وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة أمين العقال الحاج موسى أق أخاموك – تمنراست
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
قسم: علوم المالية والمحاسبية

سلسلة محاضرات وتطبيقات في مقياس المعايير المحاسبية الدولية

مطبوعة بيداغوجية في مقياس المعايير المحاسبية الدولية موجهة لطلبة السنة الثانية علوم مالية ومحاسبية

إعداد:
د. يحي عبد اللاوي

أعضاء لجنة التحكيم	الرتبة	جامعة الانتساب
محمد الهادي ضيف الله	أستاذ التعليم العالي	جامعة الشهيد حمة لخضر الوادي
يوسف سايحي	أستاذ التعليم العالي	جامعة الحاج موسى أق أخموك تمنراست
عبد الحق قنون	أستاذ محاضر أ	جامعة الحاج موسى أق أخموك تمنراست

الموسم الجامعي: 2022/2021

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الفهرس

المحور الأول: مفهوم المحاسبة الدولية وعوامل ظهورها

أولا: مفهوم المحاسبة الدولية وعوامل ظهورها: 12-4

ثانيا: أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي:

ثالثا: الاختلاف على مستوى القياس المحاسبي

رابعا: واقع الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

المحور الثاني: التوحيد المحاسبي الدولي

أولا: مفهوم واستراتيجيات التوحيد المحاسبي 20-14

ثانيا: أهمية التوحيد المحاسبي وأهدافه

المحور الثالث: معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات المشرفة على إصدارها

أولا: مفهوم ونشأة المعايير المحاسبية الدولية 24-22

ثانيا: إجراءات اصدار المعايير المحاسبية الدولية

المحور الرابع: المعايير المحاسبية الدولية

تمهيد المحور: 91-26

أولا: الإطار المفاهيمي للتقرير المالي 26

ثانيا: معيار المحاسبة الدولي IAS01 عرض القوائم المالية 40

ثالثا: المعيار المحاسبية الدولي IAS02 المخزونات 50

رابعا: المعيار المحاسبي الدولي IAS07: قائمة التدفقات النقدية 58

خامسا: المعيار المعيار المحاسبي الدولي IAS08 التغيرات في السياسات المحاسبية 67

سادسا: المحاسبي الدولي IAS16 العقارات, الآلات والمعدات 81

جامعة تامنغست
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
المجلس العلمي
للكلية

المحور الأول:

مدخل للمحاسبة الدولية

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: مفهوم المحاسبة الدولية وعوامل ظهورها:

1. مفهوم المحاسبة الدولية:

لا يوجد اتفاق عام حول تعريف محدد للمحاسبة الدولية، حيث عرفت المحاسبة الدولية في الأدب المحاسبي بتعاريف مختلفة، قد يرى البعض أن المحاسبة الدولية هي الإطار الدولي لمختلف الأساليب والإجراءات التي تهدف إلى قياس وعرض نتائج الأحداث والمعاملات التجارية الدولية وقد يرى البعض الآخر المحاسبة الدولية هي أحد فروع المحاسبة التي تهتم بالأساليب والمشكلات المحاسبية الخاصة بالمعاملات الدولية للشركات بمختلف أشكاله[1], أن المحاسبة الدولية تضم جميع مشاكل المحاسبة المالية والمحاسبة الإدارية والجباية والتدقيق، التي لها تأثير على اجراء وقياس العمليات الأجنبية والافصاح عنها، أو بعبارة أخرى جميع المواضيع المتعلقة بالتجارة الدولية، التي تتضمن مشاكل محاسبية وحلول خاصة تختلف عن الحلول المتبناة على المستوى الوطني[2].

ويمكن تعريف المحاسبة الدولية على أنها " النظام المعروف بشكل عام من قبل جميع بلدان العالم، وهذا النظام يأخذ هذه المرة شكل مجموعة متكاملة من المبادئ المتضمنة للمفاهيم المحاسبية المختلفة بين البلدان أو مجموعة من البلدان، وهذا المفهوم لا يعني بالضرورة السعي إلى عملية توافق المبادئ، فهو يهدف إلى جعل الشخص الذي يعد القوائم المالية لشركة أجنبية معينة أو يقوم بدمج قوائمها المالية لديه تصور كامل عن المبادئ المحاسبية المتعددة لغرض إعداد هذه القوائم"3, ويقصد بها بوضع إطار نظري وعملي على مستوى دولي للممارسات والمقارنات المحاسبية المختلفة والناتجة عن أحداث أو عمليات اقتصادية أو مصالح تتخطى حدود أكثر من دولة4, كما يمكن القول بأنها" نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول"[5].

2. عوامل ظهور المحاسبة الدولية:

إن العديد من القضايا الأكثر إثارة في المحاسبة نتجت من بعدها الدولي، من خلال النمو المذهل للمعاملات الدولية، والنمو الكبير للمنشآت التي تبحث عن رأس مال في الأسواق الدولية، الشيء الذي جعل من مشاكل المحاسبة

---

[1] أمين السيد لطفي، **"المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"**، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص 09.

[2] Stolowy Hervé (1996), La comptabilité internationale : Essai de définition sur la base d'ouvrages et de syllabus, In 17e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes, 30-31 mai et 1er juin. P10.

[3] سعود جايد مشكور. " المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها", ط1, دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن, 2010, ص 27.

[4] محمد ابو زيد المبروك، **" المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية "**، ايتراك للنشر والتوزيع، ط1, القاهرة، مصر, 2005, ص 21.

[5] يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية", ط1, الوراق للنشر والتوزيع، الاردن, 2002, ص 28.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الدولية حقيقة واقعة وملموسة في المنشآت التي تنشط على المستوى الدولي[1], وبناء على ما سبق فإن أهم العوامل التي ساهمت في ظهور المحاسبة الدولية هي[2]:

أ. **الأعمال والخدمات الدولية:** إن تدفق السلع والخدمات ورأس المال من دولة إلى أخرى، وبالتالي نمو المعاملات والأنشطة الدولية نتج عنه ظهور أسواق جديدة للسلع والخدمات ورأس المال، وباعتبار أن الأعمال الدولية نشاط تجاري يتجاوز الحدود الجغرافية للدول، وتتمثل في تدفق السلع والخدمات ورأس المال من شركة أو وحدة اقتصادية في بلد ما إلى شركة أو وحدة اقتصادية في بلد آخر، ولقد قامت التجارة الدولية في نهاية النصف الثاني من القرن العشرين على فكرة أن كل بلد يقوم بإنتاج مجموعة من السلع ويقوم بتصديرها إلى البلدان الأخرى وفي المقابل يقوم باستيراد سلع أخرى تكون غير متوفرة لديه, إلا أن هذه المعاملات تغيرت أدت إلى نمو سريع للعديد من البلدان وخلق أسواق دولية جديدة للسلع والخدمات ورأس المال، فالخصائص الجديدة للتجارة الدولية أوجدت مجموعة من المشكلات المحاسبية[3]، ما تطلب وجود نشاط محاسبي يلبي قياس هذه الأحداث بمنظور عالمي وليس قومي.

ب. **الشركات الدولية المتعددة الجنسيات:** هي الشركات التي تمارس أنشطة اقتصادية ومالية تمتد وراء حدود أكثر من دولة، تكون ملكيتها والرقابة عليها لأكثر من دولة، أدى ظهورها إلى بروز مشاكل كثيرة في البيئة المحاسبية التقليدية، وذلك بسبب اختلاف مستخدمي القوائم المالية لهذه الشركات كاختلاف اللغة، العملة، الثقافة، بالإضافة إلى مشاكل أخرى كأسعار التحويل وترجمة القوائم المالية.

ت. **حركة الاستثمار الأجنبي المباشر:** يشمل الاستثمار الأجنبي المباشر تحويل رأس المال والأصول والموارد لإحدى الشركات من دولة الدولة الأم إلى دولة أخرى (الدولة المضيفة) عن طريق الشركة نفسها.

ثانيا: أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي:

تتأثر المحاسبة المالية بالبيئة التي تعمل بها، وللأمم المختلفة تاريخ مختلف وقيم وثقافات وأنظمة سياسية واقتصادية مختلفة، كما تختلف كذلك في درجة النمو الاقتصادي، وهذه المؤثرات القومية تتفاعل مع بعضها البعض، وتؤثر بدورها في تطور وتطبيق ممارسات المحاسبة المالية[4].

وحيث أن المحاسبة تعمل في ظل إطار عمل اقتصادي ومجتمعي كوظيفة خدمية، فإن تلك الأنشطة والبيانات الاقتصادية والاجتماعية سيكون لها أثر رئيسي على الهياكل والمجتمعات المحاسبية، ولا شك أن التأثيرات الاجتماعية

---

[1] Frederick D. S. Choi et autres, International Accounting, Third Edition, Prentice Hall International INC, United States Of America, 1999, P 45.

[2] تخنون أمال، "الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية", أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1, 2018-2019, ص 10.

[3] سعود جايد العامري، **مرجع سبق ذكره**، ص 16, بتصرف.

[4] ريتشارد شرويدر، وأخرين،" نظرية المحاسبة", ترجمة خالد علي كاجيجي، إبراهيم محمد فال، دار المريخ، السعودية, 2016, ص107.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

والاقتصادية والهياكل المهنية والمؤسساتية بالإضافة إلى المتطلبات القانونية والتشريعية تعتبر عوامل هامة عند أداء أي تقييم الخدمة المحاسبية في أي بلد[1].

1. **العوامل الاقتصادية**: تعد البيئة الاقتصادية أحد أهم البيئات تأثيرا في تطور المحاسبة، حيث أن من بين أهم أسباب تطور المحاسبة الثورة الصناعية وازدهار التجارة وظهور الشركات المتعددة الجنسيات وحاجة المستثمرين ومالك الشركات لمسك محاسبة تساعدهم على متابعة مختلف أنشطتهم الاقتصادية، غير أن اختلاف درجة تطور الاقتصادي واختلاف النظام الاقتصادي بين مختلف الدول له الأثر الكبير على اختلافات درجة تطور المحاسبة بين الدول، فعلى سبيل المثال تعطي الدول المتقدمة أهمية كبيرة لبراءة الاختراعي وحقوق الملكية الصناعية والتجارية، وبالتالي فإنه على المحاسبة أن تتطور من أجل حمايتها، وهذا ما لا نجده في البلدان غير متقدمة لان حقوق الملكية الصناعية لا تتمتع بالأهمية التي تحظى بها في البلدان المتطورة[2]، وتؤثر هذه العوامل على المعايير من جوانب عدة، فنوع الاقتصاد يؤثر على المعايير، إذ يختلف تركيز المحاسبة في الدول ذات الاقتصاد الزراعي في بعض جوانبه عن الدول ذات الاقتصاد الصناعي، أو تلك التي تعتمد على استخراج الموارد الطبيعية. كما يوجد بعض الاختلاف في دول لديها أسواق أوراق مالية عن تلك التي لا تملك مثل تلك الأسواق، ويؤثر اختلاف حجم الشركات فما تتطلبه شركة كبيرة من الإفصاح على مستوى القطاع أو الشركات التابعة يختلف عما تتطلبه شركة صغيرة، كما تتطلب الشركة الدولية نظم محاسبية أكبر مما تتطلبه المحلية[3]، كما يؤثر مستوى التنمية الاقتصادية للدولة، على كل من تطبيق وتطور ممارسات عملية التقرير المحاسبي ، فالدول ذات المستويات المنخفضة من التنمية الاقتصادية، ستكون حاجتها إلى أنظمة المحاسبة المعقدة أقل نسبيا من حاجة الدول ذات المستويات المرتفعة من التنمية الاقتصادية إلى مثل هذه الأنظمة[4]، ومن جهة أخرى فإن طرق التمويل تمثل أحد أسباب الاختلاف في الممارسات المحاسبية حيث تتمثل عناصر الاختلاف من منظور طرق تمويل المؤسسات، في طبيعة الأطراف التي على النظام المحاسبي التعامل معها بدرجة تفضيلية، بهدف حماية أموالها، في الدول التي تعتمد المؤسسات بها في تمويلها أساسا على السوق المالي، الذي يستقطب فئات مختلفة وغير متجانسة من المستثمرين أو مقدمي الأموال (أفراد، مؤسسات، هيئات)، لذلك فإن الاهتمام الأساسي للمحاسبة ينصب على تلبية احتياجات هذه الفئات من المعلومات الكفيلة بالإخبار عن الأداء والتدفقات المالية في المؤسسات, بينما في دول التي تعتمد المؤسسات بها في تمويلها أساسا على البنوك مقارنة بما تتحصل عليه من السوق المالي، فإن المحاسبة تقوم على مبدأ الحذر

---

[1] أمين السيد أحمد لطفي، "**النظرية المحاسبية، منظور التوافق الدولي**", الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر, 2005, ص 19.

[2] أمين السيد لطفي، "**المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية**"، الدار الجامعية، 2004، مصر، ص249

[3] عبد الحميد مانع الصيح، "**المحاسبة الدولية، الإطار النظري والتطبيق العملي**", الجزء الأول، ط2, دار الكتاب، صنعاء، اليمن, 2009, ص 49.

[4] ريتشارد شرويدر، وأخرين، مرجع سبق ذكره، ص110

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وتنصب اهتمامها لحماية المقرضين حتى ولو كان على حساب إعطاء الصورة الصادقة عن حسابات المؤسسة,[1] ومن العوامل الاقتصادية أيضا استقرار وحدة النقد فإذا كانت مستقرة في بلد معين تستخدم التكلفة التاريخية*، لكن في حالة عدم استقرارها في بلد آخر يتطلب الأمر تسوية البيانات المالية بمؤشرات الأسعار، وكذا مدى تقدم المجتمع المالي، فالتنبؤات المالية تصبح غير ذي قيمة في بيئة لا تفهمها. فضلا عن مدى تطور منشآت الأعمال، فقبل أن تظهر عملية دمج المنشآت لم يكن هنالك حاجة للمعايير المحاسبية المتعلقة بعملية الدمج، وأخيرا نمط نمو الاقتصاد، فهل يتجه نحو النمو، أو الثبات، أو الانخفاض، ففي أوقات النمو مثلا تصبح رسملة المصاريف المؤجلة عملية بشكل أكبر، مقارنة بحالة الاستقرار أو الانخفاض[3].

2. **العوامل الاجتماعية والثقافية**: إن درجة الاعتماد على المعلومات التي تحويها القوائم المالية تختلف باختلاف القيم الاجتماعية والاتجاهات المشتركة في المجتمع وتؤثر العوامل والمتغيرات الاجتماعية في المبادئ والإجراءات المحاسبية السائدة في ذلك المجتمع, فدرجة الحيطة والحذر السائدة في المجتمع تؤثر في تطبيق بعض الأساليب والسياسات والمبادئ المحاسبية خاصة التي تعكس رغبة إدارة الشركة في تخفيض أرباحها فمثلا نجد أن هناك مغالاة في استخدام المخصصات والاحتياطات بأنواعها المختلفة (مخصص الديون المشكوك فيها والديون المعدومة)، كما نجدها تستخدم مبدأ التكلفة التاريخية وقاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون والاستثمارات في الأوراق المالية وتسجيل أي التزام محتمل حتى ولو لم يكن هناك درجة كبيرة من التأكد حول هذا الالتزام[4], ومن العوامل الاجتماعية التي تؤثر على المحاسبة وبالتالي المعايير المحاسبية مواقف واتجاهات الأفراد والمجتمع نحو المشروعات وفي اتجاه مهنة المحاسبة، فإذا لم تتوفر الثقة نحو المشروعات وأدائها الاجتماعي فقد تقوم الحكومة نزولا عند رغبة المجتمع بتنظيم الممارسات المحاسبية كما في السويد التي أضحت المحاسبة الاجتماعية مطلوبة فيها من الشركات كافة، كما قد تؤدي النظرة للمحاسبة على أنها من الوظائف الدنيا إلى عزوف الأشخاص الطموحين عنها، وعلى العكس عندما ينظر لها كمهنة محترمة فإنها تجذب الأشخاص المتميزين للعمل فيها[5], كما أن اختلاف الثقافة من مجتمع إلى آخر، وباعتبار أن الثقافة لها تأثير كبير على سلوكيات الأفراد داخل المجتمع بحيث تتشابه بين مختلف الأفراد داخل المجتمع الواحد وتختلف مع مجموعة أخرى من الأفراد ينتمون لمجتمع أخر، وباعتبار أن المحاسبة عبارة عن ترجمة رقمية لسلوكيات الأفراد

---

[1] مداني بن بلغيث، **"التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم والمبررات والأهداف"**, مجلة الباحث، العدد 04, 2006, ص ص: 115-121, ص 116. بتصرف.

[2] **التكلفة التاريخية** لأصل اقتصادي هي القيمة النقدية الاسمية الأصلية لذلك الأصل.

[3] عبد الحميد مانع الصيح، **"المحاسبة الدولية، الإطار النظري والتطبيق العملي"**, مرجع سبق ذكره ص 49.

[4] رأفت حسين مطير، **"المحاسبة الدولية"**, الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين,2008, ص 11.

[5] عبد الحميد مانع الصيح، **مرجع سبق ذكره**، مرجع سبق ذكره ص 54.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الاقتصادية، فمن البديهي أن تختلف المحاسبة من مجتمع إلى أخر نظرا لاختلاف سلوكياتهم[1]، وقد تؤدي الفروق الثقافية إلى اختلاف اهداف التقارير المالية، ونتيجة لذلك قد يوجد اختلافات في الحاجة إلى تنظيم الشركات، ومن ناحية اخرى فانه في الدول ذات الاتجاهات القومية القوية، قد يكون هناك إحجام عن قبول المعتقدات المحاسبية المستخدمة في الدول الأخرى[2]، ويمكن أن تحدد نقاط الاختلاف بين الأنظمة المحاسبية في مختلف الدول، انطلاقا من التباين في المحيط الثقافي والقيمي اللذان يحكمان الممارسة المحاسبية وبالأخص[3]:

- ✓ مستوى التعليم والتكوين المحاسبي؛
- ✓ دور ومكانة المهنة المحاسبية؛
- ✓ مستوى ومكانة البحث العلمي والتطبيقي؛
- ✓ المستوى الثقافي للمجتمع من خلال التحفظ والحرص والنظرة الإيجابية التي يبديها المجتمع تجاه الأنشطة الاقتصادية ومهنة المحاسبة والمراجعة.

3. **العوامل السياسية**: يمكن للنظام السياسي (اشتراكي ، ديمقراطي ، شمولي إلى غير ذلك) أن يؤثر على تطور معايير وإجراءات المحاسبة، فالنظام المحاسبي في دولة ذات اقتصاد مركزي التحكم، سيكون مختلفة عن النظام المحاسبي في اقتصاد السوق[4]، بالإضافة إلى هذا وعلى سبيل المثال فإن اختلاف درجة التدخل الحكومي في الأنشطة الاقتصادية حسب طبيعة النظام الاقتصادي في الدولة ففي الدول الشمولية كما في كوريا الشمالية، وكوبا نجد أن الدولة هي التي تمتلك الوحدات الاقتصادية وتديرها بطريقتها الخاصة وهي التي تفرض القواعد والمعايير المحاسبية وتضع قواعد الرقابة والمراجعة الداخلية، ويسود النظام المحاسبي الموحد ويكون المستخدم الوحيد للمعلومات المحاسبية هو الحكومة، أما في الدول التي يكون فيها التدخل الحكومي محدودة كما في النظم الاقتصادية الرأسمالية فيقتصر دور الحكومة في الرقابة على مزاولة المهنة دون تدخل ويترك لجمعيات المهنية وضع المعايير والقواعد المحاسبية ويزداد عدد مستخدمي المعلومات المحاسبية ويلاحظ التطور والنمو السريع في الممارسة المهنية لتلبية الحاجات المتزايدة للمستخدمين[5]، ففي الدول ذات الاقتصاد الحر تركز المعايير على الوحدة الاقتصادية وحقوق الأطراف المختلفة فيها، في حين تركز المعايير في الدول ذات الاقتصاد المخطط على خدمة الاقتصاد القومي[6]، كما يمكن لبعض العوامل السياسية أن تؤثر في النظم المحاسبية وتطبيق القواعد والسياسات والمفاهيم المحاسبية بناء على فرض أساسي يقول إن المفاهيم المحاسبية في بلد ما مرتبطة

---

[1] حمزة العرابي، " **المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية. متطلبات التوافق والتطبيق**"، أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر، 2012-2013، ص 17..

[2] أمين السيد أحمد لطفي، "**النظرية المحاسبية، القياس والإفصاح والتقرير المالي**"، ج2، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر، 2007، ص 63.

[3] مداني بن بلغيث، "**التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم والمبررات والأهداف**"، مرجع سبق ذكره، ص 116.

[4] ريتشارد شرويدر، وأخرين، مرجع سبق ذكره، ص110.

[5] رأفت حسين مطير، "**المحاسبة الدولية**"، الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين، 2008، ص 13.

[6] عبد الحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره ص 50.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بالنظام السياسي السائد في ذلك البلد ففي البلدان الديمقراطية حيث تسود الحريات تمثل مناخا مناسبا للتنمية المحاسبية بشكل عام والتقارير والإفصاح بشكل خاص ويترك للجمعيات المهنية حرية إعداد وإصدار المعايير المهنية، أما في الدول الاشتراكية فمن المفضل سياسية أن تقوم الشركات بإعداد تقارير عن مدى مساهمتها وتحملها لمسؤولياتها الاجتماعية[1], ولا تقف العوامل السياسية عند حد الأنظمة السياسية، فنظرا لكون البيانات المالية تعد لخدمة مصالح فئات متعددة تختلف مصالحها، يبدأ الصراع السياسي بين الأطراف المختلفة إذ أن كل طرف يبغي تعظيم منفعته، وهنا لا مناص من مراعاة مختلف الأطراف عند وضع المعايير، حيث لا يمكن النظر للمحاسبة بأنها غير سياسية، فالمعايير المحاسبية تؤثر على سلوك الناس، ولذا فإن العملية التي توضع على أساسها تلك المعايير لابد أن تكون سياسية، ولذا يتم إصدار المعايير في ميدان الصراع السياسي من خلال التصويت"[2].

4. **العوامل القانونية**: تأثرت المحاسبة سواء في منهجيتها أو تطبيقاتها بشدة بالمتطلبات المرتبطة بقوانين الشركات والتشريعات القانونية والضريبية والمقاييس التنظيمية الأخرى على سبيل المثال قوانين تطبيقات الاحتكار والتجارة المقيدة وقانون تنظيم أسعار الصرف الأجنبية[3]، كما أن درجة تحديد القانون بالدولة للممارسة المحاسبية ، يؤثر على قوة مهنة المحاسبة بها، فعندما تقوم الحكومة بوصف الممارسات والإجراءات المحاسبية ، تكون سلطة مهنة المحاسبة عادة ضعيفة، في حين يشكل إرساء السياسات المحاسبية بشكل غير قانوني من قبل منظمات المهنة، سمة من سمات البلدان التي تعتمد القانون العام[4]، وتتعدد هذه العوامل فمنها قواعد القانون التي تتطلب معايير تحمي ممتلكات وحقوق الآخرين، لاسيما مع ظهور الشركات المساهمة التي تتصف بانفصال الملكية عن الإدارة، مما يتطلب معايير تبين مدى كفاءة المدراء في إدارة الأموال الموكلة إليهم, كما تعد القوانين الضريبية أحد فروع القوانين السائدة في بلد ما، لكنه يختلف تأثيرها على المحاسبة باختلاف النظام القانوني السائد ففي الدول الأنجلوسكسونية يرتكز الاهتمام أساسا في تحديد الوعاء الضريبي على التقارير المالية للشركات، فتقوم السلطات الضريبية بتعديل النتائج الواردة في التقارير المالية وفقا لما تنص عليه القوانين الضريبية للوصول إلى الوعاء الضريبي والفرق بين الضريبة المحسوبة قبل وبعد تعديل النتائج تسجل في حساب الضرائب المؤجلة، ويمكن الاستنتاج أن القوانين الضريبية تطبق بشكل بعدي أي بعد إعداد التقارير المالية، فالمحاسبة في هذه الدول مستقلة وغير مقيدة بالقوانين الضريبية، وقد ترتب عن هذا الاستقلال ظهور بعض المشكلات المحاسبية من أبرزها مشكلة الضرائب المؤجلة خصوصا إذا ما تم استخدامها لغرض التلاعب بالبيانات والنتائج المحاسبية ويظهر عموما إذا كان الفرق بين النتيجة المحاسبية والنتيجة الضريبية كبيرا, أما في

---

[1] رأفت حسين مطير، "**المحاسبة الدولية**", مرجع سبق ذكره، ص ص: 15-16.

[2] عبد الحميد مانع الصيح، مرجع سبق ذكره ص 51.

[3] أمين السيد أحمد لطفي، "**النظرية المحاسبية، منظور التوافق الدولي**", مرجع سبق ذكره، ص 19.

[4] ريتشارد شرويدر، وأخرين، مرجع سبق ذكره، ص110.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الدول التي تعتمد على القانون الإلزامي المفصل مثل فرنسا وألمانيا، فتتماثل الطرق والقواعد التي تستخدم في إعداد التقارير المالية مع القواعد الضريبية، فإذا كانت النتيجة للضريبة وفقا للقوانين الضريبية تعتمد طريقة الاهتلاك الثابت للأصول غير المتداولة، كان واجب على إدارات الشركات اعتماد نفس طريقة الاهتلاك لاحتساب النتيجة المحاسبية، وهذا ما يجعل الحسابات المالية مطابقة الحسابات الضريبية، ويمكن الاستنتاج أن القوانين الضريبية في هذه الدول تطبق بشكل قبلي، أي قبل إعداد التقارير المالية؛ وعليه يمكن القول أن المحاسبة في هذه الدول خاضعة بشكل كبير للقواعد الضريبية، وهذا ما جعلها مقيدة ولا تتسم بالمرونة وهدفها الأول خدمة المصالح الضريبية على حساب المستخدمين الآخرين للتقارير المالية[1].

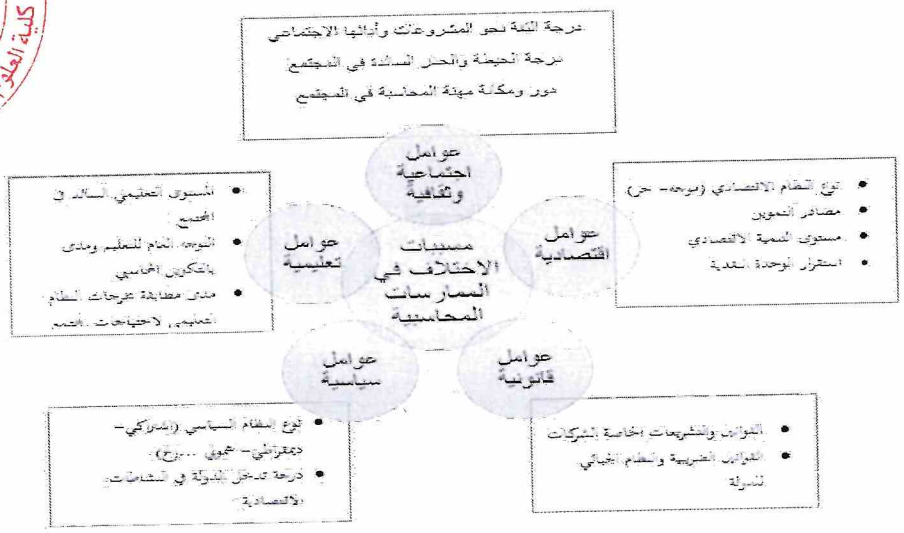
5. **العوامل التعليمية**: تعتمد المحاسبة على استخدام الأرقام والمعلومات المكتوبة. وبناء على ذلك، فسوف تكون المعلومات والأرقام المحاسبية قليلة الأهمية في مجتمع تسوده الأمية، إن الاهتمام بإعداد قوائم مالية دقيقة وتوزيعها في مثل هذا المجتمع سوف تمثل استخدام غير حكيم للوقت والمال والجهد في أي منشأة، وفي داخل الوحدة الاقتصادية، سوف يكون من الصعب تطبيق أساليب التخطيط والرقابة المحاسبية بسبب عدم استطاعة العاملين إعداد وفهم الموازنات التقديرية والتقارير، وفي نفس الوقت تزداد الحاجة لاستخدام الموازنات والرقابة المحاسبية في البلاد النامية التي تكون نسبة الأمية فيها عالية، ومن ثم سوف يواجه المحاسب كثير من الصعوبات عند تصميم النظام المحاسبي سواء لتوفير التقارير الخارجية أو الداخلية, فكلما ارتفع مستوى التعليم في الدولة انخفضت حدة هذه المشاكل المحاسبية. وفي هذه الحالة، يمكن تصميم واستخدام نظم محاسبية أكثر شمولا وتعقيدا، ولكن، من الملاحظ أنه حتى في الدول التي تكون نسبة الأمية فيها عالية من الممكن أن نجد النظم المحاسبية المتطورة نسبيا[2], كما يلعب النظام التعليمي دورا كبيرا في تحديد الطرق والأساليب المحاسبية المستخدمة، فمثلا، هل يوجد اهتمام بتدريس مبادى وعلوم الرياضيات بما يجعل من السهل إعداد وتحليل البيانات الرقمية؟ أيضا، مدى تدريس أصول ومبادئ المحاسبة ضمن المناهج التعليمية سوف يحدد عدد الأشخاص المدربين وعلى درجة من الإلمام بقواعد مسك الحسابات، ووضع الموازنات التقديرية، والتحليل المالي والمراجعة...إلخ. والشكل الموالي يوضح مختلف العوامل التي تأثر على الممارسات المحاسبية الدولية:

الشكر رقم (01-01): العوامل المساهمة في اختلاف الممارسات المحاسبية

[1] حمزة العرابي، مرجع سبق ذكره، ص 19

[2] رأفت حسين مطير، "**المحاسبة الدولية**", مرجع سبق ذكره، ص: 17.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير



ثالثا: الاختلاف على مستوى القياس المحاسبي

تعتمد الممارسة المحاسبية في كثير من مجالاتها على تقديرات وأحكام المحاسب الخاصة التي يفترض أن تقرب القياس المحاسبي من العدالة، ولقد أفرزت التجربة الأمريكية المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) لتقليل التفاوت في الممارسة العملية، وقد كان GAAP يدور بشكل عام في فلك التكلفة التاريخية، لكن ذلك بدأ يختلف بتغير الظروف الاقتصادية التي تلت الحربين الكونيتين حتى بدت المعايير المحاسبية السائدة أقرب إلى الواقعية في القياس المحاسبي، حتى ولو أدى ذلك إلى الخروج على التكلفة التاريخية. وعلى الرغم من الأسس الراسخة التي قمتها نظرية المحاسبية التقليدية التي بنت مبادئها على أساس مصادرات أهمها التحقق والدليل الموضوعي، فإن نظريات أخرى ظهرت إلى السطح واعتمدت على بدائل أخرى للقياس المحاسبي، إذا اقتضت الظروف ذلك. هذه الظروف التي تواجه إدارة المشروع فتنعكس على سياسات مختلفة منها السياسات المحاسبية التي غدت أكثر تأثرا بالظروف المتغيرة، أما في دول أخرى كألمانيا حيث تتدخل القوانين في تفاصيل اللقياس والإيضاح المحاسبي، نجد تمسكا أقوى في التكلفة التاريخية، كتعبير عن موقف القانون الألماني بعد الحرب العالمية الثانية، مما انعكس على نصوص قانونية ترسخ التكلفة التاريخية ولا تفسح المجال لبدائل أخرى. وعلى العكس من ذلك نجد دولا أخرى في وسط أوربا كهولندا تطبق تكاليف الاستبدال وتعلن قوائمها المالية على هذا الأساس وهذا يؤدي إلى تباين النتائج، ونجد دولا أوربية كفرنسا وإيطاليا تحافظ على التكلفة التاريخية إلا أنها تعدلها للتعبير عن آثار الضغوط التضخمية، وغالبا ما يكون التعديل عن طريق إعادة التقويم بعد مرور عدة سنوات. ومن الواضح أن هذه الأرقام المعدلة ليست تكلفة تاريخية وليست قيمة استبدالية، وهذا يجعل المقارنة أكثر صعوبة[1].

رابعا: واقع الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي:

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، " **المحاسبة الدولية ومعاييرها**"، منشورات جامعة دمشق، 2011-2012، ص 27-28.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

يوضح الجدول الموالي بعض المسائل المحاسبية واختلاف الممارسات المحاسبية المتعلقة بها لمجموعة من الدول

الجدول (01.01): الاختلاف في الممارسات المحاسبية على المستوى الدولي

الدولة / المسألة المحاسبية	الولايات المتحدة الأمريكية	اليابان	بريطانيا	فرنسا	ألمانيا	كندا	إيطاليا
رسملة تكاليف البحث والتطوير	غير مسموح	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	غير مسموح	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات
إعادة تقييم الأصول الثابتة	غير مسموح	غير مسموح	مسموح	مسموح	غير مسموح	غير مسموح	مسموح في بعض الحالات
استخدام طريقة تقييم المخزونات lifo	مسموح	مسموح	مسموح لكن غير معمول بها في الغالب	مسموح	مسموح في بعض الحالات	مسموح	مسموح
رسملة عقود الائتمان الايجاري	إلزامي	مسموح في بعض الحالات	إلزامي	مسموح في بعض الحالات	مسموح في بعض الحالات	إلزامي	غير مسموح
الاعتراف بمصاريف المعاشات خلال فترة الخدمة	إلزامي	مسموح به	إلزامي	مسموح في بعض الحالات	إلزامي	إلزامي	مسموح به
الافصاح عن لضريبة المؤجلة في الميزانية	إلزامي	مسموح في بعض الحالات	إلزامي في بعض الحالات	إلزامي في بعض الحالات	إلزامي في بعض الحالات	إلزامي	إلزامي في أغلب الحالات
تحويل العملة الأجنبية على أساس السعر الجاري	إلزامي للعمليات الأجنبية عند اختلاف العملة الوظيفية عن العملة المعمول في التقرير المالي	إلزامي في أغلب الحالات	إلزامي	إلزامي في حالة المؤسسات الأجنبية المستقلة	مسموح به	إلزامي في حالة المؤسسات الأجنبية المستقلة	إلزامي

المصدر: فريد لطرش، "التوحيد المحاسبي الجزائر في إطار التوفيق الدولي"، أطروحة دكتوراه في العلوم الاقتصادية، جامعة سطيف 1، الجزائر، 2016-2017، ص04. بتصرف

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
التجارية وعلوم التسيير

المحور الثاني:

التوجيه المحاسبي الدولي

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: مفهوم واستراتيجيات التوحيد المحاسبي

1. مفهوم التوحيد المحاسبي:

تعود بدايات التوحيد المحاسبي، في الممارسة العملية، إلى نهاية العقد الثاني وبداية العقد الثالث من القرن الماضي، بعد ظهور أزمة الكساد العالمي التي كشفت التنوع الكبير في الطرائق والمبادئ والسياسات المحاسبية المطبقة، كما أظهرت وجود تغيرات كثيرة فيها، وبينت مدى ارتباطها بالاجتهادات والتقديرات الشخصية وقد أضر ذلك بمصالح المجتمع ككل والمجتمع المالي خاصة وبذلك فقد بدأت المطالبة بضرورة توحيد أسس إعداد المعلومات والثبات في استخدامها[1]، حيث يستدعي تحقيق الأهداف الجديدة للمحاسبة وجود استراتيجية لعملية التوحيد المحاسبي حول مختلف طرق عمل المحاسبة خاصة طرق التقييم والقياس والتسجيل والتصنيف والعرض للمعاملات الاقتصادية والمالية التي تقوم بها المؤسسة، عن طريق سن قوانين جديدة ضريبية ومالية وتجارية أو بإصدار قوانين محاسبية مستقلة تماما عن القانون الجبائي يقوم بها هيئات يكون اختصاصها محاسبي بحت.

التوحيد هو مصطلح كثير الاستعمال في ميادين متعددة خاصة في المجال الصناعي، ويقصد به توحيد أنواع وأشكال وأحجام منتوج معين يلتزم بها عدد كبير من منتجي نفس المنتوج، أما التوحيد المحاسبي يعني توحيد اللغة المحاسبية من خلال توحيد المفاهيم والمصطلحات واستعمال تعاريف موحدة وتوحيد المبادئ وحتى طرق العمل وإعداد المعلومات والإفصاح عنها وصولا إلى توحيد أشكال القوائم المالية وتصنيف ترتيب محتوياتها[2]، فالتوحيد في مجال المحاسبة لا يتطلب فقط تحليل العمليات والأحداث من حيث كونها متشابهة أو غير متشابهة وانما يتطلب أيضا بالنسبة للعمليات والأحداث المتشابهة تحديد أثر اختلاف الظروف الأوضاع المحيطة[3]، فهو يشير إلى الحالة التي يكون فيها كل شيء منسق ومتجانس أو غير متباين فهي تحتوي على التماثل الذي يعني أن تكون كل المبادئ والممارسات المحاسبية واحدة، ويمثل التوحيد المحاسبي "مجموعة القواعد الأقل تعقيدا المطبقة من طرف مجموعة من الشركات التي تنتمي إلى نفس النشاط والتي تسير تنظيمها بقواعد موحدة تستخدمها في حساب وتقديم نتائج الشركات وتسهل دراستها على المستوى المهني أو القومي"[4]، كما يمكن القول بأن التوحيد المحاسبي عبارة عن "مجموعة من الترتيبات أو الإجراءات التي تسهل عملية تسجيل البيانات المحاسبية على مختلف المستويات مما يؤدي إلى إمكانية إعداد الحسابات الختامية والموازنة التخطيطية في إطار محدد من الأسس والقواعد والمصطلحات والتعارف المحاسبية"[5]، ومن وجهة نظر الباحثين إن

---

[1] تسير المصري، "**التوحيد المعرفي المحاسبي**"، مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27، العدد 01، 2007، ص ص: 07-43، ص 13.

[2] B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001, p25.

[3] عباس مهدي الشيرازي، "**نظرية المحاسبة**"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990، ص 136.

[4] Andre Aubrunet, la normalisation comptable au service de l'entreprise de la science de la notion, dunod, paris, France 1995, p9.

[5] علي سالم حسين مرعي، هدى سالم حسين مرعي، "**المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أم التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية**"، المؤتمر العلمي الرابع الاقتصاد الخفي وإدارة الازمات كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق، 4-2020/03/5، ص ص: 04-05.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الكلام السابق يمثل نظرة ضيقة لمفهوم التوحيد لعدم مراعاته المستويات المختلفة لعملية التوحيد التي تعمل على تحقيق العديد من الأهداف التي تخدمها عملية التوحيد وعليه يمكن تعريف التوحيد المحاسبي بأنه الية عمل تستخدم طرق واساليب موحدة للقياس والافصاح المحاسبي بما يمكن من عمليات المقارنة لنتائج النشاط على المستوى الأفقي والعمودي الوحدات اقتصادية متماثلة في النشاط وبما يدعم عملية اتخاذ القرارات بصورة صحيحة ويعطي صورة حقيقة عن الوضع المالي والاقتصادية لتلك الشركات.

2. نماذج التوحيد المحاسبي:

تعتبر عملية التوحيد وظيفة تتمثل مهمتها الأساسية في إعداد المعايير المحاسبية التي تضمن التجانس والتوافق في الممارسة المحاسبية، فالأصل أن عملية التوحيد تمثل تحكيما (Arbitrage) بين أطراف عديدة، تتحدد أهميتها ودرجة تفضيلها حسب طبيعة السياق الاقتصادي الذي تعد فيه هذه المعايير، ينتظر من التوحيد المحاسبي أن يجيب على إشكاليات عديدة مرتبطة بفحوى المعلومات التي يكون النظام الاقتصادي بحاجة لها.

ونستطيع أن نميز في هذا الصدد بين نموذجين رئيسين، الأول هو النموذج المحاسبي الديناميكي ويرتبط بالاقتصاد الرأسمالي القائم على كثافة النشاط البورصي، وينصب فيه الاهتمام بالدرجة الأولى على قياس فعالية المؤسسات وهو الهدف الأساسي الموكل به للمحاسبة. أما النموذج الرئيسي الثاني فهو النموذج المحاسبي الستاتيكي أو المكرو اقتصادي الذي يرتبط أساسا بالاقتصاد الرأسمالي المختلط القائم على النشاط البورصي والنشاط البنكي.

أ. النموذج المحاسبي الستاتيكي (المكرو – اقتصادي)[1]:

يعتمد التوحيد المحاسبي وفق هذا النموذج أساسا على مخطط محاسبي يعكس بطبيعته الاحتياجات والانشغالات المعبر عنها من طرف الدولة، خدمة الأهداف التنظيم المركزي الذي يقتضي حدا من التوافق في محاسبة المؤسسات، من خلال توحيدها بواسطة جملة من الحسابات والمبادئ المحاسبية وضبط الممارسة المحاسبية بالشكل الذي يسمح بتوليد المعلومات التي تكون ضرورية لحساب المجمعات على المستوى المكرو اقتصادي، بالإضافة لإمكانية الإجابة على احتياجات أخرى من المعلومات المحاسبية والمالية المعبر عنها من قبل فئات أخرى مهتمة بحياة المؤسسات، بالرغم من تعددها وعدم تجانسها.

وعلى هذا الأساس كان للدولة حضور قوي وإشراف كلي على هيئات التوحيد، إذ تمارس من خلالها بالاشتراك مع بعض الفئات الفاعلة في حقل محاسبة المؤسسة، من أصحاب المهنة (Professionnels)، ممثلي المؤسسات والباحثين الأكاديميين، سلطة ضبط الممارسة المحاسبية بالاستناد القواعد المخطط المحاسبي، وتأطيرها بجملة من القواعد القانونية والنصوص التشريعية التي يتضمنها القانون المحاسبي.

ب. النموذج المحاسبي الديناميكي[2]:

[1] مداني بن بلغيث، "**أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية**"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2003-2004, ص ص: 69-70.

[2] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص ص: 71-72.

جامعة المسيلة
المجلس العلمي
الكلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

لهذا النموذج امتداد في الدول الأنجلوسكسونية، مثل بريطانيا، استراليا، كندا والولايات المتحدة الأمريكية التي كانت السباقة والرائدة في القيام بعمليات التوحيد استنادا الإطار تصوري، هذا الإطار النظري كان بمثابة خلفية وقاعدة أساسية لوظيفة إصدار المعايير. فالتوحيد المحاسبي (خاصة ما تعلق بتطوير المبادئ المحاسبية) انطلق في الولايات المتحدة الأمريكية منذ سنة 1887 مع (AICPA). نتيجة لحملة الاحتجاجات التي حملتها بورصة نيويورك عن عدم ملائمة المعلومات المحاسبية والمالية المنشورة، والتي كانت في كثير من الأحيان التضليل المستثمرين وأصحاب الأموال في ظل ظروف الركود الاقتصادي 1929، تم اعتماد سياق (Processus) للتوحيد المحاسبي ومنذ ذلك الحين وجدت المهنة المحاسبية نفسها أمام الكثير من المشاكل الجديدة والتي هي في معظم الأحيان مشاكل غير معهودة، طرحت نتيجة للتقلبات غير العادية في المحيط الاقتصادي والمالي للمؤسسات والتي توالت بشكل كبير، متسارع ومذهل.

فالإطار التصوري حسب (FASB) عبارة عن " نظام متماسك يتكون من أهداف ومبادئ أساسية مرتبطة ببعضها، تؤدي إلى معايير متينة، وتبين طبيعة، دور وحدود المحاسبة والقوائم المالية. تمثل الأهداف، النهاية التي تصبوا إليها المحاسبة التي كان لها الحظ الوافر في الاستفادة من امتيازات كثيرة عند وجود إطار تصوري للمحاسبة مهيكل بطريقة جيدة بحيث:

- ✓ يمثل الإطار التصوري دليلا مهما للمهنة المحاسبية في وظيفة التوحيد؛
- ✓ يمثل الإطار التصوري مرجعا لحل المشاكل المحاسبية، التي لا توجد أية معايير لحلها؛
- ✓ يمكن من الرفع من إمكانية المقارنة، وذلك بالتقليل من عدد الطرق المحاسبية البديلة؛
- ✓ يسمح بتحديد حدود الرأي المهني عند إعداد القوائم المالية؛
- ✓ الجمع بين الجانب النظري والجانب التطبيقي للمحاسبة؛
- ✓ الإطار التصوري يحمي مهنة المحاسبة من كل أشكال الضغط السياسي، والهجمات، لأنه يمدها بتبريرات منطقية تمكنها من تبيان عقلانية اختياراتها إذا تعلق الأمر بمعايير جديدة

3. استراتيجيات التوحيد المحاسبي:

لقد اختلفت أشكال واستراتيجيات التوحيد المحاسبي نتيجة التأثير المزدوج الناتج من جهة عن الاختلاف في طبيعة التوجهات الاقتصادية التي طبعت مختلف الدول، ومن جهة أخرى طبيعة وقوة الأداء الاقتصادي، التي تحكم في مجملها كثافة وديناميكية الأنشطة الاقتصادية في هذه الدول؛ والتي يرافقها عادة حاجة ملحة للمعلومات المساعدة على عملية اتخاذ القرار، إضافة لطبيعة ومسار عملية التوحيد ذاتها وكذلك الأهداف التي أوكلت لها. وبهذا الصدد نستطيع التمييز بين اتجاهين بارزين ولدا نموذجين مختلفين للتوحيد المحاسبي، وهما نموذج التوحيد الأنجلوسكسوني ونموذج التوحيد الفرانكفوني[1].

أ. التوحيد المحاسبي في المنظومة الأنجلوسكسوني:

[1] مداني بن بلغيث، مرجع سبق ذكره,, ص ص: 63-64.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي في الدول التي تعتمد هذا النموذج، هو اضطلاع المهنة المحاسبية بوظيفة إصدار المعايير، ولم يكن هذا الأمر متاح لولا الجهود الكبيرة التي بذلها أصحاب المهنة خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية في أعقاب الأزمة الاقتصادية العالمية لسنة 1929، والتي توجت بقبول هيئة مراقبة السوق المالي (SEC) بتوكيل معهد المحاسبين الأمريكيين (AICPA) لإصدار المعايير المحاسبية، ولقد نجح المعهد من خلال لجان متعددة في إرساء مجموعة من المبادئ المحاسبية والتي اصطلح عليها المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (US-GAAP) والتي كانت تهدف في مجملها لضبط المعالجة المحاسبية لمختلف العمليات والأحداث الاقتصادية التي تقع في محيط المؤسسة أي ضبط وظيفة القياس في المحاسبة، وخدمة الأطراف عديدة ومختلفة مهتمة بحياة المؤسسة وهي في حاجة دائمة لمعلومات ملائمة وذات مصداقية للمساعدة على عملية اتخاذ القرار، خاصة في ظل متطلبات السوق المالي المتميز بحساسيته تجاه المعلومات المحاسبية والمالية، أي ضبط وظيفة الاتصال في المحاسبة.

ويمكن اعتبار أهم ما يميز هذا التيار هو إسناد مهمة إصدار المعايير إلى القطاع الخاص عن طريق الشركات الكبرى والمجمعات والمنظمات المهنية العالمية، ومن بين الدول التي تصنف ضمن هذا التيار هي الولايات المتحدة الأمريكية في المرتبة الأولى وبريطانيا وكندا وأستراليا بالإضافة إلى الدول التي تخضع للتأثير الأمريكي.

ب. التوحيد المحاسبي في المنظومة الفرانكفونية[1]:

على عكس النموذج السابق، الذي لم يرتبط فيه دور الدولة بعملية التوحيد إلا من خلال هيئات مراقبة الأسواق المالية، فإن أهم ما يميز التوحيد المحاسبي حسب هذا النموذج، هو الاضطلاع الكلي للدولة بوظيفة التوحيد وإعداد المعايير المحاسبية. وتعد التجربة الفرنسية في مجال التوحيد المحاسبي مرجعا لهذا النموذج، حيث تتم عملية التوحيد استنادا لمخطط محاسبي ويتم إعداد المعايير المحاسبية من قبل هيئات رسمية مؤهلة، تجمع بالإضافة عن ممثلي الدولة مجموعة من الفئات الأخرى ذات علاقة بالمحاسبة مثل أصحاب المهنة، ممثلي المؤسسات الباحثين... الخ. أي ممثلين عن مختلف الفئات المعنية بتطبيقات المحاسبة والمهتمة بمخرجاتها، ويتم ضبط وظيفتي القياس والاتصال المحاسبيين عن طريق التنظيم، أي من خلال قانون محاسبي.

بالرغم من التطابق بين أهداف كل من هيئة التوحيد الأمريكية (FASB) والفرنسية (CNC) من حيث السعي لإقحام أهم الأطراف المعنية بالمعايير المحاسبية في مسار إصدار هذه المعايير، إلا أنه يوجد اختلاف قوي بين النموذجين الأمريكي والفرنسي في مجال التطبيق وتوجيه الأعمال.

إذ في الوقت الذي تتجه فيه اهتمامات الموحد الأمريكي أساسا نحو المبادئ المحاسبية وبطرق عرض القوائم المالية الختامية ومحتوياتها، فإن الموحد الفرنسي يهتم بالمحاسبة باعتبارها مسارا لجمع، تخزين ومعالجة المعلومات بالإضافة لمخرجاتها التي تتمثل في القوائم المالية الختامية.

[1] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص: 64.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

في ظل هيمنة الدولة في هذا التيار" الفرنكوفوني" على التشريع القانوني في كل المجالات فهي أيضا المشرفة على تقنين عملية التوحيد المحاسبي و إصدار المعايير المحاسبية، فالهدف الأساسي بالنسبة لها هو الوصول إلى إنتاج حسابات ختامية شرعية أي أنها تتطابق مع القوانين المعمول بها، فالسلطات العمومية تعتبر التوحيد المحاسبي كمجال يسمح لها بمراقبة و توجيه الاقتصاد الوطني في الإطار والطريق الذي تريده باعتبارها المسؤول على السياسة الاقتصادية للبلد، ومن أجل توفير معلومة محاسبية تستجيب لهذه الأغراض فالدولة تتولى تحديد القواعد المحاسبية الواجبة الإتباع من طرف الجميع عن طريق فرض مجموعة مصطلحات و قواعد تقييم وطريقة عرض للقوائم الختامية موحدة يلتزم بها الجميع و التي تظهر عملية تغليب الواقع القانوني على الواقع الاقتصادي و المالي*[1]، كما أنه يحتم استعمال قائمة حسابات موحدة. فالتجربة الفرنسية في هذا المجال تعتبر مرجعا بحيث تستند عملية التوحيد المحاسبي على المخطط المحاسبي العام الفرنسي ويتم إعداد معايير المحاسبة من قبل هيئات حكومية رسمية تجمع ممثلين عن هيئات الدولة بالإضافة إلى مجموعة من أصحاب المهنة الخواص والباحثين وممثلين عن بعض المؤسسات الاقتصادية، بحيث تخضع عملية القياس والإفصاح المحاسبي إلى التشريع القانوني بحيث لقي هذا النموذج انتشار واسع خاصة في الدول التي كانت تخضع لهيمنة الاستعمار الفرنسي[2].

ثانيا: أهمية التوحيد المحاسبي وأهدافه

1. أهمية التوحيد المحاسبي[3]:

ظهر التوحيد المحاسبي بتأثير الحاجة إلى معلومات محاسبية فعالة، موضوعية وقابلة للمقارنة، تمكّن من اتخاذ قرارات اقتصادية سليمة من قِبلِ المستخدمين فالموضوعية تضمن عدم تدخُّل الإدارة والاجتهادات الشخصية في عملية إعداد المعلومات وعرضها، والبحث عن أسس علمية منطقية لإنتاج المعلومات، يدعم بشكل واسع الموضوعية المطلوبة، ويزيد من فعالية المعلومات المحاسبية، وعمليات المقارنة بأنواعها تسهم في إنتاج معلومات جديدة، سواء كانت المقارنة عبر الزمن، بهدف معرفة التطور الحاصل في المشروع، أم كانت مكانية بهدف معرفة المشروعات الأكثر ربحية مثلاً أو الأكثر طمأنينة للأموال المستثمرة فيها، أو كانت لبيانات فعلية مع بيانات مخططة، بهدف مساءلة الإدارة أو مكافأتها ورسم الخطط والسياسات المستقبلية، أو مقارنة قطاعية للوقوف على كفاءة المشروع ومدى نجاحه؛ أو مع ظروف اقتصادية، اجتماعية، سياسية أو بيئية، لمعرفة مدى تأثير هذه الظروف في عمل المشروع. هذه المقارنات تستوجب بالضرورة أن تكون أسس القياس المحاسبي واحدة، رغم تغير الزمان والمكان.

---

* في حين تعتمد المنظومة الانجلوسكسونية على تغليب الواقع الاقتصادي والمالي على الشكل القانوني، حيث أن العمليات تسجل في المحاسبة وتظهر في القوائم المالية على أساس طبيعتها وحقيقتها المالية والاقتصادية دون التركيز فقط على الجانب القانوني للعمليات، وذلك دون إهمال هذا الجانب أي القانوني الذي يبقى ذو أهمية بالموازاة مع الطبيعة المالية والاقتصادية للعمليات وهذا خدمة لمستعملي القوائم المالية وإمدادهم بمعلومات شافية كافية حول واقع المؤسسة.

[2] محمد ابو زيد المبروك، " **المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية** "، ايتراك للنشر والتوزيع، ط1, القاهرة، مصر, 2005, ص89.

[3] تسير المصري، "**التوحيد المعريف المحاسبي**", مرجع سبق ذكره، ص ص: 14-15.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ويستمد التوحيد المحاسبي أهميته أيضا من خلال المستجدات المحيطة ببيئة عمل الشركات، والتي تدفع للمطالبة بتوحيد المعارف المحاسبية، فظاهرة العولمة تشكل تحديا جديا أمام مسألة توحيد المعرفة المحاسبية، فهي لا تستوجب فقط وجود أسس قياس واحدة على المستوى الدولي لغرض إعداد معلومات قابلة للمقارنة، وإنما تستوجب كذلك توحيد أسس القياس والعرض والإفصاح لتسهيل أعمال الخدمات المحاسبية وخدمات المراجعة التي تؤديها مهنة المحاسبة والمراجعة خارج حدود الدولة. وبذلك ينضم المحاسبون والمراجعون إلى فئات المستخدمين للمطالبة بضرورة وجود أسس قياس وإفصاح واحدة، ويدفع أيضاً باتجاه توحيد المعرفة المحاسبية اتساع الأعمال القائمة على أساس العقود المشتركة لتقديم خدمة أو إنتاج سلعة، إن مثل هذه الأعمال تستوجب بالضرورة، كذلك، أن تكون أسس القياس واحدة في الشركات أطراف العقد كافةً ولو تعددت جنسياتها وأماكن عملها، فضلاً عما ما سبق فإن ضرورات التوحيد تأتي أيضاً من ضرورتين اثنتين: الأولى تتمثل في أن المعرفة بفروعها جميعاً أصبحت، في عصر المعلوماتية، مورداً مهماً للمشروعات بأنواعها، يمكن الاستفادة منه لزيادة الثروة وتحقيق التفوق والرفاهية، أما الضرورة الثانية فإنها تتمثل في أن المعلومات المحاسبية يجب أن تكون موضوعية، بعيدة عن التقديرات والتحيز والأحكام المسبقة ولا شك أنه كلما اتسع التوحيد المحاسبي المستند إلى أسس علمية منطقية، قلّت احتمالات الاجتهاد والتقدير عند إجراء عمليات القياس وعرض المعلومات، وتحققت للمعلومات المحاسبية الخصائص المطلوبة.

2. أهداف التوحيد المحاسبي[1]:

أن تطور العلاقات الاقتصادية وتطور الحاجة إلى المعلومات كان دائما مرفقا بتبادل للمعلومات المحاسبية والمالية التي يعتبر من بين أهم أهدافها تحقيق الاحتياجات المختلفة من المعلومات المحاسبية للأطراف المستفيدة والتي فرضت على المعلومات التوسيع في إطار إيصالها إلى جمهور واسع من المستفيدين وهو ما يفترض ضمان وجود مجموعة متجانسة من القواعد المتعلقة بإعداد وعرض البيانات المحاسبية والمالية ليتسنى من خلالها التوصل إلى تحليل ملائم ومفهوم يستطيع إن يكتسي الصبغة العالمية أو القومية أو حتى على مستوى الوحدة الاقتصادية, ويهدف التوحيد المحاسبي بشكل عام إلى:

- ✓ تحسين المحاسبة[2]؛
- ✓ فهم المحاسبات وإجراء الرقابة عليها؛
- ✓ مقارنة المعلومات المحاسبية (في الزمان والمكان)؛
- ✓ دمج المحاسبات في الإطار الموسع للمجموعات، قطاع النشاط والأمة؛
- ✓ إصدار الإحصائيات.

[1] علي سالم حسين مرعي، هدى سالم حسين مرعي، **المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أم التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية**، مرجع سبق ذكره، ص: 05.

[2] مداني بن بلغيث، **مرجع سبق ذكره**، ص: 66.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- ✓ توفير البيانات اللازمة للتخطيط والرقابة والمتابعة على مختلف المستويات[1]؛
- ✓ توحيد الأسس والمفاهيم والمبادئ والقواعد المحاسبية أي توحيد اللغة المحاسبية بهدف توفير الجهد وتنمية الكوادر لتحقيق أقصى كفاءة إنتاجية؛
- ✓ ربط حسابات الوحدة الاقتصادية بالحسابات القومية لتنفيذ الخطط بهدف التنمية الاقتصادية؛
- ✓ تسهيل عليه تجميع وتبويب البيانات للاستفادة منها على مستوى الوحدة والمستوى القومي؛
- ✓ توفير الجهد والأداء وتقليل نفقات إعداد الدراسات والتدريب؛
- ✓ الاستفادة من خبرات وتجارب الوحدات الاقتصادية بعضها البعض الأخر؛
- ✓ استخدام البيانات الموحدة في مجال التخطيط والمتابعة والرقابة التنسيق؛
- ✓ سهولة استخدام البيانات الموحدة في إعداد الميزانيات التقرير وإجراء المقارنات الدورية للتأكد من إن ما تم تخطيطه قد نفذ فعلا؛
- ✓ تسهيل إعداد الحسابات الاقتصادية القومية من واقع البيانات الموحدة للتوحيد المحاسبي؛
- ✓ سلامة التوجيه المحاسبي ومسايرته للأهداف الإدارية والاقتصادية في وقت واحد؛
- ✓ توفير إمكانية وسهولة المقارنة بين الوحدات الاقتصادية المختلفة لترشيد إدارة القطاع في اتخاذ القرار المناسب لأية فروق ظاهرة.

كما يمكننا اختصار أهداف التوحيد المحاسبي في العناصر التالية[2]:

- ✓ تحسين طرق مسك المحاسبة بما يمكن من إظهار الصورة الصادقة وأكثر واقعية؛
- ✓ توفير أفضل فهم للمحاسبة وسهولة أكبر لإجراء عمليات الرقابة عليها؛
- ✓ السماح بإجراء المقارنات عبر الزمن وبين المؤسسات؛
- ✓ تسهيل عمليات تجميع الحسابات؛
- ✓ إعداد الإحصائيات بشكل جيد حول أنشطة المؤسسات.

[1] علي سالم حسين مرعي، هدى سالم حسين مرعي، **مرجع سبق ذكره**, ص: 06.

[2] C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, dunod, paris, 2000, p 68.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المحور الثالث:

معايير المحاسبة الدولية والمؤسسات المشرفة على إصدارها

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إن الاختلاف في التطبيقات المحاسبية بين مختلف دول العالم والناتجة عن التطورات الاقتصادية والاجتماعية وازدياد حركه الأعمال الدولية فضلا عن ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ونمو الاقتصاد والأسواق المالية العالمية فقد تطلب كل ذلك وجود نوع من المقاييس التي تساعد على تضيق مجالات الاختلاف والتنوع في المعالجات المحاسبية المتبعة التي تساعد في تحقيق المقارنات بين التقارير المالية للشركات المحلية والدولية بالشكل الذي يؤدي إلى تعزيز ثقة المستثمرين في مصداقية تلك التقارير, وهكذا فقد ظهرت الحاجة لوجود معايير محاسبية موحدة يمكن تطبيقها على المستوى الدولي و تعد لجنه معايير المحاسبة المالية من أهم المنظمات التي اهتمت بهذا الأمر وهي أكثر الجهات الدولية نشاطا وبروزا في تحميل المسؤولية المرتبطة ينشر المعايير المحاسبة الدولية وتهدف الى وضع المعايير المحاسبية يمكن تطبيقها في بيئات الأعمال كافه بغض النظر عن حجم ونوع نشاط الشركات العاملة فيها .فضال عن تطوير وتنسيق الأنظمة والمعايير المحاسبية وكذلك الإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية لتلك الشركات[1].

أولا: مفهوم ونشأة المعايير المحاسبية الدولية:

1. مفهوم المعايير المحاسبية الدولية:

المعيار لغة هو ما يأخذ مقياسا لغيره أي كل ما تقدر به الأشياء من كيل ووزن[2] فالمعيار بشكل عام يمثل " نموذج يوضع ليقاس على ضوئه وزن الشيء أو طوله أو درجة جودته", أما المعيار المحاسبي فهو" المرشد الأساسي لقياس العمليات والأحداث والظروف التي تؤثر على المركز المالي للشركة ونتائج أعمالها مع إيصال المعلومات للمستفيدين منها", أو يمكن القول بأنه " وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المحاسبية المقبولة قبولا عاما بهدف تقليل درجة الاختلاف والتباين في التعبير أو الممارسة في الظروف المتشابهة, وتعتمد كإطار عام لتقييم كفاءة ونوعية العمل الفني" [3], والمعايير المحاسبية تعني أيضا نماذج أو ارشادات عامة تؤدي الى توجيه وترشيد الممارسات العملية للمحاسبة والتدقيق, وتعد المعايير المحاسبية بمثابة بيانات كتابية يصدرها جهاز أو هيئة تنظيمية محاسبية رسمية كانت أم مهنية تتناول تنظيم الاسلوب المناسب لتحديد وقياس عرض عنصر محدد من عناصر القوائم المالية للوحدة الاقتصادية وذلك لأغراض تحديد نتائج الاعمال وبيانات المركز المالي لتلك الوحدة بدرجة مناسبة من الدقة والموضوعية[4], إذن فيمكننا القول بأن المعايير المحاسبية الدولية تمثل" مجموعة من المقاييس والإرشادات المرجعية الوضعية والمحددة، يستند عليها المحاسب في إنجاز عمله من قياس وإثبات وإفصاح عن المعلومات حول الأحداث الاقتصادية للمشروع[5].

2. نشأة المعايير المحاسبية الدولية:

---

[1] محمد راضي عبد الكاظم،" **مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية**", مجلة كلية مدينة العلم الجامعة. العراق، المجلد 10, العدد 01, 2018, ص ص:176-195 , ص 183.

[2] قاموس المعاني

[3] أمين السيد أحمد لطفي،" **المحاسبة والمراجعة الدولية**", ط1, الدار الجامعية، مصر, 2010, ص 266.

[4] منى كامل حمد،" **أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11)** ", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد 36, 2013, ص ص: 339-357, ص 341.

[5] محمد ابو زيد المبروك، مرجع سبق ذكره، ص 58.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

إن أهمية معايير المحاسبة والتدقيق جعلت المنظمات المهنية في كثير من دول العالم تهتم بوضع معاييرها، ولعل من أهم هذه المنظمات في هذا المجال مجمع المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية AICPA الذي بادر إلى وضع معايير للتدقيق منذ عام 1939. كما تم تشكيل هيئة أو مجلس لمعايير المحاسبة المالية FASB في الولايات المتحدة الأمريكية منذ عام 1973، كتطوير لصيغة المبادئ المحاسبية المقبولة عموما GAAP التي بدأ العمل بها منذ عام 1932.[1]

اما محاولات وضع معايير على المستوى الدولي فقد بدأت مع بدايات القرن الحالي حيث عقد المؤتمر المحاسبي الأول في عام 1904 في سانت لويس في ولاية ميسوري في الولايات المتحدة الأمريكية برعاية اتحاد جمعيات المحاسبين القانونيين في الولايات المتحدة الأمريكية قبل تأسس مجمع المحاسبين الأمريكيين عام 1917، وقد بلغ عدد المسجلين في المؤتمر 83 عضوا، أما عدد الحضور فقد فاق عدد المسجلين وبلغ 360 عضوا منهم 350 عضوا من الولايات المتحدة، وسبعة من كندا واثنان من إنجلترا وواحد من هولندا، وقد دار البحث في ذلك المؤتمر حول إمكانية توحيد القوانين المحاسبية بين الدول، وكانت أمستردام مقر انعقاد المؤتمر الثاني الذي عقد في عام 1926، وقد حضره مندوبون من كل دول أوروبا تقريبا بالإضافة إلى الولايات المتحدة وكندا وأمريكا اللاتينية وكانت نسبة المشاركين من الدولة المضيفة هولندا كبيرة، ليتوالى بعد ذلك انعقاد المؤتمرات بصفة شبه دورية مع تزايد الاقبال عليها من طرف الدول والهيئات المهنية.

وفي يونيو 1973 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) من قبل هيئات محاسبية تمثل عشر دول، قامت هذه الهيئات بوضع ونشر معايير المحاسبة الدولية(IAS) والتفسيرات والإطار المفاهيم وفي عام 2001، حل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) محل (IASC) بصلاحية تحقيق التقارب بين معايير المحاسبة الوطنية من خلال تطوير معايير المحاسبة العالمية وخلال اجتماعه الأول اعتمد مجلس الإدارة الجديد معايير IAS ومعايير لجنة التفسيرات الدائمة (SICS) كما واصل مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير تسمى المعايير الجديدة "المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية (IFRS).

وفي عام 2002 وافق الاتحاد الأوروبي على أنه اعتبار 1 يناير 2005، سيتم تطبيق المعايير الدولية إعداد التقارير المالية على الحسابات الموحدة للشركات المدرجة في الاتحاد الأوروبي، مما أدى إلى إدخال المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إلى العديد من الكيانات الكبيرة. وحذت دول أخرى حذو الاتحاد الأوروبي منذ ذلك الحين، وفي نفس العام أعلن مجلس معايير المحاسبة الدولية ومجلس معايير المحاسبة المالية (FASB) الهيئة التي تدعم مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة عن برنامج عرف باسم اتفاقية نوروك (Norwalk) يهدف إلى القضاء على الاختلافات بين المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية ومعايير المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة.

[1] حسين القاضي، مأمون حمدان، مرجع سبق ذكره، ص 123.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

في عام 2012 أعلنت لجنة الأوراق المالية والبورصات (SEC) أنها تتوقع استمرار مبادئ المحاسبة المقبولة عموما في الولايات المتحدة في المستقبل المنظور، لكنها سعت إلى تشجيع المزيد في المستقبل من العمل لمواءمة المعايير[1]

ثانيا: إجراءات اصدار المعايير المحاسبية الدولية:

إن عملية إعداد وإصدار معيار محاسبي تخضع إلى إجراءات صارمة معروفة باسم (presses due)، حيث تستند في ذلك على الحوار مع جميع الأطراف المهتمة عن طريق المنظمات الوطنية بالاشتراك مع مجلس IASB، وتتبع عملية إعداد أو تعديل المعايير المحاسبية المسار التالي:

- ✓ تحديد طبيعة المشكلة التي تتطلب إعداد معيار، بعدها يقوم الس بتعيين لجنة توجيهية تضم عادة ممثلين من هيئات محاسبية في ثلاث بلدان على الأقل، كما يمكن أن تتضمن ممثلين عن منظمات أخرى؛
- ✓ تقوم اللجنة التوجيهية بتحديد ومراجعة كافة المسائل المحاسبية المتعلقة بالمشروع مع مراعاة المتطلبات والممارسات المحاسبية الوطنية والإقليمية، لتعد اللجنة بعدها مخطط عمل حتى يعتمده الس؛
- ✓ بعد تلقي لجنة التوجيه ردا على اقتراحاتها من المجلس تقوم بإعداد ونشر مسودة المبادئ المقترحة، تتضمن مختلف الحلول والتبرير ات المقترحة لها، بعد موافقة الس يتم توزيع المشروع بشكل واسع لإثرائه وتلقي التعليقات من كافة الأطراف المهتمة خلال فترة عادة ثلاثة أشهر؛
- ✓ بعد تلقي الردود تقوم لجنة التوجيه بمراجعة التعليقات على مسودة المبادئ لتعد بعدها قائمة المبادئ النهائية والتي تعرض على الس للمصادقة عليها، ولا ينشرها رسميا.
- ✓ بعد مصادقة الس تقوم لجنة التوجيه بإعداد مشروع معيار في شكل مذكرة إيضاح يتم نشرها لإثرائها وتلقي الردود عليها (خلال فترة شهر) بعد أن يكون قد صادق عليها المجلس بموافقة ثلثي الأعضاء؛
- ✓ تراجع لجنة التوجيه التعليقات على مشروع العرض وتعد مشروع معيار محاسبي دولي لمراجعته من قبل الس بموافقة على الأقل 8 أعضاء

[1] سعود جايد مشكور، " المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، أطر نظرية وتطبيقات عملية"، ط1، بون دار نشر، 2021، ص ص: 12-11.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المحور الرابع:

المعايير المحاسبية الدولية

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: الإطار المفاهيمي

للتقرير المالي

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تعتبر الغاية الأساسية من إعداد ونشر القوائم المالية هي تزويد مستخدمي تلك القوائم بمعلومات تكون مفيدة لهم في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية. ويشكل الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية الإطار النظري الذي يتم بموجبه الاسترشاد في عملية تحديد الأحداث والعمليات التي يتوجب المحاسبة عنها وتسجيلها، وكيفية قياس تلك الأحداث، وكيفية توصيل المعلومات الخاصة بذلك الى مستخدمي القوائم المالية.

ويعالج الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية التقارير المالية ذات الغرض العام، وهي التقارير التي تعدها منشئات القطاع الخاص بالإضافة إلى المنشئات الاقتصادية المملوكة من قبل الدولة والتي تستخدم المحاسبة المالية التجارية، ويتم إعداد هذه التقارير بشكل سنوي لتلبية الاحتياجات العامة من المعلومات لشريحة واسعة من المستخدمين الخارجيين للتقارير المالية للمنشاة. وبناء عليه، فان الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض التقارير المالية لا يطبق بالضرورة على عملية إعداد وعرض التقارير المالية المعدة الاستعمالات خاصة مثل القوائم التي تعد لغايات الدوائر الضريبية.

أولا: هدف المعيار: يشكل هدف التقرير المالي ذي الغرض العام الأساس ل "إطار المفاهيم". وتنبثق من الهدف – بشكل منطقي. الجوانب الأخرى ل "إطار المفاهيم" مثل مفهوم المنشأة المعدة للتقرير، والخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة والقيد عليها، وعناصر القوائم المالية، والإثبات، والقياس، والعرض والإفصاح, كما يهدف التقرير المالي في الغرض العام إلى أن يوفر معلومات مالية عن المنشأة المعدة للتقرير مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين، الحاليين منهم والمحتملين في اتخاذ قرارات حول تقديم موارد للمنشأة وتنطوي تلك القرارات على شراء أو بيع أدوات حقوق الملكية وأدوات الدين أو الاحتفاظ بها، وتقديم أو تسوية القروض والأشكال الأخرى من الائتمان.

ثانيا: الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة: حتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب أن تكون ملائمة وأن تعبر بصدق عما تستهدف التعبير عنه، ويتم تعزيز فائدة المعلومات المالية إذا كانت قابلة للمقارنة، وقابلة للتحقق من صحتها، ومتوفرة في الوقت المناسب، وقابلة للفهم.

1. **الملائمة**: المعلومات المالية الملائمة هي تلك القادرة على إحداث فرق في القرارات التي يتخذها المستخدمون، ويمكن أن تكون المعلومات قادرة على إحداث فرق في القرار، حتى ولو اختار بعض المستخدمين عدم الاستفادة منها، أو كانوا بالفعل على علم بها من مصادر أخرى، وتكون المعلومات المالية قادرة على إحداث فرق في القرارات إذا كانت لها قيمة تنبؤية أو قيمة تأكيدية، أو كلتاهما، ويكون للمعلومات المالية قيمة تنبؤية إذا كان من الممكن أن تستخدم كمدخلات في الآليات التي يستخدمها المستخدمون للتنبؤ بالنتائج المستقبلية, ولا يلزم أن تكون المعلومات المالية نفسها تنبؤة أو توقعا لتكون لها قيمة تنبؤية, وتستخدم المعلومات المالية التي لها قيمة تنبؤية من قبل المستخدمين في إجراء تنبؤاتهم, يكون للمعلومات المالية قيمة تأكيدية إذا كانت توفر ملاحظات عن تقويمات سابقة (إما بتأكيدها أو تغييرها).
2. **الأهمية النسبية**: تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان يمكن التوقع بدرجة معقولة أن إغفال ذكرها أو تحريفها أو حجبها قد يؤثر على القرارات التي يتخذها المستخدمون الرئيسيون للتقارير المالية ذات الغرض العام على أساس تلك التقارير، التي تقدم معلومات مالية عن منشأة معدة للتقرير بعينها، وبعبارة أخرى، تعد الأهمية

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

النسبية جانبية من الملاءمة تختص به كل منشأة ويستند إلى طبيعة البنود التي ترتبط بها المعلومات في سياق التقرير المالي لكل منشأة، أو إلى حجم هذه البنود، أو إلى الطبيعة والحجم معا وبالتالي لا يستطيع المجلس أن يضع حداً كمية موحدا للأهمية النسبية، أو أن يحدد بشكل مسبق ما يمكن أن يكون ذا أهمية نسبية في موقف معين.

3. **التعبير الصـــادق:** تعبر التقارير المالية عن الظواهر الاقتصـــادية بكلمات وأرقام. وحتى تكون المعلومات المالية مفيدة، يجب ألا تعبر فقط عن الظواهر الملائمة، وإنما يجب أن تعبر أيضـــا بصـــدق عن جوهر الظواهر التي تستهدف التعبير عنها. وفي ظروف عديدة، يكون جوهر الظاهرة الاقتصادية هو نفس شكلها القانوني. وإذا لم يكونا كذلك، فإن الاقتصار على تقديم معلومات عن الشكل القانوني لن يعبر بصدق عن الظاهرة الاقتصادية ولكي يكون الوصـــف تعبيرا صـــادقا تماما، يجب أن تتوفر فيه ثلاث خصـــائص، هي أن يكون كاملا وحيادية وخالية من الخطأ. وقطعا، يعد الكمال أمرأ نادر التحقق، هذا إن كان قابلا للتحقيق أصـــلا. وهدف المجلس هو تعظيم تلك الصفات إلى أقصى حد ممكن.

ثالثا: الخصائص النوعية المعززة وتطبيقها:

1. **الخصائص النوعية المعززة**

1.1. **القابلية للمقارنة:** تنطوي قرارات المستخدمين على الاختيار من بين بدائل، القيام على سبيل المثال ببيع استثمار أو الاحتفاظ به، أو الاســـتثمار في واحدة أو أخرى من المنشـــآت المعدة للتقرير. وبالتالي، تكون المعلومات عن المنشـــأة المعدة للتقرير أكثر فائدة إذا أمكن مقارنتها بمعلومات مشـــابهة عن منشـــآت أخرى، وبمعلومات مشـــابهة عن المنشـــأة نفســـها لفترة أخرى أو لتاريخ آخر تعد القابلية للمقارنة الخاصـــية النوعية التي تمكن المســـتخدمين من تحديد وفهم أوجه التشـــابه والاختلاف بين البنود. وبخلاف الخصـــائص النوعية الأخرى، لا ترتبط القابلية للمقارنة ببند واحد. وإنما تتطلب المقارنة وجود بندين اثنين على الأقل، رغم أن الاتســـاق يرتبط بالقابلية للمقارنة، إلا أنهما مختلفان فالاتساق يشير إلى استخدام الطرق نفسها لنفس البنود، إما من فترة الأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير، أو في الفترة الواحدة عبر المنشـــآت المختلفة. وتعد القابلية للمقارنة الهدف؛ أما الاتســـاق فهو يســـاعد على تحقيق ذلك الهدف.

2.1. **قابلية التحقق من الصحة:** تساعد قابلية التحقق من الصحة في طمأنة المستخدمين إلى أن المعلومات تعبر بصـــدق عن الظاهرة الاقتصـــادية التي تســـتهدف التعبير عنها، وتعنى قابلية التحقق من الصـــحة أنه بإمكان المراقبين المختلفين، الذين يكونون على قدر من المعرفة والاســـتقلال، التوصـــل إلى توافق في الآراء، ليس من الضروري أن يكون اتفاقا كاملا، على أن وصفة معينة بعد تعبيرا صادقة, ولا يلزم أن تظهر المعلومات الكمية في صـــورة تقدير المبلغ محدد حتى يمكن التحقق من صـــحتها، بل يمكن أيضـــا التحقق من نطاق من المبالغ المحتملة ومن الاحتمالات المتعلقة بها يمكن أن يكون التحقق مباشرة أو غير مباشر، والمقصود بالتحقق المباشر التحقق من مبلغ أو من تعبير أخر من خلال الرصد المباشر على سبيل المثال، عن طريق عد النقد. والتحقق غير المباشـــر هو فحص مدخلات نموذج أو معادلة أو أســـلوب أخر واعادة احتســـاب المخرجات باســـتخدام

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المنهجية نفسها، ومثال ذلك التحقق من المبلغ الدفتري للمخزون عن طريق فحص المدخلات (الكميات والتكاليف) وإعادة احتساب مخزون آخر المدة باستخدام نفس افتراض تدفق التكلفة (على سبيل المثال، استخدام طريقة الوارد أولا صادر أولا) قد لا يكون من الممكن التحقق من بعض التوضيحات والمعلومات المالية المستشرفة للمستقبل إلا في فترة مستقبلية، هذا إن أمكن التحقق منها أصلا, ولمساعدة المستخدمين في تحديد ما إذا كانوا يستطيعون استخدام تلك المعلومات، فعادة ما يكون من الضروري الإفصاح عن الافتراضات الأساسية وطرق جمع المعلومات والعوامل والظروف الأخرى التي تدعم المعلومات.

3.1. **توفر المعلومات في الوقت المناسب**: يعني توفر المعلومات في الوقت المناسب إتاحة المعلومات لصانعي القرار في الوقت المناسب لتكون المعلومات قادرة على التأثير على قراراتهم. وبشكل عام، كلما كانت المعلومات قديمة كانت أقل فائدة، إلا أن بعض المعلومات قد تظل متصفة بأنها موفرة في الوقت المناسب الفترة طويلة بعد نهاية فترة التقرير، لأن بعض المستخدمين، على سبيل المثال، قد يحتاجون إلى تحديد وتقييم الاتجاهات.

4.1. **القابلية للفهم**: يؤدي تصنيف المعلومات وتمييزها وعرضها بوضوح وإيجاز إلى جعلها قابلة للفهم، وتعد بعض الظواهر معقدة بطبيعتها ولا يمكن جعلها سهلة للفهم، وقد يؤدي استبعاد المعلومات المتعلقة بتلك الظواهر من التقارير المالية إلى جعل المعلومات في تلك التقارير المالية أسهل للفهم، إلا أن تلك التقارير ستكون غير كاملة وبالتالي يمكن أن تكون مضللة. يتم إعداد التقارير المالية للمستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة معقولة بالأنشطة التجارية والاقتصادية، والذين يقومون بقراءة المعلومات وتحليلها بعناية، بل إن المستخدمين الجادين والذين هم على دراية جيدة قد يحتاجون أحيانا إلى الاستعانة بأحد المستشارين الفهم المعلومات المتعلقة بالظواهر الاقتصادية المعقدة.

2. **تطبيق الخصائص النوعية المعززة**: ينبغي تعظيم الخصائص النوعية المعززة إلى أقصى حد ممكن، ومع ذلك، لا تستطيع الخصائص النوعية المعززة، سواء بشكل فردي أو كمجموعة، أن تجعل المعلومات مفيدة إذا كانت تلك المعلومات غير ملائمة أو كانت لا تقدم تعبيرا صادقا عما تستهدف التعبير عنه، ويعد تطبيق الخصائص النوعية المعززة آلية متكررة لا تتبع ترتيبة محددا، فأحيانا، قد يلزم تقليص خاصية نوعية معززة لتعظيم خاصية نوعية أخرى فعلى سبيل المثال، قد يكون التخفيض المؤقت في القابلية للمقارنة نتيجة لتطبيق معيار جديد بأثر مستقبلي أمرا مفيدة لتحسين الملاءمة أو التعبير الصادق على المدى الأطول, ويمكن للإفصاحات المناسبة أن تعوض جزئيا عن عدم القابلية للمقارنة.

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

رابعا: القوائم المالية "أهدافها والمنشأة المعدة لها":

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

1. **هدف القوائم المالية ونطاقها:** الهدف من القوائم المالية هو تقديم معلومات مالية عن الأصـــول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بحيث تكون تلك المعلومات مفيدة لمستخدمي القوائم المالية في تقييم فرص تحقيق المنشـــأة المعدة للتقرير لتدفقات نقدية داخلة صـــافية في المســـتقبل وفي تقييم رعاية الإدارة للموارد الاقتصادية الخاصة بالمنشأة ويتم تقديم تلك المعلومات في مايلي:

أ. في قائمة المركز المالي، عن طريق إثبات الأصول والالتزامات وحقوق الملكية؛

ب. في قائمة (قوائم) الأداء المالي، عن طريق إثبات الدخل والمصروفات؛

ج. في القوائم والإيضاحات الأخرى، عن طريق عرض المعلومات التي تتعلق بما يلي والإفصاح عنها:

- ✓ الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات المثبتة، بما في ذلك معلومات عن طبيعتها وعن المخاطر الناشئة عن تلك الأصول والالتزامات المثبتة؛
- ✓ الأصـــول والالتزامات التي لم يتم إثباتها بما في ذلك معلومات عن طبيعتها وعن المخاطر الناشـــئة عنها.
- ✓ التدفقات النقدية.
- ✓ المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية والتوزيعات التي تتم عليهم.
- ✓ الطرق والافتراضات والاجتهادات المستخدمة في تقدير المبالغ المثبتة أو المفصح عنها، والتغيرات في تلك الطرق والافتراضات والاجتهادات.

2. **فترة التقرير**: يتم إعداد القوائم المالية لفترة زمنية محددة (فترة التقرير) لتقديم معلومات عما يلي:

أ. لأصـــول والالتزامات بما في ذلك الأصـــول والالتزامات غير المثبتة. وحقوق الملكية الموجودة في نهاية فترة التقرير، أو أثناء فترة التقرير.

ب. الدخل والمصروفات الفترة التقرير.

ولمساعدة مستخدمي القوائم المالية في تحديد التغيرات والاتجاهات وتقييمها، تقدم أيضا القوائم المالية معلومات مقارنة لفترة تقرير واحدة ســـابقة على الأقل، كما يتم تضـــمين معلومات عن المعاملات المســـتقبلية المحتملة والأحداث المستقبلية الأخرى المحتملة (المعلومات المستشرفة للمستقبل) في القوائم المالية إذا كانت تلك المعلومات تتعلق بأصول أو التزامات المنشـــأة –بما في ذلك الأصـــول أو الالتزامات غير المثبتة– أو حقوق الملكية الموجودة في نهاية فترة التقرير، أو أثناء فترة التقرير، أو كانت تتعلق بالدخل أو المصـــروفات الفترة التقرير, أو كانت مفيدة لمســـتخدمي القوائم المالية على ســـبيل المثال، في حالة قياس أصـــل أو التزام عن طريق تقدير التدفقات النقدية المســـتقبلية، فإن المعلومات المتعلقة بتلك التدفقات النقدية المستقبلية التقديرية قد تساعد مستخدمي القوائم المالية في فهم المقاييس المقرر عنها. ولا تقدم القوائم المالية عادة أنواعا أخرى من المعلومات المستشرفة للمستقبل إذ لا تقدم، على سبيل المثال، موادأ تفسيرية عن توقعات الإدارة واستراتيجياتها للمنشأة المعدة للتقرير.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

3. **المنظور المستخدم في القوائم المالية:** تقدم القوائم المالية معلومات عن المعاملات والأحداث الأخرى من منظور المنشأة المعدة للتقرير ككل، وليس من منظور أية مجموعة معينة من المستثمرين أو المقرضين أو الدائنين الآخرين للمنشأة، الحاليين منهم أو المحتملين.

4. **افتراض الاستمرارية:** يتم إعداد القوائم المالية عادة على افتراض أن المنشأة المعدة للتقرير منشأة مستمرة وسوف تستمر في عملها في المستقبل المنظور، لذا يفترض أن المنشأة ليست لديها النية، وليست مضطرة، للدخول في تصفية أو التوقف عن التجارة. وفي حالة وجود مثل هذه النية أو الاضطرار، فقد يلزم إعداد القوائم المالية على أساس مختلف، وفي هذه الحالة، توضح القوائم المالية الأساس المستخدم.

5. **المنشأة المعدة للتقرير:** هي المنشأة المطالبة بإعداد، أو التي تختار إعداد القوائم المالية. ويمكن أن تكون منشأة واحدة أو جزء من منشأة أو قد تضم أكثر من منشأة وإذا كانت المنشأة المعدة للتقرير تضم كلا من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة، يشار إلى القوائم المالية الخاصة بالمنشأة المعدة للتقرير بلفظ "القوائم المالية الموحدة".

6. **القوائم المالية الموحدة وغير الموحدة:** تقدم القوائم المالية الموحدة معلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات لكل من المنشأة الأم ومنشآتها التابعة باعتبارها منشأة واحدة معدة للتقرير المالي. وتفيد تلك المعلومات المستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للمنشأة الأم، الحاليين منهم والمحتملين، في تقييمهم لفرص تحقيق المنشأة الأم لتدفقات نقدية داخلة صافية في المستقبل، وهذا لأن صافي التدفقات النقدية الداخلة للمنشأة الأم تشمل التوزيعات على المنشأة الأم من منشآتها التابعة، وتلك التوزيعات تعتمد على صافي التدفقات النقدية الداخلة للمنشآت التابعة لا تهدف القوائم المالية الموحدة إلى تقديم معلومات منفصلة عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات لأية منشأة بعينها من المنشآت التابعة، بل القوائم المالية الخاصة بكل منشأة تابعة هي التي تهدف إلى تقديم تلك المعلومات، وتهدف القوائم المالية غير الموحدة إلى تقديم معلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات الخاصة بالمنشأة الأم، وليس منشآتها التابعة، وقد تكون هذه المعلومات مفيدة للمستثمرين والمقرضين والدائنين الآخرين للمنشأة الأم، الحاليين منهم والمستقبليين.

خامسا: عناصر القوائم المالية ومفهوم:

1. **عناصر القوائم المالية: تتمثل عناصر القوائم المالية مما يلي:**

البند	العنصر	التعريف أو الوصف
الموارد الاقتصادية	الأصل	مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة لأحداث سابقة والمورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.
المطالبة	الالتزام	واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.
	حقوق الملكية	الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية الحقوق والعلوم السياسية والاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التغيرات في الموارد الاقتصادية والمطالبات التي تعكس الأداء المالي	الدخل	الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية
	المصروفات	الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية
التغيرات الأخرى في في الموارد الاقتصادية والمطالبات	-	المساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية والتوزيعات التي تتم عليهم
	-	عمليات تبادل الأصول أو الالتزامات التي لا تؤدي إلى زيادة أو انخفاض في حقوق الملكية

2. **التعريفات:**

أ. **الأصل:** هو مورد اقتصادي حالي تسيطر عليه المنشأة نتيجة الأحداث سابقة.

ب. **المورد الاقتصادي:** هو حق لديه القدرة على إنتاج منافع اقتصادية.

ج. **القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية:** المورد الاقتصادي هو حق لديه القدرة على إنتاج المنافع الاقتصادية. وحتى تكون تلك القدرة متحققة، لا يلزم أن يكون من الأكيد، أو حتى من المرجح، أن الحق ستنتج عنه منافع اقتصادية. لكن من الضروري فقط أن يكون الحق موجودة بالفعل وأن تنتج عنه في ظرف واحد على الأقل منافع اقتصادية للمنشأة بخلاف تلك المتاحة لجميع الأطراف الأخرى.

د. **السيطرة:** تربط السيطرة المورد الاقتصادي بالمنشأة. ويساعد تقييم ما إذا كانت السيطرة موجودة في تحديد المورد الاقتصادي الذي تقوم المنشأة بالمحاسبة عنه، فعلى سبيل المثال، قد تسيطر المنشأة على حصة تناسبية في عقار دون السيطرة على الحقوق الناشئة عن ملكية العقار بالكامل. وفي مثل هذه الحالات، يتمثل أصل المنشأة في الحصة التي تسيطر عليها في العقار، وليس في الحقوق الناشئة عن ملكية العقار بأكمله، الذي لا تسيطر عليه.

هـ. **الالتزام:** هو واجب قائم على المنشأة يلزمها بنقل أحد مواردها الاقتصادية نتيجة لأحداث سابقة.

و. **حقوق الملكية:** هي الحصة المتبقية من أصول المنشأة بعد طرح جميع التزاماتها.

ز. **الدخل:** هو الزيادات في الأصول، أو الانخفاضات في الالتزامات، التي تؤدي إلى زيادات في حقوق الملكية، بخلاف ما يتعلق بالمساهمات من أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.

ح. **المصروفات:** هي الانخفاضات في الأصول، أو الزيادات في الالتزامات، التي تؤدي إلى انخفاضات في حقوق الملكية، بخالف ما يتعلق بالتوزيعات على أصحاب المطالبات في حقوق الملكية.

3. **وحدة الحساب للأصول والالتزامات:** يتم اختيار وحدة حساب لكل أصل أو التزام عند النظر في كيفية تطبيق ضوابط الإثبات ومفاهيم القياس على ذلك الأصل أو الالتزام وعلى ما يتعلق به من دخل أو مصروفات وفي بعض الظروف، قد يكون من المناسب اختيار وحدة حساب للإثبات ووحدة حساب مختلفة للقياس فعلى سبيل المثال، قد يتم إثبات العقود في بعض الأحيان بشكل منفرد لكن يتم قياسها كجزء من محفظة عقود

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ولأغراض العرض والإفصاح، قد يلزم تجميع الأصول والالتزامات والدخل والمصروفات، أو قد يلزم فصلها إلى مكوناتها.

4. **العقود:**

أ. **العقود قيد التنفيذ:** هو عقد، أو جزء من عقد، غير منفذ بالتساوي – أي إن الطرفين لم ينفذ كلاهما أيا من الواجبات التي عليهما، أو كلا الطرفين قد تقذا بشكل جزئي الواجبات التي عليهما بقدر متساو يقوم العقد قيد التنفيذ بإنشاء حق وواجب مجتمعين لمبادلة الموارد الاقتصادية. ويكون الحق والواجب مترابطين ولا يمكن الفصل بينهما. ومن ثم، يشكل الحق والواجب المجتمعان أصلا أو التزاما واحدا ويكون للمنشأة أصل إذا كانت شروط التبادل مواتية في الوقت الحالي؛ ويكون عليها التزام إذا كانت شروط التبادل غير مواتية في الوقت الحالي ويعتمد تضمين الأصل أو الالتزام في القوائم المالية على كل من ضوابط الإثبات وأساس القياس المختارين للأصل أو الالتزام.

ب. **جوهر الحقوق التعاقدية والواجبات التعاقدية:** يترتب على شروط العقد إنشاء حقوق للمنشأة التي تكون طرفا في ذلك العقد، وفرض واجبات عليها. وللتعبير بصدق عن تلك الحقوق والواجبات، تقوم القوائم المالية بالتقرير عن جوهر تلك الحقوق والواجبات، وفي بعض الحالات، يكون جوهر الحقوق والواجبات واضحة من الشكل القانوني للعقد ولكن في حالات أخرى يتطلب الأمر إجراء تحليل الشروط العقد أو شروط مجموعة أو سلسلة من العقود لتحديد جوهر الحقوق والواجبات, كما يجب أن تتم مراعاة جميع الشروط الواردة في العقد سواء كانت صريحة أو ضمنية ما لم يكن لها أي جوهر، ويمكن أن تشمل الشروط الضمنية على سبيل المثال، الواجبات المفروضة بموجب نظام، مثل واجبات الضمان النظامية المفروضة على المنشآت التي تدخل في عقود لبيع سلع إلى العملاء.

سادسا: الإثبات وإلغاء الإثبات:

1. **آلية الإثبات:** الإثبات هو آلية التعرف على كل بند مستوف لتعرف أحد عناصر القوائم المالية – الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات – لغرض إدراجه في قائمة المركز المالي أو قوائم الأداء المالي ويستلزم الإثبات وصف البند في واحدة من تلك القوائم سواء وصفه بمفرده أو مع بنود أخرى بكلمات وبمبلغ نقدي، وتضمين ذلك المبلغ برقم إجمالي واحد أو أكثر في تلك القائمة. ويشار إلى المبلغ الذي يتم إثبات الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية به في قائمة المركز المالي بلفظ "المبلغ الدفتري".

2. **ضوابط الإثبات:** لا يثبت في قائمة المركز المالي إلا البنود المستوفية لتعريف الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية وبالمثل، لا يثبت في قوائم الأداء المالي إلا البنود المستوفية لتعريف الدخل أو المصروفات. ومع ذلك، فليست كل البنود المستوفية لتعريف أحد تلك العناصر يتم إثباتها، ويؤدي عدم إثبات أحد البنود المستوفية لتعريف عنصر من العناصر إلى جعل قائمة المركز المالي وقوائم الأداء المالي أقل اكتمالا وقد ينجم عن ذلك استبعاد معلومات

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مفيدة من القوائم المالية، ومن جهة أخرى، وفي بعض الظروف، لا يقدم إثبات بعض البنود المستوفية لتعريف أحد العناصر معلومات مفيدة. ولذلك، لا يتم إثبات أي أصل أو التزام إلا إذا كان إثبات ذلك الأصل أو الالتزام، وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه يقدم لمستخدمي القوائم المالية معلومات مفيدة.

أ. **الملائمة**: تعد المعلومات عن الأصول والالتزامات وحقوق الملكية والدخل والمصروفات ملائمة لمستخدمي القوائم المالية لكن إثبات أصل أو التزام معين، وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه، قد لا يقدم دائما معلومات ملائمة وقد يكون هذا هو الحال، على سبيل المثال، في الحالات الآتية:

- ✓ إذا لم يكن من الأكيد ما إذا كان الأصل أو الالتزام موجودة.
- ✓ إذا كان الأصل أو الالتزام موجودة، لكن احتمالية تدفق منافع اقتصادية داخلة أو خارجة ضعيفة

ب. **التعبير الصادق**: بعد إثبات أصل أو التزام معين مناسبا إذا كان الإثبات لا يقتصر فقط على تقديم معلومات ملائمة، ولكنه يقدم أيضا تعبيرا صادقا عن ذلك الأصل أو الالتزام وأي دخل أو مصروفات أو تغيرات في حقوق الملكية ناتجة عنه. وقد تتأثر إمكانية تقديم التعبير الصادق بمستوى عدم التأكد المحيط بقياس الأصل أو الالتزام، أو بغيره من العوامل.

ج. **عدم التأكد المحيط بالقياس**: يجب قياس الأصل أو الالتزام حتى يتم إثباته، وفي العديد من الحالات، يجب تقدير مثل هذه المقاييس مما يجعل قياسها عرضة لحالة من عدم عد استخدام التقديرات المعقولة جزءا أساسيا من إعداد المعلومات المالية ولا يقوض هذا من فائدة المعلومات إذا كانت التقديرات موصوفة ومشروحة بشكل واضح ودقيق. وحتى ارتفاع مستوى عدم التأكد المحيط بالقياس لا يمنع بالضرورة مثل هذا التقدير من تقديم المعلومات المفيدة.

د. **عوامل أخرى**: إن التعبير الصادق عن أي من الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات المثبتة لا يقتصر فقط على إثبات ذلك البند، وإنما يتطلب أيضا قياس البند وعرض المعلومات المتعلقة به والإفصاح عنها (انظر الفصلين السادس والسابع). وبالتالي، فعند تقييم ما إذا كان إثبات الأصل أو الالتزام يمكن أن يقدم تعبيرا صادقا عن الأصل أو الالتزام، فمن الضروري ألا يقتصر النظر على مجرد وصف الأصل أو الالتزام وعمليه قياسه في قائمة المركز المالي، وإنما يجب أن يشمل أيضا:

- ✓ وصف الدخل والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية الناتجة عنه. فعلى سبيل المثال، في حالة اقتناء منشأة الأصل في عملية تبادلية نظير عوض، فإن عدم إثبات الأصل يؤدي إلى إثبات مصروفات ويقلل من ربح المنشأة وحقوق ملكيتها. وفي بعض الحالات، على سبيل المثال، إذا لم تستهلك المنشأة الأصل في الحال، فإن تلك النتيجة قد توفر تعبيرا مضللا يفيد بتدهور المركز المالي للمنشأة.
- ✓ ما إذا كانت الأصول والالتزامات ذات الصلة مثبتة فإذا لم تكن مثبتة، فقد يترتب على الإثبات عدم اتساق (عدم مقابلة محاسبية). وقد لا يوفر ذلك تعبيرا قابلا للفهم أو صادقا عن التأثير العام للمعاملة

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أو الحدث الآخر الناشئ عنه الأصل أو الالتزام، حتى في حالة تقديم معلومات توضيحية في الإيضاحات.

✓ العرض والإفصاح عن المعلومات المتعلقة بالأصل أو الالتزام، والدخل والمصروفات والتغيرات في حقوق الملكية الناتجة عنه. ويشمل الوصف الكامل جميع المعلومات الضرورية لمستخدم القوائم المالية حتى يفهم الظاهرة الاقتصادية الموصوفة، بما في ذلك جميع التوصيفات والتوضيحات الضرورية ومن ثم، يمكن أن يساعد عرض تلك المعلومات والإفصاح عنها في جعل المبلغ المثبت جزءا من التعبير الصادق عن الأصل أو الالتزام أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات.

3. **إلغاء الإثبات**: هو الحذف الكامل أو الجزئي لأصل أو التزام مثبت، من قائمة المركز المالي للمنشأة، ويتم إلغاء الإثبات عادة عندما لا يصبح ذلك البند مستوفية لتعريف الأصل أو الالتزام، فبالنسبة للأصول، يتم إلغاء الإثبات عادة عندما تفقد المنشأة السيطرة على كامل الأصل المثبت أو جزء منه، أما بالنسبة للالتزامات، يتم إلغاء الإثبات عادة عندما لا تعد على المنشأة واجب قائم باستيفاء كامل الالتزام المثبت أو جزء منه وتهدف المتطلبات المحاسبية الخاصة بإلغاء الإثبات إلى التعبير الصادق عن كل من:

أ. أي أصول والتزامات محتفظ بها بعد المعاملة أو الحدث الآخر الذي أدى إلى إلغاء الإثبات (بما في ذلك أي أصل أو التزام مقتني أو متكبد أو ناشئ كجزء من المعاملة أو الحدث الأخر).

ب. التغير في أصول المنشأة والتزاماتها نتيجة لتلك العاملة أو الحدث الآخر.

سابعا: القياس:

يتم التحديد الكمي للعناصر المثبتة في القوائم المالية بقيمة نقدية. ويتطلب هذا اختيار أساس للقياس. وأساس القياس هو سمة محددة على سبيل المثال، التكلفة التاريخية أو القيمة العادلة أو قيمة الوفاء للبند الذي يتم قياسه، ويترتب على تطبيق أساس القياس على أصل أو التزام التوصل إلى مقياس الذالك الأصل أو الالتزام والدخل والمصروفات المتعلقة به.

1. **أسس القياس:**

أ. **التكلفة التاريخية**: التكلفة التاريخية الأصل عند اقتناء الأصل أو عند إنشائه هي قيمة التكاليف المتكبدة في سبيل اقتناء الأصل أو في سبيل إنشائه، ويشمل ذلك العوض المدفوع لاقتناء الأصل أو إنشائه إضافة إلى تكاليف المعاملة. والتكلفة التاريخية لالتزام عند تكيد الالتزام أو تحمله هي قيمة العوض المستلم لتكبد أو تحمل الالتزام ناقص تكاليف المعاملة.

ب. **القيمة الجارية**: قدم مقاييس القيمة الجارية معلومات نقدية عن الأصول والالتزامات وما يتعلق بها من دخل ومصروفات، وذلك باستخدام معلومات محدثة لإظهار أثر الظروف القائمة في تاريخ القياس. وبسبب التحديث، تعكس القيم الجارية للأصول والالتزامات التغيرات الحاصلة، منذ تاريخ القياس السابق، في

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تقديرات التدفقات النقدية والعوامل الأخرى الظاهر أثرها في تلك القيم الجارية وعلى خلاف التكلفة التاريخية، لا تكون القيمة الجارية لأصل أو التزام مستمدة، حتى ولو جزئياً، من سعر المعاملة أو الحدث الآخر الناشئ عنه الأصل أو الالتزام وتشمل أسس قياس القيمة الجارية كل من القيمة العادلة، قيمة الاستخدام للأصول وقيمة الوفاء للالتزامات، التكلفة الحالية.

ت. **القيمة العادلة**: هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو سيتم دفعه لنقل التزام، في معاملة تتم في ظروف اعتيادية منتظمة بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس.

ث. **قيمة الاستخدام**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية، أو المنافع الاقتصادية الأخرى، التي تتوقع المنشأة أن تستمدها من استخدام أصل ومن الاستبعاد النهائي له.

ج. **قيمة الوفاء**: هي القيمة الحالية للنقد، أو الموارد الاقتصادية الأخرى التي تتوقع المنشأة أن تلزم بنقلها عند وفائها بأحد الالتزامات.

ح. **التكلفة الحالية للأصل**: هي تكلفة أي أصل في تاريخ القياس، وهي تشمل العوض الذي سيتم دفعه في تاريخ القياس إضافة إلى تكاليف المعاملة التي سيتم تكبدها في ذلك التاريخ والتكلفة الحالية لالتزام في العرض الذي سيتم استلامه نظير أي التزام مكاني في تاريخ القياس ناقص تكاليف المعاملة التي سيتم تحملها في ذلك التاريخ. وتعد التكلفة الحالية، شأنها شأن التكلفة التاريخية، قيمة دخول: أي إنها تعكس الأسعار الموجودة في السوق الذي ستقتني فيه المنشأة الأصل أو ستتكبد فيه الالتزام ومن ثم، فهي تختلف عن القيمة العادلة وقيمة الاستخدام وقيمة الوفاء، التي تعد قيم خروج. ولكن على خلاف التكلفة التاريخية، تعكس التكلفة الحالية الظروف القائمة في تاريخ القياس.

2. **عوامل يلزم مراعاتها عند اختيار أساس القياس**: عند اختيار أساس لقياس أصل أو التزام وما يتعلق به من دخل ومصروفات، من الضروري مراعاة طبيعة المعلومات التي ستنتج عن أساس القياس في كل من قائمة المركز المالي وقائمة (قوائم) الأداء المالي، وفي معظم الحالات، لا يوجد عامل واحد يحدد أساس القياس الذي ينبغي اختياره ويعتمد الوزن النسبي لأهمية كل عامل على الحقائق والظروف, لذا يجب أن تكون المعلومات التي يوفرها أساس القياس مفيدة لمستخدمي القوائم المالية، وفي سبيل تحقيق ذلك، يجب أن تكون المعلومات ملائمة ويجب أن تعبر بصدق عما تستهدف التعبير عنه، كما ينبغي أن تكون المعلومات المقدمة قابلة للمقارنة ويمكن التحقق من صحتها وموفرة في الوقت المناسب وقابلة للفهم، إلى أقصى حد ممكن.

3. **قياس حقوق الملكية**: لا يتم قياس إجمالي المبلغ الدفتري لحقوق الملكية (إجمالي حقوق الملكية) بشكل مباشر. وهو يساوي مجموع المبالغ الدفترية لجميع الأصول المثبتة مطروحا منه مجموع المبالغ الدفترية لجميع الالتزامات المثبتة.

ثامنا: العرض والإفصاح والمحافظة على راس المال:

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

1. **العرض والافصاح:**

1.1. **أهداف ومبادئ العرض والإفصاح:** لتيسير الإبلاغ الفعال بالمعلومات في القوائم المالية، فعند تحديد متطلبات العرض والإفصاح في المعايير يلزم تحقيق التوازن بين ما يلي:

أ. منح المنشآت المرونة في تقديم المعلومات الملائمة التي تعبر بصدق عن أصول المنشأة والتزاماتها وحقوق ملكيتها ودخلها ومصروفاتها.

ب. المطالبة بتقديم المعلومات القابلة للمقارنة، من فترة لأخرى داخل المنشأة المعدة للتقرير وفي الفترة الواحدة عبر المنشآت المختلفة.

أ. **التصنيف:** هو فرز الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات على أساس خصائصها المشتركة لأغراض العرض والإفصاح. وتشمل هذه الخصائص – على سبيل المثال لا الحصر – طبيعة البند، ودوره (أو وظيفته) داخل الأنشطة التجارية التي تمارسها المنشأة، وكيفية قياسه، وقد يؤدي تصنيف الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات غير المتشابهة مع بعضها في مجموعة واحدة إلى حجب المعلومات الملائمة، والحد من القابلية للفهم والقابلية للمقارنة، وقد لا يقدم تعبيرا صادقا عما يستهدف التعبير عنه.

ب. **التجميع:** هو إضافة الأصول أو الالتزامات أو حقوق الملكية أو الدخل أو المصروفات إلى بعضها إذا كانت لها خصائص مشتركة وعندما يتم تضمينها في نفس التصنيف، ويؤدي التجميع إلى جعل المعلومات أكثر فائدة عن طريق تلخيص كم كبير من التفاصيل. لكن التجميع يخفي بعض تلك التفاصيل. ولذلك يلزم الموازنة حتى لا يتم حجب المعلومات الملائمة سواء يتضمن قدر كبير من التفاصيل غير المهمة أو بسبب التجميع الزائد، كما قد يلزم استخدام مستويات مختلفة من التجميع في مختلف أجزاء القوائم المالية. فعلى سبيل المثال، تقدم قائمة المركز المالي وقائمة قوائم الأداء المالي معلومات موجزة فيما يتم تقديم معلومات أكثر تفصيلا في الإيضاحات.

2. **مفهوم رأس المال والمحافظة عليه:**

أ. **مفهوم رأس المال:** تطبق معظم المنشآت المفهوم المالي لرأس املال في إعداد قوائمها المالية وبموجب المفهوم المالي لرأس املال، مثل الأموال المستثمرة أو القوة الشرائية المستثمرة يعد رأس المال مرادفا لصافي أصول المنشأة أو حقوق ملكيتها، أما بموجب المفهوم المادي لرأس املال مثل القدرة التشغيلية يعد رأس المال بمثابة الطاقة الإنتاجية للمنشأة المستندة على سبيل المثال على وحدات الإنتاج اليومية.

ب. **المحافظة على رأس المال وتحديد الربح:** الحفاظ على رأس المال المالي بموجب هذا المفهوم لا يتحقق الربح إلا إذا فاق المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في نهاية الفترة المبلغ المالي أو النقدي لصافي الأصول في بداية الفترة، بعد استبعاد أي توزيعات على املالك، وأي مساهمات منهم خلال الفترة ويمكن قياس

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الحفاظ على رأس المال المالي إما بوحدات نقدية اسمية أو بوحدات ذات قوة شـــرائية ثابتة، أما الحفاظ على رأس المال المادي بموجب هذا المفهوم، لا يتحقق الربح إلا إذا فاقت الطاقة الإنتاجية المادية أو القدرة التشغيلية(للمنشأة) أو الموارد أو الأموال اللازمة لتحقيق تلك الطاقة في نهاية الفترة لطاقة الإنتاجية المادية في بداية الفترة بعد استبعاد أي توزيعات على المالك، وأي مساهمات منهم، خلال الفترة.

ج. **تعديلات الحفاظ على رأس المال:** ينشأ عن إعادة تقويم أو إعادة عرض الأصول والالتزامات زيادة أو نقصان في حقوق الملكية ورغم أن هذه الزيادة أو هذا النقصان يستوفي تعريف الدخل والمصروفات فإنه لا يتم تضمينه في قائمة الدخل بموجب مفاهيم معينة للحفاظ على رأس المال وبدال من ذلك يتم تضـــمين هذه البنود في حقوق الملكية على أنها تعديلات للحفاظ على رأس المال أو احتياطيات لإعادة التقويم.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أسئلة وتطبيقات حول الإطار المفاهيمي للتقرير المالي

الأسئلة:

1. ما المقصود بالقوائم المالية ذات الغرض العام؟
2. ما هي مكونات الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية؟
3. من هم مستخدمو القوائم المالية وما هي احتياجاتهم الرئيسة من المعلومات؟
4. ما هي الأهداف الرئيسة للقوائم المالية وما هي مكونات القوائم المالية؟
5. ما هي الخصائص النوعية للمعلومات المحاسبية؟
6. ما هي أهم القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات؟
7. وضح عناصر القوائم المالية الأساسية؟
8. ما هي الأساليب والطرق التي يمكن استخدامها للقياس وإعداد وعرض القوائم المالية؟
9. اشرح بشكل مختصر الفرضية الأساسية لإعداد القوائم المالية؟
10. يبين الإطار المفاهيمي وجود مفهومين لرأس المال هما المفهوم المالي لرأس المال والمفهوم المادي لرأس المال، اشرح ذلك.

التمرين 01: (اختيار من متعدد):

ضع دائرة حول الإجابة الأصح لكل سؤال من الأسئلة التالية:

1. الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية يسترشد به قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عملية:
   أ. إصدار معايير جديدة.
   ب. إجراء تعديلات على المعايير الموجودة حاليا.
   ج. معالجة أي من الموضوعات المحاسبية التي لم يتم تغطيتها بشكل مباشر في معايير المحاسبة الدولية الحالية.
   د. جميع ما ذكر صحيح.
2. تركز القوائم المالية ذات الغرض العام على تلبية المعلومات التالية:
   أ. تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.
   ب. يحتاجها جميع مستخدمي القوائم المالية.
   ج. يحتاجها المستثمرين والإدارة.
   د. تقلل من مخاطر أصحاب العلاقة.
3. أي من الفئات التالية تحتاج بشكل اساسي إلى معلومات تساعدها في تقدير ما إذا كانت الشركة ستكون عميل جيد قادر على سداد ديونه:
   أ. المقرضون.
   ب. الموردون والدائنون التجاريون

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ج. المستثمرون الحاليون والمحتملون.

د. العملاء

4. تتحقق خاصية الملائمة إذا كانت المعلومات المالية تتصف بما يلي:

أ. القيمة التنبؤية والحياد.

ب. القيمة التنبؤية أو القيمة التأكيدية أو كلاهما.

ج. الحياد والاكتمال.

د. الاكتمال والخلو من التحيز

5. تتبع معظم المنشآت عند إعداد قوائمها المالية المفهوم التالي لراس:

أ. النقدي.

ب. الاقتصادي.

ج. المالي.

د. المادي

6. يعتبر التوقيت المناسب من:

أ. القيود على الملاءمة والموثوقية للمعلومات.

ب. الخصائص النوعية للمعلومات المعروضة في القوائم المالية.

ج. شرط لخاصية الملائمة.

د. لا شيء مما ذكر صحيح.

7. يتحقق التمثيل الصادق في المعلومات المالية عندما تكون:

أ. لها قيمة تأكيدية، ومحايدة، وخالية من الأخطاء.

ب. ملائمة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء.

ج. كاملة، ومحايدة، وخالية من الأخطاء.

8. اذا كان حذف المعلومات أو تحريفها سيؤثر على القرارات الاقتصادية التي يمكن أن يتخذها المستخدمون اعتمادا على القوائم المالية، فان تلك المعلومات تكون:

أ. محايدة.

ب. ملاءمة.

ج. كاملة

د. مادية (ذات أهمية نسبية)

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ثانيا: معيار المحاسبة الدولي

"عرض القوائم المالية"

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
الكلية
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: هدف ونطاق المعيار:

1. هدف المعيار

يحدد هذا المعيار اساس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام، وذلك لضمان قابلية مقارنتها مع القوائم المالية للمنشاة في الفترات السابقة، ومع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. فهو يحدد المتطلبات الكلية لعرض القوائم المالية والإرشادات الخاصة بهيكلها، والحد الأدنى من المتطلبات المتعلقة بمحتوياتها.

2. نطاق المعيار:

يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار في إعداد وعرض القوائم المالية ذات الغرض العام، كما لا ينطبق هذا المعيار على هيكل ومحتوى القوائم المالية الأولية المختصرة المعدة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 34 "التقارير المالية الأولية"، وبالرغم من ذلك ينطبق هذا المعيار على مثل تلك القوائم على نحو متساو، على جميع المنشآت، بما في ذلك تلك التي تعرض قوائم مالية موحدة وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي "القوائم المالية الموحدة"، أو تلك التي تعرض قوائم مالية منفصلة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 27 "القوائم المالية المنفصلة".

ويستخدم هذا المعيار مصطلحات تناسب المنشآت التي تستهدف تحقيق الربح، بما في ذلك المنشآت التجارية في القطاع العام. وإذا قامت المنشآت التي تمارس أنشطة لا تستهدف تحقيق الربح في القطاع الخاص، أو في القطاع العام بتطبيق هذا المعيار، فإنه قد يلزمها أن تعدل الوصف المستخدم لبنود مستقلة معينة في القوائم المالية والوصف المستخدم للقوائم المالية نفسها وبالمثل، فإن المنشآت التي لا يوجد بها حقوق ملكية، كما غرفت في معيار المحاسبة الدولي 32" الأدوات المالية العرض" (مثل بعض الصناديق المشتركة والمنشآت التي لا تعد أسهم رأس مالها حقوق ملكية (مثل بعض المنشآت التعاونية)، قد يلزمها أن تكيف عرض حصص الأعضاء أو حملة الوحدات في القائمة المالية

ثانيا: تعريفات:

1. **القوائم المالية ذات الغرض العام:** (يشار إليها بالقوائم المالية") هي تلك القوائم التي يقصد منها أن تلبي احتياجات المستخدمين الذين ليس بإمكانهم مطالبة المنشأة بإعداد تقارير تكون مصممة لتوفير احتياجاتهم المحددة من المعلومات.
2. **المعايير الدولية للتقرير المالي** (IFRSs) هي المعايير والتفسيرات المصدرة من قبل مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB)، وتشمل:
   - ✓ المعايير الدولية للتقرير المالي.
   - ✓ معايير المحاسبة الدولية.
   - ✓ تفسيرات لجنة تفسيرات المعايير الدولية للتقرير المالي "IFRIC".
   - ✓ تفسيرات لجنة التفسيرات الدولية السابقة " SIC ".

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

3. **الإيضاحات**: تتضمن معلومات إضافية على تلك المعروضة في قائمة المركز المالي، وقائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر، وقائمة التغيرات في حقوق الملكية، وقائمة التدفقات النقدية. توفر الإيضاحات وصفة سردية أو تفصيلات للبنود المعروضة في تلك القوائم ومعلومات حول البنود غير المؤهلة للإثبات في تلك القوائم.
4. **الدخل الشامل الأخر**: يشمل بنود الدخل والمصروف (بما في ذلك تعديلات إعادة التصنيف التي لا تكون مثبتة ضمن الربح أو الخسارة كما هو مطلوب أو مسموح به بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى.
5. **الملاك**: هم حملة أدوات مالية مصنفة على أنها حقوق ملكية.
6. **الربح أو الخسارة**: هو مجموع الدخل، مطروح منه المصروفات، باستثناء مكونات الدخل الشامل الأخر.
7. **تعديلات إعادة التصنيف**: هي المبالغ التي يعاد تصنيفها ضمن الربح، أو الخسارة في الفترة الحالية والتي سبق إثباتها ضمن الدخل الشامل الأخر في الفترة الحالية، أو في الفترات السابقة.
8. **مجموع الدخل الشامل**: هو التغير في حقوق الملكية خلال فترة معينة، الناتج عن المعاملات والأحداث الأخرى، بخلاف تلك التغيرات الناتجة عن المعاملات مع الملاك بصفتهم ملاك.

ثالثا: مكونات القوائم المالية وأهدافها:

1. **مكونات القوائم المالية:**

تعد القوائم المالية بمثابة تعبير منظم عن المركز المالي والأداء المالي للمنشأة، وتهدف القوائم المالية إلى توفير معلومات عن المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، والتي تعد مفيدة لشريحة عريضة من المستخدمين عند اتخاذ القرارات الاقتصادية، وتظهر القوائم المالية – أيضا – نتائج قيام الإدارة بمسؤولياتها في إدارة الموارد الموضوعة تحت تصرفها. ولتحقيق هذا الهدف، توفر القوائم المالية معلومات عما يخص المنشأة من " الأصول، الالتزامات، حقوق الملكية، الدخل والمصروفات، بما في ذلك المكاسب والخسائر، مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك بصفتهم ملاك"، تساعد هذه المعلومات، مع المعلومات الأخرى في الإيضاحات، مستخدمي القوائم المالية في التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، وبالتحديد، التنبؤ بتوقيتها ودرجة تأكدها، وتتكون القوائم المالية مما يلي:

أ. قائمة المركز المالي كما في نهاية الفترة.

ب. قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر للفترة.

ج. قائمة التغيرات في حقوق الملكية الفترة.

د. قائمة التدفقات النقدية للفترة.

هـ. الإيضاحات، وتشمل السياسات المحاسبية المهمة والمعلومات التوضيحية الأخرى.

و. قائمة المركز المالي كما في بداية الفترة السابقة عندما تطبق المنشأة سياسة محاسبية بأثر رجعي، أو عندما تعيد عرض البنود في قوائمها المالية بأثر رجعي، أو عندما تعيد تصنيف البنود في قوائمها المالية.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

2. السمات العامة القوائم المالية:

1.2. **العرض العادل والالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي:** يجب أن تعرض القوائم المالية – بعدل – المركز المالي، والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة. ويتطلب العرض العادل تعبيرا صادقا عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، وفقا للتعريفات وضوابط الإثبات المتعلقة بالأصول، والالتزامات، والدخل والمصروفات المحددة في الإطار "، ويفترض أن ينتج عن تطبيق المعايير الدولية للتقرير المالية مع إفصاح إضافي عند الضرورة، قوائم مالية تحقق عرضا عادلا، ولتحقيق هذا يجب على المؤسسة الالتزام بمايلي:

أ. يجب على أي منشأة تلتزم في إعداد قوائمها المالية بالمعايير الدولية للتقرير المالي، النص الصريح، وغير المتحفظ في الإيضاحات عن هذا الالتزام، ولا يجوز للمنشأة أن تصف القوائم المالية بانها ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي، إلا إذا كانت تلتزم بجميع متطلبات المعايير الدولية للتقرير المالي.

ب. في جميع الظروف – تقريبا – تحقق المنشأة عرضا عادلا من خلال الالتزام بالمعايير الدولية للتقرير المالي التي تنطبق عليها. ويتطلب العرض العادل – أيضا. من المنشأة ما يلي:

- ✓ اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 8" السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء". ويحدد معيار المحاسبة الدولي 8 منظومة من الإرشادات المعتمدة التي تأخذها الإدارة في الحسبان في ظل غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق – بشكل محدد – على بند ما.
- ✓ عرض المعلومات، بما في ذلك السياسات المحاسبية، بطريقة توفر معلومات ملائمة، ويمكن الاعتماد عليها، وقابلة للمقارنة وقابلة للفهم
- ✓ توفير إفصاحات إضافية عندما يكون الالتزام بمتطلبات محددة في المعايير الدولية التقرير المالي غير كاف لتمكين المستخدمين من فهم تأثير معاملات معينة، وأحداث وظروف أخرى على المركز المالي والأداء المالي للمنشأة.

2.2. **الاستمرارية:** عند إعداد القوائم المالية، يجب على الإدارة إجراء تقويم لقدرة المنشأة على الاستمرار على أنها منشأة مستمرة ويجب على المنشاة أن تعد القوائم المالية على أساس الاستمرارية ما لم تكن تنوي الإدارة أن تصفي المنشاة، أو أن توقف الأعمال، أو أنه ليس لديها بديلا واقعيا سوى أن تفعل ذلك. وعندما تكون الإدارة على علم، عند إجراء تقويمها، بحالات عدم تأكد ذات أهمية نسبية، متعلقة بأحداث، أو ظروف قد تلقى شكوكا كبيرة على قدرة المنشاة على الاستمرار منشاة مستمرة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن حالات عدم التأكد تلك. وعندما لا تعد المنشأة القوائم المالية على أساس الاستمرارية، فإنه يجب عليها أن تفصح عن هذه الحقيقة، مع الأساس الذي عليه أعدت القوائم المالية، وسبب أن المنشاة لا تعد منشأة مستمرة.

3.2. **المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق:** يجب على المنشأة أن تعد قوائمها المالية باستخدام المحاسبة وفقا لأساس الاستحقاق، باستثناء معلومات التدفق النقدي.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

4.2. **الأهمية النسبية والتجميع**: تنتج القوائم المالية من معالجة عدد كبير من المعاملات أو الأحداث الأخرى التي تكون مجمعة في فئات وفقا لطبيعتها، أو وظيفتها، والمرحلة النهائية في عملية التجميع والتصنيف هي عرض بيانات مختصرة ومصنفة تشكل بنودا مستقلة في القوائم المالية وإذا لم يكن بند مستقل – بشكل منفرد – ذا أهمية نسبية، فإنه يجمع مع البنود الأخرى، إما في تلك القوائم المالية، أو في الإيضاحات، والبند الذي لا يكون ذا أهمية نسبية – بشكل كاف لتبرير عرضه – بشكل مفصل في تلك القوائم، قد يبرر عرضه – بشكل منفصل – في الإيضاحات، ولهذا يجب على المنشأة أن تعرض كل فئة – ذات اهمية نسبية – من البنود المتشابهة بشكل منفصل، ويجب على المنشاة أن تعرض البنود ذات الطبيعة أو الوظيفة المختلفة بشكل منفصل – ما لم تكن غير ذات أهمية نسبية–.

5.2. **عدم المقاصة**: تقوم المنشأة بالتقرير – بشكل منفصل – عن الأصول والالتزامات، وعن الدخل والمصروفات، وباستثناء عندما تعكس المقاصة جوهر المعاملة، أو الحدث، فإن إجراء المقاصة في قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر، أو في قائمة المركز المالي، ينتقص من قدرة المستخدمين على فهم المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى التي حدثت وعلى تقدير التدفقات النقدية المستقبلية للمنشأة، لا يعد قياس الأصول بالصافي بعد طرح مخصصات التقويم – على سبيل المثال، طرح مخصص التقادم من المخزون، ومخصص الديون المشكوك في تحصيلها من المدينين – مقاصة، ولهذا لا يجوز للمنشاة أن تجري مقاصة بين الأصول والالتزامات، أو بين الدخل والمصروفات، ما لم تكن مطلوبة، أو مسموحا بها بموجب معيار دولي للتقرير المالي.

6.2.**الدورية**: يجب على المنشأة أن تعرض مجموعة كاملة من القوائم المالية (بما في ذلك المعلومات المقارنة) – على الأقل – سنويا، وعندما تغير المنشأة نهاية فترة تقريرها وتعرض القوائم المالية عن فترة أطول، أو أقصر من سنة واحدة، فإنه يجب عليها أن تفصح – بالإضافة إلى الفترة التي تغطيها القوائم المالية – عما يلي:

أ. سبب استخدام فترة أطول، أو أقصر.

ب. حقيقة أن المبالغ المعروضة في القوائم المالية ليست بشكل كامل قابلة للمقارنة.

7.2. **المعلومات المقارنة**: يجب على المنشأة أن تعرض معلومات مقارنة تتعلق بالفترة السابقة لجميع المبالغ التي تم التقرير عنها في القوائم المالية للفترة الحالية، باستثناء عندما تسمح المعايير الدولية للتقرير المالي أو تتطلب خلاف ذلك، ويجب على المنشأة أن تدرج معلومات مقارنة للمعلومات السردية والوصفية، إذا كانت ملائمة لفهم القوائم المالية للفترة الحالية، وكحد أدنى من المعلومات المقارنة، يجب على المنشأة أن تعرض قائمتين للمركز المالي، وقائمتين للربح أو الخسارة والدخل الشامل الاخر، وقائمتين منفصلتين للربح أو الخسارة (إذا تم عرضها)، وقائمتين للتدفقات النقدية وقائمتين للتغيرات في حقوق الملكية، والإيضاحات المتعلقة بها.

8.2. **ثبات طريقة العرض**: يجب على المنشأة أن تحافظ على طريقة عرض وتصنيف البنود في القوائم المالية من فترة إلى التي تليها، ما لم يكن:

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
الكلية
للعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أ. من الواضح، بعد حدوث تغيير مهم في طبيعة عمليات المنشأة، أو بعد استعراض قوائمها المالية، أن عرضا أو تصنيفا أخر سيكون أكثر مناسبة، بعد الأخذ في الحسبان ضوابط اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية الواردة في معيار المحاسبة الدولي 8.

ب. يتطلب معيار دولي للتقرير المالي تغييرا في طريقة العرض.

3. **الهيكل والمحتوى:** يجب على المنشأة أن تحدد – بشكل واضح – القوائم المالية وأن تميزها عن المعلومات الأخرى في نفس الوثيقة المنشورة، بالإضافة إلى أن تحدد – بشكل واضح – كل قائمة مالية والإيضاحات، و يجب أيضا على المنشأة أن تظهر المعلومات التالية بشكل بارز، وأن تكرر ذلك عند الحاجة لجعل المعلومات المعروضة قابلة للفهم: اسم المنشاة المعدة للتقرير، ما إذا كانت القوائم المالية لمنشاة بعينها، أو لمجموعة من المنشآت، تاريخ نهاية فترة التقرير أو الفترة التي تغطيها مجموعة القوائم المالية أو الإيضاحات، عملة العرض، كما غرفت في معيار المحاسبة الدولي 21، مستوى التقريب المستخدم في عرض المبالغ في القوائم المالية.

ثالثا: قائمة المركز المالي: في قائمة المركز المالي يجب أن تبوب البنود المتداولة منفصلة عن البنود الغير متداولة، أو عرضها حسب درجة السيولة.

1. **المعلومات التي يجب أن تعرض في قائمة المركز المالي:** كحد أدنى يجب أن تحتوي قائمة المركز المالي: العقارات والعقارات الاستثمارية والآلات والمعدات، الأصول غير الملموسة، الأصول المالية، الأصول الحيوية، الاستثمارات التي تتم المحاسبة عنها باستخدام حقوق الملكية، المخزون، المبالغ المدينة والدائنة، النقد ومعادلات النقد، المخصصات، الالتزامات المالية والضريبية والضرائب المؤجلة...إلخ.

2. **التمييز بين الأصول المتداولة وغير المتداولة:** تعد الأصول المتداولة كل أصل يتوفر فيه أحد الصفات التالية:

أ. تتوقع تحقق الأصل، أو تنوي بيعه أو استخدامه، خلال دورة تشغيلها.

ب. تحتفظ بالأصل – بشكل رئيس – لغرض المتاجرة.

ج. (تتوقع تحقق الأصل خلال مدة اثني عشر شهرا بعد فترة التقرير.

د. يكون الأصل نقدا، أو معادلا للنقد (كما غرف في معيار المحاسبة الدولي 7)، ما لم يكن خاضعة لقيود على استبداله، أو استخدامه لتسوية التزام لمدة اثني عشر شهرا – على الاقل – بعد فترة التقرير.

ويجب على المنشأة أن تصنف جميع الأصول الأخرى على أنها أصول غير متداولة.

3. **التمييز بين الخصوم المتداولة وغير المتداولة:**

تعد الخصوم المتداولة كل التزام يتوفر فيه أحد الصفات التالية:

أ. تتوقع أن تسوي الالتزام خلال دورة تشغيلها العادية.

ب. تحتفظ بالالتزام – بشكل رئيس – لغرض المتاجرة.

ج. يكون الالتزام واجب التسوية خلال اثنى عشر شهرا بعد فترة التقرير.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
الكلية
الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

د. ليس لديها حق غير مشروط في أن تؤجل تسوية الالتزام لمدة اثني عشر شهرا – على الأقل بعد فترة التقرير.

هـ. إن شروط الالتزام التي يمكن أن ينتج عنها تسويته من خلال إصدار أدوات حقوق ملكية، بناء على اختيار الطرف الآخر، لا تؤثر على تصنيفه

يجب على المنشاة أن تصنف جميع الالتزامات الأخرى على أنها غير متداولة.

رابعا: قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر:

يجب أن تعرض قائمة الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر (قائمة الدخل الشامل)، بالإضافة إلى قسمي الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر، الربح أو الخسارة، مجموع الدخل الشامل الأخر، الدخل الشامل للفترة، وهو مجموع الربح أو الخسارة والدخل الشامل الآخر.

وإذا عرضت المنشاة قائمة منفصلة للربح أو الخسارة، فإنها لا تعرض قسم الربح أو الخسارة في القائمة التي تعرض الدخل الشامل، كما يجب على المنشأة أن تعرض البنود التالية على أنها تخصيص للربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر للفترة الخاص ب" الحصص غير المسيطرة، ملاك المنشأة الأم".

بالإضافة إلى البنود المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي الأخرى، يجب أن يتضمن قسم الربح أو الخسارة البنود المستقلة التي تعرض المبالغ التالية للفترة:

أ. الإيراد، مع عرض منفصل لإيرادات العمولات المحتسبة بطريقة معدل الفائدة الفعال.

ب. المكاسب والخسائر الناشئة عن إلغاء إثبات الأصول المالية المقاسة بالتكلفة المستنفدة.

ت. تكاليف التمويل.

ث. خسائر الهبوط في القيمة (تشمل عكس خسائر الهبوط في القيمة أو مكاسب الهبوط في القيمة المحددة وفق المعيار الدولي للتقرير المالي 9.

ج. النصيب من ربح أو خسارة المنشأت الزميلة والمشروعات المشتركة الذي تمت المحاسبة عنه باستخدام طريقة حقوق الملكية.

ح. مصروف الضريبة.

خ. مبلغ واحد لمجموع العمليات غير المستمرة " أنظر المعيار الدولي رقم 5"

مثال01: قدمت لك مؤسسة بهار لإنتاج وتعليب المواد العطرية بتاريخ 31-12-2021 المعلومات التالية:

البيان	تكاليف الشراء	تكاليف التخزين	تكاليف الانتاج	مصاريف البيع	مصاريف إدارية	المجموع
الاستهلاكات	12000	8000	40000	6000	4000	70000
أعباء المستخدمين	0	1000	18000	3000	16000	38000
خدمات خارجية	0	0	10000	2000	0	12000
الضرائب والرسوم	4000	0	0	8000	0	12000

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أعباء تشغيلية أخرى	2000	2400	6600	4000	5000	20000
الأعباء المالية	0	0	0	0	8000	8000
مخصصات الاهتلاكات وخسائر القيمة	1000	1000	4000	2000	12000	20000
المجموع	19000	12400	78600	25000	45000	180000

المطلوب: قم بإعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة) بطريقتين إذا علمت بأن إيرادات المؤسسة تمثل إجمالي مبيعاتها والتي قدرت ب 246000.

الحل:

1. اعداد قائمة الدخل حسب الطبيعة:

ويتم هنا تصنيف عناصر الدخل والمصاريف حسب طبيعتها ولا يتم تخصيصها حسب الوظائف في المؤسسة.

البيان	المبالغ
الايرادات (المبيعات)	**246000**
-الاستهلاكات	(70000)
-الخدمات الخارجية	(12000)
هامش الربح الاجمالي	**164000**
-أعباء المستخدمين	(38000)
-أعباء تشغيلية أخرى	(20000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(20000)
-الضرائب والرسوم	(12000)
ا-لأعباء المالية	(8000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**66000**

2. إعداد قائمة الدخل حسب الوظيفة:

ويتم هنا تصنيف عناصر الدخل والمصاريف وتخصيصها حسب الوظائف في المؤسسة.

البيان	المبالغ
المبيعات	**246000**
تكلفة المبيعات	(97600*)
الربح الاجمالي	**148400**
تكاليف التخزين	(12400)
مصاريف البيع	(25000)
مصاريف إدارية	(45000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**66000**

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

*تكلفة المبيعات = تكلفة الشراء+ تكلفة الانتاج.

خامسا: قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

يجب على المنشأة أن تعرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية ويجب أن تتضمن المعلومات التالية:

أ. مجموع الدخل الشامل للفترة، والذي يظهر مجموع المبالغ الخاصة بملاك المنشاة الأم - -بشكل منفصل - عن الخاصة بالحصص غير المسيطرة.

ب. لكل مكون لحقوق الملكية، أثار التطبيق بأثر رجعي، أو التعديل بأثر رجعي المثبتة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي.

ت. لكل مكون لحقوق الملكية، مطابقة بين المبلغ الدفتري في بداية الفترة مع المبلغ الدفتري في نهاية الفترة.

ث. المعاملات مع الملاك، بصفتهم ملاك، والتي تظهر مساهمات الملاك والتوزيعات على الملاك - بشكل منفصل عن التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة التي لا ينتج عنها فقد السيطرة.

مثال02: إليك المعلومات التالية لمؤسسة "أريج " والمتعلقة بالأموال الخاصة للسنة المالية المنتهية 2021 كما يلي:

2020-12-31		2021-12-31	
البيان	المبلغ	البيان	المبلغ
رأس المال	850000	رأس المال	1250000
الاحتياطات	280000	علاوة إصدار	30000
أرباح غير موزعة	60000	الاحتياطات	257500
		أرباح غير موزعة	92500
المجموع	1190000	المجموع	1670000

خلال السنة المالية قامة المؤسسة بالعمليات التالية:

دمج مبلغ 100000 من الاحتياطات في رأس المال.

اصدار 300 سهم بقيمة 1100دج

ادراج فرق اعادة التقييم للتثبيتات العينية موجب بقيمة 50000دج.

إدراج فرق اعادة التقييم للتثبيتات المعنوية سالب بقيمة 30000دج

تخصيص احتياطي اختياري بقيمة 50000دج.

نتيجة الدورة 150000دج.

توزيع مبلغ 60000دج على المساهمين.

	رأس المال	علاوة الاصدار	الاحتياطات	أرباح غير موزعة	مجموع الأموال الخاصة
الميزانية في 31-12-2020	850000		280000	60000	1190000
أثر التغيرات المحاسبية					
تعديل الميزانية	850000		280000	60000	1190000
التغيرات في الأموال الخاصة خلال 2021					
أرباح عن أعادة تقييم التثبيتات			50000		50000

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

خسائر عن إعادة التقييم ت م			(30000)		(30000)
النتيجة الصافية المدرجة في الاموال الخاصة			20000		20000
نتيجة الصافية للدورة				150000	150000
الأرباح والخسائر المدرجة خلال الدورة			20000	150000	170000
التوزيعات				(60000)	(60000)
زيادة رأس المال	300000	30000			330000
ضم الاحتياطات لرأس المال	100000		(100000)		
تشكيل الاحتياطات			57500	(57500)	
الميزانية في 31-12-2021	1250000	30000	257500	92500	1630000

الاحتياطات:

الاحتياط القانوني 0.05*150000= 7500دج

الاحتياط الاختياري 50000دج

تشكيل الاحتياطات = 7500*50000= 57500

سادسا: قائمة التدفقات النقدية: أنظر المعيار الدولي IAS 07.

سابعا: الإيضاحات: وتعرض معلومات عن أساس إعداد القوائم المالية والسياسات المحاسبية المحددة المستخدمة والمعلومات المطلوبة بموجب المعايير الدولية للتقرير المالي، والتي لن تعرض في أي مكان آخر في القوائم المالية ويجب على المنشاة أن تضع إشارات مرجعية لكل بند في قوائم المركز المالي، وفي قائمة (قائمتي) الربح أو الخسارة والدخل الشامل الأخر، وفي قائمتي التغيرات في حقوق الملكية والتدفقات النقدية إلى أي معلومات متعلقة به في الإيضاحات.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ثالثا: المعيار المحاسبي الدولي

"المخزونات"

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: هدف ونطاق المعيار

1. هدف المعيار:

يهدف هذا المعيار إلى تحديد المعالجة المحاسبية للمخزون حيث إن الموضوع الرئيس في المحاسبة من المخزون هو مبلغ التكلفة الذي يثبت على أنه أصل وترحل إلى أن تثبت الإيرادات المتعلقة به، ولذا فان هذا المعيار يقدم إرشادات بشأن تحديد التكلفة وإثباتها اللاحق على انها مصروف، بما في ذلك أي تخفيض إلى صافي القيمة القابلة للتحقق كما يوفر إرشادات بشأن صيغ احتساب التكلفة التي تستخدم لتحديد تكاليف للمخزون.

2. نطاقه:

ينطبق هذا المعيار على جميع بنود المخزون باستثناء الأدوات المالية والأصول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي والمنتج الزراعي عند نقطة الحصاد ولا ينطبق هذا المعيار على قياس المخزون المحتفظ به من قبل منتجي المنتجات الزراعية ومنتجات الغابات، والمنتج الزراعي بعد الحصاد، والمعادن والمنتجات المعدنية، إلى الحد الذي عنده تقام بصافي القيمة القابلة للتحقق وفقا للممارسات الراسخة في تلك الصناعات، فعندما يقاس مثل هذا المخزون بصافي القيمة القابلة للتحقق، نثبت التغيرات في تلك القيمة ضمن الربح أو الخسارة في فترة، وكذلك لا ينطبق على السماسرة تجار السلع الذين يقيسون مخزونهم بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع، وعند قياس مثل هذا المخزون بالقيمة العادلة مطروحا منها تكاليف البيع، تثبت التغيرات في القيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع ضمن الربح أو الخسارة في فترة التغير.

3. التعريفات:

أ. **المخزون:** هو أصل محتفظ به بغرض البيع في السياق العادي للأعمال أو في مرحلة الإنتاج بغرض البيع أو المواد واللوازم التي تستهلك في عملية الإنتاج أو في تقديم الخدمات.

ب. **صافي القيمة القابلة للتحقيق:** هي سعر البيع المقدر في السياق العادي للأعمال مطروحة منه التكاليف المقدرة للإتمام والتكاليف المقدرة الضرورية لإنفاذ البيع.

ت. **القيمة العادلة:** هي السعر الذي سيتم استلامه لبيع أصل، أو دفعه لتحويل التزام، في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة").

ثانيا: قياس تكاليف المحزون: ي

جب أن يتم تقييم المخزون بالتكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل.

1. تكلفة المخزون: يجب أن تشمل تكلفة المخزون جميع تكاليف الشراء، وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة.

2. تكلفة الشراء: تشمل تكاليف شراء المخزون سعر الشراء، ورسوم الاستيراد والضرائب الأخرى (بخلاف تلك التي يمكن للمنشأة استردادها – لاحقا – من السلطات الضريبية)، وتكاليف النقل، والمقاولة والتكاليف الأخرى التي

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية الحقوق والعلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

تعود – بشكل مباشر – إلى اقتناء البضائع تامة الصنع، والمواد الخام والخدمات. وتطرح الخصومات التجارية، والتخفيضات والبنود المشابهة الأخرى عند تحديد تكاليف الشراء.

3. **تكاليف تحويل المخزون**: وتشمل التكاليف المتعلقة بشكل مباشر – بوحدات الإنتاج، مثل العمل المباشر كما تشمل تخصيصا منتظما لنفقات الإنتاج الإضافية الثابتة والمتغيرة التي يتم تحملها لتحويل المواد الخام إلى بضائع تامة الصنع نفقات الإنتاج الإضافية الثابتة هي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تظل ثابتة نسبيا بغض النظر عن حجم الإنتاج، مثل استهلاك وصيانة مباني ومعدات المصنع، وأصول حق الاستخدام المستخدمة في عملية الإنتاج. أما نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة فهي تلك التكاليف غير المباشرة للإنتاج التي تتغير – بشكل مباشر، أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج، مثل المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر.

ويستند تخصيص تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة لتكاليف التحويل إلى الطاقة العادية لوسائل الإنتاج الطاقة العادية هي الإنتاج المتوقع أن يتحقق في المتوسط – على مدى عدد من الفترات أو المواسم في ظل الظروف العادية، أخذا في الحسبان الفقد في الطاقة الناتج عن الصيانة المجدولة وقد يستخدم المستوى الفعلي للإنتاج إذا كان يقارب الطاقة العادية لا يزداد مبلغ التكاليف الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج نتيجة للإنتاج المنخفض أو الطاقة العاطلة وتثبت النفقات الإضافية غير المخصصة على أنها مصروف في الفترة التي يتم فيها تحملها. وفي فترات الإنتاج المرتفع – بشكل غير عادي – ينخفض مبلغ النفقة الإضافية الثابتة المخصص لكل وحدة إنتاج بحيث لا يقاس المخزون بأعلى من التكلفة، وتخصص نفقات الإنتاج الإضافية المتغيرة لكل وحدة إنتاج على أساس الاستخدام الفعلي لوسائل الإنتاج.

كما قد ينتج عن عملية الإنتاج أكثر من منتج واحد يتم إنتاجه بشكل متزامن وهذا هو الحال، على سبيل المثال، عندما تنتج منتجات مشتركة أو عندما يوجد منتج رئيس ومنتج فرعي. وعندما لا تكون تكاليف التحويل لكل منتج قابلة للتحديد – بشكل منفصل فإنها تخصص للمنتجات على أساس منطقي و ثابت فقد يستند التخصيص، على سبيل المثال، إلى القيمة النسبية للمبيعات لكل منتج إما في مرحلة من عملية الإنتاج تصبح عندها المنتجات قابلة للتحديد بشكل منفصل، أو عند إتمام الإنتاج تعد معظم المنتجات الفرعية بطبيعتها غير ذات أهمية نسبية و عندما يكون هذا هو الحل نفاس – غالية – بصافي القيمة القابلة للتحقق وتطرح هذه القيمة من تكلفة المنتج الرئيس، ونتيجة لذلك، لا يختلف المبلغ الدفتري للمنتج الرئيس – بشكل ذي أهمية نسبية عن تكلفته.

4. **التكاليف الأخرى**: تدرج تكاليف أخرى ضمن تكلفة المخزون – فقط – بقدر ما يتم تحمله منها لجلب المخزون إلى موقعه الحالي وحالته الراهنة فعلى سبيل المثال، قد يكون من المناسب أن تضمن نفقات عامة غير متعلقة بالإنتاج، أو تكاليف تصميم منتجات العملاء محددين، في تكلفة المخزون.

من أمثلة التكاليف المستثناة من تكلفة المخزون والمثبتة على أنها مصروفات في الفترة التي يتم فيها تحملها " المبالغ غير العادية لفاقد المواد الخام، أو العمل أو تكاليف الإنتاج الأخرى، وتكاليف التخزين ما لم تكن هذه التكاليف ضرورية في عملية الإنتاج قبل مرحلة إنتاج أخرى، والنفقات الإضافية الإدارية التي لا تساهم في جلب المخزون إلى

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

موقعه الحالي وحالته الراهنة، أية تكاليف البيع، كما أنه هناك حالات محددة تضـــمن فيها تكاليف الاقتراض في تكلفة المخزون أنظر معيار المحاسبة الدولي 23 تكاليف الاقتراض".

5. **تكلفة منتج زراعي حصـــد من أصـــول حيوية**: وفقا لمعيار المحاســـبة الدولي 41 "الزراعة"، يقاس المخزون، الذي يتكون من منتج زراعي حصـــدته المنشـــاة من أصـــولها الحيوية، عند الإثبات الأولى بقيمته العادلة مطروحا منها تكاليف البيع عند نقطة الحصاد.

6. طرق قياس التكلفة: لقياس التكلفة تســـتخدم طريقة التكلفة المعيارية أو طريقة التجزئة، حيث تاخذ التكاليف المعيارية في الحســبان المســتويات العادية من المواد الخام والمهمات، والعمل، والكفاءة واســتغلال الطاقة وتراجع بشــكل منتظم، وعند الضـرورة، تنقح في ضـوء الظروف الحالية اما طريقة التجزئة تسـتخدم، غالبا في قطاع التجزئة لقياس مخزون من أعداد كبيرة من بنود تتغير بشـكل سـريع وذات هوامش ربح متشـابهة والتي يكون من غير العملي أن تسـتخدم لها طرق أخرى لتحديد التكلفة، وتحدد تكلفة المخزون بتخفيض القيمة البيعية للمخزون بنســـب مئوية مناســـبة لإجمالي هامش الربح وتأخذ النسبة المستخدمة في الحسبان المخزون الذي خفض سعره إلى ما دون سعر بيعه الأصلي.

7. **صيغ احتساب التكلفة*** : يجب أن تحدد التكلفة لمخزون البنود التي ليست قابلة لإحلال بعضـها البعض، والسلع أو الخدمات المنتجة والمخصـصـة لمشـروعات محددة، باسـتخدام التمييز المحدد لتكاليفها* الفردية، أم البنود القابلة للتبادل فتحدد تكلفتها باستخدام صيغة الوارد أولا صادر أولا (FIFO) أو صيغة متوسط التكلفة المرجح، ويجب على المنشأة أن تستخدم نفس صيغة احتساب التكلفة لجميع بنود المخزون ذات الطبيعة والاستخدام المتشابه للمنشأة، ويمكن تبرير استخدام صيغ مختلفة لاحتساب التكلفة لبنود المخزون ذات الطبيعة أو الاستخدام المختلف.

8. **صافي القيمة القابلة للتحقيق**: قد لا تتمكن المنشأة من استرداد تكلفة المخزون إذا ما تلف، أو إذا أصبح متقادمة أو إذا انخفض سـعر بيعه، أو إذا زادت التكاليف المقدرة لإنقاذ البيع ولهذا تتفق ممارسـة تخفيض قيمة المخزون لأقل من التكلفة، إلى صافي القيمة القابلة للتحقق مع وجهة النظر بان الأصول لا ينبغي أن تسجل بما يزيد عن المبالغ المتوقع أن تتحقق من بيعها أو استخدامها.

مثال 01: في 31/12/2016 كان لدى شـــركة الســـلام مخزون تكلفته 61000 دينار وبلغ ســـعر البيع المقدر للمخزون 58000 دينار وتكاليف البيع المقدرة 3000 دينار.

المطلوب:

1. تحديد صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون، ومقدار خسارة الانخفاض في المخزون.
2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون.
3. تحديد قيمة المخزون التي ستظهر في ميزانية الشركة في 31/12/2016.

الحل:

* أنظر التطبيق رقم 4

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

1. صافي القيمة القابلة للتحقق للمخزون = 58000 – 3000 = 55000 دينار.

أما خسارة الانخفاض في المخزون فتبلغ 6000 دينار (61000 – 55000).

2. قيد اليومية لإثبات الانخفاض في قيمة المخزون..

xxx	من ح/مخصصات خسائر القيمة عن المخزون	6000	
XxX	إلى ح/البضاعة		6000

ملاحظة: الانخفاض في قيمة المخزون والبالغة 6000 دينار يتم تحميلها إما لتكلفة المبيعات أو إثباتها في حساب مستقل هو خسارة انخفاض المخزون والذي يقفل بقائمة الدخل. علما أن معيار المحاسبة الدولي رقم (2) لم يحدد الحساب الواجب استخدامه المعالجة الانخفاض في قيمة المخزون.

3. قيمة المخزون التي ستظهر في 31-12-2016 هي 55000.

ثالثا: اثبات المخزون كمصروف: عندما يباع المخزون* ، فإنه يجب أن يثبت المبلغ الدفتري لهذا المخزون على أنه مصروف في الفترة التي تثبت فيها الإيراد المتعلق به، كما يجب أن يثبت مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون إلى صافي القيمة القابلة للتحقق، وجميع خسائر المخزون، على انه مصروف في الفترة التي يحدث فيها التخفيض أو الخسارة، يجب أن يثبت مبلغ أي عكس لأي تخفيض لقيمة المخزون، ناشئ عن زيادة في صافي القيمة القابلة للتحقق، على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف في الفترة التي يحدث فيها العكس.

رابعا: الإفصاح: يجب أن تفصح القوائم المالية عن:

أ. السياسات المحاسبية المتبعة في قياس المخزون، بما في ذلك الصيغة المستخدمة لاحتساب التكلفة.

ب. إجمالي المبلغ الدفتري للمخزون والمبلغ الدفتري في التصنيفات المناسبة للمنشاة.

ج. المبلغ الدفتري للمخزون المسجل بالقيمة العادلة مطروحة منها تكاليف البيع مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف خلال الفترة.

د. مبلغ أي تخفيض لقيمة المخزون مثبت على أنه مصروف في الفترة.

هـ. أي عكس لأي تخفيض تم إثباته على أنه تخفيض في مبلغ المخزون المثبت على أنه مصروف في الفترة.

و. الظروف أو الأحداث التي أدت إلى عكس لتخفيض في قيمة المخزون.

ز. المبلغ الدفتري للمخزون المرهون على أنه ضمان لالتزامات

التطبيق 01: بصفتك رئيس مصلحة المحاسبة في مؤسسة "تاج" قدمت لك المعلومات التالية:

فاتورة الشراء رقم 003:

قيمة البضاعة 120000دج، تخفيض تجاري 100/4.

* قد تخصص بعض بنود المخزون لحسابات أصل آخر، على سبيل المثال، المخزون المستخدم على أنه مكون للعقارات والآلات والمعدات المشيدة داخلية. يثبت المخزون المخصص لأصل آخر – بهذه الطريقة – على أنه مصروف خلال العمر الإنتاجي لذلك الأصل.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

مصاريف:

التأمين على المشتريات 5000دج، عمولة وكيل الاستيراد 12000دج، الرسوم الجمركية 10000دج، الرسم على القيمة المضافة 100/19، مصاريف الشحن 18000دج، أجور موظفي المشتريات 7000دج، عمولات الوسطاء 8000دج.

المطلوب: قم بتحديد تكلفة المشتريات وفق المعيار المحاسبي IAS02.

الحل:

البيان	المبلغ
قيمة المشتريات	120000
التخفيض التجاري (0.04*120000)	4800
تأمين المشتريات	5000
عمولة وكيل الاستيراد	12000
الرسوم الجمركية	10000
عمولات الوسطاء	8000
تكلفة المشتريات	159800

ملاحظة: يعتبر الرسم على القيمة المضافة رسم قابل للاسترجاع ولهذا لا يتم احتسابه مع تكلفة الشراء، وأيضا أجور موظفي المشتريات تعتبر مصاريف عامة وإدارية ولا يتم احتسابها مع تكلفة الشراء.

التطبيق 02: قامت مؤسسة آفاق بانتاج 10000 وحدة من المنتج P خلال شهر جانفي 2022 حيث كانت تكاليف التصنيع لسنة 2022 عند مستوى الإنتاج العادي كما يلي (المبالغ بـ دج):

البيان	المبلغ
المواد الأولية	12 دج/وحدة
تموينات أخرى	70000دج
أجور مباشرة	210000دج
تكاليف الإنتاج الثابتة	280000دج

المطلوب: قم بتحديد تكلفة المنتج P وفق المعيار المحاسبي IAS02 إذا علمت بأن الانتاج الحقيقي لعام 2022 كان 140000 وحدة، وأن كل وحدة واحدة من المنتج تستهلك 2.5 كغ من المواد الأولية.

الحل:

البيان	المبلغ	طريقة الحساب	المبالغ
المواد الأولية	2.5كغ لكل وحدة	(10000*2.5*12)	300000
تموينات أخرى	70000دج	10000*(140000/70000)	5000
أجور مباشرة	210000دج	10000*(140000/210000)	15000
تكاليف الإنتاج الثابتة	280000دج	10000*(140000/280000)	20000
تكلفة المنتج P			340000دج

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التطبيق 03: إليك المعلومات التالية حول إعادة تقييم المخزونات لمؤسسة "أحمد وشركاؤه" بتاريخ 2021-12-31: (المبالغ بـ دج)

البيان	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقيق
المواد الأولية M1	150000	120000
المواد الأولية M2	200000	220000
المنتج P1	350000	360000
المنتج P2	400000	360000

المطلوب: قم بتحديد مبلغ المخزونات الذي يظهر في قائمة المركز المالي للمؤسسة وفق المعيار المحاسبي IAS02.

الحل:

في المعيار المحاسبي IAS02 يتم تحديد قيمة المخزونات بالنظر إلى التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحقيق أيهما أقل ولذلك نقوم بإعادة تقييم كل بند من بنود المخزون كما يلي:

البيان	التكلفة	صافي القيمة القابلة للتحقيق	القيمة الجديدة	خسارة القيمة
المواد الأولية M1	150000	120000	120000	30000
المواد الأولية M2	200000	220000	200000	0
المنتج P1	350000	360000	350000	0
المنتج P2	400000	360000	360000	40000
المجموع	110000		1030000	70000

تظهر المخزونات في قائمة المركز المالي بمبلغ إجمالي 1100000دج وإجمالي خسائر قيمة بمبلغ 70000دج وبمبلغ صافي إجمالي 1030000دج.

التطبيق 04: لتكن لديك المعلومات التالية حول حركة مخزون البضاعة لشركة "الأمل" خلال شهر أفريل 2021 كما يلي: (المبالغ بـ دج)

التاريخ	البيان	عدد الوحدات	التكلفة
2021-04-01	مخ1	600	40
2021-04-17	مشتريات	300	38
2021-04-22	مشتريات	450	35
2021-04-26	مشتريات	200	45

قامت المؤسسة ببيع 1000 وحدة من البضاعة خلال شهر أفريل.

المطلوب:

- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر أفريل وفق طريقة (FIFO).
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر أفريل وفق طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة.
- تحديد تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر أفريل وفق طريقة وفق طريقة التقييم العيني إذا علمت أن المبيعات كانت كما يلي:

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- 600 وحدة من مخ1, 100 وحدة من مشتريات 17-04, 200وحدة من مشتريات 22-04, 100وحدة من مشتريات 26-04.

الحل:

1. تحديد تكلفة البضاعة المباعة وفق طريقة (FIFO).

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ
المبيعات	600	40	24000
	300	38	11400
	100	35	3500
إجمالي تكلفة المبيعات			**38900**
مخ2	350	35	12250
	200	45	9000
إجمالي مخ2			21250
الاجمالي			60150

إذا تكلفة البضاعة المباعة خلال شهر أفريل هي 38900 وتكلفة مخزون آخر المدة 21250دج.

2. تحديد تكلفة المبيعات باستخدام طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة:

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ
مخ1.....1	600	40	24000
المبيعات.....2	300	38	11400
	450	35	15750
	200	45	9000
المخزون المتاح للبيع (1+2)	1550	38.81	**60150**
تكلفة البضاعة المباعة	1000	38.81	**38810**
إجمالي مخ2			**21340**

3. تحديد تكلفة البضاعة المباعة بطريقة التحديد العيني:

البيان	عدد الوحدات	التكلفة	المبلغ
المبيعات	600	40	24000
	100	38	3800
	200	35	7000
	100	42	4500
إجمالي تكلفة المبيعات			**39300**
مخ2	200	38	7600
	250	35	8750
	100	45	4500
إجمالي مخ2			20850
الاجمالي			60150

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

رابعا: المعيار المحاسبي الدولي

"قائمة التدفقات النقدية"

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: هدف ونطاق المعيار:

1. **هدف المعيار:** يهدف هذا المعيار إلى المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد للمنشاة باستخدام قائمة التدفقات النقدية التي تصنف التدفقات النقدية خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.
2. **نطاق المعيار:** يهتم مستخدمو القوائم المالية لأي منشأة بكيفية توليد المنشأة للنقد، ومعدلات النقد، وكيفية استخدامها، وذلك هو الحال بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وعما إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجا للمنشأة، كما هو الحال مع المؤسسة المالية، تحتاج المنشات للنقد بشكل أساس، للأسباب نفسها، بالرغم من إمكانية اختلاف أنشطتها الرئيسية المنتجة للإيراد، فهي تحتاج للنقد لتنفذ عملياتها، وتدفع التزاماتها وتوفر العوائد للمستثمرين فيها، ومن ثم، يتطلب هذا المعيار من جميع المنشات آن تعرض قائمة التدفقات النقدية كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية.
3. **التعريفات:** تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

أ. **النقد:** يشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.

ب. **معادلات النقد*** : هي استثمارات قصيرة الأجل، تكون عالية السيولة وتكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ معلومة من النقد، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

ثانيا: عرض قائمة التدفقات النقدية:

1. **الأنشطة التشغيلية:** تعد مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشر رئيسة على مدى ما ولدته عمليات المنشاة من تدفقات نقدية كافية لتسديد القروض، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة، وتسديد توزيعات الأرباح، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. تعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مع المعلومات الأخرى، مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية، وتستمد التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية – بشكل رئيس – من أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد. وبناء عليه، فهي تنتج من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة من أمثلة التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية ما يلي:
   - ✓ المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات.
   - ✓ المقبوضات النقدية من رسوم الامتياز والألعاب والعمولات والإيرادات الأخرى.
   - ✓ المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات.

* يحتفظ بمعادلات النقد لغرض الوفاء بالارتباطات النقدية قصيرة الأجل، وليس لمجرد الاستثمار، أو لأغراض أخرى لكي بعد الاستثمار معادلا للنقد، فإنه يجب أن يكون قابلا للتحويل بسهولة إلى مبلغ معلوم من النقد، وأن يكون عرضة المخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة، وبناء عليه، بعد الاستثمار - عادة - معادلا للنقد فقط عندما يكون له أجل استحقاق قصير الأجل، مثلا، ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء. تستبعد استثمارات حقوق الملكية من معادلات النقد، ما لم تكن - في جوهرها معادلة للنقد، على سبيل المثال كما في حالة الأسهم الممتازة المقتناة خلال فترة قصيرة قبل استحقاقها والتي يكون لها تاريخ استرداد محدد

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

- ✓ المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم.
- ✓ المقبوضات النقدية والمدفوعات النقدية من قبل منشأة التأمين، مقابل الأقساط والمطالبات والدفعات السنوية ومنافع التأمين الأخرى.
- ✓ المدفوعات النقدية الضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها – بشكل محدد. بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.
- ✓ المقبوضات والمدفوعات النقدية من عقود محتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة.

2. **الأنشطة الاستثمارية**: يعد الإفصاح – بشكل منفصل، عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهما نظرا لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم من نفقات على موارد بقصد توليد نخل وتدفقات نقدية مستقبلية والنفقات المؤهلة للتصنيف على أنها أنشطة استثمارية هي. فقط، تلك التي ينتج عنها أصل يثبت في قائمة المركز المالي ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى، وتشمل هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المرسملة، والعقارات والآلات والمعدات المشيدة ذاتية.
- ✓ المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى.
- ✓ المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق ملكية أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة).
- ✓ المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق ملكية، أو أدوات دين للمنشآت الأخرى، والحصص في المشروعات المشتركة (بخلاف المقبوضات من تلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة).
- ✓ السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى (بخلاف السلف والقروض المقدمة من قبل منشأة مالية).
- ✓ المقبوضات النقدية من تسديد السلف والقروض المقدمة الأطراف أخرى (بخلاف سلف وقروض المنشأة المالية).
- ✓ المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، باستثناء عندما يحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية.
- ✓ المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات وعقود المبادلة، باستثناء عندما يحتفظ بالعقود لأغراض التعامل، أو المتاجرة، أو عندما تصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

3. **الأنشطة التمويلية**: يعد الإفصاح – بشكل منفصل. عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مهمة، نظرا لأنه مفيد في التنبؤ بالمطالبات على التدفقات النقدية المستقبلية من قبل مقدمي رأس المال للمنشأة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية ما يلي:

- ✓ التحصلات النقدية من إصدار أسهم، أو أدوات حقوق ملكية أخرى.
- ✓ المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء، أو استرداد أسهم المنشأة.
- ✓ المتحصلات النقدية من إصدار وثائق مديونية غير مغطاة برهن، وقروض، وكمبيالات، وسندات، ورهونات عقارية، وغيرها من أنواع الأقتراض قصير أو طويل الأجل.
- ✓ التسديدات النقدية للمبالغ المقترضة.
- ✓ المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام القائم المتعلق بعقود التأجير.

ثالثا: التقرير عن التدفقات النقدية

1. **التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية**: يتم التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية باستخدام "الطريقة المباشرة"* ، حيث يفصح عن الفئات الرئيسة الإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية أو "بالطريقة غير المباشرة"، حيث يعدل الربح، أو الخسارة بآثار المعاملات ذات الطبيعة غير النقدية، وبأية مبالغ مؤجلة، أو مستحقة عن مقبوضات، أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة، أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية، أو التمويلية.
2. **التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية**: يجب على المنشأة التقرير – بشكل منفصل – عن الفئات الرئيسة لإجمالي المقبوضات النقدية، وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية، باستثناء ذلك القدر من التدفقات النقدية التي يتم التقرير عنها على أساس صاف.
3. **التقرير عن التدفقات النقدية على أساس صاف**[2]: يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية، أو الاستثمارية، أو التمويلية التالية، على أساس صافي:

أ. لمقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء، عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العمل وليس مجرد أنشطة المنشأة ومن أمثلة ذلك " قبول البنك الودائع تحت الطلب وتسديدها، الأموال المحتفظ بها للعملاء من قبل منشأة استثمارية، الإيجارات المحصلة، نيابة عن ملاك العقارات، والمدفوعة لهم".

ب. المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة، ومبلغها كبيرة وآجال استحقاقها قصيرة.

---

* تشجع المنشآت على التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية، باستخدام الطريقة المباشرة توفر الطريقة المباشرة معلومات قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية، والتي لا تكون متاحة بموجب الطريقة غير المباشرة بموجب الطريقة المباشرة، يمكن الحصول على المعلومات عن الفئات الرئيسة الإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما

[2] يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة التالية لمنشأة مالية، على أساس صاف، " المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقبول، وتسديد الودائع، التي لها تاريخ استحقاق محدد" و"إيداع الودائع في منشآت مالية أخرى وسحبها منها", "السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء، وتسديد تلك السلف والقروض".

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الإقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

4. **التدفقات النقدية بالعملة الأجنبية:** يجب أن تسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة من خلال تطبيق سعر التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية، كما يجب أن تترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية، بأسعار التبادل بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية, يتم التقرير عن التدفقات النقدية المقومة بعملة أجنبية، بطريقة تتسق مع معيار المحاسبة الدولي 21 "آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية"، والذي يسمح باستخدام سعر الصرف الذي يقارب السعر الفعلي على سبيل المثال، يمكن استخدام المتوسط المرجع السعر الصرف الفترة في تسجيل المعاملات بعملة أجنبية، أو في ترجمة التدفقات النقدية لمنشاة تابعة أجنبية بالرغم من ذلك، لا يسمح معيار المحاسبة الدولي 21 باستخدام سعر الصرف في نهاية فترة التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية.

5. **الفوائد وتوزيع الأرباح:** يجب أن يفصح – بشكل منفصل. عن كل من التدفقات النقدية من الفائدة* ، وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة ويجب أن تصنف كل منها بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى – على أنها إما أنشطة تشغيلية، أو استثمارية، أو تمويلية، كما يفصح عن مجموع مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية، سواء أثبتت على أنها مصروف ضمن الربح، أو الخسارة، أو تمت رسملتها وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 23 "تكاليف الاقتراض".

6. **الضرائب على الدخل:** يجب أن يفصح – بشكل منفصل – عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل ويجب أن تصنف على أنها تدفقات من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها – بشكل محدد – بالأنشطة الاستثمارية، والتمويلية.

رابعا: التدفقات النقدية عن الاستثمارات في المنشئات التابعة

1. **الاستثمارات في المنشآت التابعة، والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة:** عند المحاسبة عن استثمار في منشاة زميلة، أو مشروع مشترك أو منشأة تابعة تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة، فإن المنشاة المستثمرة تقصر تقريرها في قائمة التدفقات النقدية على التدفقات النقدية بينها وبين المنشاة المستثمر فيها، على سبيل المثال، على توزيعات الأرباح والسلف، كما يجب على المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية أن تدرج في قائمة تدفقاتها النقدية ، التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشاة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

* تصنف الفائدة المدفوعة، و الفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة - عادة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية في المنشاة المالية بالرغم من ذلك، لا يوجد إجماع على تصنيف هذه التدفقات النقدية في المنشآت الأخرى فيمكن أن تصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تشغيلية، نظرا لأنها تدخل في تحديد الربح أو الخسارة، وبدلا من ذلك، يمكن أن تصنف الفائدة المدفوعة، والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة، على أنها تدفقات نقدية تمويلية وتدفقات نقدية استثمارية على التوالي، نظرا لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية، أو عوائد على استثمارات

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

2. **التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة ومنشآت الأعمال الأخرى:** يجب أن تعرض التدفقات النقدية المجمعة، الناشئة عن اكتساب أو فقد السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى – بشكل منفصل – ويجب أن تصنف على أنها أنشطة استثمارية، أما فيما فيما يتعلق بكل من اكتساب وفقد السيطرة على المنشآت التابعة، أو منشآت الأعمال الأخرى خلال الفترة، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح – بصورة مجمعة على مايلي:

أ. مجموع العوض المدفوع، أو المستلم.

ب. الجزء من العوض، الذي يتكون من نقد، ومعادلات النقد.

ت. مبلغ النقد، وتعادلات النقد في المنشآت التابعة، أو منشأة الأعمال الأخرى التي اكتسبت، أو فقدت السيطرة عليها.

ث. مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقد، أو معادلات النقد في المنشاة التابعة، أو منشاة الأعمال الأخرى التي اكتسبت، أو فقدت السيطرة عليها، ملخصة بحسب كل صنف رئيسي.

خامسا: المعاملات غير النقدية ومعدلات النقد

1. **المعاملات غير النقدية:** يجب أن تستبعد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد، أو معادلات النقد من قائمة التدفقات النقدية، ويجب أن يفصح عن مثل تلك المعاملات في أي مكان آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن تلك الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

3. **مكونات ومعادلات النقد:** يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقد ومعادلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية مع البنود المعادلة لها التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي* .

2. **الإفصاحات الأخرى:** يجب على المنشاة أن تفصح – مع تعليق من قبل الإدارة – عن مبلغ الأرصدة الهامة من النقد ومعادلات النقد المحتفظ بها من قبل المنشأة، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.

التطبيق 01: قدمت لك المعلومات التالية لمؤسسة "أريام" والمتعلقة بالسنة المالية 2021:

تكلفة المبيعات 1600000دج، هامش الربح 100/20, الذمم المدينة في 2021-01-01 = 500000دج، ذمم الدائنة في 2021-01-01= 300000دج، المشتريات 1000000دج، الذمم المدينة في 2021-12-31= 800000, الذمم الدائنة في 2021-12-31= 500000دج، المصاريف التشغيلية 400000دج، المصاريف المستحقة بداية السنة 50000دج، المصاريف المستحقة نهاية السنة 120000دج.

المطلوب: قم باعداد قائمة التدفقات النقدية بالطريقة المباشرة:

الحل:

*في ضوء تنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات المصرفية حول العالم، ومن أجل الالتزام بمعيار المحاسبة الدولي 1 "عرض القوائم المالية"، تفصح المنشأة عن السياسة التي تطبقها لتحديد مكونات النقد ومعادلات النقد.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا يجب إيجاد قيمة المبيعات:

لدينا المبيعات = تكلفة المبيعات+ هامش الربح

وهامش الربح = المبيعات *100/20

أي أن:

تكلفة المبيعات= المبيعات- هامش الربح= المبيعات- 0.2المبيعات

أي أن المبيعات= تكلفة المبيعات/0.8= 0.8/1600000= 2000000دج

البيان	المبلغ
التحصيلات النقدية من العملاء	
المبيعات	2000000
+ذمم مدينة بداية المدة	400000
-ذمم مدينة نهاية المدة	(800000)
التحصيلات النقدية من العملاء	**1600000**
النقد المدفوع للموردين	
المشتريات	1000000
+ذمم دائنة بداية المدة	300000
-ذمم دائنة نهاية المدة	(500000)
النقد المدفوع للموردين	**800000**
النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية	
المصاريف التشغيلية	400000
+المصاريف المستحقة بداية المدة	50000
-المصاريف المستحقة نهاية المدة	(120000)
النقد المدفوع للمصاريف التشغيلية	**280000**

التطبيق 02: قدمت لك المعلومات التالية لمؤسسة "أريام" والمتعلقة بالسنة المالية 2021:

صافي الدخل قبل الضرائب 2000000, الاهتلاكات عن المباني والمصانع والمعدات 60000, مصروف الفائدة 100000, الفوائد المستحقة الدفع بداية المدة 150000, الفوائد المستحقة الدفع نهاية المدة 50000, الضرائب المدفوعة عن الدخل 25000, رصيد الذمم المدينة نهاية المدة 500000, رصيد الذمم الدائنة نهاية المدة 300000, مخ1 1800000, مخ2 600000, ضرائب الدخل المدفوعة 150000دج

الحل:

البيان	المبلغ
الدخل الصافي قبل الضريبة	2000000
+الاهتلاكات	60000
+مصروف الفائدة	100000
الاجمالي	**2160000**

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

-الزيادة في الذمم المدينة	(500000)
+الانخفاض في المخزون	1200000
+الزيادة في الذمم الدائنة	300000
النقد المدفوع للموردين	**800000**
النقد المتولد من العمليات	**2960000**
-الفوائد المدفوعة	(100000)
-ضرائب الدفع المدفوعة	(150000)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية	**2660000**

التطبيق 03: إليك ميزانية مؤسسة "اللؤلؤة" بتاريخ 31-12-2020.

الأصول	2021-12-31	2020-12-31
الأصول الثابتة		
تثبيتات عينية	800000	800000
تثبيتات غير ملموسة	80000	50000
الأصول الجارية		
البضاعة	350000	180000
الزبائن	300000	450000
النقدية وما يماثلها	300000	200000
إجمالي الأصول	1830000	1680000
الخصوم		
الأموال الخاصة	900000	900000
الاحتياطات	50000	40000
النتيجة	180000	90000
الخصوم غير الجارية		
قروض بنكية	350000	270000
الخصوم الجارية		
الموردون	305000	350000
ضرائب مستحقة	45000	30000
إجمالي الخصوم	1830000	1680000

معلومات إضافية:

-بلغت مخصصات الاهتلاك للدورة 65000.

- بلغت مخصصات خسائر القيمة 40000

- اطفاء مبلغ 60000 من إعانة الاستثمار في النتيجة.

المطلوب: قم بإعداد قائمة التدفقات النقدية عن الأنشطة التشغيلية بالطريقة المناسبة.

الحل:

أعداد قائمة التدفقات النقدية المتأتية عن الأنشطة التشغيلية:

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

التدفقات النقدية المتأتية عن النشاطات التشغيلية	المبلغ
نتيجة الدورة	180000
+مخصصات الاهتلاك والمؤونات وخسائر القيمة	105000
-الجزء المحول من الاعانات إلى النتيجة	(60000)
-التغير في احتياج رأس المال العامل	(150000)
التدفقات النقدية المتأتية عن الانشطة التشغيلية	750000

- التغير في احتياج رأس المال العامل= التغير في الأصول المتداولة-التغير في الخصوم المتداولة

(350000-305000)-(200000-300000)+(450000-300000)+(180000-350000)
.150000 =(30000-45000)+

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

خامسا: المعيار المحاسبي الدولي

"التغيرات في السياسات المحاسبية"

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: هدف ونطاق المعيار

1. **الهدف**: يهدف هذا المعيار هو تحديد ضوابط اختيار وتغيير السياسات المحاسبية، مع المعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء يقصد من المعيار أن يعزز ملاءمة وإمكانية الاعتماد على القوائم المالية للمنشأة، وقابلية هذه القوائم المالية للمقارنة عبر الزمن وللمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى. تم تحديد متطلبات الإفصاح عن السياسات المحاسبية، باستثناء تلك المتعلقة بالإفصاح عن التغيرات في السياسات المحاسبية، في معيار المحاسبة الدولي 1 "عرض القوائم المالية".
2. **نطاقه**: يجب أن يطبق هذا المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وعند المحاسبة عن التغيرات في السياسات المحاسبية، والتغيرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح أخطاء فترة سابقة، وتتم المحاسبة عن الآثار الضريبية لتصحيح أخطاء فترة سابقة، وللتعديلات بأثر رجعي التي تتم لتطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية، والإفصاح عنها، وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 12 الضرائب الدخل".
3. **التعريفات**: تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة:

أ. **السياسات المحاسبية**: هي مبادئ وأسس وأعراف وقواعد وممارسات محددة، تطبق من قبل المنشأة عند إعداد وعرض القوائم المالية.

ب. **التغير في تقدير محاسبي***: هو تعديل المبلغ الدفتري للأصل أو لالتزام، أو مبلغ الاستهلاك الدوري للأصل، والذي ينتج عنه تقويم الوضع الحالي والمنافع المستقبلية المتوقعة والالتزامات المرتبطة بالأصول والالتزامات.

ج. **الحذف الهام أو سوء العرض الهام للبنود**: يكون ذا أهمية نسبية إذا استطاع أن يؤثر – بشكل فردي أو جماعي – على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس القوائم المالية. وتعتمد الأهمية النسبية على حجم وطبيعة الحذف، أو سوء العرض المقدر في الظروف المحيطة. وقد يكون حجم البند، أو طبيعته، أو مزيج من كليهما، هو العامل الحاسم.

د. **أخطاء فترة سابقة**: هي حذف من القوائم المالية للمنشأة، وسوء عرض فيها، لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة، تنشأ عن الفشل في استخدام، أو سوء استخدام، معلومات يمكن الاعتماد عليها، والتي:

- ✓ كانت متاحة عند اعتماد القوائم المالية لهذه الفترات للإصدار.
- ✓ كان من المتوقع – بشكل معقول – أن يتم الحصول عليها وأخذها في الحسبان.

هـ. **التطبيق بأثر رجعي**: هو تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات، وأحداث وظروف أخرى كما لو كانت تلك السياسة تطبق دائما.

* تنتج التغيرات في التقديرات المحاسبية من معلومات جديدة أو تطورات جديدة، ومن ثم، فهي لا تعد تصحيحا لأخطاء

و. **إعادة العرض بأثر رجعي:** هو تصحيح الإثبات، والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر القوائم المالية كما لو أن خطا فترة سابقة لم يحدث مطلقا.

ز. **غير عملي:** يعد تطبيق متطلب ما غير عملي عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه، حتى بعد قيامها ببذل كل مسعى معقول للقيام بذلك ولفترة سابقة معينة، يكون من غير العملي أن يطبق تغيير في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو القيام بإعادة عرض بأثر رجعي لتصحيح خطأ إذا:

- ✓ كانت آثار التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، غير قابلة للتحديد.
- ✓ كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب افتراضات عن ماهية نية الإدارة التي كان يمكن أن تكون في تلك الفترة.
- ✓ كان التطبيق بأثر رجعي، أو إعادة العرض بأثر رجعي، يتطلب تقديرات مهمة لمبالغ، وكان من غير الممكن بشكل موضوعي – تمييز المعلومات حول تلك التقديرات.

ح. **التطبيق المستقبلي لتغيير في سياسة محاسبية* ولإثبات أثر تغير في تقدير محاسبي:** هو على التوالي: تطبيق سياسة محاسبية جديدة على معاملات وأحداث وظروف أخرى تحدث بعد التاريخ الذي فيه تم تغيير السياسة المحاسبية، وإثبات أثر التغير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والفترات المستقبلية المتأثرة بالتغير.

ثانيا: السياسات المحاسبية:

1. **اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية:** عندما ينطبق معيار دولي للتقرير المالي – بشكل محدد على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب تحديد السياسة، أو السياسات المحاسبية المنطبقة على هذا البند من خلال تطبيق المعيار الدولي للتقرير المالي، وفي غياب معيار دولي للتقرير المالي ينطبق – بشكل محدد– على معاملة، أو حدث أو ظرف آخر، فإنه يجب على الإدارة أن تستخدم حكمها في تطوير وتطبيق سياسة محاسبية تنتج عنها معلومات تكون:

- ✓ ملائمة لاحتياجات المستخدمين في اتخاذ القرارات الاقتصادية.
- ✓ يمكن الاعتماد عليها، بمعنى أن القوائم المالية تعبر بصدق عن المركز المالي للمنشأة، وعن أدائها المالي وتدفقاتها النقدية وتعكس الجوهر الاقتصادي للمعاملات، والأحداث والظروف الأخرى، ولا تعكس مجرد الشكل القانوني.
- ✓ تكون محايدة، بمعنى خالية من التحيز تتسم بالحيطة والحذر.
- ✓ تكون كاملة في جميع الجوانب ذات الأهمية النسبية.

2. **ثبات السياسات المحاسبية:** يجب على المنشاة أن تختار وتطبق سياساتها المحاسبية بشكل ثابت على المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى المتشابهة، ما لم يتطلب معيار دولي للتقرير المالي، أو يسمح

* أنظر المثال رقم 03.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

بتصنيف للبنود قد تكون سياسات مختلفة مناسبة لها. وإذا كان أحد المعايير الدولية للتقرير المالي يتطلب أو يسمح بهذا التصنيف، فإنه يجب اختيار وتطبيق السياسة المحاسبية الملائمة – بثبات بالنسبة لكل فئة.

3. **التغيرات في السياسات المحاسبية:** يجب على المنشأة أن تغير سياسة محاسبية – فقط – إذا كان هذا التغيير:
   - ✓ مطلوبا بموجب معيار دولي للتقرير المالي.
   - ✓ تنتج عنه قوائم مالية توفر معلومات، يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة، عن آثار المعاملات، والأحداث والظروف الأخرى على المركز المالي للمنشاة وعلى أدائها المالي وتدفقاتها النقدية.
4. **تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:** يجب على المنشاة أن تقوم بالمحاسبة عن تغيير في سياسة محاسبية، ناتج عن التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي، وفقا لمقتضيات التحول المحددة في ذلك المعيار الدولي للتقرير المالي، إن وجدت، وعندما تغير المنشاة سياسة محاسبية بناء على التطبيق الأولي لمعيار دولي للتقرير المالي لا يشمل مقتضيات تحول محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تغير سياسة محاسبية – بشكل اختياري – فإنه يجب عليها أن تطبيق التغيير بأثر رجعي.

مثال 01: قامت شركة الرضوان خلال العام 2016 بتغيير في احدى السياسات المحاسبية لديها، والذي له أثر على قائمة الدخل، وستقوم الشركة بعرض القوائم المالية المقارنة لعام 2015 مع القوائم المالية لعام 2016. وسيؤثر التغيير في السياسة المحاسبية أيضا على قائمة المركز المالي وقائمة الدخل لعامي 2013-2014 والتي سبق نشرهما، الا ان الشركة لن تقوم بعرض معلومات القوائم المالية للعامين 2013 و2014 في التقرير المالي الحالي (أي سيعرض عامي 2015 و 2016 فقط).

المطلوب: وضح كيفية التعامل مع هذا التغيير في السياسة المحاسبية.

الحل:

أ. يجب التقرير عن الأثر المتراكم الناتج عن التغيير والذي كان سيعترف به في السنوات السابقة لعام 2015 عن طريق التقرير عنه من خلال تعديل الرصيد الافتتاحي للأرباح المدورة لعام 2015.

ب. يجب تعديل الأرصدة الافتتاحية للأصول والمطلوبات للعام 2015 وذلك بتطبيق السياسات المحاسبية الجديدة واظهار الأرصدة الافتتاحية للأصول او الالتزامات التي تأثرت بالتغيير في السياسة المحاسبية كما ولو كانت السياسة الجديدة مطبقة قبل2015.

ت. يجب اظهار أثر التغيير في القوائم المالية لعامي 2015 و 2016 و على البنود المعنية التي تأثرت بالتغيير.

مثال02: في 1/1/2014 اشترت شركة القدس اثاث بقيمة 20000 دينار وقدر العمر الإنتاجي للأثاث بخمس سنوات والخردة بقيمة 5000 دينار وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهتلاك الأثاث وفي 31/12/2016 قررت الشركة تغيير طريقة الاهتلاك واستخدام طريقة الاهتلاك المتناقص وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات التي تعمل في مجال نفس الصناعة الطريقة مجموع أرقام السنين وليس بسبب التغيير في المنافع الاقتصادية من

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الأصل. تخضع الشركة لضريبة على الدخل تبلغ 20%، ويستهلك الاثاث لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت، كما بلغ رصيد الأرباح المحتجزة كما يلي:

2014-01-01	50000
2014-12-31	42000
2015-12-31	49600

كما يبلغ رأس مال الشركة 100000 دينار ويتكون من أسهم عادية، ولا يوجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، وقد وزعت الشركة أرباح نقدية على المساهمين تبلغ 10000 دينار في العام 2015 و8000 دينار في العام 2016. كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2015 و2016 على النحو التالي:

البيان	2020	2021
الايرادات (المبيعات)	**150000**	**240000**
تكلفة المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
-مصاريف إدارية	(35000)	(80000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(3000)	
الربح قبل الضريبة	22000	
الضريبة	(4400)	
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**17600**	

المطلوب: بيان أثر التغيرات في السياسات المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2015-2016.

الحل:

أثر التغير على الفترات السابقة للتغيير

البيان	2014	2015
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون اجراء التغيير) = (20000 - 5000) =15000:5=3000	3000	3000
قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة الاهتلاك المتناقص بعد اجراء التغيير)		
عام 2014 = (20000 - 5000 x 5/15= 5000.	(5000)	
عام 2015 = (20000 - 5000 x 4/15 =4000.		(4000)
فرق الاهتلاك	(2000)	(1000)
أثر الضريبة	(400)	(200)
صافي أثر التغير في السياسات المحاسبية	1600	800

بناء على ما سبق نقوم بالتسجيل المحاسبي كما يلي:

xxx	من ح/الأثر التراكمي للتغير في السياسات المحاسبية	2400	
xxx	من ح/ أصول ضريبية مؤجلة	600	
XxX	إلى ح/مجمع اهتلاك الأثاث		3000

قائمة الدخ المقارنة عامي 2015-2016

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

البيان	2015 (معدلة)	2016
الايرادات (المبيعات)	**150000**	**240000**
تكلفة المبيعات	(90000)	(110000)
مجمل الربح	60000	130000
-مصاريف إدارية	(35000)	(80000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(4000)	(3000)
الربح قبل الضريبة	21000	47000
الضريبة	(4200)	(9400)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**16800**	**36700**

قائمة المركز المالي:

البيان	قائمة المركز المالي كما هي في		
	2015-01-01	**2015-12-31**	**2016-12-31**
الأثاث(التكلفة التاريخية)	**20000**	**20000**	**20000**
مجمع الاهتلاك	(5000)	(9000)	(12000)
صافي القيمة الدفترية	15000	11000	8000

قائمة التغيرات في حقوق الملكية:

	قائمة التغيرات في حقوق الملكية		
	أسهم رأس المال	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	المجموع
الرصيد كما في1/1/2015	100000	42000	142000
اثر التغيير في السياسة المحاسبية "اهتلاك الأثاث للعام 2014"	000	(1600)	(1600)
الرصيد كما في1/1/2015 (بعد إعادة بيانه)	100000	40400	140400
يضاف: صافي الربح لعام 2015 المعاد بيانه	000	16800	16800
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2015		(10000)	(10000)
الرصيد كما في31/12/2015	100000	47200	147200
صافي الربح لعام 2016	000	37600	37600
يطرح توزيعات أرباح نقدية 2016	100000	(8000)	(8000)
الرصيد في 31-12-2016	100000	78600	178600

الإيضاحات:

خلال عام 2016 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهتلاك الأثاث لديها من خلال استخدام طريقة مجموع ارقام السنيين بدلا من طريقة القسط الثابت، ومن وجهة نظر الإدارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة الاهتلاك الأثاث، كما أن السياسة الجديدة التي تم تبنيها تنسجم مع الممارسة الصناعية المحلية للشركات المماثلة، مما يجعل القوائم المالية للشركة أكثر قابلية للمقارنة. وتمت المحاسبة عن هذا التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي، كما تم إعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2015.

المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المثال 03: خلال عام 2016 قامت شركة الفرح بتغيير سياستها المحاسبية لاهتلاك الممتلكات والمصانع والمعدات، بهدف تطبيق منهج أكثر تكاملا وفي نفس الوقت تبني نموذج إعادة التقييم. وفي الفترات ما قبل عام 2016 لم يتوفر في سجلات الشركة معلومات مفصلة بشكل كافي عن الممتلكات والمصانع والمعدات لدى الشركة، وفي نهاية عام 2015 قامت الإدارة بإجراء مسح هندسي لتقدير معلومات حول تلك الأصول وقيمتها العادلة وأعمارها الإنتاجية وقيمتها المتبقية المقدرة ومبالغها القابلة للإهتلاك في بداية عام2016، إلا أن عملية المسح الهندسي لم تقدم أساسا كافية للتقدير الموثوق. وقد توصلت الإدارة إلى أنه من غير العملي تطبيق التغييرات بأثر رجعي، وبالتالي سيتم المحاسبة عن التغيير بأثر مستقبلي أي من بداية 2016. اعطيت المعلومات التالية بخصوص الممتلكات والمصانع والمعدات لدي الشركة:

الممتلكات والمصانع والمعدات في نهاية عام 2015 بالتكلفة	50000
يطرح: مجمع الإهتلاك	(28000)
القيمة الدفترية	22000
مصروف الإهتلاك السنوي (الأساس القديم)	3000
المعلومات الخاصة بالأصول بعد المسح الهندسي:	
قيمة الأصول بعد إعادة التقييم	32000
القيمة المتبقية المقدرة	4000
متوسط العمر المتبقي للأصول (بالسنوات)	7

المطلوب: تحديد مقدار مصروف الإهتلاك على الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2016 وهل سيتم تطبيق أثر التغيير في الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة على الفترات السابقة للعام 2016؟

الحل:

مصروف الاهتلاك عن الممتلكات والمصانع والمعدات الموجودة لعام 2016 (4000-32000)/7=	4000

أن التغيير في السياسة المحاسبية لدى الشركة أعلاه لا يمكن تطبيقه بأثر رجعي نظرة لأنه غير عملي، وبالتالي سيجري التطبيق على العام 2016 والأعوام التي تليها.

5. **الإفصاح**: عندما يكون للتطبيق الأولى لمعيار دولي للتقرير المالي أثر على الفترة الحالية أو أي فترة سابقة، أو كان من الممكن أن يكون له مثل هذا الأثر لولا أنه من غير العملي تحديد مبلغ التعديل، أو قد يكون له أثر على الفترات المستقبلية، فإن يجب على المنشأة أن تفصح عن:
   - ✓ عنوان المعيار الدولي للتقرير المالي.
   - ✓ عندما ينطبق، أنه قد تم التغيير في السياسة المحاسبية وفقا لمقتضيات التحول له.
   - ✓ طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية.
   - ✓ عندما ينطبق، وصف مقتضيات التحول.
   - ✓ عندما ينطبق، مقتضيات التحول التي قد يكون لها أثر على الفترات المستقبلية.
   - ✓ مبلغ التعديل للفترة الحالية وكل فترة سابقة معروضة إلى الحد الممكن عمليا.
   - ✓ مبلغ التعديل المتعلق بالفترات قبل المعروضة إلى الحد الممكن عمليا.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

ثالثا: التغيرات في التقديرات المحاسبية والافصاح عنها*:

1. **التغيرات في التقديرات المحاسبية**: نتيجة لحالات عدم التأكد المتأصلة في أنشطة الأعمال، فإنه لا يمكن قياس العديد من بنود القوائم المالية بدقة، ولكن يمكن تقديرها فقط. وينطوي التقدير على أحكام مستندة الى أحدث معلومات متاحة يمكن الاعتماد عليها. على سبيل المثال، قد تكون التقديرات مطلوبة لما يلي: "الديون المشكوك فيها، تقادم المخزون، القيمة العادلة للأصول المالية أو الالتزامات المالية، الأعمار الإنتاجية للأصول القابلة للاستهلاك، أو النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة، التزامات الضمان".
2. **الافصاح عن التغيرات في التقديرات المحاسبية**: يجب أن تفصح المنشأة عن طبيعة ومبلغ التغير في تقدير محاسبي له أثر على الفترة الحالية، أو يتوقع أن يكون له أثر على الفترات المستقبلية، ويستثنى الإفصاح عن الأثر على الفترات المستقبلية عندما يكون من غير العملي تقدير ذلك، وإذا لم يفصح عن مبلغ الأثر في الفترات المستقبلية، نظرا لأن تقديره يعد غير عملي، فإنه يجب على المنشأة أن تفصح عن هذه الحقيقة.

رابعا الأخطاء:

يمكن أن تنشأ أخطاء تتعلق بإثبات وقياس وعرض عناصر القوائم المالية والإفصاح عنها. ولا تعد القوائم المالية ملتزمة بالمعايير الدولية للتقرير المالي إذا اشتملت على أخطاء، إما ذات أهمية نسبية، أو غير ذات أهمية نسبية حدثت – بشكل متعمد. لتحقيق غرض معين للمركز المالي للمنشأة، أو لأدائها المالي، أو تدفقاتها النقدية وتصحح أخطاء الفترة الحالية، الممكن اكتشافها في الفترة ذاتها، قبل اعتماد القوائم المالية للإصدار. وبالرغم من ذلك، لا تكتشف – أحيانا – الأخطاء ذات الأهمية النسبية حتى فترة لاحقة، وتصحح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المعروضة في القوائم المالية للفترة اللاحقة كما يجب على المنشأة أن تصحح أخطاء فترة سابقة ذات أهمية نسبية – بأثر رجعي – في أول مجموعة من القوائم المالية المعتمدة للإصدار بعد اكتشافها، وذلك من خلال إعادة عرض مبالغ المقارنة للفترة "الفترات السابقة المعروضة" التي حدث فيها الخطأ، أو إذا حدث الخطأ قبل أبكر فترة سابقة معروضة، إعادة عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة سابقة معروضة.

1. **حدود إعادة العرض بأثر رجعي**: يجب أن يصحح خطأ فترة سابقة من خلال إعادة العرض بأثر رجعي، باستثناء ذلك المدى الذي يكون فيه من غير العملي تحديد إما الآثار لفترة محددة، أو الأثر التراكمي للخطأ، وعندما يكون من غير العملي تحديد الآثار لفترة محددة لخطاء على المعلومات المقارنة لفترة واحدة أو أكثر من الفترات السابقة المعروضة، فإنه يجب على المنشأة أن تعيد عرض الأرصدة الافتتاحية للأصول والالتزامات وحقوق الملكية لأبكر فترة يكون من الممكن – عمليا – إعادة العرض بأثر رجعي لها (وقد تكون هي الفترة

* قد يحتاج التقدير إلى تعديل إذا حدثت تغيرات في الظروف التي كان يستند إليها التقدير، أو نتيجة لمعلومات جديدة، أو الخبرة أكثر وبحسب طبيعته، لا يتعلق تعديل التقدير بالفترات السابقة، ولا يعد تصحيحا لخطا.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الحالية), عندما يكون من غير العملي تحديد الأثر التراكمي، في بداية الفترة الحالية، لخطأ على جميع الفترات السابقة، فانه يجب على المنشأة أن تعيد عرض المعلومات المقارنة لتصحح الخطأ – باثر مستقبلي – من أبكر تاريخ ممكن عمليا.

2. **الإفصاح عن الأخطاء**: يجب على المنشأة أن تفصح على ما يلي:

- ✓ طبيعة خطأ الفترة السابقة.
- ✓ لكل فترة سابقة معروضة، وإلى الحد الممكن عمليا مبلغ التصحيح لكل بند قائمة مالية مستقل متاثر.
- ✓ لربحية السهم الأساس والمخفضة، إذا كان معيار المحاسبة الدولي 33 ينطبق على المنشاة.
- ✓ مبلغ التصحيح في بداية أبكر فترة سابقة معروضة.
- ✓ إذا كان التعديل بأثر رجعي غير عملي لفترة سابقة معينة، الظروف التي أدت إلى وجود هذه الحالة، ووصف لكيفية التصحيح ومنذ متى صحح الخطأ، ولا يلزم تكرار هذه الإفصاحات في القوائم المالية للفترات اللاحقة.

التطبيق 01: في 01-01-2021 قامت مؤسسة "شام" بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة، من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولا صادر أولا، حيث تم تحديد الأثر على تكلفة البضاعة المباعة كما يلي:

31-12-2019 انخفاض قدره 10000دج.

31-12-2020 انخفاض قدره 15000دج.

31-12-2021 زيادة قدرها 20000دج.

وكانت قائمة الدخل المقارن لسنتي 2020-2021 كما يلي:

البيان	2020	2021
الايرادات (المبيعات)	**246000**	**300000**
تكلفة المبيعات	(70000)	(85000)
-الخدمات الخارجية	(12000)	(30000)
هامش الربح الاجمالي	**164000**	**185000**
-أعباء المستخدمين	(38000)	(48000)
-أعباء تشغيلية أخرى	(20000)	(12000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(20000)	(20000)
-الضرائب والرسوم	(12000)	(16000)
ا-لأعباء المالية	(8000)	(14000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**66000**	**75000**

بالإضافة إلى أن الارباح المحتجزة نهاية السنة المالية 2019 بلغت 35000دج، نهاية سنة 2020 بلغت 60000دج.

نهاية سنة 2021 بلغت 90000دج.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المطلوب: بيان أثر التغير في السياسات المحاسبية على قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية بأثر رجعي إلى أول تاريخ يكون فيه ذلك ممكنا.

الحل:

أولا: قائمة الدخل المعدلة:

البيان	2020	2021
الايرادات (المبيعات)	**246000**	**300000**
تكلفة المبيعات	(55000)	(105000)
-الخدمات الخارجية	(12000)	(30000)
هامش الربح الاجمالي	**179000**	**165000**
-أعباء المستخدمين	(38000)	(48000)
-أعباء تشغيلية أخرى	(20000)	(12000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(20000)	(20000)
-الضرائب والرسوم	(12000)	(16000)
ا-لأعباء المالية	(8000)	(14000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**81000**	**55000**

ثانيا: بيان الأثر على قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال الارباح المحتجزة كما يلي:

اليان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأثر التراكمي
الارباح المحتجزة 01-01-2020	35000	35000	
التغير في سياسات المخزون		10000	
الارباح المحتجزة 01-01-2020 كما أعيد بيانها	35000	45000	10000
الارباح المحتجزة 31-12-2020	60000		
التغير في السياسة المحاسبية		15000	
الارباح المحتجزة 31-12-2020 كما أعيد بيانها		85000	25000
الأرباح المحتجزة 01-01-2021 كما أعيد بيانها	60000	85000	
التغير في سياسات المحاسبية		(20000)	5000
الارباح المحتجزة 31-12-2021 كما أعيد بيانها	90000	95000	

الأثر التراكمي في 31-12-2020 هو زيادة في الأرباح بقيمة 25000دج، والأثر التراكمي في 91-12-2021 هو زيادة في الأرباح المحتجزة ب 5000دج.

التطبيق 02: في 01-01-2021 قامت مؤسسة "أنفال" بتغيير سياستها المحاسبية المتعلقة بتكلفة البضاعة المباعة، من طريقة المتوسط المرجح إلى طريقة الوارد أولا صادر أولا، حيث تم تحديد الأثر هذا التغيير على تقييم المخزون كما يلي:

31-12-2019 زيادة قدره 10000دج.

31-12-2020 زيادة قدره 15000دج.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

2021-12-31 زيادة قدرها 20000دج.

وكانت قائمة الدخل المقارن لسنتي 2021-2020 كما يلي:

البيان	2020	2021
الايرادات (المبيعات)	**246000**	**300000**
تكلفة المبيعات	(70000)	(85000)
-الخدمات الخارجية	(12000)	(30000)
هامش الربح الاجمالي	**164000**	**185000**
-أعباء المستخدمين	(38000)	(48000)
-أعباء تشغيلية أخرى	(20000)	(12000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(20000)	(20000)
-الضرائب والرسوم	(12000)	(16000)
ا-لأعباء المالية	(8000)	(14000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**66000**	**75000**

بالإضافة إلى أن الارباح المحتجزة نهاية السنة المالية 2019 بلغت 35000دج، نهاية سنة 2020 بلغت 60000دج.

نهاية سنة 2021 بلغت 90000دج.

المطلوب: بيان أثر التغير في السياسات المحاسبية على قائمة الدخل وقائمة التغير في حقوق الملكية بأثر رجعي إلى أول تاريخ يكون فيه ذلك ممكنا.

الحل:

أولا: قائمة الدخل المعدلة:

البيان	2020	2021
الايرادات (المبيعات)	**246000**	**300000**
تكلفة المبيعات	(60000)	(70000)
-الخدمات الخارجية	(12000)	(30000)
هامش الربح الاجمالي	**174000**	**200000**
-أعباء المستخدمين	(38000)	(48000)
-أعباء تشغيلية أخرى	(20000)	(12000)
-الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة	(20000)	(20000)
-الضرائب والرسوم	(12000)	(16000)
ا-لأعباء المالية	(8000)	(14000)
إجمالي الربح من العمليات التشغيلية	**76000**	**90000**

ثانيا: بيان الأثر على قائمة التغيرات في حقوق الملكية من خلال الارباح المحتجزة كما يلي:

جامعة تامنغست ★ المجلس العلمي للكلية ★ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

البيان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأرباح المحتجزة بعد التعديل	الأثر التراكمي
الارباح المحتجزة 01-01-2020	35000	35000	
التغير في سياسات المخزون		10000	
الارباح المحتجزة 01-01-2020 كما أعيد بيانها	35000	45000	10000
الارباح المحتجزة 31-12-2020	60000		
التغير في السياسة المحاسبية		15000	
الارباح المحتجزة 31-12-2020 كما أعيد بيانها		85000	25000
الأرباح المحتجزة 01-01-2021 كما أعيد بيانها	60000	85000	
التغير في سياسات المحاسبية		20000	45000
الارباح المحتجزة 31-12-2021 كما أعيد بيانها	90000	130000	

الأثر التراكمي في 31-12-2020 هو زيادة في الأرباح بقيمة 25000دج، والأثر التراكمي في 91-12-2021 هو زيادة في الأرباح المحتجزة ب 45000دج.

التطبيق 03: بتاريخ 01-01-2015 اقتنت مؤسسة "الضياء" آلة بمبلغ 2000000دج، حيث قدر العمر الانتاجي لهذه الألة بـــ 8ـــسنوات، وتقضي سياسة المؤسسة بمراجعة العمر الانتاجي للأصول في الربع الأخير من عمرها المقدر ولذلك في 01-01-2021 وبناء على تقرير الخبراء فإن العمر الانتاجي المتبقي للآلة قدر ب 4 سنوات.

المطلوب: إذا علمت أن المؤسسة تتبع طريقة الاهتلاك الثابت قم بإعداد المعالجة المحاسبية اللازمة وفق المعيار الدولي رقم 08.

الحل: وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي يعتبر مراجعة العمر الإنتاجي للأصل الثابت تغيير في التقدير المحاسبي، ويتم معالجته كما يلي:

مصاريف الاهتلاك السنوية قبل التعديل:

القسط السنوي= 8/2000000 =250000.

مصروف الاستهلاك السنوي المعدل= (2000000-(6*250000)) /4= 125000دج

الأثر على قائمة الدخل بتاريخ 31-12-2021 يمثل الفرق بين القسط الجديد والقسط قبل التعديل:

250000-125000= 125000.

التطبيق 04: تاريخ 01-01-2015 اقتنت مؤسسة "الضياء" آلة بمبلغ 2000000دج وقدر عمرها الإنتاجي 6 سنوات وفي نهاية عام 2020م ومن خلال عملية فحص ومراجعة قامت بها إدارة الشركة اكتشفت أن هذه الآلة قد سبق أن تم استبدال جزء مهم منها خلال عام 2017م يزيد من عمرها الإنتاجي سنتان إضافيتان على عمرها المقدر عند الشراء ولكن لم يتم اتخاذ إجراء يعكس هذا التغير في حينها ولذلك كانت القيمة الدفترية للألة بنهاية عام 2020م مساوية للصفر.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

الارباح المحتجزة

	2018-12-31	2019-12-31
الارباح المحتجزة	1500000	1800000

لم تقم المؤسسة بحجز أية أرباح لعام 2020

المطلوب: إذا كانت المؤسسة تتبع طريقة الاهتلاك الثابت قم بإجراء المعالجة المحاسبية اللازمة وفق المعيار المحاسبي الدولي 08.

الحل:

تصحيح الخطأ:

تكلفة الآلة: 1800000

قسط الاهتلاك السنوي= 6/2000000= 300000

مجمع الاهتلاك بتاريخ 2017-01-01 = (300000*2= 600000)

القيمة الدفترية للآلة بتاريخ 2017-01-01= 1200000دج

قسط الاهتلاك بعد التصحيح= 6/1200000= 200000دج

السنة	قبل التصحيح		بعد التصحيح		الفرق	
	الاهتلاك	القيمة الدفترية	الاهتلاك	القيمة الدفترية	الاهتلاك	القيمة الدفترية
2017	300000	900000	200000	1000000	100000	100000
2018	300000	600000	200000	800000	100000	200000
2019	300000	300000	200000	600000	100000	300000
2020	300000	0	200000	400000	100000	400000

وفقا للمعيار فان الخطأ يتم تصحيحه بأثر رجعي للسنوات التي تأثرت بهذا الخطأ حيث يتم تجميع الأثر للسنوات التي قبل سنة المقارنة 2019 التي تظهر في القوائم المالية لعام 2020م مع الإشارة بأنها معدلة.

من ح/ مجمع اهتلاكات الآلة	200.000		
إلى ح/ الارباح المحتجزة			200.000
من ح/ مجمع اهتلاكات الآلة	100.000		
إلى ح/ الارباح المحتجزة			100.000
(تصحيح أثر الخطأ لعام 2019)			
من ح/ مجمع اهتلاكات الآلة	200.000		
إلى ح/ مخصص الاهتلاك			200.000
(التسجيل المحاسبي لاهتلاك الالة 2020)			

الأثر على الأرباح المحتجزة:

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

اليان	الأرباح المحتجزة قبل التعديل	الأربـاح المحتجزة بعد التعديل	الفرق	الأثر التراكمي
الارباح المحتجزة 01-01-2019	1500000			
تسوية السنوات السابقة		200000		200000
الارباح المحتجزة 01-01-2019 كما أعيد بيانها	1500000	170000		
قسط الاهتلاك 2019	300000	200000	100000	300000
الارباح المحتجزة 31-12-2019 كما أعيد بيانها	1800000	2100000		

قائمة المركز المالي المقارنة:

تظهر قائمة المركز المالي كما يلي:

	2020	2019
الأصول الثابتة	400000	600000
الارباح المحتجزة	2100000	2100000

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

سادسا: المعيار المحاسبي الدولي

"العقارات، الآلات والمعدات"

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

أولا: هدف ونطاق المعيار:

1. **الهدف**: هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للعقارات والآلات والمعدات بحيث يستطيع مستخدمو القوائم المالية أن يميزوا المعلومات عن اســـتثمار منشـــأة في عقاراتها وآلاتها ومعداتها عن المعلومات، وعن التغيرات في مثل هذا الاستثمار إن الموضوعات الرئيسة في المحاسبة عن العقارات والآلات والمعدات في إثبات الأصول، وتحديد مبالغها الدفترية وأعباء الاستهلاك وخسائر الهبوط التي ستثبت فيما يتعلق بها.
2. **نطاقه**: لا ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المصـنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 "الأصـول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات غير المسـتمرة"؛ او الأصـول الحيوية المتعلقة بالنشاط الزراعي بخلاف النباتات المثمرة (أنظر معيار المحاسبة الدولي "الزراعة")، يتم تطبيق هذا المعيار على النباتات المثمرة ولكن لا يتم تطبيقه على الإنتاج على النباتات المثمرة، أو " إثبات وقياس اصـــول الاســـتكشـــاف والتقويم (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 6"اســـتكشـــاف وتقويم الموارد) أو حقوق التعدين والاحتياطيات المعدنية مثل النفط والغاز الطبيعي والموارد غير المتجددة المشـابهة وبالرغم من ذلك، ينطبق هذا المعيار على العقارات والآلات والمعدات المستخدمة في تطوير أو المحافظة على الأصول المتعلقة بحقول التعدين والأصـــول الحيوية المتعلقة بالنشـــاط الزراعي, كما يجب على المنشـــأة التي تســـتخدم نموذج التكلفة للعقارات الاستثمارية وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 40 "العقارات الاستثمارية" أن تستخدم نموذج التكلفة الوارد في هذا المعيار للعقار الاستثماري المملوك.
3. **التعريفات**: ستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:

أ. **النباتات المثمرة**: هي النباتات الحية التي تســـتخدم في انتاج أو توريد منتجات زراعية من المتوقع أن تثمر لأكثر من مرة خلال الفترة هناك احتمال بعيد من بيعها كمنتجات زراعية بخلاف مبيعات الخردة.

ب. **المبلغ الدفتري**: هو المبلغ الذي يثبت به الأصل بعد طرح أي مجمع استهلاك ومجمع خسائر الهبوط.

ت. **التكلفة**: هي مبلغ النقد أو معادلات النقد المدفوع أو القيمة العادلة لعوض آخر تم تقديمه لاقتناء أصـــل في تاريخ اقتنائه أو إنشائه، أو، عندما ينطبق ذلك، المبلغ الذي ينسـب لذلك الأصل عند إثباته – بشـكل أولي – وفقا للمتطلبات المحددة في المعايير الدولية الأخرى للتقرير المالي، مثل المعيار الدولي للتقرير المالي 2 "الدفع على أساس السهم".

ث. **المبلغ القابل للاستهلاك**: هو تكلفة الأصل، أو مبلغ أخر حل محل التكلفة، مطروحة منها قيمته المتبقية.

ج. **الاستهلاك**: هو التخصيص المنتظم لمبلغ الأصل القابل للاستهلاك على مدى عمره الإنتاجي.

ح. **القيمة الخاصـة بالمنشـأة**: هي القيمة الحالية للتدفقات النقدية التي تتوقع المنشـأة أن تنشـأ عن الاسـتخدام المستمر لأصل وعن استبعاده في نهاية عمره الإنتاجي أو التي تتوقع أن تتحملها عند تسوية التزام

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

خ. **القيمة العادلة:** في السعر الذي سيستلم لبيع أصل، أو سيدفع لتحويل التزام، في معاملة نظامية بين المشاركين في السوق في تاريخ القياس. (أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 13 "قياس القيمة العادلة".).

د. **خسارة الهبوط:** هي المبلغ الذي يزيد به المبلغ الدفتري للأصل عن المبلغ الممكن استرداده منه.

ذ. **العقارات، والآلات والمعدات:** هي البنود الملموسة التي يحتفظ بها للاستخدام في إنتاج أو توريد السلع أو الخدمات، أو لتأجيرها للغير، أو للأغراض الإدارية أو يتوقع أن تستخدم خلال أكثر من فترة وأحدة.

ر. **المبلغ الممكن استرداده:** هو القيمة العادلة للأصل مطرحة منها تكاليف البيع، أو قيمه استخدامه، أيهما أعلى. القيمة المتبقية للأصل في المبلغ المقدر الذي ستحصل عليه المنشأة – حاليا – من استبعاد الأصل، بعد طرح التكاليف المقدرة للاستبعاد، وذلك إذا كان الأصل – بالفعل – بالعمر وفي الحالة المتوقع أن يكون عليها في نهاية عمره الإنتاجي.

ز. **العمر الإنتاجي:** هو الفترة الزمنية التي يتوقع خلالها أن يكون الأصل متاحة للاستخدام من قبل المنشأة، أو عدد وحدات الإنتاج، أو ما شابهها، المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل.

ثانيا: إثبات العقارات والآلات والمعدات وإعادة تقيمها

1. **الاثبات:** يجب أن تثبت تكلفة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات على أنها أصل عندما وفقط عندما يكون من المحتمل أن منافع اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى المنشأة أو يمكن قياس تكلفة البند – بطريقة يمكن الاعتماد عليها، كما تثبت بنود مثل قطع الغيار والمعدات الاحتياطية ومعدات الصيانة وفقا لهذا المعيار عندما تستوفي تعريف العقارات والآلات والمعدات. وبخلاف ذلك، تصنف مثل هذه البنود على أنها مخزون، كما لا يحدد هذا المعيار الوحدة المقاسة للإثبات، أي ما الذي يشكل بندا من بنود العقارات والآلات والمعدات وبالتالي، يتطلب الحكم الشخصي عند تطبيق ضوابط الإثبات على حالات خاصة بالمنشأة. فقد يكون من المناسب أن تجمع البنود غير المهمة – بشكل منفرد – مثل القوالب والأدوات الصغيرة، وأن تطبق الضوابط على القيمة المجمعة, كما تقوم المنشاة، بموجب مبدأ الإثبات هذا، بتجميع تكاليف عقاراتها، وآلاتها ومعداتها في الوقت الذي يتم فيه تحملها، وتشمل هذه التكاليف التي يتم تحملها – بشكل أولي – الاقتناء أو تشييد بند من بنود العقارات والآلات والمعدات والتكاليف التي يتم تحملها – لاحقا – للإضافة إليه، أو استبدال جزء منه، أو صيانته, وقد تشمل تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف متكبدة متعلقة بإيجار الأصول المستخدمة في إنشاء وإضافة وإحلال جزء من خدمة بند من العقارات، والآلات والمعدات مثل استهلاك أصول حق الاستخدام.

مثال01: في 01-01-2022 قامت شركة النقل السريع بشراء محطة نقل كهربائية بمبلغ إجمالي يبلغ 500000 دينار، وكان من ضمن المحطة قطار كهربائي، وقد قدر العمر الإنتاجي المحطة بـــ 10 سنوات. في نهاية السنة السادسة يتطلب القطار الكهربائي الاستبدال كون عملية الصيانة الإضافية له غير مجدية نظرا لتسببه في

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
والتجارية وعلوم التسيير

توقف العمل في محطة النقل أما بقية المحطة فيتوقع أن تبقى صالحة للاستعمال السنوات الأربعة المقبلة تم في فاتورة الشراء تحديد تكلفة القطار الكهربائي بشكل مستقل عن المحطة بمبلغ 90000 دينار.

المطلوب:

-هل يتوجب الاعتراف بتكلفة القطار الكهربائي الجديد كأصل؟

-ما هي المعالجة المحاسبية للعملية السابقة؟

الحل:

أ. من المفترض أن القطار سيحقق منافع اقتصادية للمؤسسة كما أن تكلفة القطار قابلة للقياس بشكل موثوق وعليه ووفقا لهذا المعيار يجب الاعتراف بالقطار كأصل.

ب. بما أن فاتورة الشراء حددت تكلفة القطار الكهربائي بمبلغ 90000 دينار، فيتوجب في هذه الحالة تسجيل تكلفة المحطة بشكل مستقل عن القطار وبمبلغ 410000 وهو الفرق بين التكلفة الاجمالية وقيمة القطار وعليه يظهر التسجيل المحاسبي بتاريخ الاقتناء على هذا النحو:

xxx	من ح/التثبيتات-محطة نقل	410000	
xxx	من ح/ التثبيتات- قطار	90000	
XxX	إلى ح/البنك		500000

2. **التكاليف الأولية**: قد تقتني بنود العقارات والآلات والمعدات لأسباب تتعلق بالسلامة أو البيئة ورغم أن اقتناء مثل هذه العقارات والآلات والمعدات لا يزيد – بشكل مباشر – المنافع الاقتصادية المستقبلية لأي بند موجود للعقارات والآلات والمعدات، إلا أنه قد يكون ضرورية للمنشأة لتحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلية من أصولها الأخرى. وتتأهل مثل هذه البنود من العقارات والآلات والمعدات للإثبات على أنها أصول نظرا لأنها تمكن المنشأة من جني منافع اقتصادية مستقبلية من الأصول المتعلقة بها تزيد عما كان يمكن جنيه لو لم تقتني تلك البنود, فعلى سبيل المثال، قد يقوم مصنع مواد كيميائية بتركيب معالجات المناولة المواد الكيميائية للالتزام بمتطلبات بيئية لإنتاج وتخزين المواد الكيميائية الخطرة، وعليه تثبت تحسينات المصنع المتعلقة بها على أنها أصل نظرا لأنه بدونها لن تتمكن المنشأة من تصنيع وبيع المواد الكيميائية وبالرغم من ذلك، يراجع المبلغ الدفتري الناتج عن مثل هذا الأصل والأصول المتعلقة به للهبوط وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36" الهبوط في قيمة الأصول".

3. **التكاليف اللاحقة**: بموجب مبدا الإثبات الوارد في الفقرة 7، لا تثبت المنشأة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكاليف الصيانة اليومية للبند. وبدلا من ذلك، تثبت هذه التكاليف عند تحملها ضمن الربح أو الخسارة تكاليف الصيانة اليومية هي – بشكل رئيس – تكاليف العمل والمهمات المستهلكة، وقد تشمل تكلفة قطع صغيرة وغالبا ما يوصف الغرض من هذه النفقات على أنه ل "إصلاح

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
معهد العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

وصـــيانة" بند من بنود العقارات والآلات والمعدات قد تتطلب أجزاء من بعض بنود العقارات والآلات والمعدات استبدالها على فترات منتظمة. فعلى سبيل المثال، قد يتطلب فرن تبطينه بعد عدد محدد من ساعات الاســتخدام، أو قد تتطلب التجهيزات الداخلية للطائرات مثل المقاعد ومطابخ الطائرة اســتبدالها عدة مرات خلال العمر الإنتاجي للطائرة وقد تقتني بنود العقارات والآلات والمعدات – أيضـــاً – لتقليل مرات تكرار الاستبدال الدوري، مثل استبدال الجدران الداخلية لمبنى، أو تقليل مرات الاستبدال غير الدوري، بموجب مبدا الإثبات، فإن المنشـأة تثبت ضـمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات تكلفة اسـتبدال جزء من مثل هذا البلد عندما يتم تحميل تلك التكلفة، إذا استوفت ضوابط الإثبات ويلغى إثبات المبلغ الدفتري لتلك الأجزاء التي اسـتبدلت وفقا لمقتضـيات إلغاء الإثبات الواردة في هذا المعيار, كما قد يكون إجراء فحوصـات دورية رئيسـة للعيوب شـرط لاسـتمرار تشـغيل بند من بنود العقارات والآلات والمعدات (على سـبيل المثال، طائرة) وذلك بغض النظر عما إذا اســتبدلت أجزاء من البند أم لا, وعند إجراء كل فحص رئيس، تثبت تكلفته ضمن المبلغ الدفتري لبند العقارات والآلات والمعدات على أنه استبدال إذا استوفيت ضوابط الإثبات. ويلغي إثبات أي مبلغ دفتري متبقي من تكلفة الفحص الســابق (تمييزا له عن الأجزاء المادية)، ويحدث ذلك بغض النظر عما إذا كان قد تم تحديد تكلفة الفحص السابق ضمن المعاملة التي تم فيها اقتناء أو تشييد البند. وعندما يكون ضروريا، يمكن أن تستخدم التكلفة المقدرة لفحص مشابه مستقبلي على أنها مؤشر لما كانت عليه تكلفة مكون الفحص الموجود عندما تم اقتناء البند أو تشييده.

مثال 02: تقوم إحدى شركات الطيران بإجراء صيانة دورية شاملة لطائراتها كل 3 سنوات، وقد قامت في 01-01-2022 بدفع مبلغ 180000 دينار مصاريف صيانة شملت قطع غيار وأجور صيانة.

المطلوب: إثبات القيود المتعلقة بمصاريف الصيانة الشاملة خلال عام 2022.

الحل:

إثبات مصاريف الصيانة كأصل: بتاريخ 01-01-2022 يسجل

من ح/الطائرة-مصاريف الصيانة		180000		xxx	
إلى ح/البنك					xxx
	180000		180000		

وفي نهاية كل سنة من السنوات الثلاثة يتم اهتلاك تكاليف الصيانة كما يلي (3/180000)

من ح/ مصاريف الصيانة		60000		xxx	
إلى ح/الطائرة-مصروف صيانة					xxx
	60000		60000		

4. **القياس بعد الاثبات:** يجب على المنشـــأة أن تختار إما نموذج التكلفة، أو نموذج إعادة التقويم، على أنه سـياسـتها المحاسـبية، ويجب عليها أن تطبق تلك السـياسـية على فئة كاملة من فئات العقارات والآلات

جامعة تامنغست ★ المجلس العلمي للكلية ★ كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

والمعدات. نموذج التكلفة بعد إثباته على أنه أصل، يجب أن يسجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات بتكلفته مطروحة منها أي مجمع استهلاك وأي مجمع خسائر هبوط.

5. **نموذج إعادة التقويم*** : بعد إثباته على أنه أصـــل، يجب أن يســـجل البند من بنود العقارات والآلات والمعدات، الذي يمكن قياس قيمته العادلة بطريقة يمكن الاعتماد عليها، بمبلغ إعادة التقويم، وهو عبارة عن قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقويم مطروحاً منها أي مجمع استهلاك لأحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة, ويجب أن تجري إعادة التقويمات بانتظام – بشكل كاف – لضمان الا يختلف المبلغ الدفتري – بشكل ذي أهمية نسبية – عن المبلغ الذي سيحدد باستخدام القيمة العادلة في نهاية فترة التقرير, ففي حالة زيادة المبلغ الدفتري لأصل نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الدخل الشامل الأخر وتجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن تثبت الزيادة ضمن الربح أو الخسارة بالقدر الذي يعكس انخفاض إعادة تقويم مثبت – سابقا – ضمن الربح أو الخسارة للأصل نفسه، أما إذا انخفض المبلغ الدفتري لأصـــل نتيجة لإعادة التقويم، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضـــمن الربح أو الخسارة. وبالرغم من ذلك، فإنه يجب أن يثبت الانخفاض ضمن الدخل الشامل الأخر بقدر أي رصيد دائن يوجد في فائض إعادة التقويم المتعلق بذلك الأصل. ويقلص الانخفاض المثبت ضمن الدخل الشامل الآخر المبلغ المجمع ضمن حقوق الملكية تحت عنوان فائض إعادة التقويم.

مثال03: كان لدي أحد المنشـــات ارض تكلفتها بالدفاتر 200000 دينار، وفي التاريخ 31-12-2021 تم إعادة تقييم الأرض بقيمة عادلة تبلغ 250000 دينار. علما بان المنشأة تخضع لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب: إثبات قيود إعادة التقييم.

الحل:

xxx	من ح/التثبيتات–أراضي	50000	
xxx	من ح/ فائض إعادة التقييم	40000	
xxx	إلى ح/ضرائب الدخل–مؤجلة		10000

ثالثا: طرق استهلاك عقارات والآلات والمعدات

1. **الاســتهلاك**: يجب أن يســتهلك بشــكل منفصــل – كل جزء من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات تكون تكلفته كبيرة فيما يتعلق بإجمالي تكلفة البند ولهذا يجب أن تخصص المنشاة المبلغ المثبت – بشكل أولي – فيما يتعلق ببند من بنود العقارات والآلات والمعدات لأجزائه المهمة ويستهلك بشكل منفصل كل جزء على حدى, فعلى سبيل المثال، "قد يكون من المناسب أن يستهلك بشكل منفصل هيكل الطائرة ومحركات الطائرة"، وبالمثل، "عندما تقتني المنشـأة عقارات وآلات ومعدات تخضـع لعقد إيجار تشـغيلي والتي تكون فيه المنشأة هي المؤجر"، قد يكون من المناسب أن تستهلك – بشكل منفصل – المبالغ المنعكسة في تكلفة ذلك

* إذا أعيد تقويم بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنه يجب أن يعاد تقويم كامل فئة العقارات والآلات والمعدات التي ينتمي إليها هذا الأصل.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

البند والتي تعود إلى شروط الإيجار المرغوبة و غير المرغوبة بالنسبة لشروط السوق قد يكون لجزء مهم من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات عمر إنتاجي وطريقة استهلاك يكونان هما نفس العمر الإنتاجي وطريقة الاستهلاك لجزء مهم آخر من ذلك البند نفسه فيمكن تجميع مثل هذه الأجزاء عند تحديد عبء الاستهلاك, بقدر ما تستهلك المنشأة – بشكل منفصل – بعض الأجزاء من بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإنها تستهلك أيضا – بشكل منفصل – المتبقي من البند, ويتكون المتبقي من البند من الأجزاء التي لا تعد مهمة بشكل منفرد. وإذا كان لدي المنشأة توقعات متنوعة لهذه الأجزاء، فإن طرق التقريب قد تكون ضرورية لاستهلاك المتبقي بطريقة تعبر – بشكل صادق – عن نمط الاستهلاك و/أو العمر الإنتاجي لأجزائه، كما يجب أن يخصص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي. ويجب أن تراجع القيمة المتبقية للأصل وعمره الإنتاجي – على الأقل – في نهاية كل سنة مالية، وعندما تختلف التوقعات عن التقديرات السابقة، فإنه تجب المحاسبة عن التغيرات على أنه تغير في تقدير محاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 08 السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء".

2. **طريقة الاستهلاك**: يجب أن تعكس طريقة الاستهلاك المستخدمة النمط الذي يتوقع أن تستهلك وفقا له المنافع الاقتصادية المستقبلية للأصل من قبل المنشأة, كما يجب أن تراجع طريقة الاستهلاك المطبقة على الأصل في نهاية كل سنة مالية على الأقل، وإذا وجد تغير مهم في النمط المتوقع لاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل، فإنه يجب أن تغير الطريقة لتعكس النمط المغير ويجب أن يحاسب عن مثل هذا التغيير على أنه تغيير في تقدير محاسبي وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 8, كما يمكن أن تستخدم طرق استهلاك متنوعة لتخصيص المبلغ القابل للاستهلاك للأصل على أساس منتظم على مدى عمره الإنتاجي, وتشمل هذه الطرق طريقة القسط الثابت، وطريقة الرصيد المتناقص، وطريقة وحدات الإنتاج, وينتج عن استهلاك القسط الثابت عبء ثابت على مدى العمر الإنتاجي إذا لم تتغير القيمة المتبقية للأصل, وينتج عن طريقة القسط المتناقص عبء متناقص على مدى العمر الإنتاجي وينتج عن طريقة وحدات الإنتاج عبء يستند إلى الاستخدام المتوقع أو الإنتاج وتختار المنشاة الطريقة التي تعكس – إلى أبعد حد – النمط المتوقع الاستهلاك المنافع الاقتصادية المستقبلية الكامنة في الأصل, وتطبق تلك الطريقة بشكل ثابت من فترة إلى أخرى ما لم يوجد تغير في النمط المتوقع الاستهلاك هذه المنافع الاقتصادية المستقبلية, ويمكن للمنشأة استخدام طريقة الاستهلاك التي تعتمد على الإيرادات التي يتم توليدها بواسطة النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل, وقد تكون غير مناسبة لأن الإيرادات المتولدة من النشاط الذي يتضمن استخدام الأصل تعكس بصورة عامة عوامل أخرى بخلاف استهلاك المنافع الاقتصادية للأصل على سبيل المثال، تتأثر الإيرادات بمدخلات وعمليات أخري وأنشطة البيع والتغيرات في حجم المبيعات والأسعار. قد يتأثر مكون سعر الإيرادات بالتضخم والذي ليس له تأثير على الطريقة التي تم بها استهلاك الأصل.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

3. **الهبوط**: التحديد ما إذا كانت قد هبطت قيمة بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، فإن المنشأة تطبق معيار المحاسبة الدولي 36 "الهبوط في قيمة الأصول", يشرح ذلك المعيار كيف تراجع المنشأة المبلغ الدفتري لأصولها، وكيف تحدد المبلغ الممكن استرداده من الأصل، ومتى تثبت خسارة هبوط، أو تعكس إثباتها.

4. **التعويض عن الهبوط**: يجب أن يدرج التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فقدت أو تم التخلي عنها، ضمن الربح أو الخسارة، وذلك عندما يصبح التعويض مستحق التحصيل، ويعد الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات، أو خسائرها، والمطالبات بالتعويض المتعلق بها، أو مدفوعاته من قبل أطراف ثالثه، وأي شراء أو تشييد أصول كأجزاء للاستبدال، أحداثا اقتصادية منفصلة ويحاسب عنها – بشكل منفصل – كما يلي:

أ. يثبت الهبوط في قيم بنود العقارات والآلات والمعدات وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36

ب. يتحدد، وفقا لهذا المعيار، إلغاء إثبات بنود العقارات والآلات والمعدات الخردة أو المستبعدة؛

ت. يدرج التعويض من الطرف الثالثة عن بنود العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها، أو فقدت، أو تم التخلي عنها، عندما يصبح مستحق التحصيل، ضمن الربح أو الخسارة؛

ث. تحدد، وفقا لهذا المعيار، تكلفة بنود العقارات والآلات والمعدات المعادة لما كانت عليه أو المشتراة أو المشيدة على أنها أجزاء للاستبدال.

5. **إلغاء الإثبات*** : يجب أن يلغي إثبات المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات عند استبعاده؛ أو عندما لا يتوقع منافع اقتصادية مستقبلية من استخدامه أو استبعاده. وعندما يلغى إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات، يجب أن يدرج المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات البند ضمن الربح أو الخسارة ما لم يتطلب المعيار الدولي للتقرير المالي 16 عقود الإيجار خلاف ذلك عند البيع وإعادة الاستئجار)، ولا يجوز أن تصنف المكاسب على أنها إيراد, وبالرغم من ذلك، يجب على المنشأة التي تقوم، في سياق أنشطتها العادية، ببيع – بشكل روتيني – بنود العقارات والآلات والمعدات التي يحتفظ بها للتأجير للغير، أن تحول مثل تلك الأصول إلى المخزون بمبلغها الدفتري عندما يتوقف عن تاجيرها وتصبح محتفظة بها للبيع ويجب أن تثبت المتحصلات من بيع مثل تلك الأصول على أنها إيراد وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 5 الإيرادات من العقود مع العملاء, ولا ينطبق المعيار الدولي التقرير المالي 5 عندما تحول الأصول التي يحتفظ بها للبيع في السياق العادي للأعمال، إلى المخزون.

مثال 04: بتاريخ 01-01-2021 قامت محلات الفداء بمبادلة سيارة تكلفتها 12000 دينار ورصيد مجمع اهتلاكها 8500 دينار، بمعدات قيمتها العادلة 4000 دينار وقد قبضت محلات الفداء مبلغ 500 دينار نقدا من خلال عملية المبادلة.

* يجب أن يحدد المكسب أو الخسارة الناشئة عن إلغاء إثبات بند من بنود العقارات والآلات والمعدات بالفرق بين صافي متحصلات الاستبعاد، إن وجد، والمبلغ الدفتري للبند.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المطلوب:

- تحديد ارباح أو خسائر المبادلة.
- اعداد قيد مبادلة السيارة بالمعدات.

الحل:

- أرباح(خسائر) مبادلة الأصول

قيمة المعدات+ المبلغ المقبوض نقدا- القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه= 4500-3500=1000.

- قيد المبادلة

xxx		من ح/مجمع اهتلاك السيارة	8500	
xxx		من ح/ السيارة	4000	
xxx		من ح/ الصندوق	500	
	xxx	إلى ح/السيارة		12000
	xxx	إلى ح/ أرباح مبادلة السيارة		1000

رابعا: الإفصاح: يجب أن تفصح القوائم المالية، لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات، عن:

أ. أن أسس القياس المستخدمة في تحديد إجمالي المبلغ الدفتري؛

ب. طرق الاستهلاك المستخدمة.

ج. الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاستهلاك المستخدمة؛

د. إجمالي المبلغ الدفتري ومجمع الاستهلاك (مجمعا مع خسائر الهبوط المتراكمة في بداية ونهاية الفترة.

هـ. مطابقة للمبلغ الدفتري في بداية ونهاية الفترة، تظهر:

✓الإضافات.

✓الأصول المصنفة على أنها تحتفظ بها للبيع أو المدرجة في مجموعة استبعاد مصنفة على أنها محتفظ بها للبيع وفقا للمعيار الدولي للتقرير المالي 5، والاستبعادات الأخرى.

✓المقتنيات من خلال عمليات تجميع أعمال- الزيادات أو التخفيضـــات الناتجة عن إعادة التقويمات وعن خسائر الهبوط المثبتة أو المعكوسة ضمن الدخل الشامل الأخر وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36.

✓خسائر الهبوط المثبتة ضمن الربح أو الخسارة وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36

✓خسائر الهبوط المعكوسة ضمن الربح أو الخسارة طبقا لمعيار المحاسبة الدولي رقم 36

✓الاستهلاك.

✓صافي فروق صرف العملة الناشئة عن ترجمة القوائم المالية من العملة الوظيفية إلى عملة عرض مختلفة، بما في ذلك ترجمة عملية أجنبية إلى عملة عرض المنشأة المعدة للتقرير.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

✓التغيرات الأخرى.

كما يجب أن تفصح القوائم المالية أيضا عن وجود قيود على الملكية ومبالغ تلك القيود، والعقارات والآلات والمعدات المرهونة على أنها ضمان للالتزامات، ومبلغ النفقات المثبتة ضمن المبلغ الدفتري لبند من بنود العقارات والآلات والمعدات أثناء تشييده، مبلغ التعهدات التعاقدية مقابل اقتناء العقارات والآلات والمعدات، ومبلغ التعويض من أطراف ثالثة عن بنود العقارات والألات والمعدات التي هبطت قيمتها أو فقدت أو تم التخلي عنها إذا لم يفصح عنه – بشكل منفصل – في قائمة الدخل الشامل، والذي أدرج ضمن الربح أو الخسارة.

بعد اختيار طريقة الاستهلاك وتقدير العمر الإنتاجي للأصول من الأمور التي تنطوي على اجتهاد شخصي، وبناء عليه، يزود الإفصاح عن الطرق المطبقة والأعمار الإنتاجية المقدرة، أو معدلات الاستهلاك، مستخدمي القوائم المالية بالمعلومات التي تسمح لهم بمراجعة السياسات المختارة من قبل الإدارة، وتمكن من إجراء المقارنات مع المنشآت الأخرى. ولأسباب مشابهة، فإنه من الضروري أن يفصح عن الاستهلاك خلال الفترة، سواء المثبت ضمن الربح أو الخسارة أو على أنه جزء من تكلفة أصول أخرى، ومجمع الاستهلاك في نهاية الفترة.

وإذا إذا عرضت بنود العقارات والآلات والمعدات بمبالغ إعادة التقويم، فإنه يجب أن يفصح بالإضافة إلى الإفصاحات المطلوبة بموجب المعيار الدولي للتقرير المالي 13:

أ. تاريخ سريان إعادة التقويم.

ب. ما إذا كان قد تم إشراك مثمن مستقل.

ت. لكل فئة من فئات العقارات والآلات والمعدات أعيد تقويمها، المبلغ الدفتري، الذي كانت ستثبت به لو سجلت بموجب نموذج التكلفة.

ث. فائض إعادة التقويم، مبينا التغير للفترة وأي قيود على توزيع الرصيد على حملة الأسهم.

ج. وفقا لمعيار المحاسبة الدولي 36 تفصح المنشأة عن معلومات عن العقارات والآلات والمعدات التي هبطت قيمتها بالإضافة.

التطبيق 01:

قامت مؤسسة المنار الصناعية باقتناء آلات جديدة وفيما يلي التكاليف التي تكبدتها المؤسسة

تكلفة الآلات	1000000
الرسوم الجمركية	100000
مصاريف الشحن	10000
تهيئة الموقع	20000
مصاريف استشارات	8000
تكاليف الفائدة للمورد مقابل تأجيل الدفع	22000
تكاليف تفكيك الآلات في نهاية عمرها الانتاجي	25000
الخسائر التشغيلية قبل الإنتاج التجاري	15000
الرسم على القيمة المضافة	190000

جامعة تامنغست
المجلس العلمي للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

المطلوب: حدد التكاليف التي سيتم رسملتها واحتسابها ضمن تكلفة اقتناء الآلات

الحل:

تكلفة الآلات	1000000
الرسوم الجمركية	100000
مصاريف الشحن	10000
تهيئة الموقع	20000
مصاريف استشارات	8000
تكاليف تفكيك الآلات في نهاية عمرها الانتاجي	25000
تكلفة اقتناء الآلات	1163000

لا تدرج مصاريف الفائدة المدفوعة للمورد لأنها لا ترتبط بأصل تم تشييده من طرف المؤسسة (أنظر المعيار 23)

لا تدرج خسائر التشغيل قبل الإنتاج التجاري لأنها لا تعتبر تكلفة مباشرة لاقتناء الأصل

لا تدرج الرسوم على القيمة المضافة لأنه قابل للاسترجاع

التطبيق 02:

في 31-12-2019 قامت مؤسسة "الشرق" بتغيير طريقة اهتلاك إحدى الآلات من طريقة القسط الثابت إلى طريقة الأقساط المتناقصة (وفق مجموع أرقام السنوات)، علما أنه تم اقتناء الآلة بتاريخ 01-01-2015 بتكلفة إجمالية قدرها 1200000 دج، وبهذا التاريخ قدرت مدتها النفعية 10 سنوات، وقيمتها المتبقية 60000 دج؛ كما قامت بإعادة تقدير المدة النفعية للآلة ب 5 سنوات بدء من 2019.

المطلوب: تحديد مخطط الاهتلاك للآلة إلى غاية اهتلاكها كليا.

الحل:

بتاريخ 31-12-2015

أساس الاهتلاك = 1200000-60000= 1140000

قسط الاهتلاك= 1140000/10= 114000

بتاريخ 31-12-2015

1200000-60000- (4*114000) = 684000

معدل الاهتلاك= رقم السنة/ (1+2+3+4+5)

السنوات	أساس الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية
2015	1140000	10/1	114000	114000	1026000
2016	1140000	10/1	114000	228000	912000
2017	1140000	10/1	114000	342000	798000
2018	1140000	10/1	114000	456000	684000
التغير في التقدير المحاسبي يعالج بأثر مستقبلي					
2019	684000	15/5	228000	684000	456000
2020	684000	15/4	182400	866400	273600
2021	684000	15/3	136800	1003200	136800
2022	684000	15/2	91200	1094400	45600

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

2023	684000	15/1	45600	1140000	0

التطبيق 03:

بتاريخ 31-12-2019 كان لدى شركة الإبداع سيارات صافي قيمتها الدفترية 60000 دينار، علما بان تكلفتها التاريخية 90000 دينار ومجمع اهتلاكها في هذا التاريخ 30000 دينار، وعمرها المتبقي في هذا التاريخ 4 سنوات. في هذا التاريخ تم إعادة تقييم السيارات بقيمة عادلة تبلغ 80000 دينار. تخضع الشركة لضريبة دخل بنسبة 20%.

المطلوب:

- إثبات قيود إعادة تقييم السيارات أعلاه حسب الطريقتان المسموح بهما بموجب معيار المحاسبة الدولي رقم (16).
- إثبات قيد اليومية الخاص باهتلاك السيارات أعلاه في 31-12-2020.
- إثبات قيد اليومية في 31-12-2020 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

الحل:

- إثبات إعادة تقييم السيارات بطريقتين.

الطريقة الأولى: إلغاء مجمع الاهتلاك وتقييم السيالت بالقيمة العادلة.

xxx	من ح/مجمع اهتلاك السيارة	20000		
xxx	إلى ح/فائض أعادة التقييم		16000	
xxx	إلى ح/ ضرائب الدخل المؤجلة		4000	

الطريقة الثانية: تعديل قيمة السيارة ومجمع الاهتلاك بالقيمة العادلة.

نسبة الزيادة في القيمة العادلة = (60000-80000)/60000= 0.33

أي أن هناك زيادة بـ 33-/100 في قيمة السيارة و100/33 زيادة في مجمع الاهتلاك وعليه نسجل:

xxx	من ح/ السيارة	30000		
xxx	إلى ح/مجمع الاهتلاك		10000	
xxx	إلى ح/فائض أعادة التقييم		16000	
xxx	إلى ح/ ضرائب الدخل المؤجلة		4000	

- إثبات قيد اليومية الخاص باهتلاك السيارات أعلاه في 31-12-2020.

xxx	من ح/ مخصصات الاهتلاك التثبيتات (4/80000)	20000	
xxx	إلى ح/مجمع الاهتلاك		20000

- إثبات قيد اليومية في 31-12-2020 والخاص بإطفاء فائض إعادة التقييم.

xxx	من ح/ فائض أعادة التقييم(4/16000)	4000	
xxx	إلى ح/الأرباح المحتجزة		4000

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

قائمة المصادر

1. أمين السيد أحمد لطفي، "النظرية المحاسبية، القياس والإفصاح والتقرير المالي", الجزء الثاني، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر, 2007.
2. أمين السيد أحمد لطفي، "النظرية المحاسبية، منظور التوافق الدولي", الجزء الأول، الدار الجامعية، الاسكندرية، مصر, 2005.
3. أمين السيد أحمد لطفي،" المحاسبة والمراجعة الدولية", ط1, الدار الجامعية، مصر, 2010.
4. أمين السيد لطفي، "المحاسبة الدولية والشركات المتعددة الجنسية"، الدار الجامعية، مصر، 2004.
5. تخنون أمال، "الممارسات المحاسبية بين متطلبات النظام المحاسبي المالي والمتغيرات المحاسبية الدولية", أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، جامعة باتنة 1, 2018-2019.
6. تسيير المصري، "التوحيد المعرفي المحاسبي", مجلة جامعة دمشق للعلوم الاقتصادية والقانونية، المجلد 27, العدد 01, 2007, ص ص: 07-43.
7. حسين القاضي، مأمون حمدان، " المحاسبة الدولية ومعاييرها", منشورات جامعة دمشق, 2011-2012.
8. حمزة العرابي، " المعايير المحاسبية الدولية والبيئة الجزائرية. متطلبات التوافق والتطبيق", أطروحة دكتوراه في علوم التسيير، غير منشورة، كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير، جامعة أحمد بوقرة، بومرداس، الجزائر, 2012-2013.
9. رأفت حسين مطير، "المحاسبة الدولية", الجامعة الاسلامية، غزة، فلسطين,2008.
10. ريتشارد شرويدر، وأخرين،" نظرية المحاسبة", ترجمة خالد علي كاجيجي، إبراهيم محمد فال، دار المريخ، السعودية, 2016.
11. سعود جايد مشكور " المحاسبة الدولية منهج علمي للمشاكل المحاسبية وحلولها", ط1, دار المناهج للنشر والتوزيع، الأردن, 2010.
12. سعود جايد مشكور، " المعايير المحاسبية الدولية ومعايير الإبلاغ المالي، أطر نظرية وتطبيقات عملية", ط1, بون دار نشر, 2021.
13. عباس مهدي الشيرازي، "نظرية المحاسبة"، الطبعة الأولى، ذات السلاسل، الكويت، 1990.
14. عبد الحميد مانع الصيح، "المحاسبة الدولية، الإطار النظري والتطبيق العملي", الجزء الأول، ط2, دار الكتاب، صنعاء، اليمن, 2009.
15. علي سالم حسين مرعي، هدى سالم حسين مرعي، "المعايير المحاسبية الدولية ومرونة التوافق أم التوحيد المحاسبي جوانب الجدل وحقائق من الأزمة المالية", المؤتمر العلمي الرابع الاقتصاد الخفي وإدارة الازمات كلية الإدارة والاقتصاد، جامعة تكريت، العراق, 4-2020/03/5.
16. مؤسسة المعايير الدولية للتقرير المالي، " المعيار المحاسبي الدولي "، ترجمة الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، 2016.
17. محمد أبو ناصر, جمعة حميدات, "معايير المحاسبية والابلاغ المالي الدولية-الجوانب النظرية والعملية", 2016.
18. محمد ابو زيد المبروك، " المحاسبة الدولية وانعكاساتها على الدول العربية "، ايتراك للنشر والتوزيع، ط1, القاهرة، مصر,2005.
19. محمد راضي عبد الكاظم،" مبررات التوافق مع المعايير المحاسبة الدولية في ظل التغيرات في البيئة العراقية", مجلة كلية مدينة العلم الجامعة. العراق، المجلد 10, العدد 01, 2018.
20. مداني بن بلغيث، "التوافق المحاسبي الدولي، المفهوم والمبررات والأهداف", مجلة الباحث، العدد 04, 2006.
21. مداني بن بلغيث، "أهمية إصلاح النظام المحاسبي للمؤسسات في ظل أعمال التوحيد الدولية"، أطروحة دكتوراه، جامعة الجزائر 2003-2004.

جامعة تامنغست
المجلس العلمي
للكلية
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

22. منى كامل حمد،" أهمية التوافق مع المعايير المحاسبية الدولية للمحاسبة في النشاط الزراعي دراسة تحليلية مقارنة للمعيار المحاسبي الدولي رقم (41 (والقاعدة المحاسبية العراقية رقم (11(", مجلة كلية بغداد للعلوم الاقتصادية الجامعة, العدد 36, 2013, ص ص: 339-357.

23. يوسف محمود جربوع، سالم عبد الله حلس، "المحاسبة الدولية مع التطبيق العلمي لمعايير المحاسبة الدولية", ط1, الوراق للنشر والتوزيع، الاردن, 2002.

24. Andre Aubrunet, la normalisation comptable au service de l'entreprise de la science de la notion, dunod, paris, France 1995, .

25. B. colasse, comptabilité générale: PCG et IAS, édition Economica, Paris, 2001, p25.

26. C. collette et J. richard, comptabilité générale: les systèmes français et anglo-saxons, dunod, paris, 2000..

27. Frederick D. S. Choi et autres, International Accounting, Third Edition, Prentice Hall International INC, United States Of America, 1999,.

28. Stolowy Hervé (1996), La comptabilité internationale : Essai de définition sur la base d'ouvrages et de syllabus, In 17e congrès de l'Association Française de Comptabilité, Valenciennes, 30-31 mai et 1er juin. .