التحفظ (الحيطة والحذر)

يواجه القائمين بإعداد القوائم المالية حالات عدم التأكد التي تحيط بالعديد من المواقف، منها إمكانية تحصيل الديون المشكوك فيها والعمر الإنتاجي المتوقع للتجهيزات والمعدات و عدد حالات المطالبات المتوقع حدوثها عن الكفالات والضمانات. ويتم الأخذ بالحسبان حالات عدم التأكد هذه عن طريق الإفصاح عن طبيعتها ومداها، وبتطبيق أساس التحفظ عند إعداد القوائم المالية. والتحفظ هو مراعاة لمحرجة معقولة من الحذر عن ممارسة السلطات التقديرية اللازمة للتوصل إلى التقديرات في ظل ظروف عدم للتأكد بحيث لا يكون هناك مبالغة في تقدير قيم الموجودات أو الدخل أو تشير المطلوبات والمصروفات بأقل مما يجب. ومع ذلك يجب مراعاة ألا يؤدي تطبيق أساس التحفظ على سبيلالمثال إلى خلق احتياطيات سرية أو مخصصات بأكثر مما يجب أو التخفيض للتعمد للموجودات والدخل أو التضخيم المتعمد للخصوم والأعباء حيث سيؤدي ذلك إلى عدم حيادية المعلومات المالية ومن ثم فقدانها لخاصية الوثوق بها ولمكانية الاعتماد عليها.

3.2.7. الحيادية

حتى تكون المعلومات الواردة بالبيانات المالية موثوق فيها فإنها يجب أن تكون محايدة أي خالية من التحيز. وتعتبر العلومات المالية غير محايدة إذا كانت تؤثر عن طريق اختيار أو عرض المعلومات - في عملية اتخاذ قرار.

4.2.7. الاكتمال

وحتى لكون للمعلومات الواردة بالبيانات للمالية موثوقا بها فإنها يجب أن تكون مكتملة في حدود ما تسمح به اعتبارات الأهمية النسبية للتكلفة. فقد يؤدي حذف بعض المعلومات إلى جعل البيانات المالية مزيفة ومضللة ومن ثم تفقد مصداقيتها ولا تكون ملائمة.

3.7. الخصائص النوعية القاعدية

1.3.7.القابلية للفهم

تعتبر القابلية للفهم من جانب المستخدمين أحد أهم الخصائص التي يجب توافرها في المعلومات الواردة بالقوائم المالية. ولهذا الغرض فإنه يفترض بأن يكون المستخدمين على علم كاف بالأنشطة التجارية والاقتصادية وبالمحاسبة، وأن يكون لديهم الرغبة لدراسة المعلومات بعناية. ومع ذلك فانه لا يمكن استبعاد أية معلومات تتعلق بمسائل معقدة وتعتبر ملائمة لعملية اتخاذ القرارات الاقتصادية بمعرفة المستخدمين بحجة أنه قد يصعب على بعض المستخدمين فهمها.

2.3.7.الملاءمة

حتى تكون المعلومات مفيدة فإنها يجب أن تكون ملائمة لاحتياجات متخذي القرارات. وتعتبر المعلومات ملائمة للمستخدمين إذا كان لها تأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذونها، وذلك عن طريق مساعدتهم في تقييم الأحداث الماضية والحالية و المستقبلية أو تعزيز أو تعديل ما سبق التوصل إليه من تقييم.

و هناك تداخل بين القدرة التنبؤية للمعلومات وقدرتها علي تعزيز التوقعات. فعلى سبيل المثال، تعتبر المعلومات عن قيمة ومكونات الموجودات التي بحوزة المنشاة ذات فائدة للمستخدمين في محاولتهم للتنبؤ بمدى قدرة المنشاة على استغلال الفرص المتاحة في المستقبل، وكذلك مقدرتها على مواجهة المواقف المناوئة أو المعاكسة. وتلعب نفس المعلومات دورا فيتعزيز التوقعات الماضية، كما هو الحال عند إعادة هيكلة المنشأة وناتج عملياتها المخططة.

تستخدم المعلومات المتعلقة بالوضعية المالية والأداء (نتائج الأعمال) في الماضي كأساس للتنبؤ بالوضعية المالية والأداء في المستقبل بالإضافة إلى أية أمور أخرى تهم المستخدمين بصورة مباشرة مثل أرباح الأسهم والرواتب وتحركات أسعار الأسهم ومدى قدرة المنشأة على سداد التزاماتها عند استحقاقها. ولا يشترط لأن تكون للمعلومات قدرة تنبؤية أن تكون صراحة في صورة تنبؤات، ومع ذلك فإنه يمكن تحسين القدرة على عمل تنبؤات باستخدام المعلومات المالية من خلال أسلوب عرض المعلومات المتعلقة بالعمليات والأحداث الماضية. فعلى سبيل المثال يمكن زيادة القدرة التنبؤية بالنتيجة عن طريق الإفصاح بصورة مستقلة عن بنود النتيجة.

3.3.7.الموثوقية

وحتى تكون المعلومات مفيدة فانه يجب أن تكون موثوق بها، أي يمكن الاعتماد عليها. وتعتبر المعلومات موثوق فيها إذا كانت خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن الاعتماد عليها بواسطة المستخدمين في التمثيل بصدق عما تمثله أو ما يتوقع أن تمثله بدرجة معقولة.

قد تكون المعلومات ملائمة ولكنها غير موثوق فيها بدرجة عالية بسبب طبيعتها أو مدلولها لدرجة قد تجعل الاعتراف بها مضللا. مثال ذلك حالة مطالبة بالتعويض عن أضرار لازالت موضع نزاع قانوني من حيث إثبات الحالة أو قيمتها، وفي مثل هذه الحالات قد يكون من غير المناسب أن تعترف المنشأة بقيمة المطالبة بالكامل بالميزانية، فلا أنه قد يكون من المناسب الإفصاح عن قيمة المطالبة والظروف المحيطة بها.

4.3.7.القابلية للمقارنة

يجب أن يكون مستخدمي المعلومات المالية قادرين على إجراء مقارنات للمعلومات المالية على ممر الفترات الزمنية المختلفة، وذلك لتحديد بعض الاتجاهات المتعلقة بمركز المنشأة المالي وأدائها. كما يجب أن يكونوا أيضا قادرين على مقارنة المعلومات المالية لمختلف المنشات وذلك لتقييم المركز المالي والأداء النسبي وكذلك التغيرات في المراكز المالية لتلك المنشات. ومن ثم فإن طريقة القياس والعرض للأثر المالي للعمليات والأحداث المتشابهة يجب أن تكون متسقة على ممر الزمن بالنسبة للمنشأة الواحدة، كما يجب إعدادها أيضا بطريقة متسقة بالنسبة للمؤسسات المختلفة .

و من النتائج الهامة للقابلية للمقارنة كأحد الخصائص النوعية هي إعلام مستخدمي المعلومات المالية بالسياسات المحاسبية المستخدمة في إعداد تلك البيانات وأية تغيرات تحدث في تلك السياسات وكذلك الآثار المترتبة على تلك التغيرات. ويحتاج مستخدمو البيانات المالية لأن يكونوا قادرين على التعرف على الاختلافات في السياسات المحاسبية التي اتبعتها نفس المنشأة في معالجة العمليات والأحداث المتشابهة من فترة إلى أخرى وكذلك على مستوى المنشات المختلفة. ومما يساعد على تحقيق خاصية القابلية للمقارنة أن يتم الالتزام بما جاء بالمعايير المحاسبية الدولية، بما في ذلك الإفصاح عن السياسات المحاسبية المستخدمة بواسطة المؤسسة.

يجب عدم الخلط بين الحاجة إلى القابلية للمقارنة وبين التوحيد كما يجب ألا يسمح لها بان تكون عائقا للأخذ بمعايير محاسبية تتساوق مع ذلك. حيث إن من غير المناسب أن تستمر المؤسسة في استخدام سياسة محاسبية معينة في الممارسة المحاسبية على عملية أو حدث إذا ما كانت تلك السياسة لا تتفق مع خاصيتي الملاءمة و إمكانية الاعتماد على المعلومات أو الوثوق فيها، كما أنه من غير المناسب أيضا عدم تغيير السياسات المحاسبية المتبعة إذا كانت هناك سياسات محاسبية أخرى بديلة أكثر ملاءمة ومصداقية في التعبير عن العمليات أو الأحداث المالية.

استجابة لرغبة مستخدمي البيانات المالية في مقارنة الوضعية المالية ونتائج الأعمال والتغيرات في المركز المالي للمنشاة الواحدة من فترة لأخرى، فإنه يجب أن تظهر البيانات المالية المعلومات المماثلة للفترات السابقة.

8.القيود على المعلومات الملائمة والتي يمكن الاعتماد عليها

وهناك قيود على المعلومات الملائمة أسسها الإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي وهي :

1.8.التوقيت الملائم

قد تفقد المعلومات ملاءمتها إذا حدث تأخير غير ضروري في التقرير عنها. وقد تحتاج الإدارة إلى الملاءمة بين المزايا النسبية الناتجة عن توفير المعلومات في الوقت المناسب من جهة والحاجة إلى توفير خاصية إمكانية الاعتماد على المعلومات والوثوق بها من جهة أخري. وقد يتطلب توفير المعلومات في توقيت مناسب في العديد من الحالات التقرير عن عملية أو حدث ما قبل معرفة كافة أبعاد تلك العملية أو الحدث مما يؤثر سلبا على الثقة في المعلومات وامكانية الاعتماد عليها. وعلى العكس من ذلك إذ أن تأخير التقرير عن العملية أو الحدث لحين معرفة كافة الأبعاد المتعلقة بالعملية أو الحدث يزيد كثيرا من الثقة في المعلومات ولكنها تصبح قليلة الفائدة في مساعدة المستخدمين على اتخاذ القرارات في غضون ذلك. ولتحقيق نوع من التوازن بين ملاءمة المعلومات وإمكانية الاعتماد عليها يجب دائما أخذ احتياجات عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية من المعلومات في الحسبان ومحاولة الوفاء بذلك بقدر الإمكان .

2.8.المواءمة بين التكلفة والعائد

تعتبر المواءمة بين التكلفة والعائد قيدا وليست خاصية نوعية، إذ يجب أن تفوق منفعة المعلومات تكلفة إعدادها، إلا أن تقييم المنافع والتكلفة تعتمد بشكل كبير على التقدير الشخصي، بالإضافة إلى أن تكلفة إعداد المعلومات لا يتحملها بالضرورة من يستفيد بها، وقد يستفيد من المعلومات بعض المستخدمين الذين لم تعد من أجلهم تلك المعلومات، فعلى سبيل المثال، فإن توفير معلومات إضافية إلى المقرضين قد يؤدي إلى تخفيض تكلفة الاقتراض للمنشأة، ولهذه الأسباب فإنه يصعب تطبيق اختبار التكلفة / العائد على حالة معينة، ومع ذلك فإن واضعي المعايير المحاسبية بصفة خاصة وكذا القائمين على إعداد القوائم المالية ومستخدمي تلك البيانات يجب أن يكونوا على بينة من هذا القيد.

3.8.المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات

عادة ما يتبين ضرورة إقامة التوازن أو المواءمة بين الخصائص النوعية للمعلومات، وبصفة عامة يجب إيجاد نوع من التوازن المناسب بين تلك الخصائص من أجل تحقيق أهداف القوائم المالية،وتخضع عملية تحديد الأهمية النسبية للخصائص في الحالات المختلفة للحكم والتقدير المهني.

4.8.الصورة العادلة والحقيقية / العرض العادل

عادة ما تتميز القوائم المالية بأنها تظهر الصورة العادلة والحقيقية أو تعرض بأمانة المركز المالي والأداء والتغيرات في المركز المالي لمنشاة معينة، وبالرغم من أن هذا الإطار لا يتعرض مباشرة لتلك المفاهيم إلا أن تطبيق كل من الخصائص النوعية الرئيسية والمعايير المحاسبية المناسبة عادة ما يؤدي إلى الحصول على بيانات مالية تظهر ما هو مفهوم بصفة عامة على أنه الصورة العادلة والحقيقية أو عدالة عرض تلك المعلومات.

المحور الثالث

المعيار المحاسبي الدولي IAS 1

عرض القوائم المالية

تعتبر القوائم المالية مرحلة مهمة من مراحل الإعلام المالي، حيث يتطلب توفير معلومات دقيقة ومهمة من عدة نواح متعلقة بأعمال المؤسسة وأنشطتها ووضعها المالي ومظاهر نجاعتها وذلك استجابة لاحتياجات مختلف الأطراف المهتمة بنشاط المؤسسة الاقتصادي، وفي هذا الساق تم طرح المعيار المحاسبي الدولي الذي تم من خلاله تنظيم عرض القوائم المالية.

أولا: الهدف من المعيار: يهدف هذا المعيار إلى توضيح طريقة عرض القوائم المالية، وذلك من أجل ضمان إمكانية مقارنتها مع القوائم المالية المماثلة مع نفس المؤسسة في فترات أخرى أو لمؤسسات أخرى، ويحدد هذا المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية، و إرشادات خاصة بهيكلها والحد الأدنى لمحتواها المعلوماتي.

وينص المعيار على إعداد خمس قوائم مالية، وهي:

- الميزانية؛
- حساب النتائج؛
- جدول تدفقات الخزينة؛
- جدول تغيرات الأموال الخاصة؛
- الملحق.

ثانيا: **اعتبارات إعداد القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية:**

- تقديم معلومات عن ما إذا كانت القوائم المالية تنسجم مع ما تفرضه المعايير المحاسبية الدولية وتطبيق كل معيار ينطبق عليها؛
- اختيار، وتطبيق السياسات المحاسبية بما ينسجم مع متطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛
- الإفصاح عن المعلومات المقارنة في نهاية كل دورة، وتتضمن" الدورة الحالية، والدورة السابقة "؛
- تحديد كل مكونات القوائم المالية بشكل واضح، وعرض المعلومات الخاصة بالمؤسسة والحيثيات التي تم على أساسها إعداد القوائم المالية " اسم المؤسسة، شكل المؤسسة، تاريخ إعداد القوائم ، الفترة التي تغطيها، العملة المستخدمة ".

ثالثا: الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهاره في القوائم المالية:

1. الميزانية: الميزانية وثيقة مالية تعكس الوضعية المالية للمؤسسة في وقت معين، حيث تظهر ما لدى المؤسسة من أصول وما عليها من خصوم من قبل الملاك أو من قبل الغير، ولهذا تسمى أيضا "المركز المالي".

أ.1. مكونات الميزانية:

. **الأصول:** وهي مورد تحت سيطرة ومراقبة المؤسسة.

. **الخصوم:** وهي التزام حالي ناتج عن أحداث سابقة.

أ.2. الحد الأدنى للمعلومات: ينص المعيار على ضرورة إظهار المعلومات التالية في جانبي الأصول والخصوم:

- التثبيتات غير المادية " غير الملموسة ";
- التثبيتات المادية " الملموسة ";
- عقارات التوظيف؛
- الأصول المالية؛
- المساهمات المسجلة حسب الطريقة؛
- الأصول البيولوجية؛
- المخزونات؛
- الزبائن والمدينون الآخرون؛
- الخزينة وأشباه الخزينة؛
- الموردون والدائنون الآخرون؛
- المؤونات؛
- الخصوم المالية؛
- أصول وخصوم الضرائب المؤجلة؛
- فوائد الأقلية؛
- رأس المال المصدر والاحتياطات؛
- حقوق الأقلية.

أ.3. تصنيف عناصر الميزانية حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول: يتم تصنيف عناصر الأصول في الميزانية وذلك وفق ما أملته المعايير المحاسبية الدولية في معيارها الأول IAS1، حسب معيارين هما:

- معيار السيولة: فوفق هذا المعيار يتم ترتيب عناصر الأصول حسب قابليتها للتحول إلى سيولة" إلى نقود"، وذلك من أقلها إلى سيولة إلى أكثرها سيولة، فالتثبيتات أقل سيولة من المخزونات وهذه الأخيرة أقل سيولة من الصندوق.

- معيار المدة: وفق هذا المعيار يتم أخذ بعين الاعتبار الفترة التي يتطلبها الأصل للتحول إلى سيولة، والفترة المعتبرة هي 12 شهرا" الدورة المالية الجارية"، فحسب هذا المعيار يتم تصنيف عناصر الأصول طبقا للزوج "جار ٍ / غير جار ٍ ".

- **الأصول الجارية:**

يعتبر الأصل على أنه جار ٍ إذا توفرت فيه أحد الشروط التالية:

- تستحق أو تباع أو تستهلك خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛
- تم الحصول عليها بهدف المتاجرة؛
- تنتظر المؤسسة تحقيق ذلك في خلال 12 شهرا الموالية لتاريخ الإقفال؛
- يمثل الأصل الحزينة أو أشباه الخزينة.

- **الأصول غير الجارية:**

وهي الأصول التي تتحول إلى نقود في مدة تفوق السنة (12 شهر)، التي لا تتوفر فيها شروط الأصل الجاري، فهي الأصول الموجهة للاستخدام المستمر لتغطية احتياجات المؤسسة.

ب. تصنيف عناصر الخصوم:

وتصنف الخصوم في الميزانية حسب إملاءات المرجعية المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) إلى:

- **خصوم جارية:**

يعتبر الخصم خصما جاريا عندما يكون:

- لابد أن يدفع خلال دورة الاستغلال العادية للمؤسسة؛
- تم الحصول عليه بهدف المتاجرة؛
- لابد أن يدفع خلال 12 شهر الموالية لتاريخ الإقفال؛
- لا تمتلك المؤسسة حقا غير مشروط يسمح لها تأجيل دفع الخصم لأجل لا يقل عن 12 شهرا التي تلي تاريخ الإقفال.

- **خصوم غير جارية:** وهي باقي الخصوم التي لم تتوفر على شرط من الشروط المذكورة في الخصوم الجارية، في حين أن الأموال الخاصة خارج هذا التصنيف، وذلك باعتبارها تنتج بالفرق بين مجموع الأصول" الجارية وغير الجارية" ومجموع الخصوم " الجارية وغير الجارية"، فالأموال الخاصة تظهر في جانب الخصوم رغم أنها لا تعتبر خصوما واجبة التسديد.

أ.4. الشكل المختصر للميزانية:

الجدول رقم (01): الشكل المختصر للميزانية

الأصول	N	N-1	الخصوم	N	N-1
• **أصول غير جارية** تثبيتات معنوية تثبيتات عينية تثبيتات عينية أخرى تثبيتات ممنوح امتيازها تثبيتات جاري انجازها سندات موضوعة موضع معادلة مساهمات أخرى وحسابات دائنة ملحقة بها سندات أخرى مثبتة قروض وأصول مالية أخرى غير جارية ضرائب مؤجلة على الأصول • **أصول جارية** مخزونات ومنتجات قيد التنفيذ حسابات دائنة واستخدامات مماثلة الزبائن الضرائب حسابات دائنة أخرى واستخدامات مماثلة الموجودات وما يشابهها الأموال الموظفة والأصول المالية الجارية الأخرى الخزينة			• **رؤوس الأموال الخاصة** رأس مال تم إصداره رأس مال غر مستعان به احتياطات فوارق إعادة التقييم النتيجة الصافية رؤوس أموال خاصة أخرى ومرحلة من جديد • **الخصوم غير جارية** قروض وديون جارية ضرائب مؤجلة ومرصود لها ديون أخرى غير جارية مؤونات أخرى جارية مؤونات ومنتجات ثابتة مسبقا • **الخصوم الجارية** موردون وحسابات ملحقة ضرائب ديون أخرى خزينة الخصوم (سالبة)		
مجموع الأصول			مجموع الخصوم		

ملاحظة: المعايير المحاسبية الدولية لم تطرح شكلا معينا للميزانية بل طرحت الحد الادنى للمعلومات فقط.

2.حساب النتائج

1.2.مفهوم حساب النتائج: هو عبارة عن كشف تفصيلي يقوم على مقابلة الإيرادات والنفقات التي تقوم بها المؤسسة خلال الدورة المالية، محددا بذلك النتيجة الصافية (ربح أو خسارة)والتي تـ ،ظهرها الميزانية ضمن الأموال الخاصة في جانب الخصوم.

2.2. عناصر حساب النتائج:

أ.الإيرادات: تم تعريفها في الإطار المفاهيمي

ب.الأعباء: تم تعريفها في الإطار المفاهيمي

ج.النتيجة الصافية: تمثل الفرق بين 7 و6

3.3. الحد الأدنى من المعلومات الواجب إظهاره في حساب النتائج

- إيرادات الأنشطة العادية
- الإيرادات المالية و الأعباء المالية
- حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طر يقة الأموال الخاصة
- نفقة الضريبة
- الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية
- حصة الأقلية
- البنود غير الاستثنائية
- صافي الربح أو الخسارة للفترة

4.3. شكل ومحتوى حساب النتائج الذي طرحه المعيار المحاسبي الدولي IAS1

حساب النتائج حسب الطبيعة؛

طرح المعيار المحاسبي الدولي الأول على المؤسسات الاقتصادية شكلين لحساب النتائج يتم بواسطتهما عرض إيرادات وأعباء الدورة وبالمحتوى الذي يسمح لقارئهما بتقييم نجاعة المؤسسة وتأسيس التقديرات المستقبلية بشأنها، ويؤكد المعيار على ضرورة تقديم حساب النتائج، وفق منظورين هما:

- حساب النتائج حسب الطبيعة ؛
- حساب النتائج حسب الوظيفة.

1.4.3.حساب النتائج حسب الطبيعة

يأخذ حساب النتائج حسب الطبيعة حسب إملاءات المعايير المحاسبية الدولية الشكل والمحتوى التالي:

الجدول رقم (02): حساب النتائج حسب الطبيعة المعيار المحاسبي الدول IAS1

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N
رقم الأعمال تغير المخزونات والمنتجات المصنعة وقيد التصنيع الإنتاج المثبت إعانات الاستغلال 1. إيراد السنة المالية المشتريات المستهلكة الخدمات الخارجية والاستهلاكات الأخرى 2. استهلاك السنة المالية 3. القيمة المضافة للاستغلال (1-2) أعباء المستخدمين الضرائب والرسوم والمدفوعات المشابهة 4. الفائض الإجمالي للاستغلال الإيرادات العملياتية الأخرى الأعباء العملياتية الأخرى المخصصات للاهتلاكات والمؤونات استئناف عن خسائر القيمة والمؤونات 5. النتيجة العملياتية الإيرادات المالية			

الأعباء المالية 6. النتيجة المالية 7. النتيجة العادية قبل الضرائب(5+6) الضرائب الواجب دفعها عن النتائج العادية الضرائب المؤجلة (التغيرات) حول النتائج العادية 8. النتيجة الصافية للأنشطة العادية العناصر غير العادية، ايردات(يطلب بيانها) العناصر غير العادية، أعباء (يطلب بيانها) 9. النتيجة غير العادية النتيجة الصافية للسنة الجارية			

من خلال الجدول رقم(02) أعلاه يتضح لنا أن إحدى تجليات المعايير المحاسبية الدولية في طريقة عرض المعلومات في حساب النتائج، التي جاءت وفق منظور الطبيعة، وهو المنظور الذي تحبذه وتؤكد عليه المعايير المحاسبية الدولية، حيث تظهر عناصر حساب النتائج من خلال الدورات "استغلال، استثمار، تمويل"، وبالتالي يتم من خلالها التفرقة بين النتيجة العملياتية (التشغيلية) والنتيجة المالية، وهو ما يجعل المعلومات واضحة وأكثر ملاءمة واستجابة لتطلعات مختلف الأطراف المهتمة بالاستعلام عن النشاط الاقتصادي للمؤسسة ونتائج أعمالها، هذا و بالإضافة إلى أن تضمين معلومات الدورة السابقة إلى جانب الدورة الجارية، وهو ما يساعد أكثر في إمكانية القيام بالمقارنة مع السنة السابقة.

ج. جدول تدفقات الخزينة: نظرا لأهمية هذا الجدول وقدرته على المتابعة المحاسبية و المالية للخزينة وتطورها، فقد خصص له معيارا بأكمله هو المعيار المحاسبي الدولي السابع IAS7، وألزم كل المؤسسات الاقتصادية على إعداده، ويتضمن م ،دخلات ومخرجات الخزينة خلال الدورة، وفق النشاطات التشغيلية والاستثمارية والتمويلية وهو الجدول الذي يتم إعداده وفق طر يقتين هما:(سوف يتحدث عنه بالتفصيل في **المعيار السابع)**

الطريقة المباشرة: ويتم من خلال هذه الطريقة تقديم مباشر للتحصيلات والتسديدات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

الطريقة غير المباشرة: وتنطلق هذه الطريقة من النتيجة الصافية (ربح أو خسارة)، حيث تقوم بتعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ كانت مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية

تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذلك بنود الإيرادات أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الا ستثمارية أو التمويلية

د. جدول تغيرات الأموال الخاصة:

إن النتيجة الصافية التي تظهر في الميزانية ضمن بند الأموال الخاصة، والتي يتم حسابها من خلال طرح نفقات الدورة من إيراداتها، والموجودة في حساب النتائج، هذا الأخير الذي نجد أنه يختزل العديد من البنود التي لها أثر على ثروة المساهمين(الأموال الخاصة)، منها فوائض القيمة الناتجة عن إعادة التقييم، والإيرادات والنفقات التي لا تمر عبر حساب النتائج، وآثار تغير التقديرات وتصحيح الأخطاء التي تحمل ضمن بند الأموال الخاصة، وبهذا لابد من وجود جدول يسمح بإظهار هللبنود التي اختزلها حساب النتائج وأث ّ رت على الأموال الخاصة، في جدول يسمى جدول تغيرات الأموال الخاصة.

إن جدول تغيرات الأموال الخاصة، وبكل ما يحمله من معنى هو عرض تحليلي للحركات التي أثرت في كل عنصر من العناصر المكونة للأموال الخاصة في المؤسسة خلال السنة المالية، فهو يكتسي أهمية بالغة في مجال تشخيص الإستراتجية المالية للمؤسسة.

ويتحدد شكل ومحتوى جدول تغيرات الأموال الخاصة حسب ما تـ ٫ مليه المعايير المحاسبية الدولية كالتالي:

الجدول رقم (03): جدول تغيرات الأموال الخاصة حسب المعيار المحاسبي الدولي ول

	ملاحظة	رأس مال الشركة	علاوة الإصدار	فارق التقييم	فرق إعادة التقييم	الاحتياطات والنتيجة
الرصيد في N-2.31.12						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير المدرجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية الرصيد في N-1.12.31						
تغير الطريقة المحاسبية تصحيح الأخطاء الهامة إعادة تقييم التثبيتات الأرباح أو الخسائر غير						

المدرجة في حساب النتائج الحصص المدفوعة زيادة رأس المال صافي نتيجة السنة المالية						
الرصيد في N.12.31						

ملاحظة: لم تطرح المعايير المحاسبية الدولية شكلا لهذه القائمة بل اكتفت بالمعلومات الواجب إظهارها فقط.

هـ. الملحق:

يحتوي ملحق القوائم المالية على معلومات أساسية ذات دلالة، فهو يسمح بفهم معايير التقييم المستخدمة من أجل إعداد القوائم المالية، وكذلك الطرق المحاسبية المستخدمة من أجل فهم وقراءة القوائم المالية ويقدم بطريقة منظمة يمكن من إجراء المقارنة مع الفترات السابقة.

المحور الرابع

المعيار المحاسبي الدولي IAS 7

جدول تدفقات الخزينة

يحظى جدول تدفقات الخزينة بأهمية بالغة لدى مستخدمي القوائم المالية، وذلك نظرا لما يظهره من تحليلات وتفسيرات حول التحركات النقدية عبر الدورات الثلاث (استغلال، استثمار، تمويل)، والتي عجزت كل من الميزانية وحساب النتائج إظهارها، وفي هذا السياق نجد ان هيئة المعايير المحاسبية الدولية طرحت هذه القائمة التي يتم إعدادها على الأساس النقدي، ووفق ما تم ء تحيطه وما تم ء تسديده وهو ما اهتم به المعيار المحاسبي الدولي السابع.

أولا: الهدف من المعيار: بهدف توفير المعلومات حول التغيرات في النقدية وما يعادلها للمؤسسة، وتصنف مصادر التدفقات النقدية وفق هذا المعيار إلى:

- تدفقات من الأنشطة التشغيلية؛
- تدفقات من الأنشطة الا ستثمارية؛
- تدفقات من الأنشطة التمويلية.

وذلك بهدف مساعدة مستخدمي القوائم المالية بمعلومات لتقييم الوضع النقدي من حيث توفر السيولة وتوقيتها من أجل سداد التزاماتها الذي لا يتم الأرباح المحققة وإنما من رصيد النقدية الذي يء ،ظهره جدول تدفقات الخزينة.

ثانيا: أهمية جدول تدفقات الخزينة في سياق المعيار IAS7

- يمنح نظرة ديناميكية عن أعمال المؤسسة بحيث يسمح بتفسير التغيرات في رصيد النقدية للمؤسسة خلال الدورة ؛
- يسمح بتحديد مناطق تكوين وتحويل السيولة ومعرفة تأثير السياسات الاستثمارية والتمويلية والاستغلالية على قدر ة الوحدة المالية ووضعية توازنها المالي؛
- يسمح بتقدير قدرة المؤسسة على توليد السيولة وتأثيرات برامجها الاستثمارية والاستغلالية على تدفقات الخزينة وآجالها مما يسمح بالتخطيط المالي.

ثالثا: عناصر جدول تدفقات الحزينة

1.الأنشطة التشغيلية: وهي الأنشطة الرئيسية المولدة لإيرادات المؤسسة، وكل الأنشطة الأخرى التي لا تعتبر أنشطة استثمارية أو تمويلية، حيث تنشأ التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية في المركز الأول

عن طريق أنشطة توليد الإيرادات الرئيسية للمؤسسة، لذلك فإنها تنتج وبصفة عامة من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تجديد صافي الربح أو الخسارة وتتضمن التدفقات التالية:

- التحصيلات الناشئة من بيع سلع وخدمات؛
- التحصيلات الناشئة من عقود وأتعاب وعمولات أو من إيرادات أخرى؛
- المدفوعات اتجاه موردي السلع والخدمات؛
- المدفوعات اتجاه موظفي وعمال المؤسسة؛
- المدفوعات الناتجة عن تسديد الضرائب على أرباح الشركات، إلا إذا كانت متعلقة بالأنشطة التمويلية والاستثمارية.

2.الأنشطة الاستثمارية: وهي تلك الأنشطة المتمثلة في اقتناء واستبعاد الأصول طويلة الأجل وغيرها من الاستثمارات التي لا تدخل ضمن البنود التي لا تعادل النقدية، وتتضمن التدفقات التالية:

- المدفوعات التي تمت بهدف الحصول على التثبيتات المادية أو غير المادية والأصول الأخرى؛
- التحصيلات الناتجة عن التنازل عن التثبيتات المادية أو غير المادية؛
- المدفوعات التي تمت بهدف الحصول على أدوات أموال الخاصة أو قروض مؤسسات أخرى أو المساهمة في مؤسسات مشتركة؛
- التحصيلات الناتجة عن تسديد تسبيقات أو إقراضات منحت للغير باستثناء إقراضات المؤسسات المالية.

3.الأنشطة التمويلية: وهي تلك التي ينتج عنها تغيرات في مكونات ملكية رأس المال وعمليات الإقراض التي تقوم بها المؤسسة، وتتضمن التدفقات التالية:

- التـ ـحصيلات الناشئة من إصدار أسهم أو أدوات أخرى للأموال الخاصة؛
- المدفوعات الناتجة استرجاع المبالغ المقترضة؛
- المدفوعات اتجاه المساهمين بهدف الحصول أو شراء أسهم المؤسسة.

رابعا: طرق إعداد جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار المحاسبي الدولي IAS7

طرح المعيار المحاسبي الدولي طريقتين لإعداد جدول تدفقات الخزينة ، وتتمثل في مايلي:

1.الطريقة المباشرة: ويتم من خلال هذه الطريقة تقديم مباشر للتحصيلات والتسديدات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، ويمكن توضيح شكل جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة

	ملاحظة	السنة المالية N	السنة المالية N-1
تدفقات أموال الخزينة الناشئة من الأنشطة العملياتية (التشغيلية)			
التـ ـحصيلات المدفوعة من عند الزبائن			
المبالغ المدفوعة للموردين والمستخدمين			
الفوائد والمصاريف 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 الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية (التشغيلية) (أ)			
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار			
المسحوبات عن اقتناء تثبيتات عينية أو معنوية			
التحصيلات عن عمليات التنازل عن التثبيتات العينية أو المعنوية			

المسحوبات عن اقتناء تثبيتات مالية التحصيلات عن عمليات التنازل عن تثبيتات مالية الحصص والأقساط المقبوضة من النتائج المستلمة صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة الاستثمار (ب) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل التحصيلات في أعقاب إصدار أسهم الحصص وغيرها من التوزيعات التي تم القيام بها التحصيلات المتأتية من القروض تسديدات القروض أو الديون الأخرى المماثلة صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من أنشطة التمويل (ج) تأثيرات تغيرات سعر الصرف على السيولات وشبه السيولات تغير أموال الخزينة في الفترة (أ+ ب+ ج) أموال الخزينة ومعادلاتها عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة ومعادلاتها عند إقفال السنة المالية تغير أموال الخزينة خلال الفترة			
المقاربة مع النتيجة المحاسبية			

2.الطريقة غير المباشرة: وتنطلق هذه الطريقة من النتيجة الصافية (ربح أو خسارة)، حيث تقوم بتعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ كانت مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذلك بنود الإيرادات أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية، ويمكن توضيح شكل جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة في الجدول التالي:

الجدول رقم (04): جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة غير المباشرة

	ملاحظة	السنة المالية N	الستة المالية N
تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة العملياتية صافي نتيجة السنة المالية تصحيحات من اجل: - الاهتلاكات والأرصدة - تغير الضرائب المؤجلة - تغير المخزونات - تغير الزبائن والحسابات الدائنة الأخرى - تغير الموردين والديون الأخرى - نقص او زيادة قيمة التنازل الصافية من الضرائب تدفقات الحزينة الناجمة عن النشاط(أ) تدفقات أموال الخزينة المتأتية من عمليات الاستثمار مسحوبات عن اقتناء تثبيتات تحصيلات التنازل عن تثبيتات تأثير تغيرات محيط التجميع (1) تدفقات أموال الخزينة المرتبطة بعمليات الاستثمار (ب) تدفقات أموال الحزينة المتأتية من عمليات التمويل الحصص المدفوعة للمساهمين زيادة رأس المال النقدي إصدار قروض تسديد قروض			

تدفقات أموال الحزينة بعمليات التمويل (ج)			
تغير أموال الخزينة (أ+ب+ج)			
أموال الحزينة عند الافتتاح			
أموال الخزينة عند الإقفال			
تأثير تغيرات سعر العملات الأجنبية (1)			
تغير أموال الخزينة			

(1) لا تستعمل إلا في تقديم القوائم المالية المدمجة.

والملاحظ من خلال الجدول أعلاه أن عرض التدفقات النقدية وفق هذه طريقة يسمح بربط بين المعلومات التي تتضمنها الميزانية وبين المعلومات التي يتضمنها حساب النتائج، وبالشكل الذي ينسجم مع احتياجات وأهداف المستخدمين لهذه القائمة من أجل تقدير سليم للتدفقات النقدية المستقبلية للمؤسسة.

ومن خلال تعرضنا لشكل ومحتوى جدول تدفقات الخزينة حسب الطريقة المباشرة وغير المباشرة، يتضح لنا جليا بأن كلى الطريقتين تؤديان إلى نفس النتيجة في النهاية، إلا أن الاختلاف بين الطريقتين ناجم عن كيفية تقديم التدفقات المتأتية من أنشطة الاستغلال، فالطريقة المباشرة تقدم هذا النوع من التدفقات في شكل عناصر رئيسية قصد إبراز التدفق الصافي المالي، بينما نجد الطريقة غير المباشرة تعتمد على تصحيح النتيجة الصافية للسنة المالية من آثار العمليات التي لا تؤثر في الخزينة، كالاهتلاكات التي لا يرافقها تدفق نقدي حقيقي، والزبائن والموردين الذين يتحولون إلى تدفقات خارجية أو داخلية بعد فترة زمنية معينة.

المحور الخامس

المعيار المحاسبي الدولي IAS 2

المخزونات

يعتبر المخزون من أكثر العناصر تداولا في المؤسسات الصناعية والتجارية، حيث تتعدد أنواعه وحركاته في المؤسسة بدرجة أن تدفق المخزون كالدخول للمخازن لا يكون مصدره نفس العملية فيمكن أن يدخل بسبب عمليات الشراء أو بسبب عملية الإرجاع او عملية الإنتاج لذلك كان لابد من هيئة المعايير المحاسبية الدولية منذ تأسيسها من تنظيم هذا العنصر الهام من العناصر التي تتشكل منها الميزانية، وفي هذا السياق تم طرح المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 الخاص بالمخزونات.

أولا: **الهدف من المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى تنظيم المعالجة المحاسبية للمخزون، كما يعرف المعيار المخزون على انه أصل :

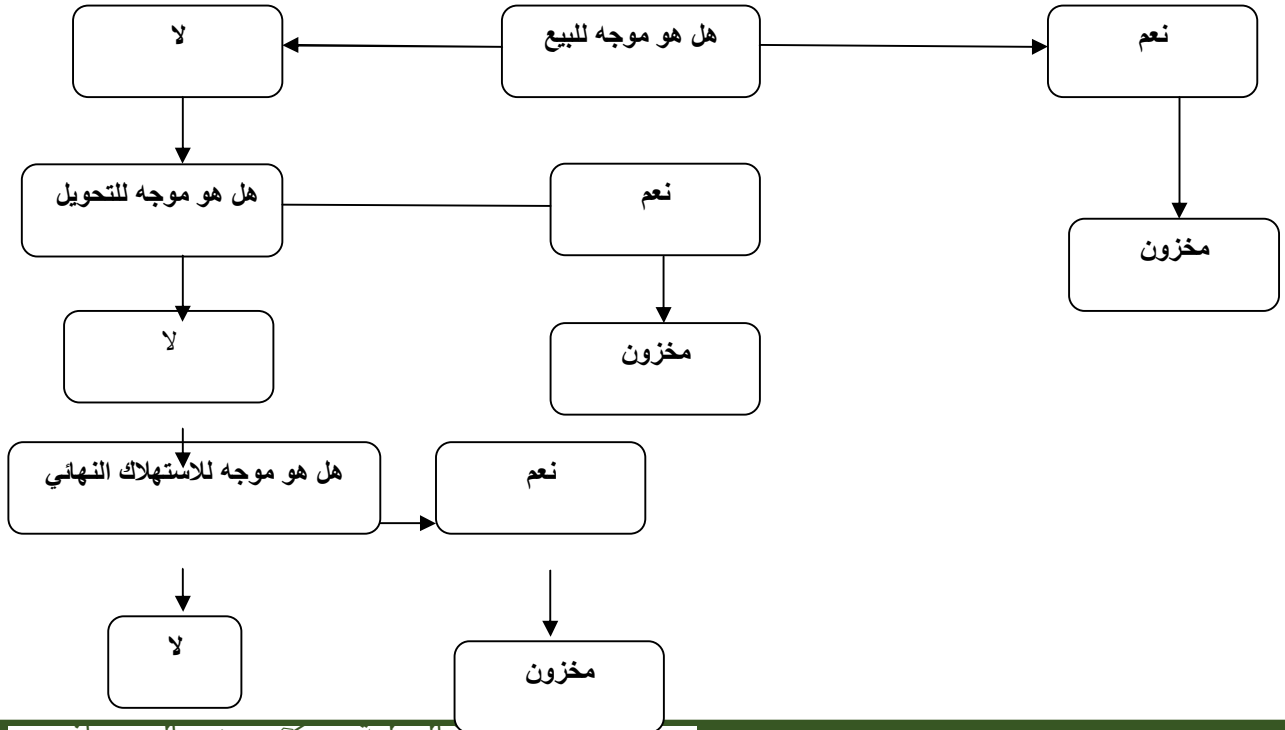
- تمتلكه المؤسسة، وموجه للبيع في إطار الاستغلال العادي (الجاري)
- منتجات قيد التصنيع، حيث ينتظر بيعها لاحقا
- مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو عند تقديم الخدمات.

ثانيا:نطاق تطبيق المعيار: يجب أن يطبق المعيار على البيانات المالية التي تم إعداده حسب نموذج التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون باستثناء:

- الأدوات المالية التي نظمها معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9
- الأصول البيولوجية التي نظمها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41.

ثالثا: كيفية التمييز بين المخزونات:

الشكل رقم (02): التمييز بين المخزونات والتثبيتات



رابعا: مصطلحات المعيار

استخدمت المصطلحات التالية في المعيار بالمعاني المحددة.

يعتبر المخزون أصلا :

عند الاحتفاظ به للبيع خلال دورة النشاط التجاري.

خلال مرحلة التصنيع لغرض البيع، أو:

إذا كان في شكل مواد أو لوازم تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

صافي القيمة التحصيلية هي سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون و لإتمام عملية البيع.

ويتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل، على سبيل المثال المخزون التي يشتريها تاجر التجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن المخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة، حسب الفقرة 16 أدناه، والتي لم تحدد المنشأة، الإيراد المتعلق بها (انظر المعيار المحاسبي الدولي الثامن عشر).

خامسا: أنواع المخزونات: نظم المعيار أنواع المخزونات ضمن المجموعات التالية:

أ. البضائع

ب. المواد الأولية:

ج. اللوازم:

د. التموينات

هـ. المنتجات:

-منتجات نصف مصنعة

- منتجات تامة الصنع

. بقايا ومهملات.

سادسا: تقييم المخزونات: يعتبر تقييم المخزونات ذو أهمية بالغة وذلك لسببين هما:

- لتأثيره على نتيجة الدورة؛
- تقديم بيانات تساعد على التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية سواء الواردة او الصادرة.

سابعا: **قواعد تقييم المخزونات:**

قواعد تقييم المخزونات تختلف حسب مراحل دورة المخزون، وعليه فان قواعد تقييم المخزون التي نظمها المعيار هي:

أ. تكلفة الشراء: عند بداية دورة المخزون فان المشتريات تدخل الى مخازن المؤسسة بتكلفة شرائها:

تكلفة الشراء = ثمن الشراء + المصاريف الملحقة بعملية الشراء – التخفيضات

حيث المصاريف تشمل مايلي:

- مصاريف النقل، - حقوق الجمارك - المصاريف الأخرى المباشرة كالتامين.

ويستثني المعيار الرسم على القيمة المضافة TVA لأنه قابل للاسترجاع لاحظ حساب 4456، 4457.

مثال: في 2013/07/16 استلمت المؤسسة فاتورة شراء تحتوي على العناصر التالية:

ـ عدد الوحدات 100وحدة، سعر البيع 10دج؛ ـ مصاريف النقل 2500دج؛ ـ مصاريف التامين 1500دج؛

ـ حقوق الجمارك 3000دج؛ ـ رسوم غير قابلة للاسترجاع 800دج، ـ الرسم على القيمة المضافة 1200دج

- تخفيض تجاري 1900دج.

المطلوب: تقيدا بتوجهيات المعيار المحاسبي الدولي IAS2 احسب تكلفة شر اء المخزون؟

ب.تكلفة الانتاج (التحويل):

المدخلات للمخازن من مختلف أنواع المنتجات تكون بتكلفة الإنتاج والتي تحتوي حسب المعيار مايلي:

- الأعباء المرتبطة بالوحدات المنتجة كأعباء اليد العاملة،

ـ الأعباء العامة المتغيرة والثابتة والتي تتحملها المؤسسة لتحويل المادة الأولية إلى منتجات تامة او قيد الإنتاج، حيث أن الأعباء المتغيرة هي التي.....أما الأعباء الثابتة تتمثل في.....

ويؤكد المعيار على ضرورة إدماج هذا النوع من الأعباء في تكلفة الإنتاج بالرجوع إلى مستوى النشاط العادي للإنتاج في المؤسسة.

العناصر المستثناة من تكلفة الإنتاج فقد حددها المعيار في مايلي:

- خسارة الصرف عند شراء المواد؛

مصاريف القروض، إلا اذا كانت عملية الانتاج تستغرق وقتا طويلا؛

- مصاريف البيع،

- المصاريف العامة (غير المباشرة) التي لا تساهم في إعداد المخزون؛

- مصاريف التخزين، إلا إذا كانت عملية التخزين ضرورية؛

- مصاريف الإنتاج المتغيرة غير العقلانية مثل التبذير.

مثال: تنتج مؤسسة منتج A في الحالات العادية 200000وحدة في السنة وفي نهاية الفترة قدمت لك المعلومات التالية:

الكمية المنتجة 180000وحدة؛ استهلاك المواد الأولية 500000دج؛ يد عاملة مباشرة 700000دج؛

أعباء متغيرة للإنتاج 190000دج، اعباء ثابتة للانتاج 500000دج؛

ملاحظة:

المطلوب: استنادا إلى مضامين المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 الخاص بتنظيم المخزونات:

حدد تكلفة الانتاج الإجمالية؟

اما التقييم عند الجرد فتقوم المؤسسة بدراسة مدى تدهور قيم المخزونات، وذلك بمقارنة القيمة الصافية للتحقق للمخزون المعلي مع تكلفة إدخاله، حيث يكون التدهور إذا كانت القيمة الصافية القابلة للتحقق أقل من تكلفة إدخاله إلى المخازن عند الصول عليه، ويتم تقييم المخزون عند الجرد بالقيمة الأقل ما بين القيمة القابلة للتحقق وتكلفة المخزون عند الحصول عليه.

القيمة القابلة للتحقيق = سعر البيع المقدر في إطار النشاط العادي ـ التكلفة المقدرة لإنتاج المخزون ـ التكلفة المقدرة الضرورية لتحقيق عملية البيع

ثامنا: تقييم المخرجات:

إن تدفق المخزون في الفترات التالية للحصول يطلق عليه بالتدفق المادي، اي خروجه من المخزن سواء للتحويل او البيع وفي هذا السياق فقد نظم المعيار طريقتين لتقييم المخرجات وهما:

- طريقة الصادر أولا الوارد أولا FIFO .

- طريقة المتوسط المرجح.

أ. طريقة الوارد أولا الصادر أولا: وتقوم هذه الطريقة على افتراض أن المخزون الذي تم اقتناؤه أولا يباع أو يخرج أولا، بمعنى أن عملية الإخراج تتم من أقدم مخزون موجود، وعليه فان احتفاظ المعيار بهذه الطريقة يعود إلى المزايا التالية:

- المخزون المتبقي هو من أحدث المنتجات وهذا ما يقلل أخطار التلف والتقادم؛

تقدم أساسا ثابتا لتقييم مخزون آخر المدة مما يسهل عملية إجراء المقارنات بين نتائج التقييم في سنوات مختلفة، أو بين نتائج المؤسسة ونتائج مؤسسة مماثلة؛

- تقييم مخزون آخر المدة بأحدث أسعار الشراء لغرض إعداد الميزانية الختامية، فهي تقترب من أسعار الإحلال الجارية في نهاية الدورة المالية؛

ب. طريقة المتوسط المرجح:

عندما تكون أسعار المخزونات متقلبة بين الزيادة والنقصان، حيث تسمح هذه الطريقة بتقليص أثر التقلبات على كل من تكلفة المخزون المباع، وكذلك تكلفة المخزون المتبقي في المخازن، وبالتالي فهي الأخرى تتمتع ببعض المزايا، نذكر منها:

- اتباع هذه الطريقة سوف تتأثر تكلفة مخزون آخر المدة بجميع أسعار الشراء التي حدثت خلال دورة الاستغلال، لذلك فإن السعر المدفوع في بدايتها يكون له نفس التقييم في نهاية الدورة؛
- يظهر الربح التشغيلي بقيمة معتدلة في حساب النتائج، ويظهر المخزون هو الآخر بقيمة معتدلة في الميزانية الختامية؛
- تعتبر محايدة لاستعمالها تكلفة واحدة لتقييم مخزون آخر المدة، وتكلفة المخزون المباع فهي لا تخضع لقاعدة مقابلة الإيرادات بالتكلفة التاريخية، ولا بتقريب تكلفة محزون آخر المدة للأسعار الجارية.

تاسعا: مستلزمات الإفصاح في سياق المعيار المحاسبي الدولي رقم 2

يجب أن تفصح البيانات المالية عن:

- السياسات المحاسبية المطبقة لقياس المخزون بما في ذلك صيغة التكلفة المستخدمة.
- إجمالي القيمة المدرجة للمخزون، والقيمة المدرجة طبقا للتصنيف المناسب للمنشأة.
- قيمة المخزون المدرجة بصافي القيمة التحصيلية.
- قيمة أي استرداد للتخفيض والذي أعتبر كدخل للفترة حسب الفقرة 31.

- الظروف والأحداث التي أدت إلى استرداد التخفيض من قيمة المخزون حسب الفقرة 31.
- قيمة المخزون المرهون كضمان للمطلوبات .

المحور السادس

المعيار المحاسبي الدولي IAS10

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية

أولا: الخلفية التاريخية للمعيار

معيار المحاسبة الدولي العاشر "الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية "يحل محل تلك الأجزاء من المعيار العاشر "الظروف الطارئة و الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية " و التي لم يتم إلغاؤها من قبل المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون " المخصصات، المطلوبات المحتملة و الموجودات المحتملة". المعيار أحدث المتغيرات المحدودة التالية:

- إفصاحات جديدة لتاريخ المصادقة على القوائم المالية المعدة للإصدار.

- إلغاء الخيار للاعتراف بالأرباح الموزعة كالتزام و التي تتضمنه القوائم المالية للفترة المقترحة منها أو المعلنة بعد تاريخ الميزانية، ولكن قبل المصادقة عليها للإصدار. وقد تضع المؤسسة الإفصاح المطلوب عن هذه الأرباح الموزعة إما في صلب الميزانية كجزء مستقل في الأموال الخاصة أو في الملحق.

- التأكيد على أن المؤسسة يجب أن تحدث الافصاحات المتعلقة بالأحداث الواقعة بتاريخ الميزانية في ضوء الحصول على أي معلومات جديدة عن هذه الأحداث بعد تاريخ الميزانية.

- إلغاء متطلبات تعديل القوائم المالية في حالة أن الأحداث بعد تاريخ الميزانية تشير إلى أن فرضية الاستمرارية غير ملائمة لجزء من المؤسسة. حسب المعيار المحاسبي الدولي الأول IAS 1.

وعليه فقد تم اعتماد هذا المعيار من قبل لجنة معايير المحاسبة الدولية في شهر (مارس) من سنة 1999 ، واعتبر سار المفعول على القوائم المالية السنوية بداية من شهر جانفي 2000 .

ثانيا: الهدف من المعيار

إن ء إعداد القوائم المالية وتدقيقها يحتاج إلى فترة زمنية تمتد إلى عدة أشهر، وهذا منذ انتهاء السنة المالية للمؤسسة، ولهذا فهناك بعض الأحداث، والمعلوماتقد ت ـ ظهر خلال هذه الفترة، وفي هذا السياق جاء هذا المعيار بهدف تحديد الوقت الذي يجب على المؤسسة أن تعدل فيه قوائمها المالية بالأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية(تاريخ الإقفال)، والإفصاح المطلوب حول تاريخ نشر القوائم المالية، والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية.

ثالثا: المفاهيم المرتبطة في سياق المعيار

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية: هي تلك الأحداث المرغوبة و غير المرغوبة التي قد تقع بين تاريخ الميزانية و تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية. يمكن تحديد شكلين من هذه الأحداث:

أحداث لاحقة توفر إثباتات إضافية حول أحداث كانت قائمة بتاريخ الميزانية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية تستوجب التعديل).

أحداث لاحقة نشأت بعد تاريخ الميزانية العمومية (أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية لا تستوجب التعديل.

وتختلف الإجراءات المتبعة في المصادقة على إصدار القوائم المالية بناء على الهيكلية الإدارية للمؤسسة، المتطلبات القانونية، و الطرق التي اتبعت في إعداد و إتمام القوائم المالية.

وفي بعض الحالات تعتبر المؤسسة مسؤولة عن تقديم قوائمها المالية للمساهمين لأغراض اعتمادها، و ذلك بعد إصدار القوائم المالية. وفي هذه الحالة يكون تاريخ القوائم المالية المصادق من أجل إصدارها، هو تاريخ الإصدار الأساسي و ليس تاريخ اعتمادها من قبل المساهمين.

رابعا: الاعتراف و والتقييم في سياق المعيار المحاسبي الدولي رقم 10

1. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية التي تستوجب التعديل:

يستوجب على المؤسسة تعديل المبالغ المقرة في القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية الموجبة للتعديل.

فيما يلي أمثلة على أحداث لاحقة لتاريخ الميزانية توجب التعديل و التي تتطلب من المنشأة تعديل المبالغ المقرة في القوائم المالية أو إقرار بنود لم يتم إقرارها من قبل.

قرار من المحكمة بعد تاريخ الميزانية يصادق بأن المؤسسة عليها التزام أو ديون بتاريخ الميزانية مما يتطلب المنشأة تعديل المخصص الموجود أصلا أو إنشاء مخصص و ذلك بدلا من الإفصاح عنها ضمن المعلومات كالتزامات محتملة فقط.

استلام معلومات بعد تاريخ الميزانية تشير إلى تعرض مبلغ أحد الأصول للانخفاض أو أن المبلغ المعترف به كمخصص خسائر لانخفاض مبلغ الأصل يتطلب التعديل بتاريخ الميزانية . وكأمثلة:

- إفلاس أحد العملاء بعد تاريخ الميزانية يؤكد وجود خسارة بتاريخ الميزانية في الذمم المدينة و يتوجب على المؤسسة تعديل مبلغ الذمم المدينة.

- بيع بضائع بعد تاريخ الميزانية ممكن أن يعطي دليلا على صافي القيمة التحصيلية بتاريخ الميزانية.

- تحديد- بعد تاريخ الميزانية - تكلفة شراء أصول أو العائد من بيع أصول قبل تاريخ الميزانية.

- التحديد- بعد تاريخ الميزانية - لمبلغ مشاركة الأرباح أو علاوات, إذا كان على المؤسسة التزام قانوني أو التزام حقيقي حالي بتاريخ الميزانية يجعل مثل تلك الدفعات كنتيجة لأحداث قبل هذا التاريخ (للتفصيل أكثر ينظر في مضامين المعيار رقم 19 منافع الموظفين).

- اكتشاف غش أو خطأ يظهر أن البيانات المالية كانت غير صحيحة.

2. الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية العمومية غير الموجبة للتعديل

يتوجب على المؤسسة أن لا تعدل مبالغ أقرت فيها القوائم المالية لتعكس الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير الموجبة للتعديل.

وكمثال على الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية غير الموجبة للتعديل هي انخفاض القيمة السوقية للاستثمارات بين تاريخ الميزانية و تاريخ المصادقة على القوائم المالية للإصدار. فلا يعود الانخفاض في القيمة السوقية عادة إلى ظروف الاستثمار بتاريخ الميزانية بل يعكس ظروفا نشأت في الفترة التالية. و لذلك لا تقوم المنشأة بتعديل مبلغ الاستثمارات المقر في البيانات المالية. وبشكل مشابه لا تقوم المؤسسة بتحديث مبالغ الاستثمارات المفصح عنها بتاريخ الميزانية مع أن المؤسسة قد تحتاج إلى إعطاء إفصاح إضافي.

وإذا كانت الأرباح الموزعة لحاملي أدوات أموال خاصة (كما هو معرف في المعيار رقم IFRS7، الأدوات المالية: الإفصاح والعرض) مقترحة أو معلن عنها بعد تاريخ الميزانية. وعلى المؤسسة ألا تعتبر هذه الأرباح الموزعة كخصوم في تاريخ الميزانية.

خامسا: مستلزمات الإفصاح

تاريخ المصادقة للإصدار

على المؤسسة الإفصاح عن تاريخ المصادقة على إصدار القوائم المالية ومن أعطى صلاحية المصادقة. إذا كان مالكي المؤسسة أو غيرهم لديهم القدرة على تعديل القوائم المالية بعد إصدارها على المنشأة الإفصاح عن هذه الحقيقة.

من الضروري للمستخدمين معرفة متى تم المصادقة على إصدار القوائم المالية لأن القوائم المالية لا تعكس الأحداث بعد هذا التاريخ.

تحديث الإفصاح عن الظروف في تاريخ الميزانية

في حال استلام المؤسسة بعد تاريخ الميزانية معلومات عن ظروف وجدت أصلا ً في تاريخ الميزانية ، على المؤسسة تحديث الإفصاح المتعلق بهذه الظروف في ضوء المعلومات الحديثة.

في بعض الحالات تحتاج المؤسسة إلى تحديث الإفصاح في قوائمها المالية ليعكس المعلومات المستلمة بعد تاريخ الميزانية ، حتى و إن لم يكن لهذه المعلومات تأثير على المبالغ التي أقرتها المؤسسة في قوائمها المالية. مثال على ذلك، الحاجة لتحديث الإفصاح هو عندما يتوفر الدليل بعد تاريخ الميزانيةعن التزام محتمل والموجود أصلا ً بتاريخ الميزانية. بالإضافة لاعتبار فيما إذا كان من الممكن الاعتراف بمخصص كما ينص المعيار المحاسبي الدولي السابع و الثلاثون "المخصصات، الخصوم المحتملة، الأصول المحتملة"، وعلى المؤسسة تحديث الإفصاح عن المطلوبات المحتملة في ضوء ذلك الدليل.

المحور السابع

المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

الضريبة على النتيجة

لقد أصبح تعظيم أرباح المالكين للمؤسسة من أهم الأهداف التي تسعى إدارة المؤسسة تحقيقها، كما تعتبر الضريبة على النتيجة أحد أهم البنود الهامة التي تخفض قيمة الأرباح العائدة للمالكين، لذلك نجد دوما إدارة المؤسسة تعمل جاهدة إلى الاستفادة من الإعفاءات الضريبية التي يمكن أن تكون لها انعكاسات ايجابية عن طريق تخفيض الضريبة.

أولا: الهدف من المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

جاء هذا المعيار بهدف شرح وتوضيح المعالجة المحاسبية للضرائب على النتيجة، وكيفية تحديدها، واحتساب مقدار ضريبة النتيجة المؤجلة، وتوضيح كيفية التعامل مع الاختلافات بين النتيجة المحاسبية والمقدرة وفق المعايير المحاسبية الدولية والنتيجة الخاضعة للضريبة، ويعالج المعيار الاختلافات الدائمة والمؤقتة بينهما، كما يميز هذا المعيار بين نوعين من الضرائب المؤجلة هما:

أ.ضرائب مؤجلة – أصول -: وهي مبالغ الضرائب على النتيجة المتوقع استرجاعها في السنوات المقبلة، والمتعلقة بفروقات زمنية قابلة للخصم.

ب.ضرائب مؤجلة -خصوم-: وهي الضرائب على النتيجة الواجب دفعها في السنوات المقبلة، والمتعلقة بالفروقات المؤقتة الخاضعة للضرائب.

ثانيا: نطاق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن الضريبة على النتيجة.

من أجل استحضار غايات هذا المعيار، تضم الضريبة على النتيجة جميع الضرائب المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة كما تشمل الضريبة على النتيجة ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المؤسسات التابعة والزميلة والترتيبات المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمنشأة معدة التقرير.

لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهيئات الحكومية (راجع المعيار المحاسبي الدولي IAS20 ، المحاسبة عن الهيئات الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية) أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولكن هذا المعيار يعني بالمحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ من مثل هذه الهيئات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار.

ثالثا: المصطلحات التي تضمنها المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

1. **الربح المحاسبي:** هو صافي ربح أو خسارة الفترة قبل انقطاع مصروف الضريبة.
2. **الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) :** هو صافي الربح (الخسارة) للفترة المحددة بموجب القواعد التي تضعها السلطات الضريبية والتي تحدد على ضوئها ضرائب النتيجة المستحقة (القابلة للاسترداد) .
3. **المصروف الضريبي (الدخل الضريبي) :** هو المبلغ الإجمالي المشمول في تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوص الضريبة الجارية والضريبة المؤجلة.
4. **الضريبة الجارية:** هو مبلغ ضرائب الدخل المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة.
5. الفروق المؤقتة القابلة للاقتطاع

ترحيل الخسائر الضريبية غير المستخدمة للفترات القادمة

ترحيل الخصومات الضريبية فير المستخدمة للفترات القادمة.

6. الفروق المؤقتة: هي فروق يبين المبلغ المسجل لأصل أو التزام في الميزانية العمومية وقاعدته الضريبية. الفروق المؤقتة قد تكون:
7. **فروق مؤقتة خاضعة للضريبة:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ خاضعة للضريبة عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
8. **فروق مؤقتة قابلة للاقتطاع:** وهي فروق مؤقتة سوف ينشأ عنها مبالغ قابلة للاقتطاع عند تحديد الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات المستقبلية عندما يتم استرداد أو سداد المبلغ المسجل لأصل أو التزام.
9. **القاعدة الضريبية :** لأصل أو التزام هو المبلغ الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض الضريبة.

أما الضريبة المؤجلة خصوم والضريبة المؤجلة أصول تم الوقوف عليها عند استعراض هدف المعيار.

رابعا: التقييم في سياق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

يجب تقييم الخصوم والأصول الضريبية الجارية للفترات الجارية والماضية بالمبلغ المتوقع دفعة (استرداده من) الإدارة الضريبية باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية، أو السارية فعلا ً بتاريخ الميزانية.

الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة يجب أن تقييم بموجب معدلات الضرائب المتوقع أن تنطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام بناء على معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلا ً بتاريخ الميزانية.

يتم تقييم الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة عادة باستخدام معدلات الضريبة (وقوانين الضريبة) التي تم سنها. ولكن في بعض مناطق الاختصاص فان إعلان الحكومة عن معدلات ضريبة (وقوانين ضريبية) له نفس تأثير القانون الفعلي الذي يمكن أن يتبع الإعلان بعد عدة أشهر. في هذه الظروف، يتم قياس الموجودات والمطلوبات باستخدام معدل الضريبة (وقوانين الضريبة) المعلن.

عندما تطبق معدلات ضريبية مختلفة على مستويات دخل ضريبي مختلف فان الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة تقييم باستخدام متوسط المعدلات التي يتوقع أن تطبق على الربح الضريبي (الخسارة الضريبية) للفترات التي من المتوقع أن تنعكس فيها الفروق المؤقتة.

يجب أن يعكس قياس الأصول والخصوم الضريبية المؤجلة التبعات الضريبية التي يمكن أن تتبع الطريقة التي تتوقع فيها المؤسسة، بتاريخ الميزانية، أن تسترد أو تدفع المبلغ المسجل لأصولها وخصومها.

في بعض مناطق الاختصاص الضريبية، فان الطريقة التي تسترد (تسدد) فيها المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام) يمكن أن تؤثر على أحد أو كلا ً من:

معدل الضريبة الذي ينطبق عندما تسترد (تسدد) فيها المنشأة المبلغ المسجل لأصل (التزام)، و

القاعدة الضريبية للأصل (الالتزام).

في مثل هذه الحالات، تقيس المنشأة المطلوبات والموجودات الضريبية المؤجلة باستخدام المعدل الضريبي والقاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد.

خامسا: مستلزمات الإفصاح في سياق المعيار المحاسبي الدولي IAS 12

و ينص المعيار على ضرورة الإفصاح على كافة المعلومات المتعلقة بضرائب النتيجة ومنها نذكر:

- أصول والتزامات الضرائب؛
- مصاريف الضرائب على الأنشطة العادية ومكوناتها؛
- الضرائب على الأنشطة غير العادية؛
- الضرائب المتعلقة بالعمليات غير المستمرة؛
- تأثيرات الضرائب علة التوزيعات اللاحقة لصدور الميزانية؛
- تفاصيل عن أصول الضرائب المستحقة.

المحور السابع

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 1

تبني معايير الإبلاغ المالي الدولي لأول مرة

إن ء المعيار الدولي للإبلاغ المالي IFRS1 يطبق على المؤسسة التي تعرض قوائمها المالية الأولية بموجب معايير الإبلاغ المالي الدولية، وينص على قواعد أساسية تحتاج المؤسسة إتباعها عند تبني هذه المعايير للمرة الأولى لإعداد قوائمها المالية ذات الغرض العام.

أولا: الهدف من المعيار

ويهدف هذا المعيار إلى ضمان أن القوائم المالية الأولية، والمعدة على أساس المعايير المحاسبية الدولية أن تحتوي على معلومات ذات جودة عالية، وتحقق ما يلي:

- الشفافية لمستخدميها وتوفر معلومات مقارنة للفترات المعروضة؛
- توفر نقطة بداية ملائمة لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية؛
- يمكن إعدادها بتكلفة لا تتجاوز المنافع المتأتية لمستخدميها.

وفي السياق نفسه يحدد معيار الإبلاغ المالي الدولي المتعلق بأول تطبيق للمعايير المحاسبية الدولية المبادئ والعناصر الأساسية للتطبيق حيث يقضي بأن القوائم المالية في 1/1/ وفي 31/ 12 للسنة التي تسبق الدورة المقررة للشروع في تطبيق المعايير المحاسبية الدولية لا بد أن يتم تعديلها بحيث تكون متوافقة مع تلك المعايير.

ثانيا: نطاق تطبيق المعيار

يجب على المؤسسات تطبيق هذا المعيار على:

- قوائمها المالية التي تم إعدادها لأول مرة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية؛
- كل تقرير مرحلي طبقا للمعيار المحاسبي الدولي IAS34 يعرض جزء من فترة معدة قوائمها لأول مرة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية؛

كما يجب أن يطبق على المؤسسات التي:

- عرضت قوائمها السابقة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية أو كانت تطبق معايير أخرى غير المعايير المحاسبية الدولية؛

- عرضت قوائمها السابقة طبقا للمعايير المحاسبية الدولية ولم تحتوي على تصريح وبدون تحفظ؛

- كانت تعد القوائم المالية للاستخدام الداخي؛

ثالثا: مستلزمات الاعتراف والتقييم

- يستوجب على المؤسسات إعداد ميزانية افتتاحية طبقا للمعايير المحاسبية الدولية والتي تعتبر نقطة البداية للمحاسبة المالية في سياق تلك المعايير؛

- تاريخ الإثبات والانتقال، فتاريخ الإثبات هو التاريخ الذي تثبت فيه المؤسسة في قوائمها المالية أنها تلتزم بالمعايير المحاسبية الدولية أما تاريخ الانتقال هو تاريخ الميزانية الافتتاحية للقوائم المالية المقارنة للسنة السابقة أي التاريخ الذي منه يبدأ الانتقال إلى المرجعية المحاسبية الدولية

- السياسات المحاسبية، يستوجب على المؤسسات استخدام نفس السياسات المحاسبية في ميزانيتها الافتتاحية وكل الفترات المعروضة في قوائمها المالية الأولى التي تطبق المعايير المحاسبية الدولية، بمعنى يجب التطبيق الكامل بأثر رجعي للمعايير النافذة في تاريخ تقارير المؤسسات مع بعض الاستثناءات المبينة لاحقا؛

- يجب الاعتراف بكل الأصول والخصوم التي تتطلب المعايير المحاسبية الدولية لإعداد القوائم المالية، كما يجب الاعتراف بتلك الأصول والخصوم من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للنتيجة أوي أي عنصر تم تضمينه ضمن الأموال الخاصة؛

- استبعاد الأصول والخصوم التي لا تعترف بها المعايير المحاسبية الدولية من ميزانية المؤسسات التي تتبنى المعايير المحاسبية الدولية لأول مرة.

- يجب إعادة تصنيف عناصر الميزانية وعرضها طبقا لمتطلبات المعايير المحاسبية الدولية؛

-

رابعا: التغيرات في قواعد الاعتراف والتقييم عند تطبيق معايير الإبلاغ المالي لأول مرة

1. بالنسبة للأصول ثابتة: سيتم تقييمها بالتكلفة المهتلكة، وذلك طبقا لمبدأ التكلفة التاريخية، ولكن لا بد أن يعاد النظر بأثر رجعي في مخططات اهتلاكها عن طريق اعتماد المدة الاستعمالية في اهتلاك تلك الأصول.

2. بالنسبة للمخزنات: يستوجب الأمر ضرورة تقييمها طبقا لطرق التقييم التي يسمح بها المعيار المحاسبي الدولي 2 IAS كما هو الشأن مثلا بالنسبة لضرورة إدماج تكلفة العطالة وتكاليف الهدر والتبذير في قيمتها مع استلزام طرح خسائر القيمة المتضمنة فيها إذا لوحظ أن قيمة تحقيقها الصافية أقل من تكلفتها.

3. بالنسبة لمنافع المستخدمين: وهي تلك المزايا التي تقدم بعد فترة التوظيف كعلاوات الإحالة على المعاش ونفقات التغطية الطبية والتي يجب طرحها من النتيجة عند حدوثها، وبالتالي لا بد من تكوين مؤونات دورية لها خلال فترة التوظيف، بالشكل الذي يسمح بتوزيعها بشكل مسبق على دفعها على نتائج المؤسسة المحققة طيلة مدة التوظيف للمستخدمين.

4. بالنسبة للضرائب المؤجلة: وهي تستدعي المعالجات السابقة ذات الأثر الرجعي والتي تؤدي إلى تغييرات في مضامين القوائم المالية والتي يتم في كل مرة تحديد التأثيرات على رصيد الضرائب المؤجلة وإدراج ذلك في الميزانية.

خامسا: المعلومات المقارنة

يستوجب أن تتضمن المعلومات المالية للمؤسسات التي تتم إعداد قوائمها وفقا للمعايير المحاسبية الدولية

سادسا: التقديرات

سابعا: استثناءات التطبيق بأثر رجعي لبعض المعايير المحاسبية الدولية الأخرى

يسمح معيار الإبلاغ المالي الدولي ....

- اندماج الأعمال
- الدفع على أساس الأسهم؛

- عقود الإيجار
- منافع الموظفين؛
- فروقات ترجمة العمليات بالعملة الأجنبية؛
- الاستثمارات في الشركات التابعة والشركات الزميلة
- أصول والتزامات الشركات التابعة والزميلة والترتيبات المشتركة؛
- الأدوات المالية؛
- تكاليف الاقتراض؛
- نقل الأصول من الزبائن؛

المحور الثامن

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

الدفع على أساس الأسهم

أولا: الخلفية التاريخية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

صدر هذا المعيار في فيفري 2004 ودخل حيز التنفيذ في 01/01/2005، وقد جاء هذا المعيار لبيان كيفية معالجة وعرض العمليات المتضمنة حصول المنشأة على سلع أو خدمات بما فيها المعاملات التي تتم مع العاملين مقابل التسديد بأدوات حقوق الملكية كالأسهم أو خيارات الأسهم

ثانيا: الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

يهدف هذا المعيار إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن العمليات التي تتضمن التسديد من خلال إصدار أسهم، وبشكل خاص يتطلب المعيار أن تنعكس آثار تلك العمليات في حساب النتائج والميزانية بما في ذلك المصاريف المرتبطة بمنح العاملين المتضمنة خيارات الأسهم، ويصنف المعيار تلك المعاملات إلى ثلاثة أصناف هي:

- العمليات التي يكون فيها السلع والخدمات مقابلا لأدوات الأموال الخاصة، بما فيها الأسهم.
- العمليات التي تشتري فيها المؤسسة سلع وخدمات مقابل التزامات تتحملها اتجاه المورد، وتمثل مبلغا قائما على أساس سعر السهم أو قيمته أو أدوات أموال خاصة أخرى.
- العمليات التي تقوم فيها المؤسسة باستلام أو شراء بضائع أو خدمات، وتنتج بنود الاتفاق سواء للمؤسسة أو للمورد، خيار أن تقوم بتسويتها نقدا أو عن طريق إصدار أدوات الأموال الخاصة.

ثانيا: نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

يستوجب على المؤسسات أن تطبق هذا المعيار عند إثبات جميع المدفوعات التي تتأسس على أساس أسهم بما في ذلك:

- المعاملات المبنية على أسهم والمسددة في شكل أدوات أموال خاصة، والتي تتلقى فيها المؤسسة سلعا ء أو خدمات مقابل إصدار أدوات أموال خاصة في المؤسسة بما في ذلك الأسهم أو خيارات الاكتتاب في الأسهم.
- المعاملات المبنية على أسهم والمسددة نقدا ء ، والتي تحصل المؤسسة بمقتضاها على سلع أو خدمات عن طريق التحمل بالالتزامات إزاء مورد تلك السلع أو الخدمات

نظير مبالغ تحسب على أساس سعر (قيمة) أسهم الشركة أو غيرها من أموال خاصة فيها.

- المعاملات التي تشتري الشركة بمقتضاها سلعا ، أو خدمات، وكانت شروط العقد تنص على منح إما المؤسسة أو مورد تلك السلع أو الخدمات الحق في اختيار تسوية المعاملة من قبل المؤسسة إما نقدا ، أو (بأصول أخرى) أو عن طريق إصدار أدوات أموال خاصة في المؤسسة.

ثالثا: مصطلحات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

تسويات الأموال الخاصة : العمليات التي تشتمل حصول المؤسسة على سلع وخدمات ويتم السداد من خلال أدوات أموال خاصة وتشمل الأسهم وخيارات السداد بالأسهم.

عمليات الدفع على أساس الأسهم: وهي العمليات التي تتضمن حصول المؤسسة على سلع أو خدمات مقابل أدوات أموال خاصة في المؤسسة، وقد تكون في شكل **إصدار أسهم** أو إبرام عقود **خيارات أسهم**، أو أساس **التغيير** في أسعار أسهم المنشأة أو أي **أدوات أموال خاصة** الأخرى.

تاريخ المنح: التاريخ إلي **تتفق فيه** المؤسسة مع أي طرف آخر (بما في ذلك العاملين) على **اتفاقية دفع** على أساس الأسهم(تتفاوض وتتفق على الشروط والآجال المتعلقة بالاتفاقية)

قيمة ضمنية(ذاتية): تمثل الفرق بين القيمة العادلة للأسهم التي يكون للطرف الآخر المقابل حق الحصول عليها أو الاكتتاب فيها، والسعر المحدد للتنفيذ الذي يكون مطلوبا من الطرف المقابل دفعه(إذا التزم بدفع مبلغ معين) مقابل هذه الأسهم

رابعا: متطلبات التسجيل المحاسبي حسب المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS2

1- الاعتراف بالسلع (زيادة الأصول) و الخدمات التي يتم تسلمها أو الحصول عليها في عملية تسديد على أساس الأسهم عند (تاريخ) الحصول على السلعة أو تقديم الخدمة، و إذا كانت عملية التسديد مبنية على أساس تسوية الأموال الخاصة (إصدار أسهم) فيتم زيادة حقوق الملكية، أما إذا كانت عملية التسوية تتم على أساس تسوية نقدية فيتم الاعتراف بالتزامات.

2- عندما لا تكون السلع أو الخدمات التي تم الحصول عليها في عملية تسديد على أساس السهم غير مؤهلة ليعترف بها كأصل (لاتتوفر بها خصائص الأصول) فانه يجب الاعتراف بها كمصروف.

3 – عملية التسديد على أساس حقوق الملكية: (معا الأطراف الخارجية): يتم قياس جميع العمليات التي يتم تسويتها من خلال الأموال الخاصة بالقيمة العادلة لسلع أو الخدمات المستلمة بتاريخ الشراء، و إذا تعذر تحديد القيمة العادلة لتلك السلع و الخدمات بموثوقية، ففي هذه الحالة يتم قياس القيمة العادلة لسلع و الخدمات من خلال القيمة العادلة للأسهم التي تم منحها بتاريخ الشراء و هو مايسمى نموذج تاريخ التسوية أو العملية .

ثالثا: مستلزمات الإفصاح في سياق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 2

ويحدد المعيار متطلبات الإفصاح المتنوعة، وذلك من أجل تمكين مستخدمي المعلومات من الفهم تتمثل في ما يلي:

- طبيعة ونطاق ترتيبات الدفع على أساس الأسهم القائمة خلال الفترة؛
- الكيفية التي يتم تحديد من خلالها القيمة العادلة سواء للسلع والخدمات، أو عند شراء السلع أو الحصول على خدمات مقابل الأسهم أو القيمة العادلة لأدوات الأموال الخاصة التي منحت خلال الدورة؛
- تأثير عمليات الدفع على أساس الأسهم على أرباح وخسائر الفترة على المركز المالي.

مثال

بتاريخ 2018 /1/1 قامت شركة الوفاء بحيازة معدات نقل، حيث بلغت قيمتها العادلة 50000 دج، وذلك مقابل إصدار 1000 سهم، وكانت قيمة السهم الإسمية 10 دج للسهم الواحد، بينما بلغت القيمة السوقية للسهم في ذلك التاريخ 20 دج للسهم الواحد.

المطلوب: تحديد القيمة التي ستظهر بها معدات النقل بتاريخ الحيازة.

الحل

استنادا إلى معيار الإبلاغ المالي الدولي 2 يتم تقييد معدات النقل بقيمة 50000 وهي القيمة العادلة لها، منها 10000 دج رأس مال الأسهم العادية و40000 دج رأس مال إضافي

المحور التاسع

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

اندماج الأعمال

أولا:الخلفية التاريخية لمعيار الإبلا غ المالي الدولي IFRS 3

ظهر المعيار بداية باسم اندماج المشروعات في سياق المعيار المحاسبي الدولي الثاني و العشرون سنة 1983.، حيث تم طرح مضامين هذا المعيار من طرف لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سابقا،ليتم إصدار المعيار منذ سنة 2008 من طرف مجلس المعايير المحاسبية الدولية IASB، وأصبح سار المفعول انطلاقا من 1 جانفي 2000، حيث تضمن عدة تعديلات جوهرية تؤكد الاتجاه العام للقائمين على المعايير على تبني مفهوم القيمة العادلة من خلال إلغاء طريقة توحيد المصالح واعتماد طريقة الحيازة عند المحاسبة عن دمج الأعمال.

ثانيا: الهدف من لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

يهدف هذا المعيار إلى تحقيق تقارب دولي حول الممارسات المحاسبية التي تحكم اندماج الأعمال، من خلال تغطيته لجميع العمليات المتعلقة باندماج الأعمال بين المؤسسة الأم، ومختلف فروعها، إضافة إلى بيان ووصف كيفية التقرير عن عمليات اندماج مؤسسات الأعمال، وبالتالي فإن المقتلي"د ء ام ِج" سيقوم بالاعتراف بالأصول والالتزامات المحتملة المتعلقة بالمؤسسة المشتراة " الم ء دم ِجة "بقيمتها العادلة بتاريخ الاندماج، ويتم الاعتراف بالشهرة كأصل، والتي لا يتم إطفائها على عدد معين من السنوات بل تخضع لاختبار التدني سنويا. وبالتالي فهو يهدف ايضا الى تعزيز الملاءمة والموثوقية والقابلية للمقارنة للمعلومات التي توفرها الشركة في قوائمها المالية نتيجة تجميع الأعمال وتأثيراها.

ثالثا: نطاق المعيار

يتم تطبيق هذا المعيار على كل العمليات والأحداث التي تكون موضوع اندماج الأعمال باستثناء:

- المحاسبة عن إنشاء ترتيب مشترك في القوائم المالية للترتيب المشترك نفسه تأسيس مشاريع مشتركة)؛
- اقتناء أصول أو مجموعة أصول لا تشكل أعمالا؛
- تجميع شركات أو أعمال تخضع لسيطرة واحدة؛

لا تنطبق مستلزمات المعيار على استحواذ الشركة الاستثمارية كما عرف في معيار الإبلاغ المالي الدولي 10 تجميع القوائم المالية، على استثمار في شركات تابعة يتطلب أن تقيم بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

رابعا: مصطلحات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

الاندماج: وينتج عند قيام مؤسسة ما بتملك مؤسسة أخرى مع زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية (تصفية للشركة التي تم تملكها وانتقال أصولها والتزاماتها وأنشطتها للشركة المشترية.

الاتحاد: وينتج عند تأسيس شركة جديدة تنتقل أصول والتزامات ونشاطات الشركتين أو أكثر مما يؤدي إلى زوال الشخصية الاعتبارية والقانونية بمعنى تصفية الشركات الداخلة ضمن نطاق الاتحاد.

السيطرة:وهي قيام شركة ما بتملك أكثر من نصف حقوق التصويت في شركة أخرى مما يعطيها القدرة على إدارة السياسات المالية والتشغيلية في تلك الشركة من أجل الحصول على منافع أنشطتها، ويشترط بقاء الشركة المسيطر عليها قائمة ولا يتم تصفيتها، وتسمى الشركة المسيطرة بالشركة الأم والشركة المسيطر عليها بالشركة التابعة ولكل منهما شخصية معنوية وقانونية منفصلة.

القيمة العادلة : هي القيمة التي يمكن أن يتم على أساسها تبادل أو تسوية دين بين طرفين مطلعين و راغبين في التعامل في معاملة طرفاها متكافئان .

خامسا: المعالجة المحاسبية لاندماج الأعمال ب طريقة الاستحواذ

فهي عبارة عن وجود شركة مشترية وشركة أخرى يتم الاستحواذ عليها، حيث الشركة المستحوذة تشتري صافي أصول الشركة المشتراة وتعترف في سجلاتها بأصول الشركة المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها، ويتطلب تطبيق هذه الطريقة المراحل التالية:

- تحديد الشركة المستحوذة؛
- تحديد تاريخ الاستحواذ؛
- إثبات وتقييم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها وأي حصة غير مسيطرة في الأعمال المستحوذ عليها في تاريخ الاستحواذ؛
- إثبات وتقييم الشهرة

تكلفة الاستحواذ: يجب على الشركة المستحوذة أن تقييم تكلفة تجميع الأعمال من خلال مجموع القيم العادلة في تاريخ الاستحواذ وكذلك الالتزامات التي تم تحملها.

التكاليف المرتبطة بالاستحواذ: ويطلق عليها اسم تكاليف التملك المرتبطة بالاستحواذ وهي تكاليف تتحملها الشركة المستحوذة من أجل إحداث تجميع الأعمال ويمكن أن تشمل هذه التكاليف أتعاب الباحثين أتعاب الاستشارة والمحاسبة والأعباء الإدارية...إلخ.

شروط الإثبات في سياق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

حتى تتأهل للإثبات على أنها جزء من طريقة الاستحواذ يجب أن تستوفي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تتحملها تعريفات الأصول والالتزامات في إطار إعداد وعرض القوائم المالية في تاريخ الاستحواذ .

حتى تتأهل للإثبات على أنها جزء من طريقة الاستحواذ يجب أن تستوفي الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها جزءا مما تبادلته الشركة المستحوذة والأعمال المستحوذ عليها أو ملالكها السابقون في معاملة تجميع الأعمال وأن لا تكون نتيجة لمعاملات منفصلة.

قد ينتج عن تطبيق الشركة المستحوذة لمبدأ الإثبات وشروطه في إثبات الأصول والالتزامات التي لم تثبتها الأعمال المستحوذ عليها سابقا في قوائمها المالية على أنها أصول والتزامات.

مبدأ التقييم في سياق لمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3

يجب على الشركة المستحوذة أن تقييم الأصول المقتناة القابلة للتحديد والالتزامات التي تم تحملها بقيمتها العادلة في تاريخ الاستحواذ.

الاستثناءات على مبدأ الإثبات ومبدأ التقييم

تضمن المعيار عدة استثناءات خاصة بكل من مبدأ الإثبات ومبدأ التقييم وهي على النحو التالي:

الاستثناءات على مبدأ الإثبات

الالتزامات المحتملة؛

الحقوق المعاد اقتناؤها

معاملات الدفع على أساس الأسهم

الأصول المحتفظ بها للبيع

الضريبة على النتيجة

منافع الموظفين

أصول التعويض

عقود الإيجار التي تكون فيها الأعمال المستحوذ عليها هي المستأجر.

سادسا: إثبات وتقييم الشهرة

الشهرة هي أن يعترف الدامج بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء ويتم تقييمها مبدئيا بالزيادة في التكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول عند تاريخ الاقتناء وهو ما يعرف الغودويل.

تقييم الشهرة

يعترف الدامج بالشهرة كأصل بتاريخ الاقتناء؛

يتم تقييم الشهرة مبدئيا بالزيادة في تكلفة الشراء عن القيمة العادلة لصافي الأصول بتاريخ الاقتناء.

الشهرة = القيمة العادلة للمقابل المقدم في تاريخ الدمج + قيمة الحصص غير المسيطرة – القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المكبدة

تقييم الشهرة Badwill

إذا كانت تكلفة الشراء أقل من القيمة العادلة لصافي الأصول المشتراة فإن الفارق يسمى الشهرة السالبة Badwill

سابعا: مقتضيات تطبيق المعيار

ويقتضي هذا المعيار:

- استخدام أسلوب الشراء في المحاسبة عن كافة عمليات الاندماج؛
- تحديد الشركة المشترية؛
- قياس تكلفة الاندماج بالقيمة العادلة؛
- تحديد أسس الاعتراف بشهرة المحل؛
- الاعتراف بكافة الأصول والالتزامات عند الاندماج.

مثال

دفعت الشركة الدولية 20000زن لشراء 80 بالمائة من اسهم شركة الوفاء وتبلغ القيمة العادلة لصافي أصول الشركة الوفاء بتاريخ الشراء 16000 ون علما بان القيمة العادلة لاسهم غير المسيطرة عليها حقوق الاقلية 3600 ون

المطلوب

احسب قيمة الحقوق غير المسيطر عليها وفق أساس القيمة العادلة لحقوق الملكية

احسب الشهرة الواجب ظهورها بدفاتر الشركة الدولية بعد الاندماج.

الحل

قيمة الحقوق غير المسيطر عليها وفق أسلوب القيمة العادلة 3600 ون

الشهرة = ق ع للمقابل المقدمفي تاريخ الدمج زائد قيمة الحصص غير المسيطر عليهاناقص القيمة العادلة لصافي أصول الشركة المشتراة والالتزامات المحتملة

= 20000 + 3600 - 16000 =7600 ون

المحور العاشر

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

الأصول غير الجارية الموجهة للبيع والعمليات غير المستمرة

أولا: الخلفية التاريخية للمعيار

وكخلفية تاريخية لهذا المعيار فيعتبر بديلا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (35 والذي كان يحمل اسم " العمليات غير المستمرة "، والذي تم سحبه عند إصدار هذا المعيار في سنة 2004 وتطبيقه في 01 جانفي 2005.

ثانيا: الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

ويعالج هذا المعيار كيفية تقييم وعرض الأصول غير جارية المحتفظ بها للبيع، ونتائج العمليات غير المستمرة التي تمثل خسائر وأرباح التخلص من خط إنتاجي أو ما شابهه، ونظرا لكون مثل هذه العمليات غير متكررة ولها خصوصيات، فعرضها في القوائم المالية بشكل مستقل من شأنه تمكين مستخدمي هذه القوائم من تقييم الوضعية المالية، ونتائج أعمال المؤسسة، وتدفقاتها النقدية المستقبلية بشكل أفضل.

ثالثا: نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

يطبق هذا المعيار على الأصول غير الجارية التي سيتم استبعادها ولها خصائص وسياقات خاصة وبالتالي فالمعيار لا ينطبق على الأصول التالية:

- الضريبة المؤجلة أصول في سياق المعيار المحاسبي الدولي رقم 12؛
- الأصول المنبثقة عن المعيار المحاسبي الدولي رقم 19 منافع الموظفين؛
- الأصول المالية التي تندرج ضمن معيار الإبلاغ المالي الدولي 9؛
- عقارات التوظيف التي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 40؛
- الأصول البيولوجية التي يعالجها المعيار المحاسبي الدولي رقم 41؛
- العقود التي نظمها معيار الإبلاغ المالي الدولي 17.

رابعا: مصطلحات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

طرح المعيار عدة مصطلحات وهي على التالي:

القيمة الدفترية: وهي التكلفة التاريخية بعد تنزيل جميع الاهتلاكات وخسائر القيمة المتراكمة.

تكاليف البيع: وهي تلك التكاليف الإضافية التي تدخل ضمن سياق التخلص من الأصل، حيث لا تدخل ضمن هذه التكاليف مصاريف التمويل والضريبة.

الحدث المحتمل: حدث وقوعه أكثر ترجيحا من عدم وقوعه.

الحدث المرجح: يعتبر وبشكل جوهري أكثر نرجيحا من كونه محتملا.

المبلغ القابل للاسترداد: وهو عبارة عن القيمة العادلة للأصل مطروحا منها تكاليف البيع أو الفيمة قيد الاستخدام أيهما أكبر.

القيمة قيد الاستخدام: وهي القيمة الحالية للتدفقات النقدية المتوقع الحصول عليها من المنافع الاقتصادية المستقبلية المقدرة نتيجة استخدام المستمر للأصل مضافا إليها القيمة المتبقية للأصل والمتوقعة في نهاية عمره الإنتاجي

القيمة العادلة: وهي المبلغ الذي سيتم استلامه إذا تم بيع الأصل أو دفعه لتسديد التزام في عملية اعتبارية بين أطراف مشاركة بالسوق المنتظم بتاريخ تقييم القيمة العادلة.

خامسا: شروط اعتبار الأصل غير جار موجها للتنازل حسب معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

ويعتبر هذا المعيار بأن الأصل غير الجاري موجها للبيع والتنازل، إذا توفر الشرطين التاليين:

- الأصل جاهز للتنازل؛
- احتمال التنازل عليه كبير؛

ويكون الأصل جاهزا للبيع إذا كان بالإمكان تقديمه للمشتري في حينه، وبعد توفر الشروط المرتبطة

بطبيعته، كما يكون احتمال التنازل عن الأصل كبير إذا توفرت الشروط التالية:

- وجود مخطط تنازل والإدارة ملزمة بتنفيذه؛
- وجود برنامج البحث عن المشتري الإدارة بدأت بتنفيذه؛
- الأصل محل التنازل سعر معقول مقارنة بقيمته العادلة الخالية؛

- هناك تقدم معتبر في تنفيذ اجراءات البيع مما ينفي احتمال تغيير المخطط أو التخلي عليه.

سادسا: التقييم في إطار معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 5

وتقييم الأصول غير الجارية الموجهة للبيع بقيمتها المحاسبية أو العادلة، أو أيهما أقل مطروح منها المصاريف المقدرة في نقطة البيع، وتعرض بشكل مستقل في الميزانية مع التوقف عن اهتلاكها بتاريخ إقرار ذلك، كما يجب أن تجدد نتائج العمليات، وتعرض في بند مستقل في حسابات النتائج .

سابعا: العرض والإفصاح في ظل معيار الابلاغ المالي الدولي رقم 5

يستوجب على المؤسسة أن تعرض وتفصح عن المعلومات اللازمة التي تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم آثار المالية للعمليات غير المستمرة والتصرف في الأصول غير الجارية أو المجموعات المعدة للبيع؛

يجب عرض مايلي بصورة منفصلة عن باقي الأصول في الميزانية"

- الأصول غير الجارية المحتفظ بها للبيع؛
- الأصول المحتفظ بها للبيع للمجموعات المعدة للبيع والالتزامات المتعلقة بها؛

بالنسبة للافصاح

- مبلغ واحد في حساب النتائج يشمل:
  - الربح أو الخسارة بعد الضريبة للعمليات غير المستمرة؛
  - الربح أو الخسارة بعد الضريبة المعترف بها عند قياس القيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع أو عند التخلص من الأصول؛

وينص المعيار كذلك على أن الأصول غير الجارية المستغني عنها لا تصنف كمحتفظ بها برسم البيع، وذلك لأن قيمتها المحاسبية تسترد أساسا من خلال استخدامها، ويمكن اعتبارها عمليات متوقفة إذا استوفت الشروط السالفة الذكر.

مثال 1

لديك الحالات التالية

1. التزمت احدى المؤسسات بالتنازل عن مبنى الذي يضم مقرها الرئيسي، لذلك قامت باعداد خطة بيع هذا الاصل واعدت دفتر الشروط عن قبول العروض وقررت اخلاء المبنى في الفترة العادية لعمليات البيع المماثلة؛

   نفترض أن المؤسسة قررت استخدام المبنى الى ان تنتهي من بناء مقرها الرئيسي الجديد.
2. المؤسسة اقتنت المبنى بغرض بيعه ولكن قررت قبل ذلك القيام بعملية تجديد له.
3. التزمت المؤسسة ببيع وحدة انتاجها والتي لا تزال تستخدمها في انتاج الطلبية خاصة باحد زبائنها، وتدرس الفرضيات التالية:

- **الفرضية 1.** المشتري هو المسؤول عن اتمام انتاج الطلبية
- **الفرضية 2.** المؤسسة هي المسؤولة عن اتمام الطلبية قبل عملية البيع.

الحل

الحالة 1

- يتوجب عليها تصنيف المبنى كأصل غير متداول محتفظ به للبيع لأنه غير جاهز للبيع بشكله الحالي.
- لا يتم تصنيف المبنى كأصل غير متداول محتفظ به للبيع لأنه جاهز للبيع بشكله الحالي.

الحالة 2

لا يتم تصنيف المبنى كأصل غير متداول يحتفظ به للبيع لأنه غير جاهز للبيع الفوري بشكله الحالي.

وسيضيف أصل غير متداول محتفظ به للبيع بعد عملية التجديد.

الحالة 3

الفرضية 1

تصنيف وحدة الإنتاج كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع لأنها جاهزة للبيع الفوري بشكله.

الفرضية 2

لا يتم تصنيف الوحدة كأصول غير متداولة محتفظ بها للبيع لانها غير جاهزة للبيع الفوري بشكله النهائي.

مثال 2

في شهر نوفمبر قررت إحدى المؤسسات ان تتخلى عن خط إنتاجي معين وليكن A نظرا لنتائجه السلبية وكذلك التوقعات تؤكد انخفاض الطلب عليه نهاية جوان من سنة ن +1 توقف نهائيا إنتاجه ووضعت خطة لنصف خط الإنتاج المخصص له.

المطلوب: تجديد المعالجة المناسبة لهذه الوضعية وفق المعيار 5

خلال السنة ن لا يصنف خط الإنتاج كأصول غير متداولة والمحتفظ بها للبيع لان قيمة الدفترية سوف تسترد خلال الاستمرار في استغلاله وذلك لان خط الإنتاج سيستمر في العمل إلى غاية توقيفه نهائيا نهاية جوان ن +1 وبالتالي أصول هذا الخط تمثل أصولا غير متداولة تخضع لضوابط المعيار 16

الدخل المتأتي من هذا الخط وتدفقات الخزينة تعالج على أنها من متأتية من أنشطة مستمرة.

نهاية جوان ن+1 يتوفر الشرطان المتمثلان في الجاهزية للبيع البيع الفوري بشكله الحالي.

المحور الحادي عشر

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7

الأدوات المالية: الإفصاحات

أولا: الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7

يهدف المعيار إلى توضيح الإفصاحات الواجبة والمتعلقة أساسا بالأدوات المالية، بهدف تمكين مستخدمي المعلومات المالية من تقييم أهميتها وتأثيرها على أداء المؤسسة، ووضعيتها المالية، ومعرفة طبيعة ونطاق المخاطر الناجمة عنها وكيفية إدارتها،

ثالثا: نطاق المعيار

ينطبق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 7 من طرف المؤسسات وكل الأدوات المالية باستثناء:

- تلك الحصص في الشركات التابعة أو الشركات الزميلة أو الترتيبات المشتركة بموجب المعايير الخاصة بها؛
- حقوق والتزامات الموظفين الناشئة عن خطط المنافع الخاصة بهم، والتي ينطبق عليها المعيار المحاسبي الدولي رقم 19؛
- العقود التي تطرق إليها معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 17 عقود التأمين؛
- الأدوات المالية والعقود والالتزامات التي تندرج ضمن معاملات الدفع على أساس الأسهم والتي تندرج في سياق معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 2.

رابعا: المصطلحات المرتبطة بمعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 7

مخاطرة الائتمان: المخاطرة بأن أحد أطراف الأداة المالية سيتسبب في خسارة مالية للطرف الآ خر نتيجة لعدم قيامة بتنفيذ التزام.

مخاطرة العملة : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة المالية بسبب التغيرات في سعر الصرف الأجنبي .

مخاطرة سعر الفائدة : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية لأداة المالية بسبب التغيرات في سعر الفائدة في السوق .

- **مخاطرة السيولة :** تواجه المؤسسة صعوبة في تحقيق التعهدات المرافقة بالإلتزامات المالية التي تمت تسويتها من خلال التسليم النقدي أو من خلال أصل مالي .
- **القروض المستحقة :** القروض المستحقة هي التزامات مالية باستثناء الذمم الدائنة التجارية قصيرة الأجل حسب شروط ئتمان العادية .

- **مخاطرة السوق :** المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو التدفقات النقدية المستقبلية بسبب التغيرات في أسعار السوق ، وتشمل مخاطرة السوق 3 أنواع هي (مخاطرة العملة ومخاطرة سعر الفائدة ومخاطرة الأسعار الأخرى) .
- **مخاطرة الأسعار الأخرى** : المخاطرة الناجمة عن تذبذب القيمة العادلة أو النقدية المستقبلية لأداة المالية بسبب التغيرات في أسعار السوق) بإستثناء تلك الناجمة من مخاطرة الفائدة أو سعر مخاطرة العملة) ، سواء تسبب في هذه التغيرات عوامل خاصة بالأداة المالية الفردية أو الجهة التي أصدرتها ، أو من خلال العوامل التي تؤثر على جميع الأدوات المالية المشابهة المتداولة في السوق
- **إنقضاء الإستحقاق :** تكون الأداة المالية قد إنقضى إستحقاقها عندما لا يقوم طرف مقابل بإجراء الدفع عندما يستحق تعاقديا.

خامسا: متطلبات الإفصاح في سياق معيار الإبلاغ المالي الدولي السابع الأدوات المالية رقم 7

1. **الإفصاح عن الأصول و الخصوم المالية في الميزانية**

يجب الإفصاح عن القيمة الدفترية لكل فئة من فئات الأصول والخصوم المالية التالية كما هي معرفة في معيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 ، أما في الميزانية أو في الملحق :

- الأصول المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع بيان الجزء المحتفظ به (المخصص) بالقيمة العادلة وكذلك المصنفة كأصول مالية محتفظ بها للمتاجرة وفق المعيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 3.
- استثمارات محتفظ بها لتاريخ الاستحقاق.
- أصول مالية معدة للبيع.
- القروض و الذمم.
- الخصوم المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر مع تصنيفها إلى :
  - خصوم مخصصة بالقيمة العادلة.
  - الجزء المصنف كخصوم محتفظ بها للمتاجرة.
  - الخصوم المالية التي تم تقييمها بالتكلفة المطفأة.

وبعد إصدار معيار الإبلاغ المالي رقم 9 و الساري المفعول من 2013/01/01 فإن تصنيفات الأصول المالية أصبحت أصول مالية تم تقييمها بالتكلفة المطفأة والأصول المالية بالقيمة العادلة فقط .

2. **متطلبات الإفصاح للأصول والخصوم المالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر**

إذا قامت المؤسسة بتصنيف أصل مالي أو مجموعة من الأصول المالية على أنه يتم تقييمه بالقيمة العادلة من خلال حساب النتائج أو بالتكلفة المطفأة فيستوجب الإفصاح على ما يلي :

- الحد الأقصى للتعرض الأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية لمخاطر ائتمانية في نهاية فترة التقرير؛
- المبلغ الذي تخفض به أي مشتقات ائتمانية أدوات مشابهة ذات الصلة ذلك الحد الأقصى للتعرض للمخاطر الائتمانية؛
- التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة للأصل المالي أو مجموعة من الأصول المالية التي تعود إلى التغيرات في المخاطر الائتمانية للأصل المالي؛
- التغير في الفترة الحالية والتغير المتراكم في القيمة العادلة لأي مشتقات ائتمانية أو أدوات مشابهة مرتبطة بها منذ تصنيف الأصل المالي.

3. **متطلبات الإفصاح عن الخصوم المالية المصنفة كخصوم مالية بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر:**

- مقدار التغير في القيمة العادلة للخصوم المالية) خلال الفترة المالية وتراكميا) والذي يعزي للتغيرات في مخاطر الإئتمان.
- الإختلاف بين القيمة الدفترية (المسجلة) للخصوم المالية وبين القيمة التعاقدية المطلوب تسديدها بتاريخ الإستحقاق للدائنين.

4. **إلغاء الإعتراف بالأصل المالي:**

في الحالات التي يتم نقل الأصل المالي للغير مع الإحتفاظ بمخاطر وعوائد تلك الاصول فإنه يجب الإفصاح عن طبيعة الأصل المالي وطبيعة المخاطر وعوائد ملكية الأصل المالي .

ويجب على المنشأة الإفصاح عما يلي :

أ- القيمة المسجلة للأصل المالي والمرهونة كضمان للمطلوبات والإلتزامات (المحتملة).

ب- الشروط المتعلقة بعملية الرهن.

5. **متطلبات الإفصاح في حساب النتائج والأموال الخاصة:**

على المنشأة أن تفصح عن بنود الدخل، المصروف، والربح، والخسارة إما في صلب القوائم المالية و إما في الملحق وكما يلي :

أ. صافي المكاسب أو الخسائر الناجمة عن :

الأصول أو والخصوم المالية المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة ، مع تفصيل رقم صافي المكاسب أو الخسارة لكل من نوعي هذه الفئة (أصول ومطلوبات مالية مخصصة بالقيمة العادلة) و (أصول ومطلوبات مالية للمتاجرة) . الأصول المالية المعدة للبيع مع بيان مبلغ الربح أو الخسارة المعترف به مباشرة ضمن الأموال الخاصة ، والمبلغ المحول من أموال خاصة والمعترف به ضمن الأرباح والخسائر للفترة المالية.

- الاستثمارات المالية المحتفظ بها لتاريخ الإستحقاق .
- القروض والذمم .
- المطلوبات المالية المقاسة بالتكلفة المطفأة .

ب. إجمالي دخل الفائدة وإجمالي مصروف الفائدة (محسوبا باستخدام طريقة معدل الفائدة الفعالة) للأصول والخصوم غير المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الإرباح والخسائر.

ج. إيرادات ومصاريف الأتعاب المقبوضة والأتعاب المدفوعة (عدا المبالغ الداخلة في احتساب معدل الفائدة الفعال) والناشئة عن:

- الأصول و المطلوبات المالية غير المقيمة بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
- الأتعاب المتعلقة بإدارة الأنشطة الاستثمارية المنفذة نيابة عن العملاء

د. دخل الفائدة الناجم عن تدني الأصول المالية بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (39). مبلغ خسارة التدني لكل فئة من فئات الأصول المالية .

6. متطلبات الإفصاح المتعلقة بتحوط التدفق النقدي:

تشمل ما يلي:

- الفترات التي سيحدث فيها التدفق النقدي ومتى ستؤثر هذه التدفقات على الربح والخسارة.
- وصف لأي عمليات تم التحوط لها مسبقا ولا يتوقع حدوثها.
- المبلغ المعترف به في حقوق الملكية خلال الفترة.
- المبلغ المحول من قائم حقوق الملكية الى قائمة الأرباح والخسائر للفترة المذكورة.

المحور الثاني عشر

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9

الأدوات المالية

أولا: الخلفية التاريخية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS 9)

قام مجلس معايير المحاسبة الدولية باستبدال المعيار الدولي (IAS 39) بعنوان الأدوات المالية بمعيار الإبلاغ المالي الدولي (IFRS (9) بعنوان الأدوات المالية – الاعتراف والقياس من خلال تقسيم مشروع الاستبدال إلى عدة مراحل وهي كالآتي :

في نوفمبر عام 2009م، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار الإبلاغ المالي الدولي (9 IFRS) بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس مسودة مبدئية كخطوة أولى في مشروعه لاستبدال المعيار المحاسبي الدولي39(IAS) بعنوان الأدوات المالية والتي تشتمل على تصنيف وقياس الأصول المالية.

وفي أكتوبر عام 2010م، قام مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار المسودة الثانية لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 9 IFRS بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس والتي تتضمن المتطلبات المحاسبية الجديدة لتصنيف وقياس الالتزامات المالية، وتحمل نفس متطلبات المعيار الدولي39 (IAS)بعنوان الأدوات المالية. وفي نوفمبر 2013م، أصدر مجلس معايير المحاسبة الدولية المسودة الثالثة للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية9 IFRSبعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس لتتضمن تعديلات على المعيار الدولي (39 (IAS) (بعنوان الأدوات المالية ليشمل إرشادات حول محاسبة التحوط.

وفي يوليو 2014م انتهى مجلس معايير المحاسبة الدولية من التعديل النهائي لمسودة معياره وأصدر التعديل النهائي لمعيار الإبلاغ المالي الدولي 9 IFRS الخاص بالأدوات المالية بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس والذي يتضمن نموذج الخسائر المتوقعة الجديد وهو إلزامي التطبيق للفترات التي تبدأ في أو الفتره بعد 1 جانفي 2018 مع السماح بالتطبيق المبكر مع إيضاح ذلك في التقارير المالية 2014.

ثانيا: الهدف من المعيار

يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لإعداد التقارير المالية للأصول والالتزامات المالية، من شأنها أن تعرض معلومات ملائمة ومفيدة لمستخدمي المعلومات التي تتضمنها القوائم المالية، فوفق هذا المعيار فإن الأدوات المالية، يتم قياسها مبدئيا بالقيمة العادلة مطروح منها تكاليف العملية، ما عدا في بعض الحالات التي تتطلب طرق قياس أخرى غير القيمة العادلة.

ثالثا: نطاق تطبيق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9

يتميز معيار الإبلاغ المالي الدولي 9 IFRS غلى أنه معيار متاح تطبيقه على جميع المؤسسات وجميع الأدوات المالية ماعدا ما يشترط عليه تطبيق معيار أخر وأوضح مجلس معايير المحاسبة الدولية إن نطاق معيار الإبلاغ المالي الدولي 9 IFRSبعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس يشمل:

- القروض والتسهيلات الائتمانية
- كافة الأدوات المالية المعترف بها بالتكلفة المستهلكة.
- أدوات الدين المسجلة بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الآخر.
- عقود الضمانات المالية.
- ارتباطات القروض.
- الأرصدة المدينة التي لا يتم قياسها بالقيمة العادلة.
- كمبيالات القبول واعتمادات الاستيراد المعززة المدرجة ضمن الالتزامات العرضية.

ويستثنى من نطاق المعيار:

- الودائع لدى البنوك التي تستحق خلال شهر أو أقل من تاريخ المركز المالي.
- الحسابات الجارية لدى البنوك.
- الأرصدة لدى البنك المركزي بالعملة المحلية.

رابعا: مستلزمات معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9

ويتطلب معيار الإبلاغ المالي الدولي9 IFRSبعنوان الأدوات المالية‡الاعتراف والقياس نهجا ً من ثلاث خطوات تتمثل في:

1. **تصنيف وقياس الأصول والالتزامات المالية**

يجب علي المنشأة الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي عندما تصبح المنشأة طرفا في الشروط التعاقدية للأصل فقط وعندما يتم الاعتراف بالأصل أو الالتزام المالي يجب على المنشأة تصنيف الأصول والالتزامات المالية بدءا ً من لحظة الاعتراف الأولى ويتم تصنيف وقياس الأصول المالية

وفقا ً للمعيار IFRS 9 بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس إما بالتكلفة المستهلكة أو بالقيمة العادلة من خلال الدخل الشامل الأخر أو بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر وذلك من خلال نموذج أعمال المنشأة لإدارة الأصول المالية وخصائص التدفقات النقدية للأصول المالية.

يمكن القول أن المنشأة تقوم بتصنيف الالتزامات المالية طبقا للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية IFRS 9 بعنوان الأدوات المالية الاعتراف والقياس بالتكلفة المستهلكة محسوبة بطريقه الفائدة الفعلية فيما عدا:

- الالتزامات المالية التي يتم تقييمها بالقيمة العادلة من خلال الأرباح والخسائر.
- الالتزامات المالية التي تنشأ عندما لا تكون عملية نقل الأصل مؤهلة لإلغاء الاعتراف.
- عقود الضمان المالي.
- الالتزامات المرتبطة بالقروض.
- المقابل المادي الناتج عن الاستحواذ ويتم قياسه بالقيمة العادلة وأي تغيرات يتم الاعتراف بها في الأرباح أو الخسائر.

2. انخفاض القيمة في الأدوات المالية

يقدم معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 9 بعنوان الأدوات المالية - الاعتراف والقياس آلية محاسبية جديدة لحساب خسائر الائتمان تختلف عن تلك المستخدمة وفقا ً للمعيار المحاسبي الدولي 39 (IAS) بعنوان الأدوات المالية حيث إن المعيار IFRS9 بعنوان الأدوات المالية الاعتراف والقياس يعتمد على منهج الخسائر المستقبلية المتوقعة أي أنه يقوم بالاعتراف بالخسائر قبل حدوثها ويعتمد في قياس الخسائر على المعلومات التي تتعلق بالأحداث الماضية والظروف الحالية والتنبؤات المعقولة مما يؤدى إلى التنبؤ بالخسائر بشكل أفضل.

3. محاسبة التحوط

يتضمن المعيار تعديلات جذرية وجوهرية في المعالجة المحاسبية للتحوط، حيث وسع نطاق تطبيق محاسبة التحوط ليحتوي على المزيد من الإفصاح عن أنشطة إدارة المخاطر وتهدف هذه التعديلات إلى تقديم أو عرض المعلومات في القوائم المالية، وتأثير أنشطة التحوط على إدارة مخاطر المنشأة التي تستخدم الأدوات المالية وكيفية استخدامها لتلك الأدوات في إدارة مخاطره .

خامسا: مستلزمات التقييم في سياق معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS9

1. التقييم الأولي للأصول و الخصوم المالية:

وفقا لمعيار الإبلاغ المالي الدولي رقم 9 الأدوات المالية "الاعتراف و القياس" ؛ يتم قياس الأصول المالية بشكل أولي بالقيمة العادلة و التي تمثل التكلفة بتاريخ الشراء مضافا إليها تكاليف العملية ؛عمولات و مصاريف الشراء

2. التقييم اللاحق للأصول و الخصوم المالية

أما في حالة التقييم اللاحق للأدوات المالية الذي يتم في نهاية كل فترة مالية، فإنه يتم تقييم الأصول المالية إلى تصنيفين رئيسيين:

أ. **أصول يتم تقييمها بالتكلفة المطفأة:** وهي القيمة الصافية بعد العلاوة أو الخصم و نستخدم طريقة التكلفة المطفأة لقياس أدوات الدين ضمن حالات معينة حددها المعيار، وما دون ذلك يتم قياس أدوات الدين بالقيمة العادلة مع الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الأرباح و الخسائر.

ب، **أصول يتم تقييمها بالقيمة العادلة:** حيث يتم تقييم باقي الأدوات المالية الملكية و المشتقات و الدين بالقيمة العادلة ؛ ويتم الاعتراف بالتغييرات في القيمة العادلة في الأرباح و الخسائر السنوية.

المحور الثالث عشر

معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6

استكشاف وتقييم الموارد الطبيعية

يوضح هذا المعيار السياق العام لإعداد التقارير المالية لاستكشاف وتقييم الموارد الطبيعية كالمعادن والبترول والغز الطبيعي والمصادر الأخرى غير المتجددة، وفي السياق نفسه يعرض الإرشادات الأولية المحدودة حول المحاسبة في مثل هذه الأنشطة.

أولا: الهدف من معيار الإبلاغ المالي الدوالي IFRS 6

يهدف هذا المعيار إلى وصف كيفية التقرير المالي الذي يتعلق بالكشف عن المصادر الطبيعية وبشكل أكثر تحديدا، وهذا من أجل:

- إدخال تحسينات محدودة للممارسات المحاسبية الحالية لنفقات الاستكشاف والتقييم؛

تحديد أي ٌ من نفقات الاستكشاف والتقييم التي يجب رسملتها كأصل، وأي ٌ منها يجب الاعتراف بها كمصروف؛

- إخضاع نفقات الاستكشاف والتقييم المرسملة، والمصنفة كأصول لتقييم التدني طبقا لهذا المعيار، في حين قياس التدني وفق المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 ؛
- توضيح الافصاحات التي تحدد المبالغ الواردة في القوائم المالية عن الكشف، وكذلك عن تقييم المصادر الطبيعية، ومساعدة مستخدمي القوائم المالية في فهم مبلغ وتوقيت وعدم التأكد للتدفقات النقدية الناشئة من أي أصول معترف بها تتعلق بتكاليف الاستكشاف والتقييم.

ثانيا: نطاق هيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6

- يستوجب تطبيق هذا المعيار على نفقات الاستكشاف والتقييم المرتبطة بالكشف عن المصادر الطبيعية؛

- لا يتطرق المعيار المعيار لمجالات محاسبية أخرى تتعلق بتكاليف الاستكشاف والتقييم؛

- لا يطبق هذا المعيار على التكاليف التي تحدث أولا قبل استكشاف الموارد وتقييمها، ثانيا النفقات المدفوعة بعد ثبوت الجدوى الفنية والتجارية لاستخراج الموارد الطبيعية.

ثالثا: المصطلحات التي وظفها هيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6

1. **أصول الاستكشاف والتقييم المصنفة كأصول:** وهي تكاليف الاستكشاف والتنقيب والتقييم للمصادر الطبيعية، والتي يتم تصنيفها كأصول وفقا للسياسة المحاسبية المتبعة للمؤسسات.

2. **مصاريف الاستكشاف والتقييم:** وهي تلك الأعباء التي يتم تحملها أثناء عمليات الاستكشاف والتنقيب وقبل ثبوت الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

3. **الاستكشاف والتنقيب عن الموارد الطبيعية:** البحث عن المصادر الطبيعية وتشمل المعادن والنفط مثلا، بعد حصول المؤسسة على حقوق التنقيب في منطقة معينة، وتتضمن هذه العملية تحديد الجدوى الفنية والاقتصادية لاستخراج الموارد الطبيعية.

رابعا: الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب للموارد الطبيعية في سياق المعيار IFRS 6

لم يتضمن هذا المعيار أي أحكام ترتبط بكيفية الاعتراف بتكاليف الاستكشاف والتنقيب عن المصادر الطبيعية كأصل، حيث أعطى المعيار الحرية للمؤسسة في تطوير السياسات المحاسبية أكثر ملاءمة، وعند تطوير سياساتها يستوجب على المؤسسة أن تعترف بتكاليف الاستكشاف والتقييم كأصول وذلك استنادا إلى المعيار المحاسبي الدولي الثامن IAS 8، والذي تضمن أنه في حالة عدم وجود معيار محدد أو تفسيرات حول موضوع محاسبي معين فإن على المؤسسة تبني سياسة محاسبية تستطيع من خلالها توفير معلومات أمثر ملاءمة وموثوقية.

وتعفى المؤسسة مؤقتا من الالتزام بمتطلبات الفقرتين 11 و12 من المعيار المحاسبي الدولي IAS 8 والتي تشير إلى أنه في حالة عدم وجود معيار محاسبي على المؤسسة أن تتبع سياسة محاسبية للمعايير التي تقترب في الممارسة بالموضوع أو اتباع مضامين بعض الأنظمة المحاسبية للدول التي لها معايير محاسبية خاصة بها شرط أن يكون إطارها المفاهيمي مشابه للإطار المفاهيمي للإبلاغ المالي من حيث شروط الاعتراف والتقييم.

خامسا: مستلزمات الإفصاح في ظل معيار الإبلاغ المالي الدولي IFRS 6

يجب على المؤسسة الإفصاح عن معلومات تحدد وتوضح المبالغ المعترف بها في القوائم المالية والناشئة عن تكاليف التنقيب والتقييم والاستكشاف عن المصادر الطبيعية وهذا يتطلب ما يلي:

- الإفصاح عن السياسة المحاسبية عن تكاليف الاستكشاف والتقييم والتنقيب وكيفية الاعتراف بهذه التكاليف كأصول؛

- مبالغ الأصول والالتزامات والنتيجة والتدفقات النقدية التشغيلية والاستثمارية الناجمة عن الاستكشاف والتنقيب والتقييم عن المصادر الطبيعية.

نماذج امتحانات سابقة

امتحان السداسي الثالث

جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

المستوى: السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة السنة الجامعية: 2023/2022

المدة: 1 ساعة و30 دقيقة

امتحان السداسي الثالث الخاص بمقياس المعايير المحاسبية الدولية

الجزء الأول

ما هي المبررات التي أسست إلى طرح المعايير المحاسبية الدولية؟

الجزء الثاني

حدد الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي ضمن مضامينه فرضيتين أساسيتين، اذكرهما.

الجزء الثالث

أسس الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية إلى شروط يستوجب توفرهاعند تقييد الحدث الاقتصادي، أذكر هذه الشروط.

الجزء الرابع

يحظى جدول تدفقات الخزينة بأهمية بالغة لدى مستخدمي القوائم المالية، وذلك نظرا لما يظهره من تحليلات وتفسيرات حول التحركات النقدية عبر الدورات الثلاث (استغلال، استثمار، تمويل). وعليه فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طريقتين لإعداد هذه القائمة، اذكر الطريقتين مع إعطاء الفرق بينهما.

مع رجائي لكم بالتوفيق

التصحيح النموذجي لامتحان مقياس المعايير المحاسبية الدولية للسنة ثانية ماستر

تخصص محاسبة وجباية معمقة

الجواب الأول: 6ن

مبررات طرح المعايير المحاسبية الدولية:

1. اختلاف الأنظمة المحاسبية بين الدول 0.25

إن ء التباين والاختلاف في الممارسات المحاسبية بين الدول يرجع أساسا إلى تعدد الأنظمة المحاسبية ومرجعياتها، والتي تتحكم فيها عدة عوامل، وهي:

- **نوع النظام الاقتصادي 0.25:** ينعكس النظام الاقتصادي للبلد على النظام المحاسبي له، حيث يختلف دور المحاسبة وفقا للنظام الاقتصادي القائم على أسس ومبادئ اقتصاد السوق، عن دورها في ظل اقتصاد يقوم على التخطيط المركزي (الاقتصاد الموجه)0.5.
- **درجة التطور الاقتصادي0.25:** تؤثر درجة التطور الاقتصادي على النظام المحاسبي القائم في البلد، حيث نجد أنه كلما زادت درجة التطور الاقتصادي، ازدادت الحاجة لأساليب وطرق محاسبية جديدة تتطلع لتلبية الاحتياجات الجديدة للفئات المستخدمة للقوائم المالية، وترشيد قراراتهم0.5.
- **مصادر التمويل0.25:** يؤثر نوع المصدر التمويلي (أسواق مالية، بنوك) على توجه الأنظمة المحاسبية سواء لتلبية احتياجات المستثمرين أو الم ء قرضين، حيث نجد أن توجه المصدر التمويلي عن طريق الأسواق المالية يعكس نظاما محاسبيا أقل تحفظا" سياسة الإفصاح الكامل"، أما إذا كان مصدر التمويل هو البنوك فيعكس نظاما محاسبيا يقوم على مبدأ الحذر، وتنصب اهتماماته لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حساباتها0.5.
- **النظام السياسي0.25:** ء عتبر النظام السياسي الموجه الا ساسي للأنظمة المحاسبية بطريقة غير مباشرة من خلال عدة عوامل منها نوعية النظام السائد، الاستقرار السياسي...،ومن بين تأثيرات النظام السياسي على المحاسبة هي عملية استيراد وتبني الأنظمة المحاسبية من دولة إلى أخرى، وهذا لا يكون إلا بوجود علاقات سياسية قوية تربط بين البلدين0.5.

- **النظام القانوني0.25:** تهدف القوانين إلى تنظيم المجتمعات، وتحديد سلوكيات الأفراد وتفاعلهم مع بعضهم البعض، ومع الجماعة التي ينتمون لها، وفي هذا السياق قد تم اعتماد شكلين للنظم القانونية في المجتمع الذي هو مصدر المحاسبة:

  - **القانون المدني0.25:** فوفق هذا السياق القانوني تصبح المبادئ المحاسبية جزء من القوانين العامة للدولة، حيث في هذه الدول لا يوجد فرق بين المحاسبة الضريبية والمحاسبة المالية، فإذا تمت معالجة عملية لأغراض ضريبية، وبطريقة معينة يجب أن تعالج ذات العملية بنفس الطريقة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

  - **القانون العام0.25:** فوفق هذا السياق القانوني تتبنى الدول مدخلا غير تشريعي، حيث يلعب المحاسبون دور رئيسي في تحديد الممارسة المحاسبية.

2. **تطور حركية الشركات الدولية النشاط 0.25**: وهي الشركات التي تمارس نشاطها من وراء حدود أكثر من دولة، والتي شهدت حركية كبيرة منذ بداية سبعينيات القرن الماضي، وما صاحبها في ظهور عدة إشكالات محاسبية، بداية بإدارة مخاطر صرف العملات إلى ترجمة العملات الأجنبية 0.5 ثم إلى محاسبة التضخم 0.5

3. **تطور الأسواق المالية 0.25:** وتعتبر مصدرا أساسيا للتمويل الخارجي، حيث زاد الاهتمام بها تقديرا للدور الحيوي الذي تؤديه المعلومات المالية في اتخاذ القرارات في مثل هذه الأسواق0.5.

الجواب الثاني 5.5

حدد الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي ضمن مضامينه فرضيتين أساسيتين ، وهما:

فرضية محاسبة على أساس الاستحقاق0.5: حسب هذه الفرضية يجب على المؤسسات الاقتصادية إعداد وعرض القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام (التعهد، الاستحقاق) 0.25بمعنى أن تسجل الأحداث الاقتصادية عند حدوث الالتزام0.5، أي عند نشوء الحق أو الدين0.5، وليس عندما يحدث التدفق النقدي0.5 كما هو الحال في جدول تدفقات الخزينة الذي يستثني إعداده هذه الفرضية0.5.

فرضية استمرارية النشاط0.5: وهي فرضية أساسية في تقييم الأصول والخصوم على افتراض أن المؤسسة مستمرة في نشاطها 0.5 وليس لها نية التوقف وليست تحت أي ضغط يجبرها على التوقف0.5، وعندما تقييم

عناصر الأصول والخصوم حسب قواعد التقييم المعتادة، وأما في حالة عدم استمرارية النشاط فإن تقييم تلك العناصر يتم حسب قيمة التصفية0.5، وهذا التغيير في قاعدة التقييم لا بد أن يشار إليه في ملحق القوائم المالية0.5، ففرضية الاستمرارية في النشاط لها أثر كبير على النتيجة خاصة، وأن العناصر المعنية (الأصول و الخصوم) لن تكون لها نفس القيمة في حالة الاستمرار أو التوقف عن النشاط 0.25

الجواب الثالث: 3.5ن

يؤسس الإطار المفاهيمي لمعايير الإبلاغ المالي الدولية الشروط الواجب توفرها لتقييد الحدث الاقتصادي0.5، ويرتبط على التقييد بعناصر القوائم المالية0.5ن ، منها الأصول0.5، وهي على النحو التالي:

فالنسبة للأصل يتم الاعتراف به في الميزانية عندما يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المرتبطة به سوف تتدفق على المؤسسة1ن وأن للأصل تكلفة0.5ن أو قيمة يكن تقييمها بموثوقية1ن

الجواب الرابع 5ن

يحظى جدول تدفقات الخزينة بأهمية بالغة لدى مستخدمي القوائم المالية، وذلك نظرا لما يظهره من تحليلات وتفسيرات حول التحركات النقدية عبر الدورات الثلاث (استغلال، استثمار، تمويل). وعليه فقد حدد المعيار المحاسبي الدولي السابع طريقتين لإعداد هذه القائمة0.5، وهي:

الطريقة المباشرة: ويتم من خلال هذه الطريقة تقديم مباشر للتحصيلات والتسديدات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية0.5.

الطريقة غير المباشرة: وتنطلق هذه الطريقة من النتيجة الصافية (ربح أو خسارة)، حيث تقوم بتعديلها بآثار العمليات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ كانت مؤجلة أو مستحقة عن مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية في الماضي أو المستقبل، وكذلك بنود الإيرادات أو المصروفات المتعلقة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية0.5.

وعليه فإن الفرق الجوهري بين الطريقتين، يجتمعان في الأنشطة الاستثمارية والتمويلية ويختلفان في النشاط التشغيلي 2ن، وذلك باعتبار النشاط التشغيلي أنه نشاط رئيسي الذي تتولد من خلاله الإيرادات والمؤثر في النتيجة 1.5ن.

الامتحان الاستدراكي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

المستوى: السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة السنة الجامعية: 2023/2022

المدة: 1 ساعة و30 دقيقة

امتحان الاستدراك للسداسي الثالث الخاص بمقياس المعايير المحاسبية الدولية

الاسم:.....اللقب.....الفوج:.....

أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ إن وجد.

1. تتأسس المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) على مقاربة قانونية بحيث تسمح بتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسات. (.....)

.....

2. كل المعايير المحاسبية الدولية وكل تطبيقاتها مستمدة من المحاسبة القارية وذلك باعتبار أن النموذج المحاسبي القاري أقدم نموذج. .(.....)

.....

3. الإطار المفاهيمي الذي طرحته لجنة المعايير المحاسبية الدولية IASC سنة 2001 هو معيار من المعايير المحاسبية الدولية. . (.....)

.....

4. تعتبر لجنة المعايير المحاسبية الدولية أكثر الهيئات المهتمة بتنظيم الممارسة المحاسبية على المستوى الدولي، حيث تم تأسيسها سنة 1973 بمدينة سيدني. . (.....)

.....

5. من أجل الاعتراف بأي عنصر من عناصر القوائم المالية يكفي أن يكون له قيمة تم تحديدها بكل موثوقية. (.....)

.....

6. حسب فرضية المحاسبة على أساس الاستحقاق يجب على المؤسسات الاقتصادية إعداد وعرض القوائم المالية على أساس محاسبة الالتزام . (.....)

.....

7. حسب الإطار المفاهيمي فالأصل: وهو مورد تمتلكه المؤسسة نتيجة أحداث سابقة ومن المتوقع أن ينجم عنه منافع اقتصادية مستقبلية تتدفق للمؤسسة. (.....)

.....

8. يتم تصنيف عناصر الميزانية طبقا لمعيار السيولة فقط، حيث يتم ترتيب عناصر الأصول حسب قابليتها للتحول إلى سيولة" إلى نقود"، وذلك من أقلها تحول إلى سيولة إلى أكثرها تحول سيولة . (.....)

.....

9.الطريقة المباشرة هي أحد الطرق التي طرحها المعيار المحاسبي الدولي السابع حيث يتم من خلالها تقديم مباشر للتحصيلات والتسديدات الناتجة عن الأنشطة الرئيسية للمؤسسة موزعة وفقا للأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية . (.....)

.....

10. في سياق المعيار المحاسبي الدولي الثاني ومن أجل تقييم المخرجات تم طرح طريقة الوارد أولا الصادر أولا حيث تقوم هذه الطريقة على افتراض أن المخزون الذي تم اقتناؤه أولا يباع أو يخرج أولا . (.....) .....

.....

مع رجائي لكم بالتوفيق

الامتحان التعويضي

جامعة محمد البشير الإبراهيمي – برج بوعريريج -

كلية العلوم الاقتصادية والعلوم التجارية وعلوم التسيير

المستوى: السنة الثانية ماستر تخصص محاسبة وجباية معمقة السنة الجامعية: 2024/2023

المدة: 1 ساعة و15 دقيقة

امتحان السداسي الثالث التعويضي لمقياس المعايير المحاسبية الدولية

الاسم:..... اللقب..... الفوج:.....الرقم .....

السؤال الأول

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS) نماذج وإرشادات تؤدي إلى توجيه وترشيد الممارسة المحاسبية، وهو ما جعلها تتأسس على مجموعة من الأسس، **ما هي أسس إعداد المعايير المحاسبية الدولية (IAS/IFRS)؟**

.....

.....

.....

.....

.....

.....

السؤال الثاني

تُعتبر القوائم المالية مرحلة مهمة من مراحل الإعلام المالي، لذلك نجد المعيار المحاسبي الدولي IAS 1 أسس لعدة اعتبارات عند إعداد تلك القوائم المالية، **ما هي اعتبارات إعداد القوائم المالية حسب المعايير المحاسبية الدولية؟**

.....

.....

.....

.....

.....

السؤال الثالث

في سياق المعيار المحاسبي الدولي IAS 10 هناك أحداث تدل على ظهور وضعيات جديدة بعد تاريخ الإقفال، وغير معدلة بما تم تسجيله، **بعد أن تقدم مفهوما مختصرا للأحداث اللاحقة بصفة عامة، قدم أمثلة عن تلك الوضعيات الجديدة بعد تاريخ الإقفال، وغير معدلة بما تم تسجيله.**

.....

.....

.....

.....

قائمة المراجع

باللغة العربية

1. أمين السيد أحمد لطفي، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، مصر، 2000.
10. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، الجزء الثاني، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر2009ص143

12.طارق عبد العال حماد، دليل المحاسب إلى تطبيق معايير التقارير المالية الدولية، الحديثة، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006.
13. طارق عبد العال حماد، قياس بنود الميزانية وقائمة الدخل، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2006
14. عاشور كتوش، المحاسبة العامة أصول ومبادئ وآليات سير الحسابات وفق النظام المحاسبي المالي، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر، 2013
16. فريدريك تشوي، وآخرون، المحاسبة الدولية تعريب محمد عصام الدين زايد، وآخرون، دار المريخ للنشر، السعودية،200
17. محمد ابو نصار، جمعة حميدات، ، معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الجوانب النظرية والتطبيقية، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2012.
19. هوام جمعة، المحاسبة المعمقة وفق النظام المحاسبي المالي الجديد والمعايير المحاسبية الدولية، ديوان المطبوعات الجامعية، الجزائر؛ 2010.

2. بن ربيع حنيفة، الواضح في المحاسبة المالية وفق المعايير المحاسبية الدولية، الجزء الأول، منشورات كليك الجزائر، 2010.
4. ثناء القباني، المحاسبة الدولية، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2004.
5. حسين القاضي، مامون حمدان، المحاسبة الدولية ومعاييرها، دار الثقافة، عمان، الأردن، 2008.
6. خالد جمال الجعارات، معايير التقارير المالية الدولية، إثراء للنشر والتوزيع، الطبعة الأولى، عمان، الأردن، 2008.
7. رضوان حلوة حنان، النموذج المحاسبي المعاصر من المبادئ إلى المعايير، دار وائل للنشر، عمان، الأردن، 2003.
8. ريتشارد شويدر، ، نظرية المحاسبة، تعريب خالد علي احمد كاجيجي، إبراهيم محمد فال، دار المريخ للنشر، الرياض، المملكة السعودية2006.

9. شنوف شعيب، محاسبة المؤسسة طبقا للمعايير المحاسبية الدوليةIAS/IFRS، الجزء الأول، مكتبة الشركة الجزائرية بوداوود، الجزائر 2009.

الكتب باللغة الأجنبية

26. Bernard Raffournier et autre. Comptabilité internationale. Vuibert édition. France. 1997

27. Barneto Pascale

28 . Barneto Pascale, pierre Guson, instrement financier et IFRS Dunod paris, 2007

29. C .Maillet Baudrier les normes comptables internationale IAS/IFRS 4 édition Fouchier paris France 2006

30. Muriel N'aimais, Lèsseneil des norme IAS/IFRS, édition d'organisation, Paris, France. 2004.

31. Stephan Brun, Normes comptables internationale IAS/IFRS, Guolino éditeur , paris, 2006

32. Obert Robert. Pratique des normes IAS/IFRS, Edition paris, France, 2004.

33. Odile Barbe &Laurent Didelot, maitriser les IFRS, groupe de gestion r f 4 édition, paris, France, 2009,

34. Odile Barbe et Laurent didelot. Maitriser les IFRS, 5^{em} edition, groupe fiduciaire, Paris, 2010

35. Jean claud tournier, la revoliation comptable, du cout historique a la juste valeur, edition d organisation, paris 2000.

المواقع الالكترونية

36. www.iasb.org .

37. www.deloitte.com .

38. www.itapoint.com .

39. www.iasplus.com .