

معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 (IFRS 1)

كتاب ييداغوجي

موجه لطلبة السنة الأولى ماستر شعبة علوم المالية والمحاسبة

مدعم بتمارين محلولة

الدكتور: شوقي طارق



البدر الساطع للطباعة والنشر

EL-BADR ESSATIE IMPRESSION ET EDITION



من إعداد الدكتور: شوقي طارق.

معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 (IFRS 1)

الكتاب البيداغوجي

مدعم بتمارين محلولة

موجه لطلبة السنة الأولى ماستر شعبة علوم المالية والمحاسبة

الخبراء المقيمين للكتاب:

د. بصير هدى جامعة سطيف 1

د. بوغازي زينب جامعة سطيف 1

أ.د. بروال بومدين جامعة باتنة 1

تاريخ اعتماد الكتاب: 03 / 10 / 2024



عنوان الكتاب: معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 (ifrs 1)

إسم المؤلف: شوقي طارق

الطبعة الأولى: 2024

كالمعتاد
محفوظاً

© البدر الساطع للطباعة و النشر

ISBN: 978-9969-552-35-5

الإيداع القانوني: نوفمبر 2024

الصفحة	فهرس المحتويات
أ-ب	مقدمة
1	الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS
2	أولاً: نشأة المعايير الدولية
5	ثانياً: مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها
9	ثالثاً: الهيئات المسؤولة عن التوافق المحاسبي الدولي
26	رابعاً ماهية معايير المحاسبة الدولية
28	خامساً: مسار إعداد المعايير
43	تمارين الفصل الأول
45	حلول تمارين الفصل الأول
49	الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية
50	أولاً: تعريف الإطار المفاهيمي
52	ثانياً: المفاهيم الخاصة أهداف الإطار المفاهيمي
54	ثالثاً: المفاهيم الخاصة بطبيعة الوحدة الاقتصادية
54	رابعاً: مفاهيم جودة المعلومات المحاسبية
56	خامساً: المفاهيم الخاصة بالقوائم المالية
57	سادساً: مفاهيم خاصة بعناصر القوائم المالية
60	تمارين الفصل الثاني
62	حل تمارين الفصل الثاني
65	الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

66	أولا : نطاق المعيار
66	ثانيا: الهدف (الغرض) من المعيار
67	ثالثا: عرض البيانات المالية
67	رابعا: المسؤولية عن عرض البيانات
67	خامسا: أجزاء البيانات المالية
68	سادسا: الاعترافات العامة لعرض القوائم المالية
68	سابعاً: المبادئ العامة
71	ثامنا: تحديد البيانات المالية
72	تاسعا: الميزانية العمومية (قائمة المركز المالي)
73	عاشرا: قائمة الدخل
75	الحادي عشر: قائمة التغيرات في حقوق الملكية
75	الثاني عشر: قائمة التدفقات النقدية
76	الثالث عشر: إيضاحات البيانات المالية
78	الرابع عشر : تاريخ السريان
79	تمارين الفصل الثالث
82	حل تمارين الفصل الثالث
89	الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 « قائمة التدفقات النقدية»
90	أولا: هدف المعيار
90	ثانيا: نطاق المعيار
91	ثالثا: فوائد المعلومات المتعلقة بالتدفقات النقدية
91	رابعا: تعريف المصطلحات
92	خامسا: النقدية وما يعادلها

93	سادسا : عرض قائمة التدفقات النقدية
94	سابعا: الأنشطة التشغيلية
95	ثامنا : الأنشطة الاستثمارية
97	تاسعا: الأنشطة التمويلية
98	عاشرا: التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
99	الحادي عشر: التقرير عن التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية
100	الثاني عشر: التقرير عن صافي التدفقات النقدية
101	الثالث عشر: التدفقات النقدية بعملات أجنبية
111	تمارين الفصل الرابع
113	حل تمارين الفصل الرابع
118	الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8 «السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»
122	أولا: الهدف من المعيار
122	ثانيا: نطاق المعيار
126	ثالثا: السياسات المحاسبية
132	رابعا: التغيير في التقديرات المحاسبية
134	خامسا: الأخطاء
139	سادسا: تاريخ النفاذ
140	تمارين الفصل الخامس
145	حلول تمارين الفصل الخامس
155	الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

156	أولاً: الهدف
156	ثانياً: النطاق
157	ثالثاً: التعاريف
158	رابعاً: الضرائب المؤجلة أصول
159	خامساً : الضرائب المؤجلة خصوم
168	سادساً: الإفصاح
171	تمارين الفصل السادس
175	حلول تمارين الفصل السادس
180	الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»
181	أولاً: الهدف
182	ثانياً: شروط الاعتراف بالأصول المادية حسب المعيار (16)
185	ثالثاً: القياس الأولي للأصول المادية حسب المعيار (16)
188	رابعاً: النفقات اللاحقة للأصول المادية حسب المعيار(16)
191	خامساً: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المادية حسب المعيار 16
195	سادساً: الاهتلاك
199	سابعاً: مراجعة العمر الإنتاجي
199	ثامناً: مراجعة طريقة الاهتلاك
200	تاسعاً: استرداد القيمة المدرجة
206	تمارين الفصل السابع
210	حلول تمارين الفصل السابع

213	الفصل الثامن : المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة
214	أولاً: الهدف من المعيار
215	ثانياً: مفهوم الأصول غير الملموسة
215	ثالثاً: الإثبات والقياس
216	رابعاً : الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا
218	خامساً: القياس بعد الإثبات
220	تمارين الفصل الثامن
221	حلول تمارين الفصل الثامن
222	مواضيع امتحانات مع الحلول
249	مواضيع مسابقات دكتوراه
258	الخاتمة
259	قائمة المراجع

مُقَدِّمَةٌ

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

بعد الحرب العالمية الثانية ومع زيادة عدد الدول المستقلة سعت كل دولة لوضع نظامها المحاسبي الخاص بها والذي يعبر عن مختلف المتغيرات لديها اقتصادية، ثقافية، سياسية، اجتماعية، دينية ومجموعة القيم لديها، مما خلق ممارسات محاسبية مختلفة بين الدول وقد تصل إلى درجة التعارض لمعالجة نفس الموضوع في بعض الحالات، وعليه ومع انتشار ظاهرة العولمة الاقتصادية أصبحت هناك ضرورة لتوحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي خاصة مع ضغط كل من الشركات المتعددة الجنسيات والهيئات العالمية وكذا الحاجة للأموال والمعلومات المالية. فظهرت المعايير المحاسبية الدولية المعروفة باسم IAS /IFRS لتقرب تلك الممارسات وتعطي التوجيهات والإرشادات لمختلف الإشكالات المحاسبية التي يواجهها التطبيق وبالتالي تتوافق الممارسات المحاسبية وتصبح تلك

المعايير مرجعا أساسيا لمختلف الأنظمة المحاسبية لمختلف الدول ، وقد ساهمت العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية في بلورة وإعداد هذه المعايير ولعل من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية سابقا IASC وحاليا مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذي يتولى اصدرا المعايير مع التعديل والتطوير المستمر لها.

قامت العديد من الدول التي يزيد عددها عن 130 دولة باعتماد تطبيق المعايير مباشرة ، أما باقي الدول ومنها الجزائر فعند إعدادها لأنظمتها المحاسبية قامت بالاستنباط من المعايير المحاسبية الصادرة لغاية إعداد تلك الأنظمة ، مما يحتم عليها القيام بتعديلات على مستوى أنظمتها تتماشى مع ما يحدث من تعديلات في المعايير التي تتميز بالتجديد والتحديث المستمر مما يجعلها مرنة وتتواءم مع ما يحدث من تغييرات في البيئة المحاسبية والاقتصادية.

في هذا الكتاب سوف يتم التطرق للجزء الأول من المعايير والتي هي تحت مسمى معايير المحاسبة الدولية IAS والتي صدر منها 41 معيارا مختلفة المواضيع والإشكاليات بقي منها 27 معيار قيد التطبيق حاليا إذ تم إلغاء الباقي وتعويضها أو دمج مواضيعها في معايير أخرى ، لأنه وبعد إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية وتحول اسمها إلى مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تم تغيير تسمية المعايير إلى معايير إعداد التقارير المالية الدولية IFRS والتي ستكون إن شاء الله موضوع الجزء الثاني من هذا الكتاب.

الفصل الأول :

**التوافق المحاسبي الدولي وظهور
المحاسبة الدولية**

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

1. نشأة معايير المحاسبة الدولية:

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

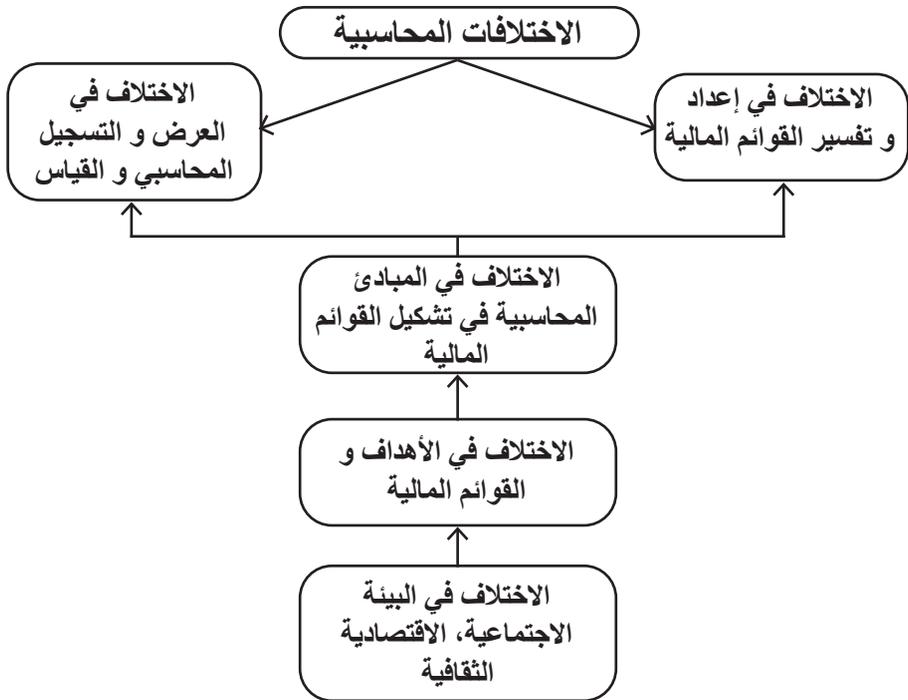
إن المحاسبة المالية هي الوسيلة التي تسمح بإعداد قوائم مالية تعطي معلومات موضوعية و ملائمة و دقيقة عن نشاط المؤسسة، وكذا تسمح باتخاذ القرارات و إجراء المقارنة حول أداء عدة مؤسسات من خلال المعلومات المستخرجة من تلك القوائم ، و لكن الإشكال التي تواجهه المحاسبة على المستوى الدولي هو خضوعها إلى عدة مرجعيات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

فقبل لم تكن المحاسبة تخضع لأي صورة من صور التنظيم المهني ، فالتطبيق المحاسبي للمنشأة يعتبر من أسرارها الداخلية ، و كنتيجة لذلك كانت القوائم و التقارير المالية التي تعدها للمؤسسات غير قابلة للمقارنة بينها و حتى لنفس المؤسسة خلال الفترات المتلاحقة ، مما زاد من حالة عدم الثقة و الاستقرار لمهنة المحاسبة و بذلك سهلت عملية السعي إلى إيجاد صيغ حول الطريقة المثلى للتطبيق المحاسبي الذي ينال رضا كل من المنظرين و المهنيين و المستخدمين على حد السواء .

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

و من هنا نجد أن اللغة المحاسبية على المستوى المحلي معدة لتستجيب لأهداف و احتياجات محلية للتعامل مع المستثمرين و السلطات و الإدارات (كإدارة الضرائب و البنوك مثلا) المحلية و لكنها غير مجهزة للتواصل مع ثقافات مختلفة و هذا ما يخلق عدة التنسيق أو التناغم بين مرسل الرسالة (معلومات محاسبية) و متلقيها في بلاد مختلفة، الرسم أدناه يوضح العوامل التي هي أصل الاختلاف المحاسبي بين مختلف الدول:

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



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

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

فإذا نظرنا إلى مجموع القواعد المحاسبية لبلد ما ، نجد أنها مجموع من الالتزامات القانونية و التي تتغير مع الوقت وتشكيلة من الممارسات العملية الموضوعة من الأطراف ذات العلاقة لتستجيب للحالات الاستثنائية كالأزمات المالية... الخ، و عليه يمكن تمثل هذه القواعد المحاسبية المستعملة في دولة ما و في وقت معين، كنتيجة للتوازن الذي يمتد لسنوات طويلة و التي قد تعدل في وقت ما بسبب تغير البيئة الاقتصادية أو لأحداث غير متوقعة. و عليه فنفس الأحداث (المشاكل المحاسبية) ليس حتما سوف يتم معالجتها بنفس الحلول، و منه فالقواعد و الأسس المحاسبية يمكن أن تكون مختلفة من دولة إلى أخرى.

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

• الدول التي ثقافتها المحاسبية موجهة من التطبيق العملي وهي المقاربة الأنجلوساكسونية التي تركز على استعمال «المبادئ المحاسبية المقبولة عموما (GAAP) *Generally Accepted Accounting Principles*

• الدول التي ثقافتها المحاسبية تركز على التنظيم أو التقنين

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

المحاسبي ، وهي المقاربة الأوروبية واليابانية.

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

2. مفهوم المحاسبة الدولية وأهميتها

1.2. مفهوم المحاسبة الدولية

تعتبر المحاسبة الدولية نظام عالمي تبنته الكثير من الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى العالمي و عليه فإن المحاسبة الدولية تتبع الأسلوب الوصفي عند إعدادها لهذه المعايير، كما أن المحاسبة الدولية تمثل مجموعة المبادئ والطرق والمعايير المحاسبية في جميع الدول على اختلاف أنواعها وهذا الاختلاف نشأ نتيجة الخصائص الجغرافية والاجتماعية والاقتصادية والسياسية والقانونية والتي تختلف من دولة إلى أخرى.

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

المحاسبة الدولية هي إذن نظام عالمي تبناه العديد من الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولاً عاماً على المستوى الدولي، كما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول وهذا

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

هو الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي، وهي تتبع في بحثها الأسلوب الوصفي.

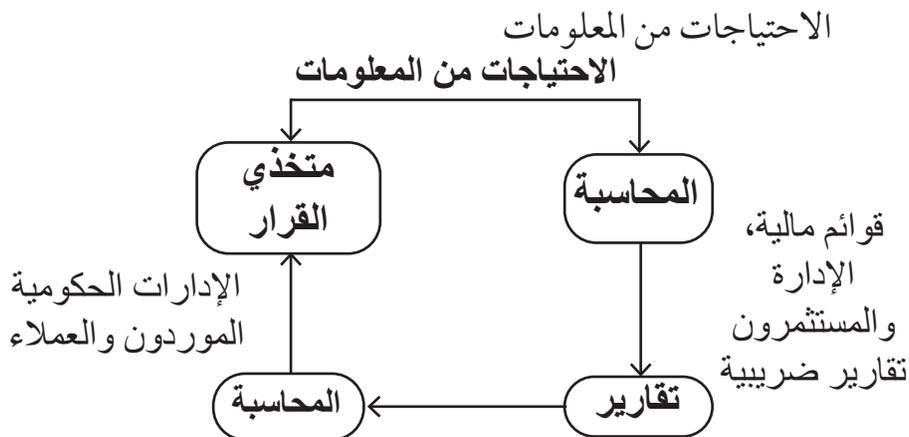
كما يشير مفهوم المحاسبة الدولية إلى العلاقة بين الشركة القابضة متعددة الجنسيات و الفروع و الشركات التابعة لها أي أنه يعتبر من الأساليب المحاسبية التي يجب استخدامها حتى يمكن إعداد و تجهيز القوائم المالية الموحدة للشركة الأم بشكل صحيح.

2.2. أهمية المحاسبة الدولية

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

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

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



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

3.2. قضايا المحاسبة الدولية وبيئتها

والتي لها طبيعة دولية بحيث تتضمن كل من عمليات التجارة الدولية ونشاط الشركات الدولية و الاستثمارات و العمليات التي تتم في أسواق المال العالمية و استخدام العملات الأجنبية ، فهذه العمليات يتم تسويتها باستخدام العملة الأجنبية سواء لأحد طرفي العملية أو لكلاهما ، و من ثم تنشأ مشكلة المحاسبة عن ترجمة العملات الأجنبية ، و كذلك فإن إعداد القوائم المالية الموحدة للشركة القابضة و التي تقع فروعها في عدة دول أجنبية تمثل مشكلة محاسبية أخرى .

و يرتبط بإعداد القوائم المالية الموحدة مشكلة المحاسبة عن تغير القدرة الشرائية للنقود فمثلا عند إعداد القوائم المالية

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

هل يجب استخدام الرقم القياسي للأسعار المستخدم في الشركة القابضة أو الرقم القياسي للأسعار في البلد الذي يتواجد فيه الفرع، للمحاسبة الدولية بيئة تتأثر بمجموعة من المؤثرات الداخلية والخارجية كما يلي:

أ- المؤثرات الداخلية : وتمثل في :

- المالكين - فعاليات المؤسسة - الضريبة السائدة - الاحتراف المحاسبي - ثقافة وبحوث المحاسبة - النظام السياسي السائد - الجو الاجتماعي - نمو و تطور الاقتصاد - التضخم - النظام القانونيالخ.

ب- المؤثرات الخارجية: وتمثل في:

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

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

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

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

3. الهيئات المسؤولة عن التوافق المحاسبي الدولي والمحلي

بدأ الاهتمام المتزايد في وضع قواعد محاسبية من قبل الهيئات المهنية منذ بداية النصف الثاني من القرن الماضي حيث لم يكن هناك قواعد مشتركة علمية يجري تطبيقها من قبل ممارسي مهنة المحاسبة وكانت كل هيئة في كل من الدول الصناعية تضع القواعد المحاسبية الخاصة بها والتي ترى أنها تتلاءم مع مفاهيمها المحاسبية. وقد بقي اصطلاح القواعد المحاسبية المتعارف عليها كتعبير فني عند المحاسبين ومدققي الحسابات مفهوماً يشمل كل ما هو متفق عليه في علم المحاسبة ومقبول من الشركات والمؤسسات حتى ولو اختلفت في معالجة نفس الموضوع.

1.3. محاولات وضع معايير على المستوى الدولي

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

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

2- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني 1926 في أمستردام.

3- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث 1929 في نيويورك: وقد

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

قُدمت فيه ثلاثة أبحاث رئيسة وهي :

- الاستهلاك والمستثمر.

- الاستهلاك وإعادة التقويم.

- السنة التجارية أو الطبيعية.

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

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

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

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

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

9- المؤتمر المحاسبي الدولي التاسع 1967 في باريس

10- المؤتمر المحاسبي الدولي العاشر 1972 : حضره 4347

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

مندوباً من 59 دولة.

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

12- المؤتمر المحاسبي الدولي الثاني عشر 1982 في المكسيك .

13- المؤتمر المحاسبي الدولي الثالث عشر 1987 في طوكيو .

14- المؤتمر المحاسبي الدولي الرابع عشر 1992 في الولايات المتحدة: وكان موضوع المؤتمر دور المحاسبين في اقتصاد شامل، شارك فيه نحو 106 هيئات محاسبية من 78 دولة وحضره نحو 2600 مندوباً من مختلف أنحاء العالم، ولم تغب المشاركة العربية عن المؤتمر التي تمثلت بوفود من لبنان وسورية والكويت ومصر والسعودية برعاية الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC حيث استضافته ثلاثة منظمات محاسبية أمريكية هي مجمع المحاسبين الأمريكية AICPA وجمعية المحاسبين الإداريين IMA وجمعية المراجعين الداخليين IIA.

15- المؤتمر المحاسبي الدولي الخامس عشر 1997 في المكسيك .

16- المؤتمر المحاسبي الدولي السادس عشر 2002 في هونغ كونغ: حيث تمت مناقشة حوالي تسعين (90) عنواناً تدرجت موضوعاته من حوارات ساخنة مثل الشمولية وأخلاقيات المهنة إلى أثر اقتصاد المعرفة على مهنة المحاسبة.

17- المؤتمر المحاسبي الدولي السابع عشر 2006 في استانبول: وقد عقدت تحت شعار تحقيق النمو والاستقرار الاقتصادي العالمي أو مساهمة المحاسبة في تطوير الأمم واستقرار أسواق رأس المال في أنحاء العالم. ودور المحاسبين في عملية التقييم في المشروعات.

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

وقد أسفرت هذه المؤتمرات التي كانت نتيجة الضغوط المتزايدة من مستخدمي القوائم المالية من مساهمين ومستثمرين ودائنين ونقابات واتحادات تجارية ومنظمات دولية وجمعيات حكومية وأجهزة حكومية عن تشكيل عدة منظمات استهدفت وضع المعايير الدولية وتهيئة المناخ اللازم لتطبيق هذه المعايير وأهم هذه المنظمات : أولاً: الاتحاد الدولي للمحاسبين **IFAC** : وهو منظمة عالمية لمهنة المحاسبة تأسس عام 1977، ويضم في عضويته 155 عضو ومنظمة في 118 دولة يمثلون أكثر من (2.5) مليونين ونصف مليون محاسب، يهدف الاتحاد إلى تعزيز مهنة المحاسبة في العالم والمساهمة في تطوير اقتصاد دولي قوي من خلال إنشاء معايير مهنية عالية المستوى والتشجيع على اعتمادها. ولتحقيق مهامه، فإن الاتحاد لديه علاقة عمل وطيدة مع هيئات زميلة ومنظمات محاسبية في مختلف دول العالم. وقد قامت لجان الاتحاد بوضع المعايير التالية:

- المعايير الدولية للمراجعة وخدمات التأكيد.
 - معايير دولية لرقابة الجودة.
 - قواعد دولية لأخلاقيات المهنة.
 - معايير التأهيل الدولية.
 - معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام.
- ويضم الاتحاد في عضويته بعض الهيئات المحاسبية في بعض الدول العربية مثل البحرين ومصر والعراق ولبنان والمغرب والسعودية وتونس ، إن العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين مفتوحة لهيئات المحاسبة المعترف بها قانونياً أو بحكم الإجماع في أوطانها كمنظمات ذات أهمية لها سمعتها الحسنة في مهنة المحاسبة.

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

وتشمل العضوية في الاتحاد الدولي للمحاسبين العضوية في لجنة المعايير الدولية للمحاسبة. ويبلغ عدد المحاسبين في المنظمات الأعضاء بالاتحاد الدولي للمحاسبين تقريباً 2.000.000 محاسباً في العمل المهني والخاص والتعليم والحكومة .

ثانياً : لجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC: وقد أعطيت هذه اللجنة صلاحيات لإصدار مسودات معايير المراجعة والخدمات التابعة بالنيابة عن مجلس الاتحاد IFAC على أن تسعى لتحقيق القبول الطوعي لتلك المعايير أو البيانات وتعزيزها ويتم تعيين أعضاء لجنة IAPC من قبل منظمات أعضاء يمثلون دولاً يختارها مجلس الاتحاد، وقد تضم اللجان الفرعية التي تشكلها لجنة ممارسة المراجعة الدولية ممثلين من غير الدول الممثلة في اللجنة وذلك للحصول على أكبر عدد ممكن من وجهات النظر المختلفة، ويتمتع كل بلد ممثل في هذه اللجنة بصوت واحد فقط. وتتضمن IAPC ابتداءً من 1994 أعضاء من 13 دولة وهي : استراليا، البرازيل، كندا، مصر، فرنسا، والمكسيك، هولندا، اليابان، الهند، السويد، المملكة المتحدة، الولايات المتحدة الأمريكية، وتبدأ إجراءات العمل في اللجنة IAPC باختيار مواضيع من أجل الدراسة التفصيلية بعد إن يتم تأسيس لجنة فرعية لهذا الغرض حيث تقوم اللجنة IAPC بتفويض المسؤولية الأولية لهذه اللجنة الفرعية كي تعد وتحضر مسودات معايير وبيانات المراجعة ويدرس اللجنة الفرعية المعلومات الأساسية التي تكون على شكل بيانات و توصيات أو دراسات أو معايير صادرة عن المنظمات الأعضاء أو الهيئات الإقليمية أو هيئات أخرى، ومن ثم تعود مسودة العرض كنتيجة لهذه الدراسة كي

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

تقوم لجنة ممارسة المراجعة الدولية بدراستها، فإذا وافقت على هذه المسودة عن طريق موافقة ثلاثة أرباع الأعضاء الذين يملكون حق التصويت في اللجنة على ألا يقل عدد الأصوات الموافقة عن تسعة أصوات ممثلة في اجتماعا للجنة، تقوم اللجنة بتوزيع المسودات بشكل موسع بهدف الحصول على كافة الانتقادات و التعليقات من المنظمات الأعضاء و من الوكالات الدولية التي يحددها الاتحاد كما ترك لهم الوقت الكافي لإبداء آرائهم وتعليقاتهم، و من ثم تعدل اللجنة مسودة العرض بالشكل المناسب بعد أن تتلقى تلك التعليقات و تقوم بدراستها و التصويت عليها حسب قواعد الأغلبية 4 / 3 المقررة وعند إصدار المعيار أو البيانات يحدد تاريخ سريانه و تكون لغة المعيار الانجليزية و يعطى وقت كاف لترجمة إلى اللغات الأخرى عن طريق المنظمات الأعضاء التي تذكر اسم المنظمة التي قامت بالترجمة و قد أصدرت اللجنة حتى عام 1999 أربعاً وثلاثين معياراً. ثالثاً : لجنة معايير المحاسبة الدولية **IASC** : في 29 / 6 / 1973 أسست لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في (استراليا، كندا، فرنسا، ألمانيا اليابان، مكسيكو، هولندا، المملكة المتحدة، أيرلندا، الولايات المتحدة) و كان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد ونشر المعايير المحاسبية و أن تدعم قبولها و التقيد بها وتعزيز العلاقة بينها و بين الاتحاد الدولي للمحاسبين (IFAC)، و سوف نفصل أكثر في هذه الهئية في الفرع الموالي.

2.3. الهياكل المكلفة بالتوحيد المحاسبي على المستوى الدولي

فبعد عملية التوحيد المحاسبي القطري بدأ التفكير في التوحيد

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

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

The International Accounting Standards :IASC

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

• إعداد ونشر من أجل المصلحة العامة المعايير المحاسبية

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

الضرورية لعرض القوائم المالية و كذا الحث على قبولها وتطبيقها على المستوى الدولي.

• العمل بشكل واسع من أجل تطوير و تناغم المبادئ و القواعد المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض القوائم المالية.

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

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

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

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

* في 1994 : في هذه السنة وقعت اللجنة بين نارين ، الأولى في مواجهة المنظمة العالمية لعمولات القيم المنقولة OICV و التي رفضت المعايير المنشورة لغاية هذا التاريخ متحججة بأنها غير ملزمة على الهيئات التنظيمية الوطنية و الثانية في مواجهة بعض الشركات

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

العالمية الكبرى و التي تطبق معايير المحاسبة الدولية وتهدد بترك تطبيقها متحججين بشدة تضييقها للتطبيقات العملية المحاسبية.

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

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

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

* في فيفري 2001 : كانت نقطة تحول في تركيبة هذه اللجنة بإنشاء تنظيم جديد لها ، تم المصادقة عليه في ماي من نفس السنة ، تم وضعه للعمل تحت تسمية مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF : *International Accounting Standards Committee Foundation* و التي بدورها تتكون من عدة لجان

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

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

3.3. الهيئات المسؤولة عن التوحيد المحاسبي المحلي

قبل أن بدأت عملية التفكير في التوافق على المستوى الدولي كان لزاماً أولاً وجود توحيد محاسبي على المستوى المحلي خاصة في الولايات المتحدة الأمريكية التي كانت تعتبر قارة ومجموعة من الدول تختلف فيما بينها في القواعد والممارسات المحاسبية ونفس الشأن للدول الأوروبية إذ اختلفت التنظيمات المحاسبية وفي بعض الحالات تترك للاجتهاد الشخصي وعليه قامت هيئات مخولة قانوناً بإعداد أنظمة محاسبية وطنية على أسس علمية وقابلة للتطور والتحسين كلما تطلب الأمر ذلك سواء على المستوى المحلي ولما لا على المستوى الدولي.

أ. في الولايات المتحدة الأمريكية: و كنتيجة لكل هذا كانت أول تجربة للتوحيد المحاسبي في الولايات المتحدة الأمريكية فقبل 1900 لم يتطلب اقتصادها سوى نمط بسيط نسبياً من الوظيفة المحاسبية ، فقد كانت الملكية الفردية هي الشكل الشائع للمنشآت

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

وقد ركزت التقارير المالية على جوانب السيولة والقدرة على الدفع و اقتصرت على الاستخدام الداخلي ، أما في الفترة من 1900 إلى 1929 فظهور الشركات الضخمة و التي اتسمت بانفصال الملكية عن الإدارة وزيادة حجم الاستثمار و المضاربة أدى إلى طلب الحاجة إلى من الإفصاح و تحول التركيز إلى القدرة على توليد الدخل ، و كنتيجة لانهيار الأسهم و أزمة الكساد العظيم سنة 1929 ، وزيادة عدم الرضا عن التقارير المحاسبية بذلت الحكومة الفيدرالية و بورصات الأوراق المالية و مهنة المحاسبة جهودا كبيرة لتحسين المحاسبة ، و عليه تم تبني مجموعة من المبادئ و الإجراءات و المعايير الموحدة التي أطلق مصطلح « المبادئ المحاسبية المتعارف عليها » ، و بالرغم من أن هذه المبادئ حظيت بالقبول العام على مدار الزمن بسبب تطبيقها على مجال واسع ، إلا أنها أثارت بعضا من الجدل و الانتقاد في الولايات المتحدة الأمريكية هناك العديد من المنظمات و الهيئات التي لها تأثير كبير في وضع المبادئ المتعارف عليها و التي نذكر أهمها:

* لجنة تداول الأوراق المالية *SEC (Securities and Ex-*

change Commission) : أنشأت هذه اللجنة سنة 1934 كنتيجة لانهيار الواسع في منشآت الأعمال و أسواق الأوراق المالية ، و هي هيئة حكومية تتولى تنفيذ قوانين هيئات الأوراق المالية و غيرها من القوانين في أمريكا إذ يجب على كل الشركات التي تصدر أوراق مالية أن تعد قوائمها المالية وفق مبادئ هذه اللجنة ، و في ظل القوانين العديدة التي تشرف على تنفيذها هذه الهيئة أصبح لها نفوذ كبير في مجال الإجراءات المحاسبية و نماذج القوائم المالية التي تقترحها

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

هذه الهيئة، وبالتالى أرست القواعد الأساسية لوضع مجموعة من المبادئ والإجراءات التي تلقى قبولاً عاماً والتي تعدّها مختلف الأطراف التي لها علاقة بالتوحيد المحاسبي خاصة المهنيين، وذلك بممارسة الضغط عليها سواء لتخفيض مجال الاختلاف بينهم أو لإيجاد حلولاً عملية لبعض المشاكل التي تعرض عليها، وتقوم لجنة تداول الأوراق المالية بنشر متطلباتها وآراءها المحاسبية بعدة صور ومنها:

- نشرات التقرير المالي .
- تعليمات و نماذج لإعداد القوائم المالية.
- قراراتها في الحالات التي تعرض عليها.

* المعهد الأمريكي للمحاسبين القانونيين (AICPA (American Institute of Certified Public Accountant تم إنشاؤه سنة 1887 ، هو ليس هيئة لإعداد المبادئ و المعايير المحاسبية بل هو هيئة مهنية تجمع الخبراء المحاسبين و المراجعين ،يقوم بنشر مقترحاته و تفسيراته للحلول العملية لبعض المشاكل المحاسبية ، و لقد كانت جهوده حيوية لعملية وضع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها، فعلى سبيل المثال سنة 1930 قام بتشكيل لجنة خاصة للتنسيق مع بورصة نيويورك في الأمور التي تهم المحاسبين والمستثمرين و البورصة ،

ونتيجة لكل هذه الجهود قام هذا المعهد في سنة 1959 بإنشاء « مجلس مبادئ المحاسبة APB »

تمثلت الأهداف الأساسية لهذا المجلس فيما يلي :

*وضع مبادئ محاسبية مكتوبة وتحديد الممارسات المحاسبية الصحيحة.

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

* تضييق مجالات الاختلاف و عدم التناغم و الاتساق في الممارسة المحاسبية.

تولى هذا المجلس مهمة التوصل إلى مجموعة الفروض و المبادئ المحاسبية اعتمادا على أساليب البحث العلمي ، وتمكن خلال الفترة من 1959 إلى 1973 من إصدار مجموعة من البحوث في مجالات الفكر المحاسبي المختلفة ممثلة في 31 رأي (*Opinions*) و أربع تقارير.

وبالرغم من هذا كله إلا أن هذا المجلس واجه الكثير من الانتقاد ، و تم اتهامه بعدم الالتزام بالحياد و خضوعه لضغوط خارجية ، خاصة من قبل مكاتب المحاسبة الكبرى و كذا هيئة تداول الأوراق المالية في الولايات المتحدة الأمريكية ، و عليه قام رواد مهنة المحاسبة في سنة 1971 بتشكيل مجموعة دراسة لوضع المبادئ المحاسبية عرفت باسم *Wheat Committee* و ذلك لدراسة تنظيم و تشكيل مجلس مبادئ المحاسبة APB و تحديد التغييرات الضرورية للحصول على نتائج أفضل ، و قد تم تقديم توصيات هذه اللجنة إلى AICPA في ربيع سنة 1972 و تم اعتمادها بالكامل و دخلت حيز التنفيذ مع بداية 1973 .

*مجلس معايير المحاسبة المالية FASB (*Financial Accounting Standards Board*)

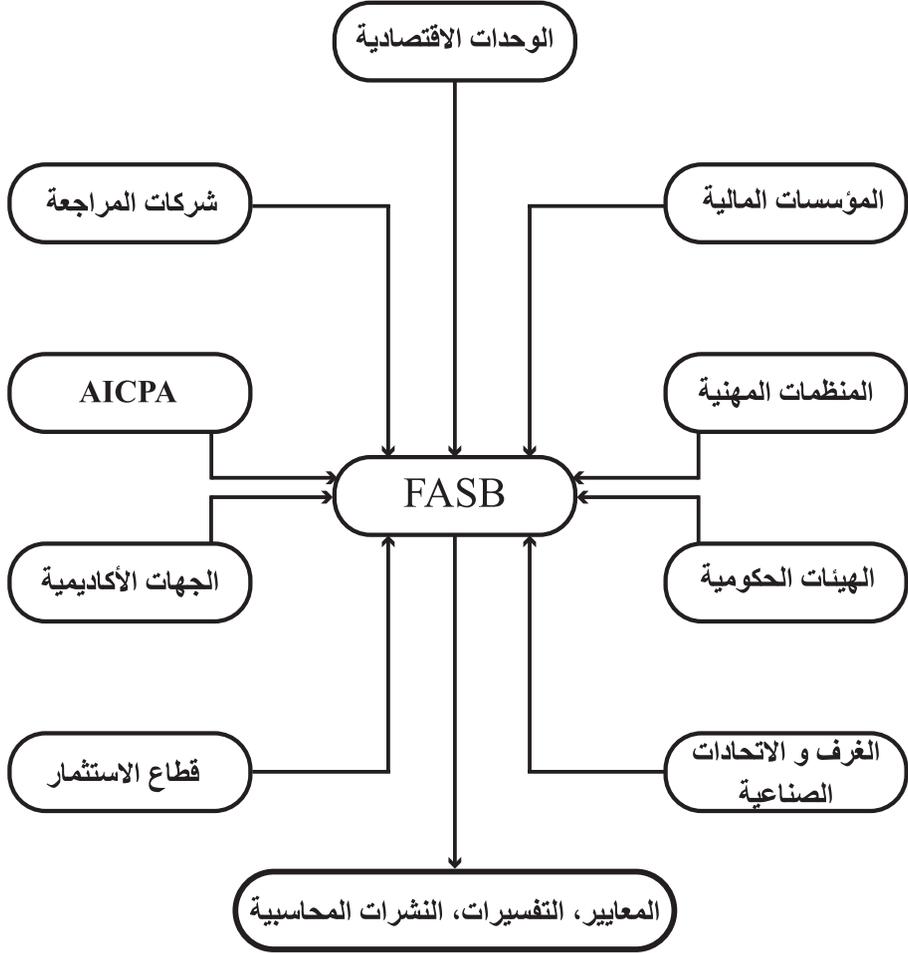
counting Standards Boards: لقد نتج عن توصيات Wheat حل لجنة APB و تشكيل هيكل جديد لوضع المعايير ، يتكون من ثلاثة منظمات هي : مؤسسة المحاسبة المالية FAF ، و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، و المجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية FASAC و تقوم الFAF بانتقاء أعضاء FASB

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

ومجلسه الاستشاري وتمويل أنشطتهم والإشراف بصفة عامة على أنشطة FASB، ولكن المنظمة الأكثر أهمية في هذا الهيكل الثلاثي هي FASB الذي تركز مهمته الأساسية في وضع وتحسين معايير المحاسبة و التقرير المالي لإرشاد وتوجيه الجمهور العام الذي يضم مصدري و مراجعي و مستخدمي المعلومات المالية ، ولقد أيقنت مختلف هذه الأطراف أن الطريقة الأكثر كفاءة للتأثير على المعايير التي تحكم الممارسة المحاسبية هي المشاركة في صياغتها ، أو عن طريق الضغط على واضعيها سواء عند إعداد معايير لأول مرة أو لتعديل القديمة ، ويبين الشكل التالي مختلف الأطراف الضاغطة و التي تؤثر على عمل المجلس لأنها ستتأثر هي بدورها بالمعايير المحاسبية التي يصدرها المجلس:

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

الشكل رقم (3): يوضح علاقات FASB مع محيطه الخارجي



المصدر: د. عقاري مصطفى ، مساهمة علمية في تحسين المخطط الوطني المحاسبي أطروحة نيل شهادة دكتوراه دولة ، جامعة فرحات عباس ، 2004 ، ص 43 .

ب. الهيئات المحلية المكلفة بالتوحيد المحاسبي في القارة الأوروبية: هنا سوف نتطرق لبعض المنظمات المكلفة بالتوحيد المحاسبي على مستوى بعض الدول التي لها السبق وذات تأثير كبير

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

في عملية التوحيد المحاسبي حتى الدولي من خلال مشاركتها في كل المؤتمرات لإنشاء الهيئات الدولية تتمثل أهمها في الدول التالية:

* في فرنسا: في هذه الدولة التوحيد المحاسبي منوط بالسلطات

العمومية، اعتماد مبادئ محاسبية يمر عبر هيئتين أساسيتين هما:

1. المجلس الوطني للمحاسبة CNC : يتكون من 58 عضو ،

يجمع بين كل المنظمات المهنية المعتمدة مثل المصنف الوطني للخبراء

المحاسبين ، الشركة الوطنية لمحافظي الحسابات ، و سلطات عمومية

كمجلس المحاسبة ، أن لهذا المجلس فقط مهمة تقديم الرأي في

مختلف القضايا المحاسبية المستجدة ، وتتفرع عن ذلك المهام التالية:

* تقديم التوصيات في ميدان المحاسبة حول مختلف المشاكل

المحاسبية التي تخص القطاعات الاقتصادية (البنوك ، التأمينات ،

الدولة ، الإدارات العمومية....الخ).

* تقديم الرأي في المعايير المحاسبية خاصة منها الأجنبية .

* ضمان التنسيق و تلخيص البحوث النظرية و المنهجية و نشر

كل الوثائق التي لها علاقة بمجال المحاسبة.

2. لجنة التنظيم المحاسبي CRC : تتكون من 15 عضو تمثل

مختلف السلطات العمومية (الوزارات ، الجماعات المحلية....الخ)

وجمعيات مهنيين، و تقوم هذه اللجنة بقبول آراء المجلس الوطني

للمحاسبة أو لا ، و تعد التنظيمات الخاصة بمعيار ما ، و تفننه بأمر

وزاري و تنشره في الجريدة الرسمية.

* في بريطانيا: مثل ما هو حادث في الولايات المتحدة

الأمريكية، فهناك العديد من الهيئات التي تتدخل في وضع المبادئ

المتعارف عليها، تتكون أساسا في المنظمات التالية:

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

1. مجلس معايير المحاسبة **ASB** : أنشأ سنة 1990 ، يتكون من 9 أعضاء و هو هيئة مستقلة ، يقوم بإعداد ونشر المعايير و التي تسمى معايير التقارير المالية FRS .
 2. لجنة المراجعة المالية **FRC** : أنشأ من طرف الدولة ، يجمع كل المنظمات المهتمة بالمعلومات المالية ، فهو يقوم بمهمة مراقبة المؤسسات التي لا تحترم تطبيق المعايير، كما يقوم بحل المشاكل المتعلقة بالتطبيق و تفسير هذه المعايير .
 3. الهيئة الاستشارية لمنظمات المحاسبين **CCAB** : تم إنشاؤها سنة 1986 ، يجمع بين ستة منظمات مهنية محاسبية للدول التابعة للمملكة المتحدة و هي المسؤولة عن تطبيق و مراقبة المحاسبة، فهي التي وضعت مجلس معايير المحاسبة .
- *في ألمانيا : المعايير المحاسبية يتم استخراجها من مختلف النصوص القانونية ، و تبقى عملية إصدار هذه المعايير من صلاحيات الحكومة و البرلمان الألماني، عدة منظمات و جمعيات مهنية هي حاضرة عند إصدار و نشر هذه المعايير وكذا المراقبة عملية التطبيق المحاسبي لها، فنجد أساسا الخبراء المحاسبين ، المراقبين المحاسبين ، و نفس الشيء يتم في باقي الدول الأوروبية مثل بلجيكا و اسبانيا و ايطاليا و هولندا... الخ .
- و تجدر الإشارة هنا أن مجموع هذه الدول حاليا لها موقف موحد من المعايير المحاسبية في ظل الاتحاد الأوروبي و من خلال برلمانها لقبول و تقرير تطبيق معايير معينة ورفض أخرى و عموما فالاتحاد الأوروبي بدأ في تطبيق معايير المحاسبة الدولية بالنسبة للشركات المسجلة في البورصة منذ 2005 بشكل إلزامي .

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

4. معايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS)

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

4.1. ماهية معايير المحاسبة الدولية

أ. مفهوم المعيار المحاسبي

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

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

ما يلاحظ في أدبيات المحاسبة هو تعدد وجهات النظر اتجاه تعريف المعايير ، فمنهم من يرى أن المعيار عبارة عن أداة ترشد التطبيق و تحاول تضييق الفجوة بينه و بين الأساس النظري للمحاسبة ، و في هذا السياق يمكن أن يعرف المعيار « بأنه نمط

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

متفق عليه لما يعتبر تطبيقا ملائما في ظروف معينة و أساسا للحكم و المقارنة و أساسا عندما تبرر الظروف ذلك .

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

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

-المعيار مرشد أساسي أو بيان كتابي يتضمن طريقة أو أكثر لمعالجة عملية محاسبية معينة.

-يساعد المعيار في إرشاد و تقييم التطبيق للتوصل إلى معلومات محاسبية مفيدة للمستخدم.

-المعيار يمثل أحكاما تتعلق بعنصر معين من القوائم المالية أو

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

- نوع معين من العمليات و المشاكل المحاسبية.
- يركز على القياس و التقرير المحاسبي بهدف رفع كفاءة الوظيفة المحاسبية.
- يتم إصداره من طرف جهاز أو هيئة حكومية حتى الاعتراف و القبول به .

ب. أهمية المعايير المحاسبية وأسباب تعددها

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

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

- تساهم المعايير المحاسبية في عملية ضبط و تنظيم الممارسة المحاسبية إذ يؤدي غياب المعايير المحاسبية إلى اللجوء إلى الاجتهاد الشخصي و ما قد يصاحب ذلك من عدم الموضوعية في اختيار السياسات المحاسبية المستخدمة.

- وجود إطار موضوعي من المعايير المحاسبية تحكم القياس و التوصيل يضمن تحقيق التوازن بين المصالح المختلفة لفئات متعددة من المستخدمين من ناحية و المصلحة العامة من ناحية أخرى.

- إن الاعتماد على المعايير المحاسبية له أهمية كبيرة و ضرورية في

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

ظل قصور النظريات الحالية للمحاسبة بشأن معالجة تعدد البدائل المحاسبية على مستوى الوحدة الاقتصادية.

- إن وجود معايير محاسبية تساعد المهنيين و تحدد ردود أفعالهم في ظروف معينة و تعتبر كذلك خط دفاع عند وجود تدخلات أو إشرافات ن أطراف خارجية.

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

- كان لحدوث الأزمات التي اجتاحت العالم في منتصف القرن الماضي و ما ترتب عليها عمليات تصفية و اندماج بين الشركات المساهمة الكبيرة و ما تلا ذلك من تكتلات تجارية و اقتصادية دولية و ظهور الشركات المتعددة الجنسيات ، الأمر الذي ساعد على ظهور المنظمات المهنية و تعاظم دورها بحيث أخذت تفرض نفسها و وجودها على الدولة و المجتمع المالي و لعبت دورا أساسيا في توجيه العمل المحاسبي و رفع الوعي المحاسبي ، و قد ترتب عليه إصدار معايير محاسبية جديدة لمواجهة الظروف المستجدة ، بالإضافة إلى تأثر معظم دول العالم بموجات التضخم و ما ترتب عليها من إعادة النظر في فرض ثبات النقد بأنه غير واقعي ن مما أدى إلى إصدار معايير جديدة تتعامل مع ظاهرة تغيرات الأسعار.

- تأثير جماعات الضغط و نجاحها في أن تتدخل في عملية وضع معايير المحاسبة و توجيهها لأغراض معينة و من أمثلة ذلك ما حدث بالنسبة للمعيار رقم 19 لمجلس معايير المحاسبة المالية

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

FASB تحت عنوان «المحاسبة و التقرير عن شركات و البترول و الغاز» و ذلك بإجبار المجلس على تغيير موقفه بشأن إلزام تلك الشركات بطريقة الجهود الناجحة ن وكذا تلك الضغوط التي تمارسها جمعيات حقوق الإنسان و حماية البيئة و غيرها و التي تطلب معلومات عن مدى مساهمة المؤسسة في النواحي الاجتماعية، و من ثم تؤثر على جهات وضع المعايير لمراعاة متطلباتها بإصدار معايير جديدة.

- اختلاف آراء الجهات واضعة المعايير و اختلاف درجة الالتزام القانوني لكل منها يفسح المجال لتعدد المعايير و ذلك من بلد لآخر و بالتالي على المستوى الدولي.

يشير البعض إلى أن المبادئ المتعارف عليها هي أهم أسباب تعدد المعايير المحاسبية ن لاسيما و أنها تسمح بمعالجات عديدة لنفس المشكلة المحاسبية باعتبار أن المعايير المحاسبية تعتبر ترجمة للمبادئ المحاسبية في التطبيق العملي.

ج. محددات تطبيق معايير المحاسبة الدولية و تطورها المستمر

- مما يمكن ملاحظته أن معايير المحاسبة الدولية قد تأثرت بوجهتي النظر الأمريكية و البريطانية بحم أنهما الدولتين السابقتين لوضع معايير محلية، و عليه و لتطبيق معايير المحاسبة الدولية تتقيد بالمحددات التالية (14):

- عدم إمكانية تطبيق هذه المعايير بالكامل على مستوى كل الدول نظرا لاختلاف البيئة و الثقافة التي تم أخذها بعين الاعتبار عند وضع هذه المعايير، لأنها في الغالب هي موجهة لمهنة المحاسبة المتقدمة (محاسبيا).

الإبقاء على كثير من البدائل المحاسبية، إذ نجد في كثير من

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

المعايير عدة بدائل أو مرجعيات يمكن تطبيقها. يتطلب تطبيق بعض المعايير في بعض الدول تعديلا في أنظمتها وتشريعاتها والأوامر التي تصدر بموجبها، وهذا ما يتميز بشيء من الحذر لصعوبة تعديل تلك القوانين كما هو الحال بالنسبة للمعيار المحاسبي رقم 12 المتعلق بضرائب الدخل لاعتبار كثير من الدول أنها قضية داخلية.

اختلاف مستوى التعليم بين الدول المطبقة للمعايير، إذ يكون التطبيق سهلا لدى الدول المتقدمة و صعبا نوعا ما لدى الدول النامية.

الضغوطات السياسية الممارسة على مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB في وضع المعايير أو تعديلها، وهذا ما يتجسد في تطبيق بعض الدول للمعايير الأمريكية بحكم تبعيتها لها سياسيا أو ايدولوجيا.

إن معايير المحاسبة الدولية هي دائمة التغير وذلك بسبب التفسيرات التي تصدر عن لجنة التفسيرات (IFRIC) والتغذية العكسية التي تظهر بعد تطبيق المعايير، إضافة إلى جهود المنظرين في المحاسبة و تغير الظروف المختلفة (اقتصادية، سياسية، تكنولوجيا... الخ).

وعليه فإن المعايير المحاسبية هي في تطور مستمر فهي إذن تتميز بالمرونة وقابلية التعديل و التغير استنادا إلى التغير في الظروف الاقتصادية وحتى إلغائها في بعض الأحيان إذا كانت غير ملائمة للواقع، و منه فعملية التحديث لهذه المعايير هي مستمرة تستجيب للمستجدات على ساحة الأعمال على المستوى العالمي بحكم أن

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

المحاسبة جزء لا يتجزأ عن هذا المجال .

2.4. مجلس معايير المحاسبة الدولي IASB ومسؤوليته في إعداد

المعايير

أ. الهيكل التنظيمي للجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF

بعد هذا التغيير الذي طرأ سنة 2001 كما سبق الذكر أعيدت هيكله هذه اللجنة والتي أصبحت مهيكلة من اللجان الفرعية أو أفواج العمل التالية (15) :

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

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

الجدول رقم (1): يوضح تركيبة مجلس معايير المحاسبة

الدولية IASB

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

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

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

- على الأقل خمسة أعضاء من هذه المجلس يجب أن يملكون خبرة في مجال المراجعة.
- على الأقل ثلاثة أعضاء يملكون خبرة في مجال إعداد القوائم

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

المالية .

- على الأقل ثلاثة أعضاء يملكون خبرة في مجال استخدام القوائم المالية.
- على الأقل عضو منهم لديه خبرة في مجال التعليم الجامعي.

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

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

- تفسر و تقدم تعليقاتها حول التطبيق العملي للمعايير المحاسبية الدولية ، في الإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة ، كما تنفذ مهاماً أخرى حسب طلب هذا الأخير.

- يقوم بالرد على المجلس حول التفسيرات النهائية و الحصول على موافقته.

3- لجنة استشارية للمعايير **SAC** (*Standards Advisory Council*): تضم ممثلين عن الهيئات المهنية الوطنية تعطي آراءها حول المشاكل الكبيرة التي يواجهها IASB موافقتها ضرورية

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

لتسجيل أي موضوع معين ليدخل ضمن برنامج عمل IASB ، تضم حوالي 30 عضوا يعينون من طرف أعضاء مجلس الحكام Trustees لمدة 3 سنوات قابلة للتجديد، و عليه تتمثل مهامها الأساسية في :

- تقديم الاستشارة لمجلس معايير المحاسبة حول القرارات المتعلقة بإعداد المعايير .

- إعلام المجلس بوجهات النظر لمختلف المنظمات و الأطراف ذات العلاقة المتعلقة بمشاريع المعايير.

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

التغييرات المكونة للجنة ككل ، مدة

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

- 6 أعضاء يمثلون أمريكا الشمالية.

- 6 أعضاء يمثلون أوروبا.

- 4 أعضاء يمثلون آسيا و المحيط الهادئ.

- 3 أعضاء لباقي المناطق الجغرافية العالمية.

يمكن ذكر أهم المهام المنوطة بهؤلاء المسيرين و ذلك بغية

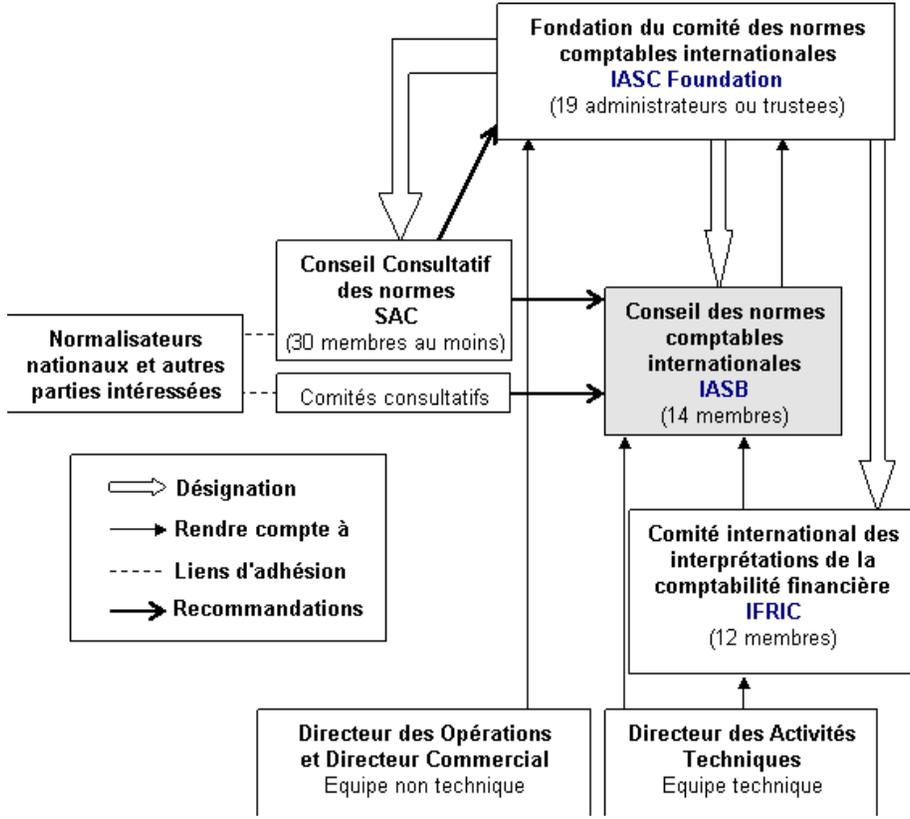
احترام كل تعليمات الهيئة هي ما يلي:

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

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

و في النهاية يمكن تمثيل مهام مختلف هذه اللجان و أفواج العمل ضمن لجنة معايير المحاسبة الدولية و العلاقات التي تربط بينها في الشكل البياني التالي: الشكل رقم (4): يوضح الهيكل التنظيمي ل IASCF

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS



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

ب. مسار إعداد المعيار المحاسبي و عرض مختلف المعايير
المصدرة:

قبل التطرق لمختلف المعايير التي أصدرها هيئة معايير المحاسبة الدولية منذ تأسيسها سواء في شكل معايير المحاسبة الدولية IAS حتى 2001 أو في شكل المعايير الدولية للتقارير المالية IFRS بعد هذا التاريخ ، نستعرض المسار أو المراحل التي تمر بها

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

عملية إعداد معيار ما حتى صدوره الرسمي.

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

- تقديم النقاط المراد (مشكلة محاسبية) طرحها للاستشارة من طرف المجلس الاستشاري للمعايير SAC حول إمكانية إصدار بشأنها معيارا جديدا.
- إعداد ونشر وثيقة للنقاش قابلة للنقد و التعليق من طرف الجمهور الواسع.
- إعداد منشور استجواب (Exposé-sondage) و الذي يجب أن يصادق عليه من طرف 8 أعضاء من مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB على الأقل، قبل طرحه للتعليق عليه و مناقشته.
- فحص و تدقيق التعليقات الواردة بعد عملية نشر وثيقة النقاش و منشور الاستجواب.
- تحرير و إعداد المعيار النهائي الذي يجب أن يصادق عليه 8 أعضاء من L'IASB.

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

- الإطار المفاهيمي لهذا المجلس الذي يحتوي على المبادئ

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

المحاسبية المقبولة.

- المعايير المحاسبية الدولية بالتسمية القديمة IAS أو بالتسمية الجديدة IFRS .
- التفسيرات المتعلقة بهذه المعايير التي تعدها لجنة التفسيرات الدولية IFRIC .

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

جدول رقم (2): يوضح معايير المحاسبة الدولية / IAS

IFRS الصادرة لغاية 2017

رقم المعيار	اسم المعيار	تاريخ إصدار المعيار أو تعديله وسريان تطبيقه على الترتيب
IAS 1	عرض القوائم المالية	1975 – 1998
IAS 2	المخزون السلعي	1976 – 1995
IAS 7	قائمة التدفقات المالية	1977 – 1994
IAS 8	صافي ربح أو خسارة الفترة و الخطاء و تغيرات السياسات المحاسبية	1978 – 1993
IAS 10	الأحداث المحتملة و اللاحقة لإعداد القوائم المالية	1978 – 1994
IAS 11	عقود المقاولات	1979 – 1995
IAS 12	المحاسبة عن ضريبة الدخل	1979 – 1996
IAS 14	عرض المعلومات المالية لقطاعات المنشأة	1981 – 1997
IAS 16	المحاسبة عن الممتلكات و التجهيزات و المعدات	1982 – 1998
IAS 17	المحاسبة عن عقود الإيجار	1982 – 1997

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

1993 – 1982	الاعتراف بالإيراد	IAS 18
1999 – 1983	المحاسبة عن منافع التقاعد	IAS 19
1994 – 1983	المحاسبة عن المنح و الإعانات الحكومية	IAS 20
1993 – 1983	آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	IAS 21
1993 – 1984	رسملة تكلفة الاقتراض	IAS 23
1994 – 1984	الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	IAS 24
1994 – 1987	محاسبة عن الإفصاح عن صناديق المعاشات	IAS 26
1994 – 1989	القوائم المالية الموحدة و الانفرادية	IAS 27
1998 – 1989	المحاسبة عن المساهمة الشركات الشقيقة	IAS 28
1994 – 1989	الإفصاح المالي عن الاقتصاديات ذات التضخم المرتفع	IAS 29
1990	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك و المؤسسات المالية المشابهة	IAS 30
1994	الإفصاح المالي عن الحقوق في المشروعات المشتركة	IAS 31
1998 – 1995	الأدوات المالية الإفصاح و العرض	IAS 32
1999	ربح السهم	IAS 33
1999	محاسبة تدني قيمة الأصول	IAS 36
1999	المخصصات و الأصول المحتملة و الالتزامات المحتملة	IAS 37
1999	الأصول المعنوية	IAS 38
2001	الأدوات المالية الاعتراف و القياس	IAS 39
2001	المحاسبة عن الممتلكات الاستثمارية	IAS 40
2003	المحاسبة عن أعمال الزراعة	IAS 41
2004-2013	تبني معايير التقارير المالية الدولية للمرة الأولى	IFRS 1

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

2010-2005	الدفعة المرتكزة على الأسهم	IFRS 2
2010-2004	اندماج الأعمال	IFRS 3
2009-2004	عقود التأمين	IFRS 4
2010-2005	الأصول غير المتداولة المكتناة للبيع و العمليات غني المستمرة	IFRS 5
2006	اكتشاف و تقييم الموارد المعدنية	IFRS 6
2013-2007	الأدوات المالية - الإفصاحات	IFRS 7
2010-2009	القطاعات العمليانية	IFRS 8
2018-2014	الأدوات المالية	IFRS 9
2013	القوائم المالية المدجة	IFRS 10
2013	الشراكة	IFRS 11
2013	المعلومات الواجب الإفصاح عنها عن الفوائد في الشركات الأخرى	IFRS 12
2013	القياس بالقيمة العادلة	IFRS 13
2016	حسابات المؤجلة النظامية	IFRS 14
2018	إيرادات النشاطات العادية من العقود مع العملاء	IFRS 15
2019	عقود الإيجار	IFRS 16
2019	عقود التأمين	IFRS 17

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

Source : www.focuifrs.com

موقع خاص بمعايير المحاسبة الدولية باللغة الفرنسية تم الاطلاع عليه يوم 2017/12/12
و ما يمكن ملاحظته من خلال الجدول السابق أنه لا يوجد ترقيم مستمر للمعايير أي أن هناك أرقام غير مستعملة تدل على المعايير التي كانت سارية المفعول قبل سنة 2001 و تم إلغاؤها قبل هذا التاريخ تتمثل في المعايير رقم: 3، 4، 5، 6، 13، 15، 22، 25، 35، ومؤخرا 39 وقد تم تعويضها بمعايير أخرى أو أن مجال تطبيقها يدخل ضمن إطار عمل معيار آخر فتدمج معه.
و أخيرا فان عمل مجلس معايير المحاسبة مستمر بالتطرق لقضايا محاسبية جديدة أو تعديل و تحسين ما هو قائم إلى حد الآن و ذلك من أجل مسايرة التغييرات التي تحدث في بيئة المحاسبة و الاقتصاد ككل .

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

تمارين الفصل الأول:

السؤال الأول: لماذا جاءت المعايير المحاسبية الدولية؟

السؤال الثاني: من المسؤول على إعداد معايير محاسبية في كل

من الولايات المتحدة الأمريكية ، فرنسا والدولية؟

السؤال الثالث : ما هي أهم التغييرات التي حدثت على لجنة

معايير المحاسبة الدولية IASC ومتى ؟

السؤال الرابع : ما هي مكونات مؤسسة معايير المحاسبة

الدولية IASB ؟

السؤال الخامس : اختر الإجابة الصحيحة :

1. تعتبر المعايير المحاسبية الدولية :

- واجبة التطبيق في كل دول العالم

- المؤسسات هي من تقرر تطبيق المعايير أو لا

- الدولة هي من تختار تطبيق كلي أو جزئي للمعايير بعد

إصدار القوانين الملزمة.

- كل دول العالم لها معايير محاسبية خاصة بها.

2. يقوم بإصدار المعايير على مستوى مؤسسة معايير المحاسبة

الدولية :

IASB -

IFRIC -

- لجنة الاستشارية

- لجنة المسيرين.

3. من خلال النظام المحاسبي المالي SCF فان الجزائر تعتبر :

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

- قد طبقت المعايير كما هي
- استنبطت من المعايير كلها سواء IAS أو IFRS
- استنبطت من المعايير الصادرة لغاية 2004
- لم تستنبط من المعايير نهائيا.

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

حلول تمارين الفصل الأول

الجواب الأول: من أجل تحقيق الأهداف التالية:

* تحسين وضوح و محاسبة القوائم المالية التي تعدها الشركات المسجلة .

* تسمح بالمقارنة بين المؤسسات في مختلف الدول.

* تسهيل عملية تسجيل الشركات في مختلف البورصات المنتشرة عبر العالم.

* الحصول و الحفاظ على ثقة المستثمرين.

* الحصول على مرجع محاسبي موحد للدول التي تقبل العمل

بها .

الجواب الثاني:

- في و.م.أ : مجلس معايير المحاسبة المالية (FASB- Finan- cial Accounting Standards Committee): لقد نتج عن توصيات Wheat تشكيل هيكل جديد لوضع المعايير ، يتكون من ثلاثة منظمات هي : مؤسسة المحاسبة المالية FAF ، و مجلس معايير المحاسبة المالية FASB ، والمجلس الاستشاري لمعايير المحاسبة المالية FASAC و تقوم ال FAF بانتقاء أعضاء FASB و مجلسه الاستشاري وتمويل أنشطتهم والإشراف بصفة عامة على أنشطة FASB.

- في فرنسا: لجنة التنظيم المحاسبي CRC: تتكون من 15 عضو تمثل مختلف السلطات العمومية (الوزارات ، الجماعات المحلية.... الخ) و جمعيات مهنيين، و تقوم هذه اللجنة بقبول آراء المجلس الوطني للمحاسبة أو لا ، و تعد التنظيمات الخاصة بمعيار ما ، و تفننه بأمر وزاري و تنشره في الجريدة الرسمية.

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

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

الجواب الثالث: أهم التغييرات التي حدثت كانت بداية 2001

وهي :

- تغيير في تسمية اللجنة من IASC أصبحت مؤسسة معايير
المحاسبة الدولية IASB.
- تغيير في تكوين المؤسسة (هيكلها التنظيمي) أصبحت تتكون
من أربعة مجالس فرعية.
- تغيير في تسمية المعايير من معايير المحاسبة الدولية IAS إلى
معايير إعداد التقارير المالية الدولية أو معايير الإبلاغ المالي الدولية
IFRS.

الجواب الرابع : مكونات مؤسسة معايير المحاسبة الدولية:

- مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB يعتبر أهم مجلس
داخل هذه الهيئة تم إنشاؤه في 6 فيفري 2001.
- اللجنة الدولية لتفسيرات التقارير المالية IFRIC (In-):

د. شوقي طارق

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

International Financial Reporting Interpretations Committee) : مهمتها توضيح طريقة تطبيق المعايير المعدة من خلال شرحها و تفسيرها للمعايير IFRS التي يصدرها IASB .
- - لجنة استشارية للمعايير SAC (Standards Advisory Council) : تضم ممثلين عن الهيئات المهنية الوطنية تعطي آراءها حول المشاكل الكبيرة التي يواجهها IASB موافقتها ضرورية لتسجيل أي موضوع معين ليدخل ضمن برنامج عمل IASB .
- - لجنة الإداريين أو المديرين Trustees : وهي بمثابة مجلس إدارة هذه الهيئة ، تدار من طرف 19 حكماً (مجلس المراقبة) يعينون لاعتبارات جغرافية و كذا تمثيلهم لمختلف أسواق رؤوس الأموال المنتشرة عبر مناطق العالم.

الجواب الخامس: اختر الإجابة الصحيحة :

2. تعتبر المعايير المحاسبية الدولية :

- واجبة التطبيق في كل دول العالم

- المؤسسات هي من تقرر تطبيق المعايير أو لا

- الدولة هي من تختار تطبيق كلي أو جزئي للمعايير بعد

إصدار القوانين الملزمة.

- كل دول العالم لها معايير محاسبية خاصة بها.

2. يقوم بإصدار المعايير على مستوى مؤسسة معايير المحاسبة

الدولية :

IASB -

IFRIC -

الفصل الأول: مدخل لمعايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS

- لجنة الاستشارية
- لجنة المسيرين.
- 3. من خلال النظام المحاسبي المالي SCF فان الجزائر تعتبر:
 - استنبطت من المعايير
 - قد طبقت المعايير كما هي
 - كلها سواء IAS أو IFRS
 - استنبطت من المعايير الصادرة لغاية 2004
 - لم تستنبط من المعايير نهائيا.

الفصل الثاني:

**المبادئ الأساسية لعمل مجلس
معايير المحاسبة الدولية (الإطار
المفاهيمي)**

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

تمت المصادقة على الإطار المفاهيمي (Le Cadre Conceptuel) لمجلس معايير المحاسبة الدولية في أفريل 1989 وهو عبارة عن نظام منسجم متناسق من الأهداف والمبادئ الأساسية والصلة التي تربط بعضها ببعض تهدف في مجملها إلى إعطاء عرض جيد و صحيح لوضعية المؤسسة .

1. عرض الإطار المفاهيمي

قبل السعي لزيادة درجة التناغم والتوحيد المحاسبي ، فان مجلس معايير المحاسبة الدولية ركز اهتمامه على القوائم المالية التي يتم إعدادها لتقديم معلومات نافعة وقابلة للاستخدام من طرف متخذي القرارات ، و على هذا الأساس تم اعتماد إطار مفاهيمي (Framework) من طرف هيئة معايير المحاسبة الدولية (IASB) في 1989 وتم تبنيه في 2001 من طرف IASB، يجمع المبادئ الأساسية، وهو يشر من جهة إلى:

- طبيعة و أهداف القوائم المالية .
- الفرضيات القاعدية لإعداد القوائم المالية.
- الخصائص النوعية التي تحدد نفعية المعلومات المالية المستخرجة من القوائم المالية.

و من جهة أخرى:

- التعريف و التسجيل المحاسبي و تقييم مختلف البنود و العناصر المكونة للقوائم المالية.
- حسابات رأس المال وكيفية الحصول عليه.

و عليه فهذا الإطار يمثل المجال العام الذي يطبق على مجموع

د. شوقي طارق

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

المؤسسات باختلاف حجمها وطبيعة نشاطها، والتي لديها حسابات وفق للمرجع الدولي IAS / IFRS التي يتم الرجوع إليها في كل مشكلة تخص أي عنصر من عناصر القوائم المالية .
ويضع هذا الإطار المفاهيم التي تبني عليها عملية إعداد وعرض البيانات المالية للمستخدمين الخارجيين، والغرض من هذا الإطار هو:

- مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تطوير معايير محاسبة دولية مستقبلية وفي إعادة مراجعة معايير المحاسبة الدولية الموجودة.
- مساعدة مجلس إدارة مجلس معايير المحاسبة الدولية في تحقيق التوافق بين الأنظمة، والمعايير المحاسبية والإجراءات المتعلقة بعرض البيانات المالية من خلال وضع أسس لتقليل عدد المعالجات المحاسبية البديلة المسموح بها من قبل معايير المحاسبة الدولية.
- مساعدة هيئات وضع المعايير الوطنية في تطوير معايير وطنية.
- مساعدة معدي البيانات المالية في تطبيق معايير المحاسبة الدولية وفي التعامل مع مواضيع ستكون موضوعاً لإصدار معيار محاسبي دولي.
- مساعدة مدققي الحسابات في تشكيل رأي حول ما إذا كانت البيانات المالية متطابقة مع معايير المحاسبة الدولية.
- مساعدة مستخدمي البيانات المالية على تفسير المعلومات المدرجة في البيانات المالية المعدة وفق المعايير المحاسبة الدولية.
- تزويد المهتمين بعمل لجنة معايير المحاسبة الدولية بمعلومات عن طريقها في صياغة معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

2. مكونات الإطار المفاهيمي

يمكن تلخيص العناصر المكونة للإطار المفاهيمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية L'IASB في النقاط التالية:

أ- أهداف التقارير المالية المعدة للأغراض العامة - *The Objective Of general purpose Financial reporting* : ويتضمن

هذا المحور بيان مستخدمي التقارير المالية وحاجتهم من المعلومات ، والمعلومات حول الموارد الاقتصادية للمنشأة والمطالبات عليها ، والتغيرات التي تتم على الموارد والمطالبات.

- مستخدمو القوائم المالية واحتياجاتهم من المعلومات *Users of Financial Statements and their Information Needs*

: تلجأ فئات متعددة لاستخدام المعلومات المحاسبية في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية الرشيدة، وقد حدد الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية عدداً من الفئات كمستخدمين للقوائم المالية، كما حدد الإطار طبيعة المعلومات التي تحتاجها كل فئة على النحو التالي:

- المستثمرون الحاليون والمحتملون
- الموظفون
- الموردون والدائنون التجاريون
- العملاء
- المقرضون
- الحكومة ودوائرها المختلفة
- الجمهور

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

وقد ورد ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد وعرض القوائم المالية أن المستثمرين هم الجهة التي تزود المنشأة برأس المال وهم الجهة الأكثر تحملاً للمخاطر، وبالتالي فإن تزويد المستثمرين بالمعلومات التي يحتاجونها سيلبي معظم ما يحتاجه بقية مستخدمي القوائم المالية من معلومات مالية عامة. ونظراً لعدم إمكانية تلبية جميع ما يحتاجه مستخدمي القوائم المالية من معلومات، فإن القوائم المالية ذات الغرض العام تركز على تلبية المعلومات التي تشكل القاسم المشترك بين جميع مستخدمي القوائم المالية.

ب- مكونات القوائم المالية Components of Financial Statements

تهدف القوائم المالية إلى تقديم معلومات حول المركز المالي، ونتائج الأعمال من ربح أو خسارة والتدفقات النقدية للمنشأة، بحيث تكون مفيدة لقاعدة عريضة من المستخدمين في عملية اتخاذ القرارات الاقتصادية، ولقد حدد المعيار المحاسبي الدولي رقم مكونات القوائم المالية على النحو التالي:

- قائمة المركز المالي *Statement of Financial Position*
- قائمة الدخل الشاملة للفترة المالية *Statement of Comprehensive Income for the Period*
- قائمة التغيرات في حقوق الملكية *Statement of Changes in Equity*
- قائمة التدفقات النقدية *Statement of Cash Flows*
- السياسات المحاسبية والإيضاحات التفسيرية *Accounting Notes Policies and Other Explanatory*

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

ج- الخصائص النوعية للمعلومات المالية - *Qualitative Characteristics of Financial Information*

هي صفات تجعل المعلومات المعروضة في التقارير المالية ذات فائدة لمستخدمي المعلومات المحاسبية ومنهم المستثمرون الحاليون والمحتملون، والمقرضون، والدائنون وغيرهم والتي تجعل المعلومات المالية ذات جودة عالية.

يقسم الإطار المفاهيمي للتقارير المالية الخصائص النوعية للمعلومات المالية المفيدة إلى مجموعتين:

- المجموعة الأولى هي: الخصائص النوعية الأساسية وتكون من الملاءمة والتمثيل الصادق
- المجموعة الثانية هي: الخصائص المعززة أو الداعمة للخصائص النوعية وتشمل القابلية للمقارنة، والقابلية للتحقق، والتوقيت المناسب، والقابلية للفهم.

3. أساليب القياس والمبادئ الأساسية لمعايير المحاسبة الدولية وفقاً لإطارها المفاهيمي

أ- أساليب القياس: يتضمن الإطار المفاهيمي أساليب وطرق متعددة للقياس والمستخدم في إعداد وعرض القوائم المالية وتشمل:

- التكلفة التاريخية: وتعني تسجيل الأصول بالبلغ النقدي الذي دفع أو ما يعادله أو بالقيمة العادلة للمقابل الذي أعطي للحصول عليها في تاريخ الحصول عليها. وتسجل الالتزامات بمبلغ المتحصلات المستلمة مقابل الدين أو في بعض الظروف (مثل ضرائب الدخل) بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد المتوقع أن يدفع

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

لسداد الإلتزام ضمن السياق العادي للنشاط.

- التكلفة الجارية: تسجيل الأصول بمبلغ النقد أو ما يعادل النقد والذي يفترض دفعه للحصول على نفس الأصل أو ما يماثله في الوقت الحاضر. وتسجل الإلتزامات بالمبلغ غير المخصوم من النقد أو ما يعادل النقد المطلوب لسداد الدين في الوقت الحاضر.
- صافي القيمة القابلة للتحقق: يمثل مبلغ النقد أو ما يعادل النقد الذي يمكن الحصول عليه في الوقت الحاضر مقابل بيع الأصل بطريقة منظمة، وتقييد الإلتزامات بقيم سدادها، أي بالمبالغ غير المخصومة النقدية أو ما يعادل النقدية التي من المتوقع أن تدفع لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

• القيمة الحالية: تقيّد الأصول بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية المستقبلية التي من المتوقع أن يولدها الأصل ضمن السياق العادي للنشاط. وتقيّد الإلتزامات بالقيمة المخصومة الحالية لصافي التدفقات النقدية الخارجة المستقبلية التي من المتوقع أن يحتاج إليها لسداد الإلتزامات ضمن السياق العادي للنشاط.

- القيمة العادلة: هي عبارة عن القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها أو تسديد إلتزامات على المنشأة على أساسها وذلك من قبل أطراف مطلعة ولديها الرغبة في التعامل على أساس تجاري.
- القيمة القابلة للإسترداد: هي عبارة «القيمة العادلة للأصل مطروحاً منها تكاليف البيع» أو «القيمة قيد الإستعمال» أيهما أقل.

ب- الفروض والمبادئ المحاسبية (20): تقوم المحاسبة المالية على مجموعة من الفروض توضح الطريقة أو الإجراءات التي يتم بها قياس مفردات القوائم المالية بشكل يؤدي إلى تجانس بنود هذه

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

القوائم في المنشآت. والفروض المحاسبية عبارة عن حالة مفترضة مشتقة من الأهداف العامة المتعلقة بالبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية التي تعمل فيها المنشأة وبالتالي فلا يوجد ضرورة لإثبات صحتها. وعلى ذلك فيجب أن ت قبل هذه الفروض على أنها صحيحة وتمثل نقطة بداية عند تطوير المنطق المحاسبي أو النظرية المحاسبية. ومن أهم هذه الفروض ما يلي:

• الوحدة المحاسبية *Accounting Entity*: من وجهة نظر المحاسبة تعامل كل منشأة (وحدة محاسبية) على أنها وحدة منفصلة عن مالكيها وعن المنشآت الأخرى وهي بذلك لها شخصيتها المعنوية المستقلة إستقلالاً تاماً عن مالكيها بصرف النظر عن الشكل القانوني لها. وبما يفيد أن المنشأة إذا كانت تتكون من عدة فروع فإن فرض الوحدة المحاسبية يتطلب أن يقوم كل فرع بإعداد قوائمه المالية بشكل مستقل ومنفصل عن الفروع الأخرى بالإضافة إلى إعداد قوائم مالية للشركة ككل بإعتبارها مجتمعة تشكل وحدة مستقلة.

• الوحدة النقدية *Monetary Unit*: إن قياس العمليات المالية التي تقوم بها المنشأة ليتم توصيل المعلومات المحاسبية الناتجة عنها إلى الأطراف المعنية يتطلب إستخدام صيغة مفهومة لمستخدمي هذه المعلومات. وتعتبر الوحدة النقدية أو القياس النقدي أكثر الصيغ ملائمة لكافة الأطراف المعنية بالمعلومات المحاسبية. فهي بالإضافة إلى أنها تشكل وحدة قياس يمكن إستخدامها للتوصل إلى تماثل واتساق للبيانات المالية فإن المحاسبين يفترضوا أن هذه الوحدة تتسم بالثبات والإستقرار رغم تغير القيمة الشرائية لوحد النقد

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

عند إعداد البيانات المالية. بمعنى أن فرض الوحدة النقدية يعني أن المحاسبة تقوم بقياس الأصول والالتزامات والتغيرات التي تطرأ عليها (الدخل) (في شكل كمي معبر عنها بوحدات نقدية كالدينار الأردني أو اليورو الأوروبي... الخ بإعتبار أن النقود تعتبر وحدة قياس نمطية ملائمة لتحديد وتقرير العمليات المختلفة.

• **الإستمراية *Going Concern***: يقصد بالإستمراية أن المنشأة وجدت لتستمر في عملياتها لفترة من الزمن غير محدودة ما لم تظهر أدلة موضوعية تثبت عكس ذلك كما هو الحال عند تصفية المنشأة أو دمجها بأخرى حيث ينتهي بذلك فرض إستمرارها.

• الفترة المحاسبية (*Accounting Period (Periodicity)*)

:يقوم فرض الإستمرارية على أن المنشأة مستمرة إلى أجل غير مسمى ولكي يتم قياس نتيجة نشاط المنشأة بدقة تامة فإن الأمر يستلزم الإنتظار حتى يتم تصفية أعمال هذه المنشأة وهو الأمر الذي يعد غير منطقي، أي أنه من غير المنطق الإنتظار حتى ينتهي عمر المنشأة ليتعرف الملاك على ما حققته منشأتهم. بمعنى أن مستخدمي المعلومات المحاسبية بحاجة إلى معلومات تمكنهم من معرفة نتيجة نشاط المنشأة أولاً بأول حتى يقرروا الإستمرار بالعمل من غيره في ظل رؤية واضحة.

إضافة إلى الفروض فإن المحاسبة المالية تقوم على مجموعة من المبادئ المحاسبية المتعارف عليها أو وقد تم إشتقاق هذه المبادئ (*Generally Accepted Accounting Principles (GAAP)*) المقبولة قبولاً عاماً من الفروض المحاسبية وبذلك فإن الفروض المحاسبية تعتبر أعم وأشمل من المبادئ المحاسبية، ومهمة هذه

د. شوقي طارق

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

المبادئ توضح طرق أو إجراءات قياس مفردات القوائم المالية بشكل يؤدي إلى تجانس بنود قوائم المنشآت المختلفة، وبذلك فإن المبادئ المحاسبية هي عبارة عن إرشادات توجيهية عامة لما يجب أن يتبعه المحاسب عند قياس بنود القوائم المالية وهي بذلك تساعد في حل المشاكل المحاسبية وتتصف بالشمول والملائمة وبالقابلية للإستخدام في معظم المشروعات الإقتصادية، وهذه المبادئ تشمل:

• **التكلفة التاريخية *Historical Cost***: يعني مبدأ التكلفة التاريخية أن المعاملة المالية الخاصة بالأصول والمطلوبات تثبت بالدفاتر على أساس كمية النقود الفعلية (التكلفة) التي استخدمت وقت التبادل لتلك المعاملة. بمعنى بعد تحديد وقياس تكلفة العملية المالية فإن التكلفة التي تقيدها هذه المعاملة في الدفاتر تبقى على ما هي عليه دون النظر إلى أي تغيير لاحق قد يحدث في قيمة تلك المعاملة (فيما عدا الإستخدم)، إن التمسك بمبدأ التكلفة التاريخية مفاده سهولة القياس ومن ثم التحقق من قيم الأصول والمطلوبات لإستنادها إلى أسس موضوعية.

• **مبدأ الاعتراف بالإيراد *Revenue Recognition Principle***

principle: يبين هذا المبدأ كيف ومتى يمكن للمنشأة أن تعترف بالإيراد وتسجله في دفاترها، حيث يبين هذا المبدأ أن بمجرد إتمام عملية البيع أو الإنتهاء من تقديم الخدمة الإيرادات تتحقق فعند هذه النقطة تتم عملية التبادل المادي ويتوفر دليل موضوعي على تحقق الإيراد وعليه فإن الإيرادات التي تقبض مقدما ***Earned*** لا تعتبر إيراد إلا إذا قدم مقابلها خدمات وعند هذه اللحظة فإنها تكتسب وبنفس الوقت فإن الأتعاب المستحقة عن خدمات تم

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

تقديمها ولم تقبض حتى نهاية العام فإنها تعتبر إيرادات مكتسبة و
ت سجل في الدفاتر على أساس أنها كذلك.

• مبدأ المقابلة (مقابلة الإيرادات بالمصروفات) *Matching*

Principle: نتيجة لتقسيم حياة المنشأة إلى فترات مالية فإن قياس
صافي دخل الفترة يتطلب أن يحمل الإيراد الذي اكتسب خلال
الفترة بجميع المصروفات التي ساهمت في تحقيق هذا الإيراد، وهذا ما
يعرف بمبدأ مقابلة الإيراد بالمصروف، إن هذا المبدأ يتعلق بقياس
الإيرادات والمصروفات الخاصة بالفترات المحاسبية.

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

تمارين الفصل الثاني

1. يمثل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:
أ. معيار مستقلاً بذاته ب. النص التأسيسي لهيئة معايير المحاسبة الدولية ج. الخلفية النظرية للمعايير ويجب على عدد من الأسئلة.
2. ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة التالية :

- ماهي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية
أ. الملاءمة والحياد ب. الموثوقية والتمثيل الصادق ج. القابلية للتحقق والتوقيت المناسب د. الملائمة والتمثيل الصادق
- تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت تحقق:

أ. أساس الاستحقاق ب. فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية ج. مفهوم الملائمة د. كل ما سبق
- الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار أسهم الشركة:

أ. المقرضون ب. الحكومة ودوائرها المختلفة ج. المستثمرون الحاليون والمحتملون د. الموردون والدائنون التجاريون
3. يعطي المعيار المحاسبي

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

5. إلى غاية الآن تم إصدار ... معياراً من الصيغة IAS

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

(منها ما الغي ليعوض بمعيار جديد ومنها ماتم تعديله (بقي منها ساريا إلى الآن، و معيارا من الصيغة IFRS كلها مازالت سارية المفعول.

6. هناك جهات داعمة لعمل مجلس معايير المحاسبة الدولية في عمله في إصدار معايير محاسبية دولية أذكرها؟

7. ما هو أدنى حد للمعلومات عند تصنيف كل من الأصول والخصوم ضمن قائمة المركز المالي؟

8. على أي أساس يتم ترتيب كل من الأصول والخصوم في قائمة المركز المالي؟

9. لكي يتحقق التوافق المحاسبي لا بد من التوافق في وفي أيضا.

10. ما هي القوائم الواجبة الإعداد من طرف المؤسسة حسب الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية؟

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

حلول تمارين الفصل الثاني

1. يمثل الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية:

أ. معيار مستقلا بذاته

ب. النص التأسيسي لهيئة معايير المحاسبة الدولية

ج. الخلفية النظرية للمعايير ويجب على عدد من الأسئلة.

2. ضع دائرة حول الإجابة الصحيحة لكل سؤال من الأسئلة

التالية :

- ما هي الخصائص النوعية الأساسية للمعلومات المالية

أ. الملاءمة والحياد

ب. الموثوقية والتمثيل الصادق

ج. القابلية للتحقق و التوقيت المناسب

د. الملائمة والتمثيل الصادق

- تكون المعلومات المالية ذات صلة باتخاذ القرارات إذا كانت

تحقق:

أ. أساس الاستحقاق

ب. فرض الوحدة المحاسبية الاقتصادية

ج. مفهوم الملائمة

د. كل ما سبق

- الأطراف التي تهتم بالمعلومات التي تساعد في تحديد مستوى

توزيعات الأرباح الماضية والحالية والمستقبلية وأي تغيير في أسعار

أسهم الشركة:

أ. المقرضون

ب. الحكومة ودوائرها المختلفة

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

ج. المستثمرون الحاليون و المحتملون

د. الموردون والدائنون التجاريون

3. يعطي المعيار المحاسبي :

4. الصيغة الأولى من المعايير كانت IAS معايير المحاسبة الدولية ولكن بعد 2001 أصبحت من الصيغة IFRS معايير اعداد التقارير المالي الدولية أو معايير الإبلاغ المالي.

5. إلى غاية الآن تم إصدار 41 معيارا من الصيغة IAS (منها ما الغي ليعوض بمعيار جديد ومنها ماتم تعديله (بقي منها 27 ساريا إلى الآن، و 17 معيارا من الصيغة IFRS كلها مازالت سارية المفعول .

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

-الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC نشأ سنة 1977 يضم المنظمات المهنية للعديد من الدول 118 دولة يهدف الى تطوير مهنة المحاسبة على المستوى الدولي. وكذا إعداد المعايير الدولية للمراجعة
ISA

- بجنة ممارسة التدقيق الدولي IAPC أعطيت لها مهمة اصدار مسودات معايير المراجعة والتدقيق الدولية.

وبطبيعة الحال مؤسسة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASCF ومن خلال مجلسها لمعايير المحاسبة الدولية IASB تصدر معايير المحاسبة الدولية حاليا بالصيغة IFRS .

7. ما هو أدنى حد للمعلومات عند تصنيف كل من الأصول والخصوم ضمن قائمة المركز المالي؟

الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية

أدنى حد هو تصنيف الأصول إلى جارية وغير جارية (لا يهم الترتيب من تأتي الأولى أي الفوق) ونفس الشيء في الخصوم تأتي حقوق الملكية كجزء منفصل ثم تصنف الخصوم إلى جارية وغير جاري ولا يهم الترتيب كذلك.

8. على أي أساس يتم ترتيب كل من الأصول والخصوم في

قائمة المركز المالي؟

ترتيب الأصول على حساب درجة السيولة من الأقل سيولة

الى الأكثر أو العكس

ترتيب الخصوم على أساس الاستحقاقية التي مدة أستحقاقها

أطول الى الأقصر أو العكس.

9. لكي يتحقق التوافق المحاسبي لا بد من التوافق في المبادئ

والقواعد وفي المفاهيم الأساسية أيضا.

10. ما هي القوائم الواجبة الإعداد من طرف المؤسسة حسب

الإطار المفاهيمي لمعايير المحاسبة الدولية؟

- قائمة المركز المالي

- قائمة الدخل

- قائمة التدفقات النقدية (تدفقات الخزينة)

- قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

- الإيضاحات

الفصل الثالث:

**المعيار الدولي رقم 1: عرض القوائم
المالية 1 IAS**

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

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

2. النطاق : يتم تطبيق هذا المعيار مع مراعاة :

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

إن البيانات المالية للأغراض العامة هي تلك التي يقصد بها تلبية احتياجات المستخدمين الذين هم ليسوا في موقع يمكنهم فيه طلب تقارير مصممة خصيصا لتلبية احتياجاتهم من المعلومات المحددة، وتشمل البيانات المالية للأغراض العامة البيانات المعروضة بشكل مستقل أو ضمن وثيقة عامة أخرى مثل تقرير شهري أو نشرة اكتتاب.

ينطبق هذا المعيار على كافة أنواع المنشآت بما في ذلك البنوك وشركات التأمين، وهناك متطلبات إضافية للبنوك والمؤسسات المالية الأخرى تتناسب مع متطلبات هذا المعيار ورد ذكرها في معيار المحاسبة الدولي رقم (30) الإفصاحات في البيانات المالية للبنوك والمؤسسات المالية المماثلة.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

3. عرض البيانات المالية: تتمثل في :

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

أ. موجودات المنشأة .

ب. مطلوبات المنشأة.

ج. حقوق المساهمين .

د. دخل ومصروفات المنشأة بما في ذلك الأرباح والخسائر.

هـ. التدفقات النقدية.

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

4 المسؤولية عن البيانات المالية: إن مجلس الإدارة و/ أو الهيئة

الحاكمة الأخرى للمنشأة مسؤولان عن إعداد وتقديم بياناتها المالية.

5 أجزاء البيانات المالية : تشمل مجموعة كاملة من البيانات

المالية الأجزاء التالية :

أ الميزانية العمومية.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

ب قائمة الدخل .

ج قائمة جميع التغيرات في حقوق المساهمين.

د قىمة التدفق النقدي.

هـ السياسات المحاسبية والإيضاحات.

6 الاعتبارات الشاملة: يجب عند إعداد مختلف القوائم المالية

احترام ما يلي :

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

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

- ملائمة لاحتياجات المستخدمين الخاصة باتخاذ القرارات.

- موثوقة من ناحية أنها تمثل بشكل صحيح نتائج المنشأة

ومركزها المالي.

7. المبادئ العامة : هناك مجموعة من المبادئ المحاسبية تدخل

ضمن الإطار المفاهيمي لإعداد القوائم المالية على المؤسسة احترامها

تتمثل أهمها في :

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

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

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

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

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

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

- الأهمية النسبية والتجميع : يجب عرض كال بناد مادي بشكل مستقل في البيانات المالية، ويجب تجميع البنود غير المادية مع المبالغ

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

ذات الطبيعة أو الوظيفة المشابهة، ولا توجد حاجة لعرضها بشكل مستقل.

-عدم المقاصة : يجب عد إجراء مقاصة بين الموجودات والمطلوبات إلا إذا كانت المقاصة مطلوبة أو مسموح بها من قبل معيار محاسبة دولي، خار، ويجاب عاد إجراء مقاصة بنود الدخل والمصروفات عندما فقط عندما يتحقق ما يلي:

أ. يتطلب أو يسمح معيار محاسبة دولي بها،

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

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

-دورية التقرير : يجب على المنشأ أن تعرض مجموعة شاملة من القوام المالية على الأقل سنويا وعندما تغير المؤسسة بداية ونهاية فتارة التقرير أقل أو أطول من سنة فانه يجاب أن تفصل إلى جانب الفترة التي تغطيها القائمة المالية عن :

أ. سبب استخدام فترة أطول أو أقصر.

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

-التوقيت المناسب : تقل فائدة البيانات المالية إذا لم توفر

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

للمستخدمين خلال فترة معقولة بعد تاريخ الميزانية العمومية، ويجب أن تكون المنشأة في وضع تستطيع فيها إصدار بياناتها المالية خلال ستة شهور من تاريخ الميزانية العمومية، ولا تعتبر العوامل المستمرة مثل تعقيد عمليات المنشأة سببا كافيا لعد تقديم التقارير في حينها، وتتناول التشريعات وأنظمة السوق في العديد من الدول المواعيد النهائية الأكثر تحديدا .

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

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

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

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

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

د. عملة التقرير.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

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

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

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

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

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

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

يجب تصنيف جميع الموجودات الأخرى على أنها موجودات غير متداولة.

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

أ. عندما يتوقع تسويته أثناء الدورة التشغيلية العادية للمنشأة.

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

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

يجب تصنيف جميع المطلوبات الأخرى على أنها مطلوبات غير متداولة.

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

أ. الممتلكات والتجهيزات والمعدات.

ب. الموجودات غير الملموسة.

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

د. الاستثمارات التي تمت محاسبتها باستخدام أسلوب حقوق الملكية.

هـ. المخزون.

و. الذمم التجارية المدينة والذمم المدينة الأخرى.

ز. النقد والنقد المعادل.

ح. الذمم التجارية الدائنة والذمم الدائنة الأخرى.

ط. المطلوبات والموجودات الضريبية حسبما يتطلب معيار المحاسبة الدولي رقم 12 ضراب الدخل.

ي. المخصصات.

ك. المطلوبات غير المتداولة المنتجة للفائدة.

ل. حصة الأقلية.

م. رأس المال الصادر والاحتياطيات.

10. قائمة الدخل :

1.10. المعلومات التي تقدم في صلب قائمة الدخل : يجب أن

يشمل قائمة الدخل كحد أدنى البنود التي تعرض المبالغ التالية:

د. شوقي طارق

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

- أ. الإيراد.
 - ب. نتائج الأنشطة التشغيلية.
 - ج. تكاليف التمويل.
 - د. حصة الشركات الزميلة والمشاريع المشتركة في الأرباح والخسائر التي تمت محاسبتها باستخدام طريقة حقوق الملكية.
 - هـ. المصروف الضريبي.
 - و. الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية.
 - ز. البنود غير العادية.
 - ح. حصة الأقلية.
 - ط. صافي الربح أو الخسارة للفترة.
- 2.10. الشكل المقترح لقائمة الدخل: يمكن اقتراح الشكل

التالي:

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

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

11. قائمة التغيرات في حقوق المساهمين: يجب على المنشأة أن

تعرض كجزء مستقل لبياناتها المالية قائمةً تظهر ما يلي:

أ. صافي الربح أو الخسارة للفترة.

ب. كل بند من بنود الدخل أو المصروف أو الربح أو الخسارة

التي يتم الاعتراف بها حسب متطلبات المعايير الأخرى بشكل

مباشر في حقوق المساهمين وإجمالي هذه البنود.

ج. الأثر التراكمي للتغيرات في السياسة المحاسبية وتصحيح

الأخطاء الرئيسية التي تم التعامل معها بموجب المعالجات القياسية

في معيار المحاسبة الدولي رقم (8).

إضافة إلى ذلك يجب على المنشأة أن تعرض ضمن هذه القائمة

أو في الإيضاحات ما يلي:

د. المعاملات الرأسمالية مع المالكين والتوزيعات للمالكين.

هـ. رصيد الربح أو الخسارة المتراكمة في بداية الفترة وفي تاريخ

الميزانية العمومية والحركات خلال الفترة.

و. مطابقة بين القيمة الدفترية لكل فئة من الأسهم العادية

لرأس المال وعلاوة الإصدار وكل احتياطي في بداية ونهاية الفترة

مبينة بشكل مستقل كل حركة.

12. قائمة التدفق النقدي: يحدد معيار المحاسبة الدولي رقم

(7) المتطلبات اللازمة لعرض قائمة التدفق النقدي والإفصاحات

المتعلقة به، وهو يبين أن معلومات التدفق النقدي مفيدة من حيث

أنها تزود مستخدمي البيانات المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة

على توليد النقد والتقد المعادل واحتياجات المنشأة لاستخدام هذه

التدفقات النقدية.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

13. إيضاحات البيانات المالية:

1.13. الهيكل : يجب أن تكون إيضاحات البيانات المالية

للمنشأة وفقاً لما يلي:

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

ب. الإفصاح عن المعلومات التي تتطلبها معايير المحاسبة الدولية التي هي غير معروضة في مكان آخر في البيانات المالية.
ج. تقديم المعلومات الإضافية التي هي غير مقدمة في صلب البيانات المالية ولكنها ضرورية لعرض عادل.

2.13. عرض السياسات المحاسبية : يجب أن يبين القسم

الخاص بالسياسات المحاسبية في إيضاحات البيانات المالية ما يلي :
أ. أساس (أساس) القياس المستخدمة في إعداد البيانات المالية.

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

3.13. عند تقرير ما إذا كان يجب الإفصاح عن سياسة

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

ب. مبادئ التوحيد بما في ذلك الشركات التابعة والزميلة.

ج. الشركات المندمجة.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

- د. المشاريع المشتركة.
 - ه. الاعتراف بالموجودات الملموسة وغير الملموسة و استهلاكها/إطفائها .
 - و. رسملة تكاليف الاقتراض والمصروفات الأخرى.
 - ز. عقود الإنشاء
 - ح. ممتلكات الاستثمار.
 - ط. الأدوات المالية والاستثمارات
 - ي. عقود الإيجار .
 - ك. تكاليف البحث والتطوير.
 - ل. الضرائب .
 - . الضرائب بما في ذلك الضرائب المؤجلة .
 - ن. المخصصات .
 - س. تكاليف منافع الموظفين .
 - ع. تحويل العملة الأجنبية والتحوط .
 - ف. تعريف قطاعات العمل والقطاعات الجغرافية وأساس توزيع التكلفة بين القطاعات.
 - ص. تعريف النقد والنقد المعادل.
 - ق. محاسبة التضخم .
 - ر. المنح الحكومية.
- 4.13. إفصاحات أخرى : يجب على المنشأة أن تفصح عما يلي إذا لم يكن قد تم الإفصاح عنه في مكان آخر في المعلومات التي تم نشرها مع البيانات المالية:
- أ. موطن المنشأة وشكلها القانوني وبلاد تأسيسها وعنوان

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»
مكتبها المسجل) أو المركز الرئيسي للعمل إذا كان مختلفاً عن المكتب
المسجل).

- ب. بيان لطبيعة عمليات المنشأة وأنشطتها الرئيسية.
 - ج. اسم المنشأة الأم والمنشأة الأم للمجموعة.
 - د. عدد الموظفين في نهاية الفترة أو معدلهم للفترة.
14. تاريخ سريان المعيار: يجب على المنشأة أن تطبق هذا المعيار
على الفترات السنوية التي تبدأ من
1 / 1 / 2009 و يسمح بالتطبيق المبكر.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

تمارين الفصل الثالث:

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

- أي من البيانات التالية لا تعتبر من القوائم المالية الأساسية حسب المعيار الدولي IAS 1 :

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

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

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

التمرين الثاني: أجب على الأسئلة التالية:

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

2. ما هي أهداف قائمة المركز المالي ؟

التمرين الثالث: إليك أرصدة حسابات شركة «ألفا» لسنتي 2017 و 2018 والمطلوب إعداد قائمة المركز حسب مقتضيات المعيار الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية (المبالغ بكيلو دينار).

2018	2017	الحساب	2018	2017	الحساب
287000	176000	الشهرة	215000	120000	المخزونات
36800	47800	التزامات ضريبة مؤجلة	197500	437000	الخزينة وما يعادلها
786000	675000	قروض طويلة الأجل	1400000	1400000	رأس المال

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

43800	88900	المصاريف المدفوعة مسبقا	35400	43700	الذمم الدائنة
876000	769000	أصول مالية بالقيمة العادلة	976000	876000	الممتلكات المادية (مبلغ صافي)
578003	143500	قروض قصيرة الأجل	-	46000	فائض إعادة التقييم
تحسب	تحسب	الأرباح أو الخسائر	65800	43900	الاحتياط

التمرين الرابع : إليك المعلومات المالية التالية لمؤسسة «ازدهار»

بتاريخ 31 / 12 / 2016 كما يلي:

المجموع	مصاريف عامة وإدارية	مصاريف التوزيع	مصاريف البيع	تكلفة الإنتاج	تكلفة التخزين	تكلفة الشراء	
310000	9500	7500	8000	250000	25000	10000	استهلاكات
200000	7000	33000	18000	120000	0	22000	خدمات
391000	52000	44000	31000	108000	72000	84000	أعباء المستخدمين
105000	36000	24000	19000	0	0	26000	ضرائب ورسوم
166000	11000	17000	15000	63000	25000	35000	أعباء تشغيلية أخرى
98000	98000	0	0	0	0	0	أعباء مالية

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

422000	85000	46000	42000	115000	78000	56000	مخصصات الاهتلاكات والمؤونات وخسائر القيمة
1692000	298500	171500	133000	656000	200000	233000	المجموع

المطلوب: إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة) للمؤسسة في 2016/12/31 حسب الطبيعة ثم حسب الوظيفة علماً أن إيرادات المؤسسة عبارة عن مبيعات بقيمة 1900000 دج.

التمرين الخامس:

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

التغير في 2018	الرصيد في 1/1	العنصر	التغير في 2018	الرصيد في 1/1	العنصر
12000	38000	الاحتياطيات	اصدار 100000	200000	رأسمال الأسهم
120000	60000	ربح الفترة	15000	30000	رأسمال الإضافي
			5000	30000	فائض إعادة التقييم

مع العلم أنه تم توزيع مبلغ 40000 من الأرباح.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

حلول تمارين الفصل الثالث:

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

- أي من البيانات التالية لا تعتبر من القوائم المالية الأساسية حسب المعيار الدولي IAS 1:

أ. قائمة حساب تكلفة الإنتاج

ب. قائمة الدخل

ج. قائمة التدفقات النقدية

د. قائمة التغيرات في حقوق الملكية.

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

أ. كعنصر مستقل من الأرباح

ب. يتم الإفصاح عنها ضمن الإيضاحات

ج. قائمة التدفقات النقدية د. المطلوبات.

التمرين الثاني: أجب على الأسئلة التالية:

1. ما هي شروط تصنيف عنصر ما ضمن الأصول غير

المتداولة؟

- أن يكون اقتناؤه أو تصنيعه ليس لغرض بيعه بل الاحتفاظ به لمدة طويلة أكثر من سنة وتتوزع منافهخ الاقتصادية على غد سنوات وبالتالي استخدامه في العملية الإنتاجي أو التجارية للمؤسسة.

2. ما هي أهداف قائمة المركز المالي؟

تهدف إلى تحديد الوضعية المالية للمؤسسة من خلال ما لها من أصول وممتلكات وما عليها من التزامات وعليه نطبق فيها المعادلة

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

التالية: الأصول = الخصوم + حقوق الملكية.

التمرين الثالث: إليك أرصدة حسابات شركة «ألفا» لستتي

2017 و 2018 والمطلوب إعداد قائمة المركز حسب مقتضيات

المعيار الدولي رقم 1: عرض القوائم المالية (المبالغ بكيلو دينار).

2018	2017	الحساب	2018	2017	الحساب
287000	176000	الشهرة	215000	120000	المخزونات
36800	47800	التزامات ضريبة مؤجلة	197500	437000	الخزينة وما يعادلها
786000	675000	قروض طويلة الأجل	1400000	1400000	رأس المال
43800	88900	المصاريف المدفوعة مسبقا	35400	43700	الذمم الدائنة
876000	769000	أصول مالية بالقيمة العادلة	976000	876000	الممتلكات المادية (مبلغ صافي)
357800	143500	قروض قصيرة الأجل	-	46000	فائض إعادة التقييم
تحسب	تحسب	الأرباح أو الخسائر	65800	43900	الاحتياط

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

2017	2018	العناصر
		<u>الأصول غير الجارية:</u>
176000	287000	الشهرة
876000	976000	الممتلكات المادية (المبلغ الصافي)
769000	876000	أصول مالية بالقيمة العادلة
		<u>الأصول الجارية</u>
120000	215000	المخزونات
88900	43800	مصاريف مدفوعة مسبقا
437000	197500	الخزينة وما يعادلها
2466900	2595300	<u>المجموع العام للأصول</u>
		<u>حقوق الملكية</u>
1400000	1400000	رأس المال
46000	-	فائض إعادة التقييم
43900	65800	الاحتياط
(258300)	292800	الأرباح والخسائر
		<u>الخصوم غير الجارية</u>
47800	36800	التزامات ضريبية مؤجلة
786000	657800	قروض طويلة الأجل
		<u>الخصوم الجارية</u>
43700	35400	الذمم الدائنة
578003	143500	القروض قصيرة الأجل
2466900	2595300	<u>المجموع العام للخصوم</u>

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

التمرين الرابع : إليك المعلومات المالية التالية لمؤسسة «ازدهار»

بتاريخ 2016 /12 /31 كما يلي:

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

المطلوب: إعداد قائمة الدخل (الربح والخسارة) للمؤسسة في
2016 /12 /31 حسب الطبيعة ثم حسب الوظيفة علماً أن إيرادات
المؤسسة عبارة عن مبيعات بقيمة 1900000 دج.

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»
قائمة الدخل حسب الطبيعة:

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

يتم تصنيف المصاييف والايرادات وفقا لطبيعتها دون تكلفة تخصيصها على الوظائف داخل المنشأة والمصاريف الأخرى.

$$(1) \text{ تكلفة المبيعات} = \text{تكلفة الشراء} + \text{تكلفة الإنتاج}$$

$$= 233000 + 656000 = 889000$$

قائمة الدخل حسب الوظيفة:

المبلغ	البيان
1900000	المبيعات
(1)	تكلفة المبيعات
(889000)	الربح الإجمالي
1011000	تكلفة التخزين
(200000)	مصاريف البيع
(133000)	

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

(171500)	مصارييف التوزيع
(298500)	مصارييف عامة وإدارية
208000	الربح من عمليات التشغيل

يتم تصنيف المصارييف والايرادات حسب وظيفتها كجزء من المبيعات أو كجزء من المصارييف العامة و الادارية التميرين الخامس : إليك العناصر التالية الضرورية لإعداد قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما يلي (المبالغ كيلو دينار): مع العلم أنه تم توزيع مبلغ 40000 من الأرباح.

التغير في 2018	الرصيد في 1/1	العنصر	التغير في 2018	الرصيد في 1/1	العنصر
12000	38000	الاحتياطات	اصدار 100000	200000	رأسمال الأسهم
120000	60000	ربح الفترة	15000	30000	رأسمال الإضافي
			5000	30000	فائض إعادة التقييم

شركة ألفا قائمة التغيرات في حقوق الملكية للفترة المنتهية في

2018 / 12 / 31

المجموع	الأرباح المحتجزة	احتياطي قانوني	فائض إعادة التقييم	رأسمال الإضافي	رأسمال الأسهم	البيان
358000	60000	38000	30000	30000	200000	أرصدة 1/1

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 «عرض القوائم المالية»

5000			5000			فائض إعادة التقييم
120000	120000					ربح الفترة
(40000)	(40000)					توزيعات أرباح
0	(12000)	12000				احتياطي قانوني
115000				15000	100000	إصدار أسهم
558000	128000	50000	35000	45000	300000	أرصدة 12/31

الفصل الرابع :

**المعيار الدولي للمحاسبة رقم 7 :
قائمة التدفقات النقدية**

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

الهدف

تعد المعلومات عن التدفقات النقدية للمنشأة مفيدة في تزويد مستخدمي القوائم المالية بأساس لتقييم قدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد، واحتياجات المنشأة لاستغلال تلك التدفقات النقدية. وتتطلب القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون تقويم القدرة المنشأة على توليد النقد ومعادلات النقد وتوقيت ودرجة التأكد من ذلك.

وهدف هذا المعيار هو المطالبة بتوفير معلومات عن التغيرات التاريخية في النقد ومعادلات النقد الخاصة بالمنشأة باستخدام قائمة للتدفقات النقدية تصنف التدفقات النقدية الناتجة خلال الفترة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

النطاق

1. يجب على المنشأة أن تُعد قائمة للتدفقات النقدية وفقا لمتطلبات هذا المعيار، ويجب أن تعرضها كجزء لا يتجزأ من قوائمها المالية لكل فتر تعرض عنها القوائم المالية.

2. حلّ هذا المعيار محل المعيار الدولي للمحاسبة 7 «قائمة التغيرات في المركز المالي»، المعتمد في يوليو 1977 .

3. يهتم مستخدموا القوائم المالية لأية منشأة بكيفية توليد المنشأة للنقد ومعادلات النقد، وكيفية استخدامها لها. وذلك هو الحال بغض النظر عن طبيعة أنشطة المنشأة وعمّا إذا كان النقد يمكن اعتباره منتجاً للمنشأة، كما هو الحال مع المنشآت المالية. وتحتاج المنشآت للنقد بشكل أساسي للأسباب نفسها مهما تباينت أنشطتها الرئيسية المنتجة للإيراد. فهي تحتاج للنقد لتنفيذ عملياتها، وتؤدي

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

واجباتها وتوفر العوائد للمستثمرين فيها. ومن ثمّ، يتطلب هذا المعيار من جميع المنشآت أن تعرض قائمة للتدفقات النقدية.

المنافع من معلومات التدفقات النقدية

4. توفر قائمة التدفقات النقدية، عند استخدامها مع باقي القوائم المالية، معلومات تمكن المستخدمين من تقويم التغيرات في صافي أصول المنشأة وهيكلها المالي بما في ذلك سيولتها وملاءمتها وقدرتها على التأثير على مبالغ وتوقيت التدفقات النقدية، من أجل التكيف مع الظروف المتغيرة والفرص. وتفيد المعلومات عن التدفقات النقدية في تقييم قدرة المنشأة على توليد النقد و معادلات النقد، وتمكن المستخدمين من إعداد نماذج لتقييم ومقارنة القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلية للمنشآت المختلفة. وهي تعزز أيضا من قابلية المقارنة بين تقارير الأداء التشغيلي للمنشآت المختلفة، لأنها تزيل آثار استخدام المعالجات المحاسبية المختلفة لنفس المعاملات والأحداث.

5. غالبا ما تستخدم معلومات التدفقات النقدية التاريخية كمؤشر على مبلغ التدفقات النقدية المستقبلية وتوقيتها ودرجة تأكدها. وهي أيضا مفيدة في التحقق من دقة التقييمات السابقة للتدفقات النقدية المستقبلية وفي اختبار العلاقة بين الربحية و صافي التدفق النقدي وتأثير الأسعار المتغيرة.

التعريفات

6. تستخدم المصطلحات الآتية في هذا المعيار بالمعاني المحدد

أدناه:

النقد يشمل النقد في الخزينة والودائع تحت الطلب.

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

مُعَادِلَات النقد هي استثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة تكون قابلة للتحويل بسهولة إلى مبالغ نقدية معلومة، وتكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة.

التدفقات النقدية هي التدفقات الداخلة والتدفقات الخارجة من النقد، ومُعَادِلَات النقد.

الأنشطة التشغيلية هي أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد، وأنشطة أخرى التي لا تعد أنشطة استثمارية أو تمويلية.

الأنشطة الاستثمارية هي اقتناء واستبعاد أصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى غير المضمنة في مُعَادِلَات النقد.

الأنشطة التمويلية هي أنشطة ينتج عنها تغيرات في حجم وتكوين حقوق ملكية المنشأة المساهم بها واقتراضها.

النقد ومُعَادِلَات النقد

7. يحتفظ بمُعَادِلَات النقد لغرض الوفاء بالتعهدات النقدية قصيرة الأجل، وليس لأغراض الاستثمار أو غيرها. ولكي يستحق الاستثمار الوصف بأنه معادل للنقد، يجب أن يكون قابلاً للتحويل بسهولة إلى مبلغ نقدي معلوم، وأن يكون عرضة لمخاطر ضئيلة للتغيرات في القيمة. وبناء عليه لا يستحق الاستثمار عادة الوصف بأنه معادل للنقد إلا عندما يكون لـ أجل استحقاقه قصير الأجل، مثلاً ثلاثة أشهر أو أقل من تاريخ الاقتناء، وتستبعد استثمارات حقوق الملكية من مُعَادِلَات النقد، ما لم تكن في جوهرها معادلة للنقد، على سبيل المثال كما في حالة الأسهم الممتازة المكتناة خلال فترة قصيرة قبل استحقاقها والتي لها تاريخ استرداد محدد.

8. يعد الاقتراض من البنوك بشكل عام من الأنشطة

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

التمويلية. وبالرغم من ذلك ، ففي بعض الدول، يشكل السحب على المكشوف من البنوك ، الذي يكون مستحق السداد عند الطلب، جزءاً لا يتجزأ من إدارة النقد في المنشأة. وفي هذه الظروف، يضمن السحب على المكشوف من البنوك على أن يكون للنقد و معادلات النقد. ومن خصائص مثل هذه الترتيبات البنكية أن رصيد النقدية في البنك يتقلب غالباً من موجب إلى مكشوف.

9. يستبعد من التدفقات النقدية التحركات بين البنود التي تشكل نقداً أو معادلات نقد لأن هذه المكونات تعد جزءاً من إدارة النقد في المنشأة وليست جزءاً من أنشطتها التشغيلية والاستثمارية والتمويلية. وتشمل إدارة النقد استثمار النقد الفائض في معادلات النقد.

عرض قائمة التدفقات النقدية

10. يجب أن تتضمن قائمة التدفقات النقدية تقريراً عن التدفقات النقدية خلال الفترة مصنفة بحسب الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية.

11. تعرض المنشأة تدفقاتها النقدية من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية، بالطريقة الأنسب لأعمالها. ويوفر التصنيف بحسب النشاط معلومات تسمح للمستخدمين بتقييم تأثير تلك الأنشطة على المركز المالي للمنشأة، وعلى مبلغ ما تمتلك من نقد و معادلات نقد. وقد تستخدم هذه المعلومات أيضاً في تقويم العلاقات بين تلك الأنشطة.

12. قد تشمل المعاملة الواحدة تدفقات نقدية تصنيف بشكل مختلف. فعلى سبيل المثال عندما يشتمل السداد النقدي لقرض كلا

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

من الفائدة وأصل القرض ، فيمكن أن يصنف عنصر الفائدة على أن نشاط تشغيلي، ويصنف عنصر القرض على أن نشاط تمويلي.

الأنشطة التشغيلية

13. يعد مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية مؤشرا رئيسيا على مدى ما ولدت عمليات المنشأة من تدفقات نقدية كافية لسداد القروض ، والمحافظة على القدرة التشغيلية للمنشأة ودفع توزيعات الأرباح، والقيام باستثمارات جديدة دون اللجوء إلى مصادر خارجية للتمويل. وتعد المعلومات عن المكونات المحددة للتدفقات النقدية التشغيلية التاريخية، مع غيرها من المعلومات، مفيدة في التنبؤ بالتدفقات النقدية التشغيلية المستقبلية.

14. تستمد التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية بشكل رئيسي من أنشطة المنشأة الرئيسية المنتجة للإيراد. وبناء عليه ، فهي تنتج بشكل عام من المعاملات والأحداث الأخرى التي تدخل في تحديد الربح أو الخسارة. ومن أمثلة التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية ما يلي:

- أ) المقبوضات النقدية من بيع السلع وتقديم الخدمات؛
- ب) المقبوضات النقدية من عوائد حقوق الملكية الفكرية والأتعاب والعمولات والإيرادات الأخرى؛
- ج) المدفوعات النقدية للموردين مقابل السلع والخدمات؛
- د) المدفوعات النقدية للموظفين، وبالنيابة عنهم؛
- و) المدفوعات النقدية لضرائب الدخل، أو المبالغ المستردة منها، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

ز) المقبوضات والمدفوعات النقدية من العقود المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة.

قد ينشأ عن بعض المعاملات ، مثل بيع إحدى الآلات ، مكسب أو خسارة تتضمن في الربح أو الخسارة المثبتة. وتعد التدفقات النقدية المتعلقة بمثل تلك المعاملات تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة الاستثمارية. وبالرغم من ذلك، تعد المدفوعات النقدية لتصنيع أو اقتناء أصول يحتفظ بها للتأجير للغير ثم يحتفظ بها لاحقاً للبيع كما هو موضح فن المعيار الدولي للمحاسبة 16 «العقارات والآلات والمعدات»، تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التشغيلية. وتعد أيضاً المقبوضات النقدية الناتجة من الإيجارات والمبيعات اللاحقة لمثل هذه الأصول تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التشغيلية.

15. قد تحتفظ المنشأة بأوراق مالية وقروض لأغراض التعامل أو المتاجرة، حيث تشبه في هذه الحالة المخزون المقتنى تحديداً لإعادة البيع. وبناء عليه ، تصنف التدفقات النقدية الناشئة عن شراء وبيع الأوراق المالية المحتفظ بها للتعامل أو المتاجرة على أنها أنشطة تشغيلية وبالمثل تصنف عادة السلف والقروض النقدية التي تقدمها المؤسسات المالية على أنها أنشطة تشغيلية، لأنها تتعلق بنشاط المنشأة الرئيسي المنتج للإيراد.

الأنشطة الاستثمارية

16. يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية مهم لأن التدفقات النقدية تعبر عن مدى ما تم إنفاقه على الموارد بقصد توليد دخل وتدفقات نقدية مستقبلية. والنفقات التي ينتج عنها أصل مثبت في قائمة المركز المالي

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

هي وحدها التي تستحق التصنيف على أنها أنشطة استثمارية. ومن

أمثلة التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية ما يلي:

أ) المدفوعات النقدية لاقتناء العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى. وتشتمل هذه المدفوعات تلك المتعلقة بتكاليف التطوير المرسملة، والعقارات والآلات والمعدات التي تنشئها المنشأة بنفسها؛

ب) المقبوضات النقدية من مبيعات العقارات والآلات والمعدات، والأصول غير الملموسة، والأصول طويلة الأجل الأخرى؛

ج) المدفوعات النقدية لاقتناء أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمنشآت الأخرى والحصص في المشروعات المشتركة بخلاف المدفوعات لتلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد أو تلك المحتفظ بها لأغراض التعامل أو المتاجرة)؛

د) المقبوضات النقدية من بيع أدوات حقوق الملكية أو أدوات الدين الخاصة بالمنشآت الأخرى والحصص في المشروعات المشتركة بخلاف المقبوضات لتلك الأدوات التي تعد معادلة للنقد، أو المحتفظ بها لأغراض التعامل، أو المتاجرة)؛

هـ) السلف والقروض النقدية المقدمة لأطراف أخرى بخلاف السلف والقروض المقدمة من منشأة مالية)؛

و) المقبوضات النقدية من سداد السلف والقروض المقدمة لأطراف أخرى بخلاف سلف وقروض المنشأة المالية)؛

ز) المدفوعات النقدية للعقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، إلا عندما يحتفظ بالعقود لأغراض

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

التعامل أو المتاجرة، أو عندما تصنف المدفوعات على أنها أنشطة تمويلية؛

ح) المقبوضات النقدية من العقود المستقبلية، والعقود الآجلة، وعقود الخيارات، وعقود المبادلة، إلا عندما يحتفظ بالعقود لأغراض التعامل أو المتاجرة، أو عندما تصنف المقبوضات على أنها أنشطة تمويلية.

عندما تتم المحاسبة عن عقد على أن تحوّل لمركز قابل للتحديد، فإن التدفقات النقدية للعقد تصنف بنفس طريقة تصنيف التدفقات النقدية للمركز المتحوّل له.

الأنشطة التمويلية

17. يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التمويلية مهماً 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: أ) المتحصلات النقدية من إصدار الأسهم أو أدوات حقوق الملكية الأخرى؛

ب) المدفوعات النقدية للملاك لاقتناء أو استرداد أسهم المنشأة؛

ج) المتحصلات النقدية من إصدار وثائق المديونية غير مغطاة برهن والقروض والأوراق التجارية والسندات والرهنات العقارية وغيرها من أنواع الاقتراض قصير أو طويل الأجل؛

د) التسديدات النقدية للمبالغ المقرضة؛

ه) المدفوعات النقدية من قبل المستأجر لتخفيض الالتزام

القائم المتعلق بعقد إيجار.

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية

18. يجب على المنشأة التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية باستخدام أي مما يلي:

(أ) الطريقة المباشرة، حيث يُفصح عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية؛ أو
(ب) الطريقة غير المباشرة، حيث يُعادل الربح أو الخسارة تبعا لآثار المعاملات الطبيعية غير النقدية، وأية مبالغ مؤجلة أو مستحقة من مقبوضات أو مدفوعات نقدية تشغيلية سابقة أو مستقبلية، وبنود الدخل أو المصروف المرتبطة بالتدفقات النقدية الاستثمارية أو التمويلية.

19. تشجيع المنشآت على التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية باستخدام الطريقة المباشرة. وتوفر تلك الطريقة معلومات، لا تتيحها الطريقة غير المباشرة، قد تكون مفيدة في تقدير التدفقات النقدية المستقبلية. وبموجب الطريقة المباشرة، يمكن الحصول على معلومات عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية إما:

(أ) من السجلات المحاسبية للمنشأة؛ أو
(ب) عن طريق تعديل المبيعات وتكلفة المبيعات (الفائدة والدخل المشابه لها ومصروف الفائدة والأعباء المشابهة لها في منشأة مالية) والبنود الأخرى في قائمة الدخل الشامل تبعا لما يلي:

1) التغييرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل والمبالغ التشغيلية مستحقة السداد؛

2) البنود غير النقدية الأخرى؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

3 (البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

20. بموجب الطريقة غير المباشرة، يحدد صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية عن طريق تعديل الربح أو الخسارة تبعاً لآثار ما يلي:

أ) التغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل والمبالغ التشغيلية مستحقة السداد؛

ب) البنود غير النقدية مثل الإهلاك والمخصصات والضرائب المؤجلة ومكاسب وخسائر العملة الأجنبية غير المحققة وأرباح المنشآت الزميلة غير الموزعة؛

ج) جميع البنود الأخرى التي تكون آثارها النقدية عبارة عن تدفقات نقدية استثمارية أو تمويلية.

وبدلاً من ذلك، يمكن عرض صافي التدفق النقدي الناتج من الأنشطة التشغيلية وفق الطريقة غير المباشرة عن طريق إظهار الإيرادات والمصروفات المفصّل عنها في قائمة الدخل الشامل والتغيرات خلال الفترة في المخزون وفي المبالغ التشغيلية مستحقة التحصيل ومستحقة السداد.

التقرير عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية

21. يجب على المنشأة التقرير بشكل منفصل عن الفئات الرئيسية لإجمالي المقبوضات النقدية وإجمالي المدفوعات النقدية الناشئة عن الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

22. يمكن التقرير عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

التشغيلية أو الاستثمارية أو التمويلية الآتية على أساس صاف :
(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية نيابة عن العملاء عندما تعكس التدفقات النقدية أنشطة العميل بدلاً من أنشطة المنشأة ؛
(ب) المقبوضات والمدفوعات النقدية للبنود التي تكون معدلات دورانها سريعة ومبالغها كبير و آجال استحقاقها قصير .
23 . من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة 22 ما يلي:

(أ) قبول البنك للودائع تحت الطلب وتسديدها؛
(ب) الأموال التي تحتفظ بها منشأة استثمارية لصالح العملاء؛
(ج) الإيجارات المحصلة نيابة عن ملاك العقارات، والمدفوعة لهم.

23 . من أمثلة المقبوضات والمدفوعات النقدية المشار إليها في الفقرة 22 (ب) من السلف المقدمة لما يلي وسداده:
(أ) المبالغ الأصلية المتعلقة بعملاء بطاقات الائتمان؛
(ب) شراء وبيع الاستثمارات؛
(ج) عمليات الاقتراض قصيرة الأجل الأخرى، على سبيل المثال ، تلك التي لها فترة استحقاق ثلاثة أشهر أو أقل .

24 . يمكن التقرير، على أساس صاف ، عن التدفقات النقدية الناشئة عن كل من الأنشطة الآتية للمنشأة المالية:

(أ) المقبوضات والمدفوعات النقدية المتعلقة بقبول وسداد الودائع التي لها تاريخ استحقاق محدد؛
(ب) إيداع الودائع في منشآت مالية أخرى وسحبها منها؛
(ج) السلف والقروض النقدية المقدمة للعملاء، وسداد تلك

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

السلف والقروض.

التدفقات النقدية بعملة أجنبية

25. يجب أن تُسجل التدفقات النقدية الناشئة عن معاملات بعملة أجنبية بالعملة الوظيفية للمنشأة عن طريق تطبيق سعر الصرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تاريخ التدفق النقدي على مبلغ العملة الأجنبية.

26. يجب أن تُترجم التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية بأسعار صرف بين العملة الوظيفية والعملة الأجنبية في تواريخ التدفقات النقدية.

27. يتم التقرير عن التدفقات النقدية المقومة بعملة أجنبية بطريقة تنسق مع المعيار الدولي للمحاسبة 21 «آثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية». ويسمح هذا باستخدام ستعر صرف ي قارن السعر الفعلي. فعلى سبيل المثال، يمكن استخدام المتوسط المرجح لسعر الصرف في فترة ما في تسجيل المعاملات التي بعملة أجنبية أو في ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية.

وبالرغم من ذلك، لا يسمح المعيار الدولي للمحاسبة 21 باستخدام ستعر الصرف في نهاية فترة التقرير عند ترجمة التدفقات النقدية لمنشأة تابعة أجنبية.

28. لا تعد المكاسب والخسائر غير المحققة، الناشئة عن التغيرات في أسعار صرف العملة الأجنبية، تدفقات نقدية. وبالرغم من ذلك، يتم التقرير، في قائمة التدفقات النقدية، عن أثر التغيرات في سعر الصرف على النقد و معادلات النقد المحتفظ بها أو المستحقة بعملة أجنبية من أجل مطابقة النقد و معادلات النقد في بداية

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

ونهاية الفترة. ويعرض هذا المبلغ بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية ، ويشتمل الفروقات ، إن وجدت ، في حالة ما إذا تم التقرير عن تلك التدفقات النقدية بأسعار الصرف في نهاية الفترة.

الفائدة وتوزيعات الأرباح

31 يجب أن يفصح بشكل منفصل عن كل من التدفقات النقدية الناتجة من الفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة والمدفوعة. ويجب أن تُصنف كل منها بطريقة ثابتة من فترة إلى أخرى إما على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية.

32. يفصح عن مجموع مبلغ الفائدة المدفوعة خلال الفترة في قائمة التدفقات النقدية، سواء تم إثباتها على أنها مصروف ضمن الربح أو الخسارة أو تمت رسملتها وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة 23 «تكاليف الاقتراض».

33. تصنف عادة الفائدة المدفوعة والفائدة وتوزيعات الأرباح المستلمة على أنها تدفقات نقدية تشغيلية في المنشأة المالية. وبالرغم 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 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، لأنها تعد تكاليف للحصول على موارد مالية أو عوائد على استثمارات.

34. يمكن أن تصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

تدقق نقدي تمويلي لأنهاء عد تكاليف للحصول على موارد مالية. وبدلاً من ذلك، يمكن أن تصنف توزيعات الأرباح المدفوعة على أنها مكون للتدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التشغيلية، من أجل مساعدة المستخدمين في تحديد قدرة المنشأة على دفع توزيعات الأرباح من التدفقات النقدية التشغيلية.

الضرائب على الدخل

35. يجب أن يفصح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية الناشئة عن الضرائب على الدخل ويجب أن تُصنف على أنها تدفقات ناتجة من الأنشطة التشغيلية، ما لم يكن من الممكن ربطها بشكل محدد بالأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

36 تنشأ الضرائب على الدخل عن المعاملات التي تنتج عنها تدفقات نقدية تصنف في قائمة التدفقات النقدية، على أنها أنشطة تشغيلية أو استثمارية أو تمويلية. وفيما يمكن رب مصروف الضريبة بسهولة بالأنشطة الاستثمارية أو التمويلية، إلا أن التدفقات النقدية الضريبية المتعلقة بها غالباً ما يكون من غير الممكن عملياً تحديدها، وقد تنشأ في فترة مختلفة عن فترة التدفقات النقدية للمعاملة التي نشأت عنها الضريبة. وبناء على، تصنف عادة الضرائب المدفوعة على أنها تدفقات نقدية من الأنشطة التشغيلية.

وبالرغم من ذلك، فعندما يكون من الممكن عملياً ربط التدفق النقدي الضريبي بمعاملة بعينها تنشأ عنها تدفقات نقدية تصنف على أنها أنشطة استثمارية أو تمويلية، فإن التدفق النقدي الضريبي يصنف على أنه نشاط استثماري أو تمويلي، بحسب ما هو مناسب. وعندما تخصم التدفقات النقدية الضريبية على أكثر من فئة

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

نشاط واحدة، فإنه يفصح عن مجموع مبلغ الضرائب المدفوعة. الاستثمارات في المنشآت التابعة والمنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة

37. عند المحاسبة عن استثمار في منشأة زميلة أو مشروع مشترك أو منشأة تابعة تمت المحاسبة عنها باستخدام طريقة حقوق الملكية أو طريقة التكلفة، فإن المنشأة المستثمرة تقتصر تقريرها في قائمة التدفقات النقدية على التدفقات النقدية بينها وبين المنشأة المستثمر فيها، على سبيل المثال، على توزيعات الأرباح والسلف.

38. المنشأة التي تقوم بالتقرير عن حصتها في منشأة زميلة أو مشروع مشترك باستخدام طريقة حقوق الملكية، تدرج في قائمة تدفقاتها النقدية التدفقات النقدية المتعلقة باستثماراتها في المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك، والتوزيعات والمدفوعات أو المقبوضات الأخرى بينها وبين المنشأة الزميلة أو المشروع المشترك.

التغيرات في حصص الملكية في المنشآت التابعة والأعمال الأخرى

39. يجب أن تُعرض التدفقات النقدية المجمعة الناشئة عن اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى بشكل منفصل ويجب أن تُصنّف على أنها أنشطة استثمارية.

40. فيما يتعلق بكل من اكتساب وفقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى خلال الفترة، يجب على المنشأة أن تفصح، بصور مجمعة، عن كل مما يلي:

(أ) مجموع العوض المدفوع أو المستلم؛

(ب) الجزء من العوض، الذي يتكون من نقد ومُعَادِلَات

نقد؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

(ج) مبلغ النقد ومُعادلات النقد في المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى التي اكتسبت أو فقدت السيطرة عليها؛

(د) مبلغ الأصول والالتزامات بخلاف النقد أو مُعادلات النقد في المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى التي اكتسبت أو فقدت السيطرة عليها، مُلخصة بحسب كل صنف رئيسي.

لا يلزم المنشأة الاستثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 «القوائم المالية الموحدة» على استثمار في منشأة تابعة من المطلق قياس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. 41

إن العرض المنفصل لآثار التدفقات النقدية الناتجة عن اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى في بنود مستقلة، مع الإفصاح بشكل منفصل عن مبالغ الأصول والالتزامات المقتناة أو المستبعدة يساعد على تمييز تلك التدفقات النقدية عن التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية الأخرى. ولا تطرح آثار التدفقات النقدية الناتجة عن فقدان السيطرة من تلك الناتجة عن اكتساب السيطرة.

42. يتم التقرير عن المبلغ المجمع للنقد المدفوع أو المستلم كعوض مقابل اكتساب أو فقدان السيطرة على المنشآت التابعة أو الأعمال الأخرى في قائمة التدفقات النقدية بالصافي بعد طرح النقد ومُعادلات النقد المقتناة أو المستبعدة كجزء من مثل هذه المعاملات أو الأحداث أو التغييرات في الظروف.

يجب أن تصنف التدفقات النقدية الناشئة عن التغييرات في حصص الملكية في منشأة تابعة، والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة، على أنها تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التمويلية، ما لم تكن

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية، حسب التعريف الوارد في المعيار الدولي للتقرير المالي 10 و يتطلب أن ت قاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة.

تم المحاسبة عن التغيرات في حصص الملكية في منشأة تابعة والتي لا ينتج عنها فقدان للسيطرة، على أنها معاملات حقوق ملكية (انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 10)، مثل قيام المنشأة الأم بالشراء أو البيع اللاحق لأدوات حقوق ملكية منشأة تابعة، ما لم تكن المنشأة التابعة محتفظ بها من قبل منشأة استثمارية و يتطلب أن تقاس بالقيمة العادلة من خلال الربح أو الخسارة. وبناء على ذلك ، تصنف التدفقات النقدية الناتجة بنفس طريقة تصنيف المعاملات الأخرى مع الملاك الموضحة بالفقرة 17 .

المعاملات غير النقدية

43 يجب استبعاد المعاملات الاستثمارية والتمويلية التي لا تتطلب استخدام نقد أو مُعادلات نقد من قائمة التدفقات النقدية. ويجب أن يُفصح عن مال تلك المعاملات في موضع آخر في القوائم المالية بالطريقة التي توفر جميع المعلومات الملائمة عن هذه الأنشطة الاستثمارية والتمويلية.

44 لا يوجد للعديد من الأنشطة الاستثمارية والتمويلية تأثير مباشر على التدفقات النقدية الحالية، رغم أنها تؤثر على هيكل رأس مال وأصول المنشأة. ويتفق استبعاد المعاملات غير النقدية من قائمة التدفقات النقدية مع هدف قائمة التدفقات النقدية، لأن هذه البنود لا تنطوي على تدفقات نقدية في الفترة الحالية. ومن أمثلة المعاملات غير النقدية ما يلي:

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

أ) اقتناء أصول، إما من خلال تحمل التزامات متعلقة بشكل مباشر بتلك الأصول أو من خلال عقد إيجار؛
من) الاستحواذ على منشأة عن طريق إصدار أدوات حقوق ملكية؛

مج) تحويل دين إلى حق ملكية.

التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية

44 يجب على المنشأ أن تقدم إفصاحات تمكن مستخدمي القوائم المالية من تقييم التغيرات في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية، ويشمل ذلك كلاً من التغيرات الناشئة من التدفقات النقدية والتغيرات غير النقدية.

إلى الحد الذي يعد ضرورياً للوفاء بالمتطلب الوارد في الفقرة 44 ، يجب على المنشأة أن تفصح عن التغيرات الآتية في الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية:

أ) التغيرات الناشئة من التدفقات النقدية التمويلية ؛

ب) التغيرات الناشئة من اكتساب أو فقدان السيطرة على منشآت تابعة أو أعمال أخرى ؛

ج) أثر التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية ؛

د) التغيرات في القيمة العادلة ؛

هـ) التغيرات الأخرى.

الالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية هي التزامات تم تصنيف تدفقاتها النقدية، أو سيتم تصنيف تدفقاتها النقدية المستقبلية، في قائمة التدفقات النقدية على أنها تدفقات نقدية ناتجة من الأنشطة التمويلية. وإضافة لذلك، فإن متطلب الإفصاح الوارد في الفقرة

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

44 طبق أيضا على التغيرات في الأصول المالية معلى سبيل المثال) الأصول التي تتحوط للالتزامات الناشئة من الأنشطة التمويلية) إذا كانت التدفقات النقدية، أو التدفقات النقدية المستقبلية، الناتجة من تلك الأصول المالية قد تم تضمينها، أو سيتم تضمينها، في التدفقات النقدية الناتجة من الأنشطة التمويلية.

يمكن الوفاء بمتطلب الإفصاح الوارد في الفقرة السابقة عن طريق تقديم مطابقة بين الأرصدة الافتتاحية والختامية في قائمة المركز المالي للالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية. وعندما تفصح المنشأة عن مثل هذه المطابقة، يجب أن تقدم معلومات كافية تمكن مستخدمي القوائم المالية من رب البنود المتضمنة في المطابقة بقائمة المركز المالي وقائمة التدفقات النقدية.

إذا قامت المنشأة بتقديم الإفصاح المطلوب مع الإفصاحات عن التغيرات في الأصول والالتزامات الأخرى، فيجب عليها أن تفصح عن التغيرات في الالتزامات الناشئة عن الأنشطة التمويلية بشكل منفصل عن التغيرات في تلك الأصول والالتزامات الأخرى.

مكونات النقد ومُعادلات النقد

45. يجب على المنشأة أن تفصح عن مكونات النقد ومُعادلات النقد، ويجب أن تعرض مطابقة بين المبالغ في قائمة تدفقاتها النقدية مع البنود المُعادلة لها التي تم التقرير عنها في قائمة المركز المالي.

46. في ضوء تنوع ممارسات إدارة النقد والترتيبات البنكية حول العالم ومن أجل الالتزام بالمعيار الدولي للمحاسبة 1 «عرض القوائم المالية»، تفصح المنشأة عن السياسة التي تطبقها لتحديد

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

مكونات النقد و معادلات النقد.

47. يتم التقرير وفقا للمعيار الدولي للمحاسبة 8 «السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء» عن تأثير أي تغيير في سياسة تحديد مكونات النقد و معادلات النقد، على سبيل المثال ، تغيير في تصنيف أدوات مالية كانت ت عد سابق اجزاء من محفظة استثمارات المنشأة.

الإفصاحات الأخرى

48 يجب على المنشأة أن تفصح ، مع تعليق من جانب الإدارة ، عن مبلغ أرصدة النقد و معادلات النقد المهمة التي تحتفظ بها المنشأة ، والتي لا تكون متاحة للاستخدام من قبل المجموعة .
49. توجد ظروف متنوعة تكون فيها أرصدة النقد و معادلات النقد، التي تحتفظ بها المنشأة، غير متاحة للاستخدام من قبل المجموعة.

ومن أمثلتها أرصدة النقد و معادلات النقد التي تحتفظ بها منشأة تابعة تعمل في دولة ت ط ب ق فيها إجراءات رقابية على صرف العملة أو قيود قانونية أخرى عندما لا تكون الأرصدة متاحة للاستخدام العام من قبل المنشأة الأم أو المنشآت التابعة الأخرى .
50. قد يكون من الملائم تقديم معلومات إضافية للمستخدمين لفهم المركز المالي وسيولة المنشأة. و يشجع على الإفصاح عن هذه المعلومات ، مع تعليق من جانب الإدارة ، ويمكن أن يشمل ذلك :
(أ) مبلغ تسهيلات الاقتراض غير المسحوبة التي قد تكون متاحة للأنشطة التشغيلية المستقبلية ولتسوية التعهدات الرأسالية، بما في ذلك أي قيود على استخدام هذه التسهيلات؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

ب) المبلغ المجمع للتدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية بشكل منفصل عن تلك التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة التشغيلية؛

ج) مبلغ التدفقات النقدية الناشئة عن الأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية لكل قطاع يتم التقرير عنها انظر المعيار الدولي للتقرير المالي 8 «القطاعات التشغيلية».)

51. يعد الإفصاح بشكل منفصل عن التدفقات النقدية التي تعبر عن الزيادات في الطاقة التشغيلية وعن التدفقات النقدية المطلوبة للحفاظ على الطاقة التشغيلية، مفيداً في تمكين المستخدمين من تحديد ما إذا كانت المنشأة تستثمر على نحو كاف في الحفاظ على طاقتها التشغيلية، حيث إن المنشأة التي لا تقوم بذلك قد تضر بالربحية المستقبلية لصالح السيولة الحالية والتوزيعات على الملاك.

52. يمكن الإفصاح عن التدفقات النقدية القطاعية المستخدمين من التوصل إلى فهم أفضل للعلاقة بين التدفقات النقدية للأعمال ككل والتدفقات النقدية للأجزاء المكونة لها، ومدى توفر وتقلب التدفقات النقدية القطاعية.

تاريخ السريان

53. يصبح هذا المعيار سارياً على القوائم المالية التي تغطي الفترات التي تبدأ في 1 يناير 1994 أو بعد ذلك التاريخ .
تطبق ذلك التعديل للفترات السنوية التي تبدأ في 1 يناير 2009 أو بعد ذلك التاريخ . ويسمح بالتطبيق الأسبق . وإذا طبقت المنشأة التعديل لفترة أسبق ، فيجب عليها أن تفصح عن تلك الحقيقة .

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

تمارين الفصل الرابع:

التمرين الأول:

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

أ. التدفق النقدي الاستثماري

ب. التدفق النقدي

التمويلي

ج. التدفق النقدي التشغيلي

د. لا تظهر في القائمة

2. اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المتاحة التالية:

✓ المتحصلات النقدية من العملاء أحد بنود:

- 1 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية 2. صافي

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

- 3 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

✓ الفوائد النقدية المدفوعة أحد بنود:

- 1 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

- 2 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

- 3 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

✓ بيع الأصول الثابتة أحد بشيك بنود:

- 1 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية. 2. صافي

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

- 3 صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

التمرين الثاني: صنف العمليات التالية حسب وجودها في

د. شوقي طارق

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

قائمة التدفقات النقدية مينا تأثرها فيها؟

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

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

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

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

مبالغ مدفوعة إلى الموردين : 1526781,44 دج، تثبتات
مادية تم الحصول عليها بشيك خلال الفترة : 468,2
تسديد القروض والقروض الأخرى : 117434,10 دج.

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

المطلوب : إعداد جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

حلول تمارين الفصل الرابع:

التمرين الأول:

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

أ. التدفق النقدي الاستثماري

ب. التدفق النقدي التمويلي

ج. التدفق النقدي التشغيلي

د. لا تظهر في القائمة

2. اختر الإجابة الصحيحة من بين الإجابات المتاحة التالية:

✓ المتحصلات النقدية من العملاء أحد بنود:

1 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

2 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

3 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

✓ الفوائد النقدية المدفوعة أحد بنود:

1 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

2 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

3 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

✓ بيع الأصول الثابتة أحد بشيك بنود:

1 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية.

2 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية.

3 - صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية.

التمرين الثاني: صنف العمليات التالية حسب وجودها في

د. شوقي طارق

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

قائمة التدفقات النقدية مينا تأثيرها فيها؟

العملية	نوعها	تأثيرها	نوعها	تأثيرها
- شراء أرض مقابل إصدار أسهم	ليست نقدية	- شراء مواد أولية على الحساب	داخلة +	غير نقدية
- تسديد أجور عمال بشيك	تشغيلية	- الحصول على قرض بشيك	خارجة -	تمويلية
- زيادة رأس المال من نتيجة الدورة	غير نقدية	- تسديد الضرائب المستحقة بشيك	داخلة +	تشغيلية
- بيع بضاعة نقدا	تشغيلية			خارجة -

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

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

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

مبالغ مدفوعة إلى الموردين : 1526781,44 دج، تثبيات مادية تم الحصول عليها بشيك خلال الفترة : 468,2
تسديد القروض والقروض الأخرى : 117434,10 دج.

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

المطلوب : إعداد جدول سيولة الخزينة بالطريقة المباشرة؛

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»
قائمة التدفقات النقدية لشركة صيدال للفترة المنتهية

2018 / 12 / 31

المبالغ	البيان
1625255,7	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
74476,32	تحصيلات من الزبائن ومدينون آخرون
(4555,97)	تحصيل حقوق أخرى
(1526781,44)	تسديد فوائد وأعباء مالية
	مبالغ مدفوعة للموردين
168394.61	رصيد الخزينة للأنشطة التشغيلية
(468,2)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(468,2)	تثبيتات مادية تم الحصول عليها
	رصيد الخزينة للأنشطة الاستثمارية
(117434,10)	التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية
(117434,10)	تسديد القروض
	رصيد الخزينة للأنشطة التمويلية
50492.31	رصيد الخزينة لكل الأنشطة
(54738.19)	رصيد الخزينة في بداية الدورة
105230.50	رصيد الخزينة في نهاية الدورة
50492.31	التغير في الرصيد بين بداية ونهاية الدورة

التمرين الرابع: فيما يلي قائمة الدخل لشركة التقوى لسنة 2018
(المبالغ بالدينار)

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

المبلغ الإجمالي	المبلغ الجزئي	البيان
600000		المبيعات
	80000	مخزون أول المدة
	460000	المشتريات
	(6000)	مخزون آخر المدة
(500000)		تكلفة البضاعة المباعة
100000		مجمّل الربح
(40000)		مصاريّف التشغيل
60000		صافي الربح

وقد توفرت لديك المعلومات الإضافية التالية :

- انخفضت المبالغ المدينة خلال العام ب 50000 د.
- ازدادت المصاريّف المدفوعة مسبقا خلال العام ب 42000 د.
- انخفضت الذمم الدائنة خلال العام بمبلغ 6000 د.
- انخفضت المصاريّف المستحقة خلال العام بمبلغ 7000 د.
- تتضمن مصاريّف التشغيل مصاريّف الاهلاك للعام ب 35000 د.

المطلوب: إعداد قائمة التدفقات النقدية للأنشطة التشغيلية بالطريقة غير المباشرة.

قائمة التدفقات النقدية لشركة التقوى للفترة المنتهية 2017/12/31 - الطريقة غير المباشرة-

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 «قائمة التدفقات النقدية»

المبالغ	البيان
60000	التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية
35000	صافي الدخل قبل الضرائب والفوائد
50000	يضاف مصروف الاهتلاك
(42000)	يضاف النقص في الذمم المدينة
(60000)	يطرح في المصاريف المدفوعة مسبقا
(70000)	يطرح النقص في الذمم الدائنة
	يطرح النقص في المصاريف المستحقة الدفع
(27000)	صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية

الفصل الخامس:

**المعيار المحاسبي الدولي 8:
السياسات المحاسبية، التغيرات في
التقديرات المحاسبية والأخطاء**

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

في إبريل 2001 ، تبنى مجلس معايير المحاسبة الدولية معيار المحاسبة الدولي 8 «صافي أرباح أو خسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية» الذي صدر أصلاً عن لجنة معايير المحاسبة الدولية في ديسمبر 1993 . وقد حل معيار المحاسبة الدولي 8 «صافي أرباح أو خسائر الفترة والأخطاء الأساسية والتغيرات في السياسات المحاسبية» محل معيار المحاسبة الدولي 8 «البنود غير العادية وبنود الفترة» (السابقة والتغيرات في السياسات المحاسبية) الصادر في فبراير 1978 .

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

وقد إشتملت المعايير الدولية الأخرى لإعداد التقارير المالية على تعديلات ثانوية لاحقة على معيار المحاسبة الدولي 8. وتشمل أيضاً المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 9 «الأدوات المالية» (الصادر في نوفمبر 2009 وأكتوبر 2010) المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية 13 «قياس القيمة العادلة» (الصادر في مايو 2011).

المحتويات

المقدمة

السياسات المحاسبية، التغيرات في التقديرات المحاسبية

والأخطاء

الهدف

**الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8
«السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»**

النطاق

التعريفات

السياسات المحاسبية

تطبيق التغيرات في السياسات المحاسبية

التمائل في السياسات المحاسبية

التغيرات في السياسات المحاسبية

التغيرات في التقديرات المحاسبية

الأخطاء

تاريخ النفاذ (السريان)

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

مقدمة :

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

بالنسبة لمعيار المحاسبة الدولي 8، كانت الأهداف الرئيسية للمجلس هي:-

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

(ب) إزالة مفهوم الخطأ الجوهري؛

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

(د) تحديد المحذوفات الهامة أو البيانات غير الصحيحة، ووصف طريقة تطبيق فكرة الأهمية النسبية.

يحدد المعيار الأخطاء المادية أو البيانات غير الصحيحة ويشترط:-

(أ) لا حاجة إلى تطبيق السياسات المحاسبية في المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية عندما يكون أثر تطبيقها غير ذي أهمية.

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

(ب) إن البيانات المالية لا تطابق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إذا لم تكن تحتوي على أخطاء هامة.

(ج) يجب تصحيح أخطاء الفترة السابقة المادية بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح لها بالصدور بعد اكتشافها.

1. الهدف

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

2. النطاق

يجب أن يطبق المعيار عند اختيار وتطبيق السياسات المحاسبية، وإجراء تغييرات في السياسات المحاسبية، تغييرات في التقديرات المحاسبية وتصحيح الأخطاء التي حصلت في الفترة السابقة. احتسبت المؤثرات الضريبية لتصحيح الأخطاء عن الفترة السابقة والتعديلات بأثر رجعي من أجل تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية وتم الإفصاح عنها وفق المعيار المحاسبية الدولي 12 «ضريبة الدخل».

التعريفات

تستعمل المصطلحات التالية في هذا المعيار بالمعاني المحددة لها:
إن السياسات المحاسبية *Accounting policies* هي مبادئ محددة وأساس واتفاقيات وقواعد وممارسات تطبقها المنشأة عند

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

إعداد وتقديم البيانات المالية.

إن التغيير في التقدير المحاسبي *A change in accounting estimate* هو تعديل المبلغ المسجل لأصل ما أو التزام ما، أو مقدار الإهلاك الدوري لأصل ما، الذي ينتج عن تقييم الوضع الحاضر، والمنافع والالتزامات المستقبلية المتوقعة المرتبطة بأصول والتزامات مالية. تنتج التغييرات في التقديرات المحاسبية عن معلومات جديدة أو تطورات جديدة وعليه فهي ليست تصحيحات لأخطاء.

المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية *International Financial Reporting Standards* هي معايير وتفسيرات أصدرهما مجلس معايير المحاسبة الدولية. وتشتمل على:

(أ) المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛

(ب) معايير المحاسبة الدولية؛

(ج) تفسيرات المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ ومعيار

المحاسبة الدولي 8

(د) التفسيرات الدائمة السابقة

تعتبر البيانات الخاطئة *Material Omissions* أو المحذوفات للبنود همامة إن كانت قادرة وحدهما أو مع غيرهما على التأثير على القرارات الاقتصادية التي يتخذها المستخدمون على أساس البيانات المالية. تعتمد الأهمية على حجم وطبيعة البيان الخاطيء أو الحذف الذي تم إطلاق الحكم عليه وفقا للظروف المحيطة. إن حجم وطبيعة البند أو كلاهما قد تكون عامل تحديد. إن أخطاء الفترة السابقة *Prior period errors* هي محذوفات من، وبيانات خاطئة في البيانات المالية للشركة عن فترة أو فترات

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

سابقة ناشئة عن الإخفاق في إستعمال، أو سوء إستعمال المعلومات الموثوقة التي:

(أ) كانت متوفرة عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترات مصرح لها بالصدور؛ و

(ب) كان يتوقع الحصول عليها وأخذها بعين الإعتبار في إعداد عرض البيانات المالية.

تشمل تلك الأخطاء مؤثرات الأخطاء الرياضية، أخطاء في تطبيق السياسات المحاسبية، أعمال الإشراف أو تفسير خاطئ للحقائق.

يطبق التطبيق بأثر رجعي *Retrospective application* على سياسة محاسبية جديدة تتضمن المعاملات أو الأحداث الأخرى أو الظروف كما لو أن تلك السياسة كانت تطبق على الدوام.

تعني إعادة البيان بأثر رجعي *Retrospective restate-ment* تصحيح الإعتراف والقياس والإفصاح عن مبالغ عناصر البيانات المالية كما لو أن أخطاء الفترة السابقة لم تحدث أبدا.

غير قابل للتطبيق *Impracticable* يكون إيفاء شرط ما غير قابل للتطبيق عندما لا تستطيع المنشأة تطبيقه بعد بذل الجهود لعمل ذلك. بالنسبة لفترة معينة سابقة، ليس من العملي تطبيق تغيير ما في سياسة محاسبية بأثر رجعي أو عمل إعادة بيان بأثر رجعي لتصحيح خطأ ما إذا:

(أ) كانت مؤثرات التطبيق بأثر رجعي لإعادة بيان رجعي غير قابلة للتحديد؛

(ب) التطبيق بأثر رجعي أو إعادة بيان رجعي يتطلب إفتراضات حول نية الإدارة كان موجودة في تلك الفترة؛

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

(ج) إن التطبيق بأثر رجعي أو إعادة البيان الرجعي يتطلب تقديرات همامة للمبالغ ومن المستحيل تمياً بشكل موضوعي معلومات عن تلك التقديرات التي :

- تقدم دليلاً للظروف التي وجدت في تاريخ / تواريخ الإعراف بتلك المبالغ وقياسها أو الإفصاح عنها؛ و
- كان ينبغي توفرهما عندما كانت البيانات المالية لتلك الفترة مصرح لها بالصدور من معلومات أخرى.

التطبيق بأثر رجعي *Prospective application* لتغيير ما في السياسة المحاسبية والإعراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي، بالترتيب هي:

- (أ) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداً أخرى وظروف تحد بعد ذلك التاريخ الذي تغيرت فيه السياسة؛ و
- (ب) الإعراف بأثر التغيير في التقدير المحاسبي في الفترة الحالية والمستقبلية المتأثرة بالتغيير.

تقييم ما إذا كان الخطأ أو البيان الخاطئ يؤثر على القرارات الاقتصادية للمستخدمين وبالتالي ما إذا كان مهماً، يتطلب النظر في مزايا هؤلاء المستخدمين، يحتاج التقييم لأن يأخذ في الحسبان كيف يتوقع من المستخدمين بمثل هذه الصفات أن يتأثروا في اتخاذ قرارات اقتصادية.

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

3. السياسات المحاسبية

3.1. تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

عندما ينطبق أحد المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية على وجه التحديد على المعاملة أو الأحداث أو الظروف الأخرى، فإنه يتم تحديد السياسة المحاسبية أو السياسات المطبقة على تلك البنود عن طريق تطبيق المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية.

إن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية التي توصل إليها مجلس معايير المحاسبة الدولية ينتج عنها بيانات مالية تشمل معلومات ملاءمة وموثوقة عن المعاملات وعن الأحداث والظروف الأخرى التي تنطبق عليها. تلك السياسات ليست بحاجة إلى التطبيق عندما يكون أثر تطبيقها ليس ذا أهمية. إلا أنه، ليس من المناسب أن يتم جعل أو ترك الحياد غير ذو أهمية دون تصحيح عن المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية لتحقيق عرض خاص للمركز المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

يصاحب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية إرشادات تهدف إلى مساعدة المنشآت في تطبيق متطلبات المعايير. وتذكر كافة تلك الإرشادات ما إذا كانت جزءاً أساسياً من معايير التقرير أم لا. وتعتبر الإرشادات التي تشكل جزءاً أساسياً من معايير التقرير إلزامية، أما الإرشادات التي لا تشكل جزءاً أساسياً منها فلا تحتوي على متطلبات للبيانات المالية.

في غياب معيار دولي لإعداد التقارير المالية الذي يطبق على وجه التحديد على معاملة ما أو على أحداث أو ظروف أخرى، على الإدارة أن تستعمل حكمها وتقديرهما في تطوير وتطبيق سياسة

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

محاسبية ينتج عنها معلومات:

(أ) ملاءمة لإحتياجات صناعة القرار الاقتصادي للمستخدمين،

و

(ب) موثوقة، من حيث أن البيانات المالية:

- تمثل الوضع المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة بصدق؛

- تعكس الجوهر الإقتصادي للمعاملات والأحداث والظروف الأخرى وليس الشكل القانوني فقط؛ و

- حيادية غير منحازة؛

- كاملة من كافة النواحي الهامة.

2.3. التماثل في السياسات المحاسبية

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

3.3. التغييرات في السياسات المحاسبية

على المنشأة أن تغير السياسة المحاسبية فقط في حال كان التغيير:

(أ) ضروري بحسب المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛ أو

(ب) تنشأ في البيانات المالية وتقدم معلومات موثوقة وأكثر

ملاءمة حول آثار المعاملات أو الأحداث أو الظروف الأخرى على

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

الوضع المالي للمنشأة أو الأداء المالي أو التدفقات النقدية.

يجب أن يكون مستخدموا البيانات المالية قادرين على مقارنة البيانات المالية للمنشأة مع مرور الوقت لتحديد الاتجاهات في وضعها المالي، الأداء المالي والتدفقات النقدية. وعليه تطبق نفس السياسات المحاسبية لكل فترة ومن فترة واحدة لأخرى ما لم يلبي التغيير في السياسة المحاسبية .

لا يعتبر ما يلي تغييرا في السياسات المحاسبية:

(أ) تطبيق سياسة محاسبية لمعاملات أو أحداث أو ظروف أخرى تختلف في الجوهر عن تلك التي كانت تحدث سابقا؛ و
(ب) تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على المعاملات، أحداث وظروف أخرى لم تحدث مسبقا أو كانت غير ذي أهمية نسبية.

التطبيق الأولي لسياسة ما لإعادة تقييم الأصول وفق المعايير المحاسبي الدولي 16 « الممتلكات، والمعدات» المادية أو معيار المحاسبة الدولي 38 « الأصول غير الملموسة» هو تغيير وفقا للسياسة التي سيتم التعامل معها.

4.3. تطبيق التغييرات في السياسات المحاسبية:

(أ) على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار تغيير السياسة المحاسبية الناتجة عن التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية وفق الأحكام الانتقالية، إن وجدت، في المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛ و

(ب) عندما تلجأ المنشأة إلى تغيير سياسة محاسبية ما عند

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

التطبيق الأولي للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الذي لا يشمل أحكام إنتقالية محددة تنطبق على ذلك التغيير، أو تلجأ إلى تغيير سياسة محاسبية بشكل طوعي، عليها ان تطبق التغيير بأثر رجعي. في غياب المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية المطبق على وجه التحديد على معاملة ما، أحداث وظروف أخرى، قد تلجأ الإدارة إلى تطبيق سياسة محاسبية ما من اخطر البيانات الصادرة عن هيئات وضع المعايير التي تستعمل اطاراً مفاهيمياً مماثلاً في تطوير معايير المحاسبة. في حالة، بعد تعديل ذلك التصريح، اختارت المنشأة تغيير سياسة محاسبية، فإن ذلك التغيير يجري ويفصح عنه على أنه تغيير طوعي في السياسة المحاسبية.

5.3. التطبيق بأثر رجعي

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

6.3. القيود على التطبيق بأثر رجعي

عندما تتطلب التطبيق بأثر رجعي، يجب تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية بأثر رجعي بإستثناء حالة كون التغيير غير عملي لتحديد أما الآثار المحددة للفترة أو الأثر التراكمي للتغيير. عندما لا يكون بالإمكان تحديد المؤثرات المحددة للفترة في تغيير سياسة محاسبية على المعلومات المقارنة لفترة أو فترات سابقة مقدمة، على المنشأة إن تطبق السياسة المحاسبية الجديدة على المبالغ المسجلة

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

للأصول والإلتزامات إعتباراً من بداية أول فترة يكون فيها التطبيق بأثر رجعي مناسباً، وربما تكون الفترة الحالية، وعليها أيضاً عمل تعديل مرادف على الرصيد الإفتتاحي لكل عنصر متضرر من الأسهم لتلك الفترة.

عندما لا يكون بالإمكان تحديد الأثر التراكمي في بداية الفترة الحالية، لتطبيق السياسة المحاسبية الجديدة على كل الفترات السابقة، على المنشأة ان تعدل معلومات المقارنة لتطبقها على السياسة المحاسبية الجديدة بأثر رجعي من أول تاريخ عملي.

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

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

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

الناشئة قبل ذلك التاريخ.

7.3. الإفصاح

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

(أ) إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية؛

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

(ج) طبيعة التغيير وفق للسياسة؛

(د) عند الإقتضاء، وصف الأحكام الإنتقالية؛

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

(و) للفترة الحالية وكل فترة سابقة مقدمة،

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

(أ) طبيعة التغيير في السياسة المحاسبية؛

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

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

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

للتطبيق،

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

للتطبيق؛ و

(هـ) إذا كان التطبيق بأثر رجعي لفترة سابقة معينة غير عملي أو

لفترات قبل تلك المقدمة،

الظروف التي أدت إلى وجود تلك الحالة أو وصف كيفية

وتاريخ حدوث تطبيق التغيير في السياسة المحاسبية.

إذا لم تكن المنشأة قد طبقت المعيار الدولي لإعداد التقارير

المالية الجديدة والتي صدرت ولكن لم تدخل حيا التنفيذ بعد، على

المنشأة أن تفصح عن:

(أ) تلك الحقيقة؛ و

(ب) المعلومات المعروفة أو القابلة إلى التقييم إلى حد معقول

المرتبطة بالأثر المحتمل في تطبيق المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية

الجديد على المنشأة وبياناتها المالية في فترة التطبيق الأولى.

لا بد على أي منشأة أن تنظر في الإفصاح عن:

(أ) إسم المعيار الدولي لإعداد التقارير المالية الجديد؛

(ب) طبيعة التغيير الوشيك أو التغييرات في السياسة المحاسبية؛

(ج) التاريخ المطلوب لتطبيق المعيار الدولي الجديد لإعداد

التقارير المالية؛

(د) التاريخ الذي تخطط فيه المنشأة لتطبيق المعيار الدولي

لإعداد التقارير المالية مبدئيا؛

4. التغييرات في التقديرات المحاسبية :

نتيجة الشكوك الموروثة في المنشأة التجارية، لا يمكن قياس

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

العديد من البيانات المالية بدقة ولكن يمكن تقديره. يشمل التقدير الأحكام التي تقوم على المعلومات الحديثة الموثوقة والمتوفرة. مثلاً، جانب من التقديرات:

(أ) الديون المعدومة؛

(ب) تقادم الجرد؛

(ج) القيمة العادلة للأصول المالية أو الإلتزامات المالية؛

(د) العمر الإنتاجي أو النمط المتوقع لإستهلاك المنافع

الإقتصادية المستقبلية المتجسدة في الأصول المستهلكة؛ و

(هـ) إلتزامات الكفالة

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

إن التغيير في أسس القياس المطبقة، هو تغيير في السياسة المحاسبية وليس تغييراً في التقدير المحاسبي. عندما يكون من الصعب تمييز التغيير في السياسة المحاسبية عن التغيير في التقدير المحاسبي، يتم التعامل مع التغيير على أنه تغيير في التقدير المحاسبي. إن أثر التغيير في التقدير المحاسبي، يتم الاعتراف به مستقبلاً عن طريق أشراكه في الربح أو الخسارة في:

(أ) فترة التغيير، إن كان التغيير يؤثر على تلك الفترة فقط؛ أو

(ب) فترة التغيير والفترات المستقبلية، إن كان التغيير يؤثر عليهما

معا .

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

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

1.4. الإفصاح

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

5. الأخطاء

تنشأ الأخطاء فيما يخص الإعتراف أو القياس أو العرض أو الإفصاح عن عناصر البيانات المالية. إنالبيانات المالية لا تمثل

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية سواء كانت تحتوي على الأخطاء المادية ذات الأهمية أو الأخطاء غير ذات الأهمية والتي ارتكبت عن قصد لتحقيق عرض معين خاص بالوضع المالي للمنشأة، أدا مالي أو تدفقات نقدية. يتم تصحيح أخطاء الفترة الحالية المحتملة والمكتشفة في تلك الفترة قبل التصريح بإصدار البيانات المالية. إلا إن الأخطاء المادية أحيانا تكون غير مكتشفة حتى الفترة اللاحقة، وتصحح أخطاء الفترة السابقة تلك في المعلومات المقارنة المقدمة في البيانات المالية للفترة اللاحقة .

على المنشأة أن تصحح الأخطاء المادية للفترة السابقة بأثر رجعي في أول مجموعة من البيانات المالية المصرح بإصدارهما بعد اكتشافها بواسطة:

(أ) إعادة المبالغ المقارنة للفترة السابقة المقدمة حي حصل الخطأ؛ أو

(ب) لو حصل الخطأ قبل الفترة السابقة الأولى المقدمة، إعادة الأرصدة الافتتاحية للأصول،

الإلتزامات أو السهم العادي للفترة السابقة الأولى المقدمة.

1.5. قيود إعادة البيان بأثر رجعي

يجب تصحيح خطأ الفترة السابقة بواسطة إعادة البيان بأثر رجعي باستثناء ما يصل إلى حد أنها غير قابلة للتطبيق في تحديد إما آثار الفترة المحددة أو الأثر التراكمي للخطأ.

عندما لا يكون من الممكن تحديد آثار الفترة المحددة لخطأ ما على المعلومات المقارنة لفترة أو

فترات سابقة مقدمة، على المنشأة أن تعيد الأرصدة الافتتاحية

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية للفترة الأولى التي تكون فيها إعادة البيان غير عملية) وربما تكون الفترة الحالية).

عندما لا يكون من الممكن تحديد الأثر التراكمي، عند بداية الفترة الحالية، لخطأ ما على كامل الفترات السابقة، على المنشأة أن تعيد المعلومات المقارنة لتصحيح الخطأ بأثر رجعي من تاريخ أول فترة عملية. يستثنى تصحيح الفترة السابقة من الربح أو الخسارة في فترة اكتشاف الخطأ. يتم إعادة أي معلومات مقدمة عن الفترات السابقة، وتشمل أي ملخصات تاريخية للبيانات المالية للفترات السابقة قدر الإمكان بحيث تصبح قابلة للتطبيق.

عندما لا يكون من الممكن تحديد مقدار الخطأ) خطأ في تطبيق سياسة محاسبية) عن كافة الفترات السابقة، المنشأة تعيد المعلومات المقارنة مستقبلاً من أول تاريخ قابل للتطبيق. عليه، فإنها تغض الطرف عن حصة من الإعادة التراكمية للأصول، الإلتزامات والأسهم العادية الناشئة قبل ذلك التاريخ.

يتم تمييز تصحيح الأخطاء من التغييرات في التقديرات المحاسبية. إن التقديرات المحاسبية بطبيعتها هي قيم تقريبية ربما تكون بحاجة إلى مراجعة كمعلومات إضافية تصبح معروفة. مثلاً، الكسب أو الخسارة المعترف بهما على نتيجة طوارئ ليس تصحيحاً لخطأ ما.

2.5. الإفصاح عن أخطاء الفترة السابقة

على المنشأة أن تفصح عما يلي:

(أ) طبيعة خطأ الفترة السابقة؛

(ب) لكل فترة سابقة مقدمة على حدة، لدرجة أن تكون عملية،

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

مقدار التصحيح و

(ج) مقدار التصحيح عند بداية أول الفترة المقدمة؛ و

(د) إذا كانت إعادة البيان بأثر رجعي غير عملية لفترة سابقة

معينة،

3.5. عدم جدوى التطبيق وإعادة البيان بأثر رجعي:

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

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

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

معلومات:

(أ) توفر دليلاً على الأحوال التي وجدت في تاريخ / تواريخ حدوث المعاملة، الحدث أو الظرف الأخر؛ و

(ب) كان يمكن توفرها عندما تمت المصادقة على البيانات المالية لتلك الفترة السابقة بالصدور.

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

لا ينبغي أن يستعمل الإدراك المتأخر بعد فوات الأوان عند تطبيق السياسة المحاسبية الجديدة، أو عند تصحيح مبالغ أو مقادير لفترة سابقة سوا في عمل إفتراضات حول نوايا الإدارة في فترة سابقة أو تقدير مبالغ معترف بها، التي تم قياسها أو مفصح عنها في فترة سابقة. على سبيل المثال، عندما تلجأ منشأة ما إلى تصحيح خطأ في فترة سابقة بحساب إلتزاماتها تجاه الموظفين وذمهما للاجازات المرضية المتراكمة للموظفين وفق المعيار المحاسبية الدولي 29 «منافع الموظفين»، فإنها بذلك تغض الطرف عن معلومات حول موسم الإنفلونزا القاسي أثناء الفترة التالية التي أصبحت متوفرة بعد التفويض بإصدار البيانات المالية للفترة السابقة. الحقيقة

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

إن التقديرات الكبيرة مطلوبة في كثير من الأحيان عند تعديل المعلومات المقارنة المقدمة لفترات سابقة، لا تمنع التعديل الموثوق أو تصحيح المعلومات المقارنة.

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

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

تمارين الفصل الخامس:

الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير أو في السياسة المحاسبية يجب على المنشأة:

أ. معاملة التغير بشكل كامل كتغير في السياسة المحاسبية.

ب. معاملة التغير بشكل كامل كتغيرات في التقديرات المحاسبية مع إفصاح مناسب.

ج. تخصيص القيمة النسبية للتغير في التقدير والتغير في السياسة على أساس معقول .

د. معالجة 50% من أثر التغير في السياسة و 50% كتغير في التقدير المحاسبي.

السؤال الثاني: في حالة تغيير شركة لسياستها المحاسبية بشكل اختياري فإنه يجب معالجة أثر هذا التغير كما يلي:

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

ج. معالجته بأثر مستقبلي وأخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة. د. لا شيء مما سبق.

السؤال الثالث: يتم تغيير السياسة المحاسبية بقرار من الإدارة في الحالات التالية:

أ. إذا كان ذلك متطلب قانوني . ب. إذا رأت الإدارة أن ذلك يؤدي إلى تقديم معلومات أفضل للدائنين.

ج. إذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة لمستخدمي القوائم المالية .

د. شوقي طارق

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

د. يكون التغيير إجباري نتيجة متطلبات أحد المعايير الصادرة.

السؤال الرابع: يجب معالجة أثر التغيير في التقديرات المحاسبية

على النحو التالي:

أ. ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة. ب.

تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة.

ج. تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة. د. جميع ما

ذكر سابقا.

السؤال الخامس: عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق

بشكل محدد على حدث أو عملية معينة تستخدم الإدارة اجتهادها في

تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف

بما يلي:

أ. الموثوقية ب. الملاءمة ج. الشمول د. (أ + ب).

الأسئلة التطبيقية:

التمرين الأول:

في 1/1/2012 اشترت شركة الاتحاد معدات بقيمة 36000

د وقدر العمر الإنتاجي لها ب5 سنوات والخردة ب6000 د

وقررت الشركة استخدام طريقة القسط الثابت في اهلاكها، في

31/12/2014 قررت الشركة تغيير الطريقة واستخدام طريقة

مجموع السنين وكان سبب التغيير هو استخدام الشركات في نفس

القطاع لهذه الطريقة وليس بسبب التغيير في المنافع الاقتصادية

للمعدات، تخضع الشركة لمعدل ضريبة 20٪ على الدخل، وتستهلك

المعدات لغايات الضريبة بطريقة القسط الثابت.

د. شوقي طارق

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

بلغ رصيد الأرباح المحتجزة قبل إجراء التغيير كما يلي:

20000 د	2012/1/1
28000 د	2012/12/31
60000 د	2013/12/31

بلغ رأسمال الشركة 100000 د ويتكون من أسهم عادية ولا توجد مكونات أخرى ضمن حقوق الملكية سوى الأرباح المحتجزة، كما ظهرت قائمة الدخل المختصرة للعام 2013 و 2014 كما يلي:

2014	2013	
220000	170000	إيرادات المبيعات
(100000)	(90000)	يطرح تكاليف المبيعات
120000	80000	مجمّل الربح
(50000)	(34000)	يطرح مصاريف إدارية
	(6000)	يطرح مصروف اهتلاك المعدات
	40000	الربح قبل ضريبة الدخل
	(8000)	يطرح مصروف ضريبة الدخل 20%
	32000	الربح بعد ضريبة الدخل

المطلوب: بيان أثر التغيير في السياسة المحاسبية على القوائم المالية لعامي 2013 و 2014 ؟

التمرين الثاني:

في 1/1/2016 تم شراء آلة بمبلغ 33000 د وقد قدر العمر الإنتاجي للآلة آنذاك ب 5 سنوات وقيمة الخردة ب 3000 د ،
د. شوقي طارق

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

وتستخدم المؤسسة طريقة القسط الثابت في الاهنلاك.
وفي 2019/1/1 ونظرا لنشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة
من سابقا قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات أخرى، اعتبارا
من 2019/1/1 كما أعيد تقدير الخردة ب 4000 د.
المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية للتغير في التقديرات المحاسبية
واحتساب مصروف الاهنلاك الجديد لعام 2014 والسמות
اللاحقة؟

التمرين الثالث: في 2014/11/1 اكتشف محاسبة شركة الخير
بأنه لم يتم اثبات مبلغ مصروف صيانة الآلات (صيانة عادية) بقيمة
2000 د تمت خلال عام 2013 ولم يدفع المبلغ بتاريخه، وقد ظهرت
قائمة الدخل (جزئية) وقائمة التغيرات في حقوق الملكية قبل
تصحيح الخطأ كما يلي:

2014	2013	
330000	250000	مجمّل الربح
(170000)	(120000)	مصاريّف التشغيل
160000	130000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(39000)	ضريبة الدخل 30%
112000	91000	صافي الربح بعد الضريبة
131000	40000	الأرباح المحتجزة أول المدة
243000	131000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

المطلوب: بيان المعالجة المحاسبية لتصحيح الخطأ؟

**الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8
«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»**

التمرين الثالث:

في 1/1/2012 اشترت المؤسسة آلة بمبلغ 60000 د حيث قدر عمرها الإنتاجي ب4 سنوات وقيمة الخردة صفر وتم استخدام طريقة القسط الثابت في الاهتلاك . في 1/1/2014 غيرت المؤسسة طريقة الاهتلاك باستخدام طريقة مجموع أرقام السنين .
المطلوب: أحسب الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاهتلاك ؟

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

حلول تمارين الفصل الخامس:

الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: عندما يصعب التمييز بين التغير في التقدير أو في السياسة المحاسبية يجب على المنشأة:

أ. معاملة التغير بشكل كامل كتغير في السياسة المحاسبية.

ب. معاملة التغير بشكل كامل كتغيرات في التقديرات المحاسبية مع إفصاح مناسب.

ج. تخصيص القيمة النسبية للتغير في التقدير والتغير في السياسة على أساس معقول.

د. معالجة 50% من أثر التغير في السياسة و 50% كتغير في التقدير المحاسبي.

السؤال الثاني: في حالة تغيير شركة لسياستها المحاسبية بشكل اختياري فإنه يجب معالجة أثر هذا التغير كما يلي:

أ. معالجته بأثر رجعي.

ب. معالجته بأثر مستقبلي للسنة الحالية فقط.

ج. معالجته بأثر مستقبلي وأخذ اثر التغيير في البيانات المالية للسنة الجارية والسنوات القادمة. د. لا شيء مما سبق.

السؤال الثالث: يتم تغيير السياسة المحاسبية بقرار من الإدارة في الحالات التالية:

أ. إذا كان ذلك متطلب قانوني.

ب. إذا رأت الإدارة أن ذلك يؤدي إلى تقديم معلومات أفضل للدائنين.

ج. إذا نتج معلومات يمكن الاعتماد عليها وأكثر ملاءمة

د. شوقي طارق

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

لمستخدمي القوائم المالية .

د. يكون التغيير إجباري نتيجة متطلبات أحد المعايير الصادرة.

السؤال الرابع: يجب معالجة أثر التغيير في التقديرات المحاسبية

على النحو التالي:

أ. ضمن بيان الدخل لسنة التغيير والسنوات اللاحقة.

ب. تعديل على رصيد الأرباح المحتجزة.

ج. تعديل أرقام المقارنة للسنوات السابقة.

د. جميع ما ذكر سابقا.

السؤال الخامس: عند عدم وجود معيار أو تفسير ينطبق

بشكل محدد على حدث أو عملية معينة تستخدم الادارة اجتهادها في

تطوير وتطبيق السياسة المحاسبية التي تؤدي الى معلومات تتصف

بما يلي:

أ. الموثوقية

ب. الملاءمة

ج. الشمول

د. (أ + ب).

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

الأسئلة التطبيقية:

حل التمرين الأول:

أثر التغير على الفترات السابقة للتغير (2012 و 2013)

2013	2012	
6000	6000	- قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة القسط الثابت (بدون اجراء التغير) = (36000 - 6000) / 5 = 6000
(8000)	(10000)	- قسط الاهتلاك السنوي حسب طريقة مجموع أرقام السنين (بعد اجراء التغير) عام 2012 = (6000 - 36000) * 5/15 = 15000 عام 2013 = (6000 - 36000) * 4/15 = 16000
2000	4000	فرق الاهتلاك
(400)	(800)	أثر الضريبة 20%
1600	3200	صافي أثر الضريبة في السياسات المحاسبية بعد الضريبة

وبناء على ما سبق يتم إجراء القيد التالي للتعديل في فروقات عامي

2012 و 2013 في سنة 2014 كما يلي:

2014/12/31	من ح/ الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية	4800
	من ح/ أصول ضريبية مؤجلة	1200
	إلى ح/ مجمع اهتلاك المعدات	6000

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

ويتم ترصيد حساب الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية عند الاقفال مع حساب الأرباح المحتجزة كما يلي:

2014/12/31	من ح/الأرباح المحتجزة		4800
	إلى ح/الأثر المتراكم للتغير في السياسة المحاسبية	4800	

أما العام الحالي 2014 فيتم احتساب اهتلاك المعدات بالطريقة الجديدة ويكون مصروف الاهتلاك كما يلي:

$$\text{عام 2014} = (6000 - 36000) * 15/3 = 6000 \text{ د}$$

قائمة الدخل المقارنة للعامين 2013 و 2014 في ضوء التغير

كما يلي:

2014	2013 معدلة	
220000	170000	إيرادات المبيعات
(100000)	(90000)	يطرح تكاليف المبيعات
120000	80000	مجمّل الربح
(50000)	(34000)	يطرح مصاريف إدارية
(6000)	(8000)	يطرح مصروف اهتلاك المعدات
64000	38000	الربح قبل ضريبة الدخل
(12800)	(7600)	يطرح مصروف ضريبة الدخل 20%
51200	30400	الربح بعد ضريبة الدخل

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

قائمة المركز المالي المقارنة لعامي 2013 و 2014 في ضوء التغيير

كما يلي:

قائمة المركز المالي			
2014/12/31	2013/12/31	2012/1/1	البيان
	معدلة	معدلة	
36000	36000	36000	المعدات (بالتكلفة التاريخية)
(6000)	(8000)	(10000)	يطرح مجمع الاهتلاك
12000	18000	26000	صافي القيمة الدفترية

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

كما سيتم عرض قائمة التغيرات في حقوق الملكية كما يلي:

قائمة التغيرات في حقوق الملكية

المجموع	الأرباح المحتجزة (المعاد بياؤها)	أسهم رأس المال	
128000 (3200)	28000 (3200)	100000 -	- الرصيد كما هو في 2013/1/1
124800 30400	24800 30400	100000 -	- التغير في السياسة المحاسبية «اهتلاك المعدات للعام 2012 (ما قبل 2013/1/1)» - الرصيد كما في 2013/1/11 المعدل
155200 51200	55200 51200	-	- يضاف صافي الربح لعام 2013 المعدل - الرصيد كما في 2013/12/31
20640	106400		- صافي الربح لعام 2014 - الرصيد في 2014/12/31

ملاحظة: نلاحظ في التمرين أعلاه أن رصيد الأرباح المحتجزة كما في 2013/1/1 وقبل التغير في السياسة المحاسبية قد بلغ 28000 د وقد أصبح بع التغير في السياسة المحاسبية 24800 د وبانخفاض قدره 3200 د ويتطلب المعيار الإفصاح عن أثر التغيرات في السياسات المحاسبية وضمن الإفصاحات، بحيث يظهر الإفصاح كما يلي:

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

الايضاحات :

خلال عام 2014 قامت الشركة بتغيير سياستها المحاسبية لمعالجة اهتلاك المعدات لديها من خلال استخدام طريقة مجموع أرقام السنين بدلا من طريقة القسط الثابت ومن وجهة نظر الادارة فان التحول الى السياسة الجديدة سيعطي معلومات أكثر ملاءمة لاهتلاك المعدات 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 اعادة عرض القوائم المالية المقارنة لعام 2013.

حل التمرين الثاني:

كنتيجة لهذا التغير فان الفترة الحالية (عام 2016) والفترات المستقبلية ما بعدها حتى انتهاء عمر الأصل ستتأثر بالتغير في التقديرات المحاسبية الجديدة في عمر الأصل وقيمة الخردة. وبناء على هذه التغييرات فان قسط الاهتلاك السنوي على مدار العمر المتبقي للأصل سيتم حسابه عن طريق القيمة الدفترية كما في بداية السنة (دائما) التي حصل فيها التغير في التقدير المحاسبي كما يلي:

القيمة الدفترية للأصل - قيم الخردة المعاد تقديرها = مصروف الاهتلاك الجديد

عدد السنوات المتبقية

$$\text{قسط الاهتلاك القديم} = \frac{5}{(3000 - 33000)} = 6000 \text{ د}$$

$$\text{مجمع الاهتلاك (3 سنوات)} = 3 * 6000 = 18000$$

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

القيمة الدفترية في 1/1/2019 = 33000 - 18000 = 15000 د

وعليه قسط الاهتلاك الجديد = $5 / (4000 - 15000)$

د 2200

أي أن مصروف الاهتلاك انخفض من 6000 د سنويا الى 2200

د سنويا مما سيزيد من الربح لدى المؤسسة بمبلغ 3800 د حتى انتهاء عمر الأصل.

حل التمرين الثالث:

فيما يلي المعالجة المحاسبية والعرض المطلوب بموجب المعيار

المحاسبي الدولي رقم 8 لتصحيح الخطأ:

قائمة الدخل (جزئية) لشركة الخير		
2014	2013 معدلة	
330000	250000	مجمول الربح
(170000)	(140000)	مصاريؑ التشغيل (20000+120000)
160000	110000	صافي الربح قبل الضريبة
(48000)	(33000)	ضريبة الدخل 30%
112000	77000	صافي الربح بعد الضريبة

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8
«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

قائمة التغيرات في حقوق الملكية شركة الخير		
2014	2013 معدلة	
131000 (14000)	40000 ----	الأرباح المحتجزة أول المدة كما أعلن عليها مسبقاً تصحيح الأخطاء صافي بعد ضريبة الدخل
117000	40000	الأرباح المحتجزة أول المدة معدلة
112000	77000	صافي الربح المعدل
229000	117000	الأرباح المحتجزة آخر المدة

$14000 = (1 - 30\%) \times 20000$ أي صافي اثار تصحيح الخطأ

بعد استبعاد الضريبة

وعليه تكون عملية التصحيح محاسبياً كما يلي:

2014/11/1	من ح/ تعديلات أخطاء سنوات سابقة		14000
	من ح/ أصول ضريبية مؤجلة		6000
	إلى ح/ مصاريف صيانة مستحقة	20000	

وحساب تعديلات أخطاء سنوات سابقة يرصد مع حساب أرباح محتجزة

2014/12/31	من ح/ أرباح محتجزة		14000
	إلى من ح/ تعديلات أخطاء سنوات سابقة	14000	

وفي قائمة الايضاحات يتم الإفصاح عن الخطأ نوعه مبلغه (أهميته

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 8

«السياسات المحاسبية والتغييرات في التقديرات المحاسبية والأخطاء»

النسبية) وكيف تم تصحيحه.

التمرين الرابع:

في 1/1/2012 اشترت المؤسسة آلة بمبلغ 60000 د حيث قدر عمرها الإنتاجي ب4 سنوات وقيمة الخردة صفر وتم استخدام طريقة القسط الثابت في الاهتلاك . في 1/1/2014 غيرت المؤسسة طريقة الاهتلاك باستخدام طريقة مجموع أرقام السنين . المطلوب: أحسب الأثر المتراكم لتغيير طريقة الاهتلاك ؟

الحل:

يعتبر هذا التغيير تغير في السياسات المحاسبية يعالج بأثر رجعي ستين للوراء.

$$\text{قسط الاهتلاك القديم} = 4 / (0 - 60000) = 15000 \text{ د}$$

بعد تغيير التقدير يصبح

قسط الاهتلاك الجديد ل2012 وكان الطريقة مطبقة من قبل

$$\text{ستين} = 60000 * 10 / 1 = 6000$$

قسط الاهتلاك الجديد ل2013 وكان الطريقة مطبقة من قبل

$$\text{ستين} = 60000 * 10 / 2 = 12000$$

$$\text{مجموع القسطين} = 6000 + 12000 = 18000$$

$$\text{أما مجموع القسطين بالطريقة القديمة} = 15000 * 2 = 30000$$

الأثر المتراكم لتغيير السياسة هو الفرق $30000 - 18000 =$

$$12000 \text{ د}$$

الفصل السادس:

**المعيار الدولي رقم 12 :
الضرائب على الدخل**

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

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

- 1 الاسترداد (السداد) المستقبلي المسجلة كأصول (التزامات) معترف بها في الميزانية العمومية للمشروع .
- 2 العمليات والأحداث الأخرى للفترة الجارية المعترف بها في البيانات المالية للمشروع .

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

النطاق:

- يطبق هذا المعيار في المحاسبة عن ضرائب الدخل .
- لغايات هذا المعيار، اندماج ضرائب الدخل المحلية والأجنبية المفروضة على الأرباح الخاضعة للضريبة . أما تشمل ضرائب الدخل ضرائب مثل الضرائب المستقطعة والواجب سدادها من قبل المنشآت التابعة والزميلة والمشاريع المشتركة عند قيامها بتوزيعات الأرباح للمشروع معد التقرير .
- لا يعالج هذا المعيار طرق المحاسبة عن الهبات الحكومية ، أو الخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار . ولكن هذا المعيار يعني المحاسبة عن الفروق المؤقتة التي يمكن أن تنشأ عن مثل هذه الهبات والخصومات الضريبية لتشجيع الاستثمار .

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

تعريف

Accounting profit : الربح المحاسبي: هو صافي ربح أو

خسارة الفترة قبل اقتطاع مصروف الضريبة

taxable profit (loss): الربح الخاضع للضريبة (الخسارة):

هو صافي الربح (الخسارة) للفترة (المحددة بموجب القواعد التي تضعها لسلطات الضريبة والذي تتحدد على ضوءه ضرائب الدخل المستحقة (قابلة للاسترداد).

Tax expense: المصروف الضريبي: المبلغ الإجمالي المشمول في

تحديد صافي الربح أو الخسارة للفترة بخصوصيات الضريبة المؤجلة .

Current tax: الضريبة الجارية: هو مبلغ ضرائب الدخل

المستحقة (القابلة للاسترداد) عن الربح الخاضع للضريبة (الخسارة الضريبية) للفترة .

القاعدة الضريبية : القاعدة الضريبية لأصل أو التزام هي المبلغ

الذي يعزى إلى ذلك الأصل أو الالتزام لأغراض

ضريبة

الضريبة المؤجلة (خصوم) : هي مبالغ ضرائب الدخل الواجبة

السداد في الفترات المستقبلية فيما يتعلق

بالفروق المؤقتة الخاضعة للضريبة. وهو إذن التبعات الضريبية

التي يمكن أن تحدث نتيجة الفروقات المؤقتة

الخاضعة للضريبة . أي أن الالتزام الضريبة المؤجل يمثل زيادة

في الضرائب المستحقة في السنوات القادمة

كنتيجة لوجود فروقات ضريبية مؤقتة خاضعة للضريبة في

نهاية السنة الحالية .

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

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

1 - اندماج الأعمال

2 - الأصول المحملة بالقيمة العادلة

3 - التقييم المحاسبي للأدوات المالية

وبشكل عام نستطيع أن نقول :

قاعدة الضريبة > القيمة المحملة فروق مؤقتة خاضعة

للضريبة هي أصول وفروق قابلة للاقتطاع هي التزام

قاعدة الضريبة < القيمة المحملة فروق مؤقتة خاضعة

للضريبة هي التزام وفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع هي أصول

الضريبة المؤجلة (أصول): هي مبالغ ضرائب الدخل الممكن

استردادها في الفترات المستقبلية ويمكن أن نشاهد

الفروق المؤقتة بشكل كبير وذلك لكثير حالات الاختلاف بين

أعداد البيانات لأغراض ضريبة عنها لأغراض

محاسبية، فهي إذن التبعات الضريبة المؤجلة التي تنسب إلى

الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع . أي أن الأصل

الضريبي يمثل الزيادة في إمكانية إعادة التمويل (أو المحفوظ)

في السنوات القادمة كنتيجة لوجود الفروق

المؤقت القابل للاستقطاع في نهاية السنة الحالية .

الفروق المؤقتة القابلة للاستقطاع : ينبغي أن يتم الاعتراف

بالأصل الضريبي المؤجل لكل الفروق المؤقتة القابلة

للاستقطاع إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

توفره لطرح الفروق المؤقتة منه.

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

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

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

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

1. يكون استخدام الأصل الضريبي المؤجل معتمداً على الأرباح الضريبية المستقبلية الزائدة عن الأرباح الناشئة من انعكاس

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

فروق مؤقتة موجودة، و

2. يكون المشروع قد عانى من خسائر أما في فترة الجارية أو الفترة السابقة لدى السلطة الضريبية التي يمت إليها الأصل الضريبي المؤجل عند تخمين احتمال تحقق ربح ضريبي لمقابلة خسائر الضريبية أو الخصومات الضريبية :

أ. ما إذا كانت الفروق المؤقتة تعود لنفس السلطة الضريبية .

ب. ما إذا المشروع سيحقق ربح ضريبي قبل انتهاء مدة الخسائر الضريبية والخصومات الضريبية غير المستخدمة.

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

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

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

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

كنتيجة لذلك يتم تعديل القاعدة الضريبية للأصل ولا ينشأ فرق مؤقت . أما في بعض دوائر الاختصاص الضريبي الأخرى فلا تؤثر إعادة التقييم للأصل على الربح الضريبي في فترة إعادة التقييم . وتبعاً لذلك، لا يجري تعديل القاعدة الضريبية . ومع هذا فإن

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

الاسترداد المستقبلي للمبلغ المرحل سينتج عنه تدفق خاضع للضريبة من المنافع الاقتصادية للمشروع وسيختلف المبلغ الذي سيقطع للأغراض الضريبية عن مبلغ تلك المنافع الاقتصادية ، ويكون الفرق بين المبلغ المرحل للأصل المعاد تقييمه وقاعدته الضريبية هو الفرق المؤقت الذي ينشأ عنه التزام أو أصل ضريبي مؤقت أو هذا صحيح حتى لو:

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

ب . تم تأجيل الضريبة على المكاسب الرأسمالية فإذا تم استثمار المتحصلات من بيع الأصل في أصول مشابهة .

وفي مثل هذه الحالات سوف تصبح الضريبة مستحقة عند بيع أو استخدام الأصول المشابهة .

اندماج الأعمال : يمكن أن تنشأ الفروق المؤقتة في اندماج الأعمال، وذلك تبعاً للمعيار الدولي لإعداد التقارير المالية رقم 3 ، يعترف المشروع بأي أصول ضريبية مؤجلة (إلى الحد الذي يكون فيه الربح الضريبي محتمل توفره لطرح الفروق منه)، أو التزامات ضريبية مؤجلة كأصول والتزامات محددة بتاريخ التملك، وتبعاً لذلك تؤثر هذه الأصول والالتزامات الضريبية المؤجلة على مبلغ الشهرة، ولكن لا يعترف المشروع بالالتزامات الضريبية والأصول المؤجلة الناشئة عن الشهرة (إذا كان إطفاء الشهرة غير قابل للاستقطاع لأغراض ضريبية يتم توزيع تكلفة التملك على الأصول

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

والالتزامات المحددة في اندماج الأعمال المعترف بها (بالقيمة العادلة بتاريخ عملية التبادل. تنشأ الفروق المؤقتة عندما لا تتأثر القواعد الضريبية للأصول والالتزامات المحددة أو تتأثر بصعوبة .

إما أنه نتيجة لاندماج الأعمال، فإن المنشأ المشتريّة يمكن أن تسترد أصلها الضريبي المؤجل الخاص بها الذي لم يتم الاعتراف به قبل اندماج الأعمال .

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

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

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

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

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

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

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

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

الاستثمارات في المنشآت التابعة والفروع والمنشآت الزميلة والمشاريع المشتركة :

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

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

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

- تخفيض الاستثمار في المنشآت الزميلة إلى القيمة القابلة

للاسترداد .

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

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

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

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

- من المحتمل ألا ينعكس الفرق المؤقت في المستقبل القريب

الأدوات المالية : **Financial Instruments** يقوم مصدر

الأدوات المالية المركبة بتصنيف بموجب المعيار 32 الأدوات المالية : العرض الأداة المالية إلى :

1. جزء التزام

2. وجزء حقوق ملكية

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

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

الخسارة كمصرف ضريبي مؤجل (دخل).

القياس :

يجب أن يقاس الالتزام أو الأصل الضريبي الحالي :

1. في المبلغ المتوقع دفعه (أو استرداده) للسلطات الضريبية
2. باستخدام معدلات الضريبة (قوانين الضريبة) السارية أو السارية فعلا بنهاية فترة إعداد التقارير .

يجب أن يقاس الأصل \ الالتزام الضريبي المؤجل :

1. بموجب معدلات الضرائب المتوقعة أن تطبق في الفترة التي يتحقق فيها الأصل أو يسدد الالتزام
2. بالاستناد إلى معدلات الضريبة التي تم سنها في نهاية الفترة المعلن عنها .

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

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

1. معدل الضريبة المطبق عندما يسترد أو تسدد.
2. القاعدة الضريبية المتفقة مع الأسلوب المتوقع للاسترداد أو السداد.

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

الاعتراف بالضريبة الحالية والمؤجلة:

المحاسبة عن آثار الضريبة الجارية والمؤجلة لعملية يجب أن تتماثل مع المحاسبة عن العملية والحدث نفسه .

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

من ح \ مصروف الضريبة \ بيان الدخل الشامل

إلى ح \ التزام ضريبي مؤجل

الاعتراف في قائمة الدخل الشامل:

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

1. العملية أو الحدث الذي يعترف به في نفس الفترة أو في فترة مختلفة خارج الربح أو الخسارة في بيان الدخل الشامل،
2. اندماج الأعمال بطريقة التملك

الاعتراف بحقوق الملكية:

الضريبة الحالية والضريبة المؤجلة يجب أن تحمل أو تجعل دائنة مباشرة في حقوق الملكية إذا الضريبة تتعلق بمفردات هي محملة أو دائنة ، في نفس الفترة أو فترة مختلفة.

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

- تغيير في قيمة المبلغ المحمل من إعادة التقدير للممتلكات،

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

والمصانع والمعدات

- فروق الصرف للعمليات تنشأ من عملية من القوائم المالية من عملية أجنبية.

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

- التسوية على الرصيد الافتتاحي للأرباح المحتجزة تنتج من التغير في سياسة المحاسبية المطبقة أو تصحيح خطأ
- المبلغ الناشئ من الاعتراف الأولي لعنصر أساسي في حقوق الملكية من أداة مالية مركبة
المقاصة:

يجب أن يقوم المشروع بإجراء مقاصة بين الأصول الضريبية والالتزامات الضريبية الجارية فقط إذا كان المشروع:
- صاحب حق قابل للتطبيق لإجراء المقاصة للمبالغ المعترف بها و

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

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

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

2. كانت الأصول الضريبية المؤجلة والالتزامات الضريبية المؤجلة تعود لضرائب دخل مفروضة من نفس سلطات الضرائب

إما على:

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

أ. نفس المشروع الخاضع للضريبة

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

الإفصاح :

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

1. مصروف (دخل) الضريبة الجاري

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

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

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

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

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

7. مصروف ضريبة المؤجل الناشئ عن التخفيض أو انعكاس

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

تخفيض سابق لأصل ضريبي مؤجل.

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

كما أنه يجب الإفصاح عما يلي بشكل منفصل :

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

2. مبلغ الضريبة المؤجلة المرتبط بكل مكون للدخل الشامل الآخر.

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

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

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

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

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

8. بخصوص العمليات غير المستمرة، مصروف الضريبة الذي

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

يعود إلى :

- أ. مكسب أو خسارة عدم الاستمرار؛ و
- ب. الربح أو الخسارة من النشاطات العادية للعملية غير المستمرة للفترة، مع المبالغ المقابلة لكل فترة ماضية معروضة؛
9. مبلغ ضريبة الدخل المترتب على أرباح الأسهم لمساهمي المنشأة التي اقترحت أو أعلنت قبل التصريح بإصدار البيانات المالية ولكنها غير معترف بها كالتزام في البيانات المالية
10. إذ تسبب اندماج الأعمال التي تكون فيه المنشأة هي منشأة مشتريه بتغير في المبلغ المعترف به لأصلها الضريبي قبل الامتلاك
11. إذا لم يعترف بالمنافع الضريبية المؤجلة المملوكة في اندماج الأعمال في تاريخ الامتلاك ولكن تم الاعتراف بها بعد تاريخ الامتلاك، وصف للحدث أو التغيير في الظروف التي تسببت بالاعتراف بالمنافع الضريبية المؤجلة .

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

تمارين الفصل السادس:

الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: واحد من العناصر التالية لا يعتبر فرقا مؤقتا

بين المبادئ الجبائية والمبادئ المحاسبية:

أ. الاختلاف بين الاهتلاك الجبائي والمحاسبي.

ب. الغرامات والعقوبات

ج. الإعانات بين الإثبات والتحصيل في سنتين مختلفتين

د. أتعاب محافظ الحساب بين الإثبات والتسديد.

السؤال الثاني: العبء الضريبي هو :

أ. مجموع الضرائب المستحقة على المؤسسة

ب. مجموع

الضرائب المؤجلة

ج. مجموع الضرائب المستحقة + أو - رصيد الضرائب المؤجلة

د. لا شيء مما سبق

السؤال الثالث: حسب النظام النظام المالي المحاسبي:

أ. لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة نهائيا

ب. تسجل

ضمن الإيرادات

ج. تسجل في الحسابين 133 أو 134 حسب الحالة

ج. تسجل

كأعباء

السؤال الرابع: ماهي المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب

المؤجلة ؟

السؤال الخامس: كيف تنشأ الضرائب المؤجلة أذكر مثلا تنشأ

د. شوقي طارق

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

عنه ضريبة مؤجلة أصول ومثال تنشأ عنه ضريبة مؤجلة خصوم؟
الأسئلة التطبيقية:

التمرين الأول: تقوم مؤسسة الهضاب العليا بنشاط إنتاج مواد التجميل كانت نتيجتها العادية قبل الضرائب 700000 دج وذلك لسنة 2020 ، وقامت بتكوين مؤونة خاصة بالعطلة السنوية لسنة

NOM PRENOM / FONCTI ON 1	SEX 2	DATE DE NAISSAN CE 3	DATE DE RECRUTE MENT 4	AGE 5	NOMBRE ANNEES TRAVAIL DANS SECTEUR 6	NOMB RE D'ANN EES RESTA NTS 7	SALAIRE DE REFERANC ES 8	NOMBRE DE MOIS AQUIS SELON LA CONVENTI ON 9
01	F	09/12/1977	01/12/2001	41	17	14	49 360,05	10,63
02	F	06/08/1979	07/01/2006	39	13	16	57 922,06	8,13
03	M	23/03/1979	23/09/2002	39	16	21	69 056,48	10,00
04	M	24/02/1962	01/12/1984	56	34	4	145 205,99	20,00
05	M	03/10/1985	20/02/2014	33	5	27	41 085,14	3,13
06	M	22/07/1964	01/07/2001	54	17	8	144 898,44	20,00
07	M	21/01/1956	02/11/2011	63	35	0	148 870,91	20,00
08	F	21/09/1977	14/02/2006	41	13	14	45 403,45	8,13
09	F	10/02/1978	01/09/2013	40	5	15	37 463,60	3,13
10	M	01/11/1966	10/10/1992	52	26	8	145 329,72	20,00

كبيرة (خاصة إذا كان عدد العمال المزمع خروجهم للتقاعد كبير) تقوم المؤسسة بتكوين مؤونة مسبقا بإعداد جدول خاص يعتمد على العديد من المؤشرات نلخصها في الجدول الموالي.

2. إعداد جدول حساب منح التقاعد التقديري: يتكون عدد عمال المديرية العامة ENPC سطييف من 81 عامل لا يمكن أخذ كل معطياتهم كلهم، ونظرا لكبر حجم الجدول التفصيلي سوف نكتفي

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

DROIT ACQUIS 10	DROITS ACQUIS AVEC EVOLUTION SALARIALES 11	TAUX DE DEPART ANNUEL L 12	TAUX DE MORTALITE 13	PROBABILITE DE PRESENCE 14	DROIT ACQUIS 15	PROVISIONS INDEMNITE DE RETRAITE ACTUALISEE 16
524 450,53	932 937,60	0,525	0,987	0,518	483 583,65	288 827,23
470 616,74	908 972,77	0,479	0,991	0,475	431 358,16	239 347,19
690 564,80	1 638 424,89	0,381	0,991	0,377	617 762,43	285 148,62
2 904 119,80	3 423 618,81	0,832	0,950	0,790	2 704 942,81	2 334 563,37
128 391,06	389 908,95	0,289	0,993	0,287	111 802,34	41 378,24
2 897 968,80	4 027 499,15	0,692	0,970	0,671	2 702 716,89	2 013 240,75
2 977 418,20	2 977 418,20	1,000	0,926	0,926	2 757 684,74	2 757 684,74
368 903,03	656 236,36	0,525	0,987	0,518	340 156,91	203 163,57
117 073,75	217 007,78	0,502	0,991	0,497	107 830,32	62 075,37
2 906 594,40	4 039 486,72	0,692	0,970	0,671	2 710 761,34	2 019 233,02
						32 382 358,63

• شرح كيفية حساب خانات الجدول:

- الخانة 1: تمثل الاسم واللقب لكل عامل،
- الخانة 2: الجنس M للذكر و F للأنثى،
- الخانة 3: تاريخ ميلاد كل عامل
- الخانة 4: تاريخ التوظيف لكل عامل،
- الخانة 5: السن لكل عامل،
- الخانة 6: عدد سنوات العمل في المؤسسة .
- الخانة 7: عدد السنوات المتبقية إلى غاية الخروج إلى التقاعد (60 سنة بالنسبة للذكر و 55 سنة بالنسبة للأنثى).
- الخانة 8 : الأجر المرجعي = مجموع الأجور الخاضعة للضريبة

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

للسنة كاملة / 12).

الخانة 9: عدد الأشهر المتحصل عليها حسب الاتفاقية الجماعية للمؤسسة هنا يتم حساب معدل بالعلاقة التالية:

$$\text{المعدل} = (\text{عدد سنوات العمل} \times 20 \text{ شهر}) / 32 \text{ سنة}$$

الخانة 10: الحقوق المتحصل عليها = الأجر المرجعي \times المعدل

السابق

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

الحقوق المتحصل عليها = الحقوق المتحصل عليها سابقا (1+)

معدل الزيادة في الأجر) عدد السنوات المتبقية

الخانة 12: معدل خروج العمال وهو معدل يحسب حسب

دوران العمال في المؤسسة يحدد من طرف إدارة الموارد البشرية.

الخانة 13: معدل الوفيات يتم الحصول عليه من معطيات

الديوان الوطني للإحصاء ONS.

الخانة 14: معدل البقاء في المؤسسة = معدل الخروج \times معدل

الوفيات

الخانة 15: الحقوق المتحصل عليها النهائية = الحقوق المتحصل

عليها بأخذ بعين الاعتبار زيادات الأجر \times معدل البقاء

الخانة 16: المؤونة المحتملة = الحقوق المتحصل عليها نهائيا

(1 + 3,75 %) - عدد السنوات المتبقية، علما أن المقدار 3,75 % هي

نسبة التحيين المستخدمة عند حساب عوائد سندات الخزينة التي تصدرها الدولة.

المطلوب : التسجيل المحاسبي للمؤونات والضرائب المؤجلة ؟

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

حلول تمارين الفصل السادس:

الأسئلة النظرية:

السؤال الأول: واحد من العناصر التالية لا يعتبر فرقا مؤقتا

بين المبادئ الجبائية والمبادئ المحاسبية:

أ. الاختلاف بين الاهتلاك الجبائي والمحاسبي.

ب. الغرامات والعقوبات

ج. الإعانات بين الإثبات والتحصيل في سنتين مختلفتين

د. أتعاب محافظ الحساب بين الإثبات والتسديد.

السؤال الثاني: العبء الضريبي هو :

أ. مجموع الضرائب المستحقة على المؤسسة

ب. مجموع الضرائب المؤجلة

ج. مجموع الضرائب المستحقة + أو - رصيد الضرائب المؤجلة

د. لا شيء مما سبق

السؤال الثالث: حسب النظام النظام المالي المحاسبي:

أ. لا يتم الاعتراف بالضرائب المؤجلة نهائيا

ب. تسجل ضمن الإيرادات

ج. تسجل في الحسابين 133 أو 134 حسب الحالة

د. تسجل كأعباء

السؤال الرابع: ماهي المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب

المؤجلة ؟

المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بالضرائب المؤجلة هي:

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

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

- مبدأ الفصل بين الإجراءات المحاسبية والإجراءات الجبائية.

السؤال الخامس: كيف تنشأ الضرائب المؤجلة أذكر مثالا تنشأ عنه ضريبة مؤجلة أصول ومثال تنشأ عنه ضريبة مؤجلة خصوم؟

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

الأسئلة التطبيقية:

التمرين الأول: تقوم مؤسسة الهضاب العليا بنشاط إنتاج مواد التجميل كانت نتيجتها العادية قبل الضرائب 700000 دج وذلك لسنة 2020 ، وقامت بتكوين مؤونة خاصة بالعطلة السنوية لسنة 2021 بقيمة 500000 دج .

المطلوب : - حساب النتيجة الجبائية والضريبة على أرباح الشركات والنتيجة الصافية في جدول مقارن وذلك دون تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة وتطبيقها؟ ماذا تلاحظ؟

- ما نوع الضريبة المؤجلة في هذه الحالة وسجلها محاسبيا؟
- حققت المؤسسة نتيجة غير عادية 150000 ربح ماهي نتيجة السنة المالية (حالة تطبيق الضرائب المؤجلة) والضريبة على د. شوقي طارق

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

أرباح الشركات في هذه الحالة؟

الحل:

الحالة	دون استخدام تقنية الضرائب المؤجلة	باستخدام تقنية الضرائب المؤجلة
النتيجة العادية قبل الضرائب	700000	700000
إدماج مؤونة العطلة السنوية	500000	500000
النتيجة الجبائية	1200000	1200000
الضريبة على أرباح الشركات 19%	-228000	-228000
الضريبة المؤجلة أصول	-	+ 95000
النتيجة الصافية للسنة المالية	472000	567000

النتيجة الجبائية = النتيجة المحاسبية + الادماجات - التخفيضات - العجز

الضريبة المؤجلة = 500000 (مبلغ الادماج) * 19% = 95000

نلاحظ تغير النتيجة الصافية عند تطبيق تقنية الضرائب المؤجلة ممكن بالزيادة (كما في المثال) وممكن بالنقصان.

- الضريبة المؤجلة نوعها أصول لان الفرق مؤقت ويخص

ادماج (مصاريف) تسجل كما يلي:

رح	2018/12/31	مدين	دائن
----	------------	------	------

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

95000	95000	ضريبة مؤجلة أصول	133
95000		فرض الضريبة المؤجلة أصول	692

نتيجة السنة المالية = النتيجة الصافية للأنشطة العادية + النتيجة الصافية للأنشطة غير العادية

$$717000 = 150000 + 567000 = \text{دج.}$$

لا تؤثر النتيجة غير عادية على مبلغ الضريبة على أرباح الشركات لأنها تحسب قبلها أي تحسب على نتيجة الأنشطة العادية فقط.

حل التمرين الثاني : .من الجدول أعلاه تظهر المؤونة الإجمالية المحتملة ل 81 عامل بمبلغ إجمالي 32 382 358 63 دج وعليه في 31 /12 /2018 يقوم المحاسب بتسجيل المؤونة بالقيد التالي:

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

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

$$6152648 = 19\% \times 32\ 382\ 358\ 63 = \text{دج}$$

وتسجل بالقيد التالي :

دائن	مدين	2018/12/31	رح
------	------	------------	----

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 12 «ضرائب الدخل»

6152648	6152648	ضريبة مؤجلة أصول	133
6152648		التغير في الضرائب المؤجلة أصول	6920

وبالتالي يظهر الحسابا 133 ضمن الأصول غير الجارية والحساب 1530 في الخصوم غير الجارية في الميزانية الختامية لسنة 2018، أما الحسابين 68627 و 6920 فيظهران في جدول حساب النتائج حسب الطبيعة لنفس السنة.

أما في حالة زيادة المؤونة أو نقصانها في السنة المقبلة فإن التسجيل يكون بالفرق فقط إما تكوين مؤونة جديد أو استرجاع جزء من المؤونة المكونة طبقا لمتطلبات النظام المحاسبي المالي. إن التغير في الضريبة المؤجلة يؤثر فقط في النتيجة المحاسبية، ولا يؤثر نهائيا في النتيجة الجبائية لأنه عند حساب النتيجة الجبائية يتم إعادة إدماج الضريبة المؤجلة لأنها غير قابلة للخصم جبائيا.

الفصل السابع:

**المعيار الدولي رقم 16:
التثبيتات المادية» الممتلكات
والمنشآت والمعدات»**

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

الهدف:

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

تعريفات:

1. تستخدم المصطلحات التالية في هذا المعيار وفقا لمعانيها المحددة أدناه:

الممتلكات والمنشآت والمعدات: هي الموجودات الملموسة التي:

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

ب. يتوقع أن يتم استخدامها خلال أكثر من فترة.

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

القيمة الخاضعة للاهلاك: هي تكلفة الموجودات، أو القيمة البديلة للتكلفة الماهرة في البيانات المالية، مطروحا منها القيمة المتبقية.

العمر الإنتاجي: هو إما:

أ. الفترة الزمنية التي يتوقع تكلها استخدام الموجودات من قبل المنشأة؛ أو

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

ب. عدد وحدات الإنتاج أو الوحدات المشابهة التي تتوق المنشقة الحصول عليها من الموجودات.

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

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

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

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

القيمة المستردة: هي القيمة التي تتوق المنشأة استردادها من استخدام الموجودات مستقبلا بما فيها القيمة المتبقية والمتوقعة بتاريخ الاستبعاد.

شروط الاعتراف بالمتلكات والمصانع والمعدات:

2. يجب الاعتراف بالمتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات

متى:

أ. كان من المحتمل الحصول على مناف اقتصادية مستقبلية منها

؛ و

ب. كان بالإمكان قياس تكلفة أصل بقدر من الوثوقية.

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

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

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

الأجور والمدخلات الأخرى المستخدمة في تصنيعها.

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

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

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

8. يمكن تملك الممتلكات والمنشآت والمعدات لأغراض السلامة أو لأسباب تتعلق بالمحافظة على البيئة. ومع أن تملك مثل هذه الموجودات قد لا يترتب عليه زيادة مباشرة للمنافع الاقتصادية المستقبلية لبند محدد بذاته من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، إلا أن أمر هذا التملك يعتبر ضروريا كي تحصل المنشأة على منافع اقتصادية مستقبلية من موجوداتها الأخرى. وفي مثل هذه الأحوال يتم الاعتراف بهذه الممتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات ذلك على اعتبار أنها تمكن المنشأة من الحصول على منافع اقتصادية مستقبلية من موجوداتها التي تزيد عن تلك المنافع التي كانت ستحصل عليها بدون هذا التملك.

لكن يراعى في مثل هذه الأحوال أن يكون المبلغ الذي تدرج به تلك الموجودات والموجودات ذات العلاقة لا يتعدى إجمالي القيمة القابلة للاسترداد لذلك البند والبنود ذات العلاقة. فمثلا قد يضطر مصنع كيمياويات إلى استخدام بعض المعدات تلبية لشروط ومتطلبات الإنتاج للمحافظة على البيئة وتخزين الأصناف الخطيرة، لذا يتم الاعتراف بهذه المعدات كموجودات أمرا لا يمكن للمصنع الإنتاج دون الحصول على تلك المعدات.

القياس المحاسبي الأولي للممتلكات والمنشآت والمعدات:

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

مكونات التكلفة:

10. تتكون تكلفة أي بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات من: ثمن الشراء بما فيه الرسوم الجمركية على الواردات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

وضرائب المشتريات غير المستردة وجميع التكاليف المباشرة التي تصرف عليه لجعله جاهزا للاستخدام في الغرض المحدد له . ولغرض تحديد ثمن الشراء يجب استبعاد الخصم التجاري وأي خصومات أخرى. ومن أمثلة على التكاليف المباشرة ما يلي:

أ- تكلفة إعداد الموقع.

ب- التكاليف الأولية للاستلام والمناولة.

ج- تكاليف التركيب.

د- الأتعاب المهنية كتلك التي تدفع للمهندسين.

11. عند تأجيل دفع بند بند من بنود الممتلكات والمنشآت

والمعدات إلى ما بعد الفترة المعتادة للائتمان، فإن الفرق بين مبلغ ثمن شراء البند نقدا والمبلغ الإجمالي المدفوع يعامل كمصرف فائدة على مدار فترة الائتمان، إلا إذا تمت رسمته بموجب المعالجة البديلة المسموح بها وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 23 «تكاليف الاقتراض» .

12. لا تعتبر التكاليف الإدارية و الأعباء الإضافية العامة

الأخرى جزءا من تكلفة الممتلكات والمنشآت والمعدات إلا إذا كانت مرتبطة ارتباطا مباشرا بعملية شراء الموجودات أو بعملية تجهيزها للاستخدام. وبالمثل لا تعتبر تكاليف الإعداد وما شابهها متن تكاليف فترة ما قبل الإنتاج جزءا من تكلفة الموجودات إلا إذا كانت ضرورية لجعل أصل جاهزا للاستخدام. أما خسائر التشغيل الأولية والتي تحدث قبل أن تصل الموجودات إلى المستوى المخطط لأدائها، فيتم الاعتراف بها كمصرفات.

13. يتم تحديد تكلفة الموجودات المصنعة داخليا لأغراض

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

14. يتم تحديد تكلفة الموجودات المحتفظ بها من قبل المستأجر بموجب عقد تأجير تمويلي وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 17 «محاسبة عقود الإيجار» حاليا معيار إعداد التقارير المالية رقم 16 «عقود الإيجار»

15. يمكن تخفيض القيمة المدرجة للممتلكات والمنشآت والمعدات بمبالغ المنح الحكومية المتعلقة بها وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم 20 ”محاسبة المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية“.

مبادلة الموجودات:

16. يمكن الحصول على بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات عن طريق مبادلته ببند آخر غير مماثل له. وفي هذه الحالة،

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

تقاس تكلفة البند على أساس القيمة العادلة للبند المستلم والتي تعادل القيمة العادلة للبند المبادل وذلك بعد تعديلها بقيمة أر مبلغ نقدي يتم تحويله .

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

النفقات اللاحقة:

18. يجب إضافة أية نفقة لاحقة تتعلق ببند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات تم الاعتراف بها، للقيمة المدرجة لهذا البند وذلك متى كان محتمل أن ينشأ عن تلك المنفعة منافع اقتصادية للمنشأة في المستقبل تزيد عن تلك المنفعة المقدرة وفقا لمعايير الأداء الأصلي لذلك البند. ويجب الاعتراف بجميع النفقات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

اللاحقة الأخرى كمصروف يحمل للفترة التي حدثت فيها النفقة. 19. يعامل من النفقات اللاحقة للممتلكات والمنشآت والمعدات كموجودات فقط ما يؤدي منها إلى تحسين في أداء تلك الموجودات عما كان عليه في الأصل. ومن أمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي:

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

ب. استبدال بعض أجزاء إحدى الآلات بأجزاء أكثر جودة وذلك بقصد تحقيق تحسين جوهري في نوعية المنتجات ؛ و
ج. اتباع طرق جديدة في الإنتاج تمكن المنشأة من تحقيق وفورات جوهريّة في تكاليف التشغيل.

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

21. تتوقف المعالجة المحاسبية المناسبة لنفقة يتم تكبدها لاحقا لتاريخ الحصول على بند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات، على الظروف التي تم أخذها في الحسبان عند القياس الأولي للبند وعلى ما إذا كانت النفقة اللاحقة قابلة للاسترداد. لذا عندما يتم أخذ في الحسبان الخسارة في المنافع الاقتصادية عند تحديد القيمة

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

22. قد يتطلب الأمر استبدال المكونات الرئيسية لبعض بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بصورة منتظمة. فمثلا تظهر الحاجة إلى استبدال الأفران بعد عدد محدد من ساعات التشغيل، كما أن التجهيزات الداخلية للطائرات كالمقاعد ومفارش الممرات تستبدل هي الأخرى مرات متعددة على مدار العمر الإنتاجي للطائرة. ونظرا لأن لهذه المكونات أعمارا إنتاجية تختلف عن الأعمار الإنتاجية للموجودات التي تخدمها، لذلك تعامل تلك

الأجزاء باعتبارها موجودات مستقلة. بناء على ما تقدم ومع مراعاة شرط تحقق أسس الاعتراف المنصوص عليها في الفقرة (2) تتم المحاسبة عن النفقة الخاصة بإحلال أو تجديد مكونات الموجودات وكأنها شراء لأصل مستقل، أما الجزء المستبدل فيتم استبعاده واعتباره مصروفا.

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول العادية»

القياس المحاسبي اللاحق للممتلكات والمنشآت والمعدات :

المعالجة المفضلة :

23. بعد الاعتراف والتي بالنفقة كأصل، يجب أن تدرج بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات بتكلفتها مطروحا منها الاهتلاك المتراكم.

المعالجة البديلة المسموح بها :

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

إعادة التقييم :

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

26. تتمثل القيمة العادلة لبنود المنشآت والمعدات عادة

بقيمتها العادلة والمحددة عن طريق التقييم.

وعندما لا تتوافر قرينة عن القيمة السوقية إما بسبب الطبيعة الخاصة للمنشآت والمعدات أو بسبب أنها نادرا ما تباع إلا كجزء من منشأة مسمرة، فيتم تقييمها في مثل هذه الأحوال بقيمتها الاستبدالية بعد الاهتلاك .

27. يتم تحديد القيمة العادلة لبنود الممتلكات والمنشآت

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

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

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

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

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

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

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

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

- أراضي. - أراضي والمباني. - الآلات. - السفن. - الطائرات. - السيارات.

- الأثاث والتجهيزات. - المعدات المكتبية.

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

33. لدى زيادة القيمة المدرجة لبند الموجودات من الممتلكات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

والمنشآت والمعدات نتيجة لإعادة التقييم، يجب تسجيل هذه الزيادة وتعليتها مباشرة إلى حقوق الملكية تحت مسمى فائض إعادة التقييم. ويتم الاعتراف المحاسبي بمبلغ الزيادة الناتجة عن إعادة التقييم كدخل وذلك بحيث لا تتجاوز الزيادة المعترف بها كدخل قيمة نقص سابق لإعادة تقييم نفس البند والذي كان قد تم الاعتراف به سابقا كمصروف.

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

35. لدى تحقق فائض إعادة التقييم يمكن تحويل مباشرة من حقوق الملكية إلى الأرباح المستبقاه.

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

36. تعالج آثار الضريبة على الدخل الناتجة من إعادة تقييم الممتلكات والمنشآت والمعدات من خلال المعيار المحاسبي الدولي

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

رقم (12) "المحاسبة عن ضرائب الدخل".

الاهتلاك

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

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

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

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

ب. التلف أو التآكل المادي المتوقع والذي يعتمد على عوامل تشغيلية مثل عدد وريديات استخدام البند، ونظام الإصلاحات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

والصيانة المتبع في المنشأة، ومقدار ما يلاقيه البند نفسه من صيانة وعناية عند التوقف عن استخدامه.

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

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

40. يعرف العمر الإنتاجي لبند الموجودات بالفترة التي تتوقع المنشأة أن تستفيد أو تنتفع منه خلالها. فقد تضع المنشأة سياسة لإدارة موجوداتها تقضي باستبعاد البند بعد مضي مدة محددة من الزمن، أو بعد استنفاد نسبة محددة من المنافع الاقتصادية المتوقعة منه، مما يترتب عليه أن يكون العمر الإنتاجي للبند أقصر من عمره الاقتصادي. إن تقدير العمر الإنتاجي للبند من الممتلكات والمنشآت والمعدات يبقى أمراً خاضعاً للاجتهاد الشخصي وبناءً على خبرة المنشأة مع الموجودات المشابهة.

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

42. تحدد القيمة الخاضعة للاهلاك بالنسبة لبند الموجودات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

بعد تنزيل المبلغ المقدر للقيمة المتبقية للبند. وحيث أن القيمة المتبقية تكون في الواقع العملي غير مادية، لذا لا تعتبر هامة في احتساب القيمة الخاضعة للاهلاك .

• عند اتباع المعالجة المفضلة وحيث يحتمل أن يكون مبلغ القيمة المتبقية ماديًا، يتم تقدير هذه القيمة بتاريخ الحصول على بند الموجودات دون أن تزداد لاحقًا بسبب التغيرات التي قد تحدث في ثمنه .

• أما عند اتباع المعالجة البديلة المسموح بها، فتقدر القيمة القابلة للاهلاك من جديد بتاريخ أو إعادة تقييم لاحقة للبند. ويتم هذا التقدير على أساس تحديد القيمة المتبقية بتاريخ التقدير لموجودات مماثلة وصلت إلى نهاية أعمارها الإنتاجية وسبق وإن استخدمت في ظروف مماثلة للظروف التي سيتم استخدام البند فيها.

4.3. عند شراء أصل يتطلب نفقات إزالة جوهرية في نهاية عمره الإنتاجي، يجب الاعتراف بهذه النفقات كمصروف علة مدى عمره الإنتاجي وذلك إما:

أ. بتنزيل النفقات المقدرة للإزالة عند تحديد القيمة المتبقية للأصل، وبالتالي زيادة عبء الاهلاك السنوي والاعتراف بقيمة مدرجة سالبة كمطلوبات، أو

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

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

45. يتم الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك كمصروف. ويلاحظ في بعض الأحيان قيام المنشأة باستغلال المنافع الاقتصادية لبند من بنود الموجودات في إنتاج بند آخر، لذا لا يتم في هذه الحالة الاعتراف بالعبء السنوي للاهتلاك كمصروف وإنما يعتبر جزءاً من تكلفة البند الآخر ويضمن لقيمتة المدرجة. مثال على ذلك، يضمن اهتلاك آلات ومعدات المصنع لتكلفة تحويل البضاعة) المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 البضاعة“ (وبالمثل يمكن تضمين اهتلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات المستخدمة في أنشطة التطوير لتكاليف التطوير والتي يتم رسملتها وفقاً للمعيار المحاسبي الدولي رقم 9

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

”تكاليف البحث والتطوير“.

مراجعة العمر الإنتاجي :

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

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

وقد تؤثر أية سياسة إصلاح وصيانة الموجودات من قبل المنشأة على العمر الإنتاجي للأصل . وقد تؤدي هذه السياسة إلى تمديد العمر الإنتاجي للأصل أو زيادة قيمته المتبقية.

ومع ذلك، فإن تبني سياسة كهذه لا ينفى الحاجة لتحميل عبء الاهتلاك للترات المحاسبية.

مراجعة طريقة الاهتلاك:

48. يجب إخضاع الطريقة المستخدمة في اهتلاك الممتلكات والمنشآت والمعدات للمراجعة الدورية، وإذا ما تبين أن تغيرا جوهريا قد حصل في نمط المنافع الاقتصادية المتوقعة من هذه الموجودات، فيجب حينئذ تغيير طريقة الاهتلاك كي تعكس هذا التغير، وعندما

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

يكون مثل هذا التغير في طريقة الاهتلاك ضروريا ، يجب المحاسبة عند اعتباره تغييرا في تقدير محاسبي كما يجب تعديل عبء الاهتلاك للفترة الحالية والفترات اللاحقة.

استرداد القيمة المدرجة :

تدني المنافع

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

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

51. يتم تحديد القيمة القابلة للاسترداد لكل بند من بنود الموجودات أو لكل مجموعة متشابهة منها بصورة مستقلة، كما يتم

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

أيضا التخفيض وصولا للقيمة القابلة للاسترداد لكل بند من بنود الموجودات على حدة أو لكل مجموعة متشابهة منها. لكن قد يتعذر في بعض الأحيان تقدير القيمة القابلة للاسترداد لبند من بنود الموجودات وفقا لهذا الأساس، يحدث ذلك مثلا عندما تكون جميع المنشآت والمعدات في المصنع مستخدمة لنفس الغرض. لذا يتم في مثل هذه الأحوال تخفيض القيمة المدرجة لكل بند من بنود الموجودات ذات العلاقة بما يتناسب مع

التخفيض الإجمالي الحاصل في القيمة القابلة للاسترداد لأصغر مجموعة من الموجودات يمكن القيام بإجراء تقدير لقيمتها القابلة للاسترداد. لا يتطلب هذا المعيار أو يعارض خصم التدفقات النقدية وصولا إلى قيمتها الحالية لدى تحديد القيمة القابلة للاسترداد.

الزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للاسترداد المعالجة المفضلة

52. يجب رد أو إضافة أية زيادة لاحقة تحدث في القيمة

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

الزيادة اللاحقة في القيمة القابلة للاسترداد المعالجة البديلة

المسموح بها

53. تجب المحاسبة وفتا للفقرة رقم (33) عن أية زيادة

لاحقة تحدث في قيمة الأصل القابلة للاسترداد والتي سبق إخضاعها

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

للمعالجة البديلة المسموح بها في الفقرة (24) وذلك وفقنا للفقرة رقم (33).

التوقف عن الاستخدام والاستبعادات:

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

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

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

57. تعالج عقود البيع التأجيري محاسبيا وفقا للمعيار المحاسبي لإعداد التقارير المالية رقم (16) "محاسبة عقود الإيجار".

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

الإفصاح

59. يجب الإفصاح في البيانات المالية بالنسبة لكل باب متتن

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

أبواب الممتلكات والمنشآت والمعدات، عما يلي:

أ. أساس القياس المستخدم في تحديد إجمالي القيمة المدرجة. وعد استخدام أكثر من أساس واحد للقياس، يجب الإفصاح عن إجمالي قيم البنود المدرجة لكل أساس تم استخدامه .
ب. طرق الاهتلاك المستخدمة.

ج. الأعمار الإنتاجية أو معدلات الاهتلاك المستخدمة.

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

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

1. الإضافات. 2. الاستبعادات. 3. ما يتم الحصول عليه من خلال دمج الأعمال.

4. الزيادة أو النقص الحادث عن عمليات إعادة التقييم وفقا للفقرات (24 ، 33 ، 34 ، 53)

5. التخفيضات في القيمة المدرجة وفقا للفقرة (49) .

6. مصروف الاهتلاك السنوي. 7. صافي فروقات أسعار الصرف الناجمة عن تحويل البيانات المالية للوحدة الأجنبية. 8. أية حركات أترث على الممتلكات والمنشآت والمعدات.

60. يجب أن تفصح البيانات المالية عما يلي:

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

ب. وجود وقيم القيود القائمة على الملكية، وكذلك الممتلكات

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

- والمنشآت والمعدات المرهونة كتأمين لمطلوبات.
- ج. السياسة المحاسبية المتبعة بشأن تكاليف الترميم وإعادة التأهيل الخاصة بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات.
- د. قيمة النفقات على الممتلكات والمنشآت والمعدات قيد الإنشاء.

ه. قيمة الارتباطات المالية لشراء الممتلكات والمنشآت والمعدات.

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

62. تفصح المنشأة عن طبيعة وأثر آخر تغير يحدث في تقدير محاسبي له أثر مادي في الفترة الحالية أو يتوقع أن يكون له أثر مادي في فترات لاحقة وذلك وفقا للمعيار المحاسبي الدولي رقم (8) "التغييرات في السياسات المحاسبية والتقديرات والأخطاء" ويمكن أن ينشق الإفصاح عن تغيير في التقدير بخصوص ما يلي:

أ. القيم المتبقية للموجودات.

ب. تكاليف الإزالة والترميم.

ج. الأعمار الإنتاجية.

د. طريقة الاهتلاك.

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

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

- أ. أساس المستخدم في إعادة التقييم.
- ب. تاريخ سريان إعادة التقييم.
- ج. فيما إذا كانت عملية التقييم قد تمت من قبل خبير محايد.
- د. طبيعة أية مؤشرات للقياس استخدمت في تحديد التكلفة الاستبدالية.

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

و. فائض إعادة التقييم ، مع توضيح الحركة الحاصلة عليه خلال الفترة وكذلك أية قيود تتعلق بتوزيعه على أصحاب المنشأة. 63. كما يجد مستخدمو البيانات المالية المعلومات التالية ملائمة لاحتياجاتهم:

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

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

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

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

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

تمارين الفصل السابع:

الجانب النظري:

1. أي من التكاليف لا تدخل ضمن حساب تكلفة الآلة:
 - تكاليف شحن الآلة
 - تكاليف تركيب الآلة في موقعها
 - تكاليف إزالة الآلة
 - ثمن القطع المحترقة أثناء تركيب الآلة
2. عند اقتناء أصل ثابت مركب (أجزاؤه لها أعمار إنتاجية مختلفة) فإننا نعرف:
 - بالأصل كاملا بتكلفة إجمالية
 - كل جزء بتكلفته
 - كل جزء بتكاليف متساوية
 - لاشيء مما ذكر.
3. هناك نموذجان لتقييم التثبيتات:
 - نموذجي التكلفة وإعادة التقييم
 - نموذجي التكلفة والقيمة العادلة
- نموذجي التكلفة التاريخية والتكلفة الحالية - لا أحدهما سبق
4. واحدة مما يلي لا يتم حساب اهتلاكها لعدم تحديد مدتها النفعية:
 - المعدات والأدوات - الأراضي - معدات النقل - المباني
5. يتم بداية حساب الاهتلاك للتثبيتات المتحصل عليها من:
 - تاريخ شراء التثبيت
 - بداية بيع المنتج الذي أنتجه
 - بداية استعماله في العملية الإنتاجية
 - تاريخ سند الاستلام
6. ما هما شرطي الاعتراف بالتثبيتات المادية وفق المعيار

IAS 16؟

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

7. كيف يتم الحصول على تثبيات وكيف يتم قياسها في كل

حالة؟

الجانب التطبيقي:

التمرين الأول:

- تم اقتراض مبلغ 700,000 لاستيراد آلة تقطيع الأخشاب
وجاهزة للاستخدام وبلغت فوائد قرض السنة الأولى 84000 وكان
يوجد خصم تجاري 5٪

- تم سداد ضريبة جمركية 140,000 وغير مستردة

- تم سداد 15000 لنقل الآلة للمصنع وكانت أجره عمال

التنزيل والمناولة 10,000

- أحضرت الشركة مهندس استشاري لتركيب أجزاء الأصل

وتشغيله بتكلفة 16000

- بلغت مصاريف التجارب وتشغيل الأصل (شحوم

وزيوت) 5000

- في مرحلة تجارب وتشغيل الأصل تم تجربة بعض العينات

للتأكد من تشغيل الأصل وبلغت تكلفة العينات 3000 وتم

إنتاجها وبيعها بمبلغ 5000 وبلغت خسائر التشغيل الأولية 2000

- بعد أن تم تشغيل الأصل وكان جاهزا للاستخدام تم إعطاء

دورة تدريبية في المصنع من قبل فنيين ومستشارين لتدريبهم على الآلة

وبلغت أجور الفنيين 14000

- عند انتهاء العمر الإنتاجي للآلة ستكون الشركة ملزمة

بإزالة الأصل وتسوية الموقع كما كان بمبلغ 20,000

- ضرائب ورسوم أخرى 4000 مستردة

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

ما هي تكلفة الأصل (سددت جميع المبالغ نقدا)؟؟

التمرين الثاني:

تم شراء آلة بقيمة 300,000 بخصم تجارية 5٪ وخصم نقدي 5٪ اذا تم السداد خلال شهر

- وكانت تكاليف نقل الآلة للموقع 10,000 نقدا

- وتكاليف التركيب والتشغيل 6,000 نقدا

المطلوب: ما هي تكلفة الآلة؟؟

التمرين الثالث : قامت المؤسسة انجازات بشراء مبنى في

2017 / 03 / 22 تبلغ مساحته 1000 م² سعر الأرض المتر المربع

الواحد ب 1.500 دج أما المبنى ب 40000000 دج وقد دفعت

المصاريف التالية:

- 3٪ من سعر الشراء تمثل عمولة مكتب العقارات؛

- 50.000 دج رسوم تسجيل التثبيت؛

- 10.000 أتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل

التثبيت؛

- 150.000 دج مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على

الأرض؛

- 1000.000 دج تكلفة إنشاء ممر يربط بين الأرض والمؤسسة؛

- بعد تهديم المبنى القديم قامت المؤسسة ببيع أنقاضه بمبلغ

50.000 دج؛

- وفي تاريخ 2017/05/17 أصبح المبنى جاهز

للاستخدام (بداية استخدامه).

**الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»
المطلوب:**

- كيف نعالج الأرض والمبنى حسب متطلبات المعيار الدولي
IAS16؟
- أحسب تكلفة الأرض والمبنى إذا علمت أن المصاريف تقسم
بين الأرض والمبنى مناصفة مع التسجيل المحاسبي لعملية الاقتناء
حسب النظام المحاسبي المالي؟
- احسب قسط الاهتلاك لسنة 2017 للمبنى باستخدام طريقة
الاهتلاك الثابت و مجموع أرقام السنين؟
- كيف يتم حساب تكلفة التثبيت في حالة إنتاجه من طرف
المؤسسة لاستخدامها الخاص؟

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

حلول تمارين الفصل السابع:

حل التمرين الأول:

ثمن الشراء بعد الخصم 665000

+ رسوم جمركية 140,000

+ مصروف نقل ومناولة 25000

+ أجره المهندس الاستشاري 16000

+ مصاريف التشغيل والتجربة 5000

+ مصروفات إزالة الأصل 20,000

= إجمالي تكلفة الأصل 871000

✓ القيد المحاسبي كالتالي :

من ح / الأصل 871000

إلى ح / نقدية 851000

إلى ح / مخصص إزالة الأصل 20,000

ويوضع المخصص في المركز المالي في جانب الالتزامات طويلة الأجل.

✓ المصروفات التمويلية 84000 تعتبر مصروف قائمة الدخل

ولا تضاف للأصل لان الأصل جاهز للاستخدام ولا يتطلب فترة لإنشاء أو تشييد الأصل طبقا للمعيار 23 تكاليف الاقتراض.

✓ تكلفة العينات 2000 وتكلفة بيعها 5000 نتج عنها إيراد

3000 يوضع بقائمة الدخل ضمن الإيرادات الأخرى ومصروفات

خسائر تشغيل أيضا ضمن مصروفات أخرى 2000

✓ مصروفات تدريب العاملين كمصروف بقائمة الدخل

14000

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

✓ الضرائب والرسوم المستردة 4000 لا تضاف للأصل لأنها

مستردة

وفي نهاية العمر الإنتاجي للأصل وتحت الافتراضات التالية:

✓ بلغت مصاريف إزالة الأصل 20,000

من ح/ مصروف الإزالة 20,000

إلى ح/ النقدية 20,000

من ح/ مخصص إزالة الأصل 20,000

إلى ح/ مصروف الإزالة 20,000

✓ بلغت مصاريف إزالة الأصل 22000

من ح/ مصروف الإزالة 22000

إلى ح/ النقدية 22000

من ح/ مخصص إزالة الأصل 20,000

من ح/ أرباح وخسائر 2000

إلى ح/ مصروف الإزالة 22000

✓ بلغت مصاريف إزالة الأصل 18000

من ح/ مصروف الإزالة 18000

إلى ح/ النقدية 18000

من ح/ مخصص إزالة الأصل 20,000

إلى ح/ مصروف الإزالة 18000

إلى ح/ أرباح وخسائر 2000

حل التمرين الثاني:

ثمان الأصل بعد الخصم التجاري 285000

+ النقل 10,000

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 «الأصول المادية»

+ تركيب وتشغيل 6000

= تكلفة الأصل 301000

✓ القيد المحاسبي

من ح/ الآلة 301000

إلى ح/ المورد 285000

إلى ح/ النقدية 16000

✓ وعند السداد للمورد والحصول على الخصم النقدي

$14250 = 5\% \times 285000$

من ح/ المورد 14250

إلى ح/ الآلة 14250

المبلغ الواجب سداه للمورد $= 14250 - 285000$

270750

من ح/ المورد 270750

إلى ح/ النقدية 270750

✓ ولكن عند عدم الحصول على الخصم

من ح/ المورد 285000

إلى ح/ النقدية 285000

نلاحظ هنا لما قمنا بالخصم النقدي تم تخفيض قيمة الأصل

بقيمة الخصم.

الفصل الثامن:

**المعيار الدولي رقم 38 : الأصول
المعنوية (غير الملموسة)**

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

1. الهدف من المعيار

هدف هذا المعيار هو تحديد المعالجة المحاسبية للأصول غير الملموسة التي لا يتم التعامل معها -على وجه التحديد- في معيار آخر.

يحدد المعيار -أيضا- كيف يُقاس المبلغ الدفترى للأصول غير الملموسة ويتطلب إفصاحات محددة عن الأصول غير الملموسة. لا يطبق المعيار في الحالات التالية :

✓ الأصول غير الملموسة المحتفظ بها من قبل المنشأة للبيع في السياق العادي للأعمال : معيار المحاسبة الدولي 2 «المخزون» ومعيار المحاسبة الدولي 11 «عقود التشييد».

✓ أصول الضريبة المؤجلة : معيار المحاسبة الدولي 12 «ضرائب الدخل».

✓ عقود الإيجار التي تقع ضمن نطاق معيار المحاسبة الدولي 17 «عقود الإيجار».

✓ أصول تنشأ عن منافع الموظف : معيار المحاسبة الدولي 19 «منافع الموظف».

✓ الأصول المالية كما عُرفت في معيار المحاسبة الدولي 32. حيث أنه تم تناول إثبات وقياس بعض الأصول المالية من خلال المعيار الدولي للتقرير المالي 10 «القوائم المالية الموحدة»، معيار المحاسبة الدولي 27 «القوائم المالية المنفصلة»، ومعيار المحاسبة الدولي 28 «الاستثمارات في المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة».

✓ الشهرة المُقتناة ضمن عملية تجميع أعمال أنظر المعيار الدولي للتقرير المالي 2 «تجميع الأعمال».

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

2. مفهوم الأصول غير الملموسة :

تنفق المنشآت - عادةً - موارد، أو تتحمل التزامات، عند اقتناء موارد غير ملموسة، أو عن تطويرها، أو الحفاظ عليها أو تحسينها مثل الشهرة، المعرفة العلمية أو الفنية، وتصميم وتطبيق عمليات أو نظم جديدة، والتراخيص، والملكية الفكرية، ومعرفة السوق والعلامات التجارية) بما في ذلك أسماء العلامة وعناوين النشر (ومن الأمثلة الشائعة للبنود المشمولة بهذه العناوين العريضة برنامج الحاسب الآلي، وبراءات الاختراع، وحقوق التأليف النشر، وأفلام الصورة المتحركة، وقوائم العملاء، وتراخيص الصيد، وحصص الاستيراد، والامتيازات، والنصيب من السوق وحقوق التسويق.

3. الشروط الواجب توافرها في الأصول غير الملموسة : أن يكون

الأصل قابلاً للتحديد وذلك عند ما:

✓ يكون قابلاً للانفصال، أي قابلاً أن يفصل عن المنشأة، أو أن يُباع أو يحول، أو يرخص أو يُؤجر، أو تتم مبادلتها، إما بشكل منفرد أو مع عقد ذي علاقة، أو أصل أو التزام قابل للتحديد بغض النظر عما إذا كانت المنشأة تنوي عمل ذلك أم لا.

✓ ينشأ عن حقوق تعاقدية أو حقوق نظامية أخرى، بغض النظر عن ما إذا كانت هذه الحقوق قابلة للتحويل أو قابلة للانفصال عن المنشأة أو عن حقوق والتزامات آخر.

✓ السيطرة: تسيطر المنشأة على أصل عندما يكون لديها السلطة للحصول على المنافع الاقتصادية المستقبلية المتدفقة منه.

4. الأثبات والقياس : يجب أن يثبت أصل غير ملموس عندما

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

وعندما فقط

يكون من المحتمل أن المنافع الاقتصادية المستقبلية المتوقعة التي تعود إلى الأصل سوف تتدفق إلى المنشأة. - يمكن قياس تكلفة الأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها وهي تكلفة الاقتناء المنفصل

✓ مكونات تكلفة الاقتناء: تشمل تكلفة الأصل غير الملموس الذي تم إقتناؤه - بشكل منفصل: سعر شراؤه، بما في ذلك رسوم الاستيراد وضرائب المشتريات غير القابلة للرد، بعد طرح الخصومات التجارية والتخفيضات. أي تكلفة تعود - بشكل مباشر - إلى إعداد الأصل للاستخدام المقصود له.

✓ الاقتناء باستعمال منحة حكومية: في بعض الحالات، قد يُقتنى أصل غير ملموس بدون مقابل عن طريق منحة حكومية وقد يحدث هذا عندما تحول حكومة، أو تخصص منشأة أصولاً غير ملموسة مثل حقوق الهبوط بالمطار، أو تراخيص لتشغيل محطات الراديو أو التلفزيون، أو تصاريح أو حصص الاستيراد أو حقوق للحصول على الموارد المقيدة الأخرى. وطبقاً لمعيار المحاسبة الدولي 31 «المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدة الحكومية»، يمكن للمنشأة أن تختار أن تثبت كل من الأصل غير الملموس والمنحة - بشكل أولي - بالقيمة العادلة أما إذا اختارت المنشأة ألا تثبت الأصل - بشكل أولي - بالقيمة العادلة، فإن المنشأة تثبت الأصل - بشكل أولي - بمبلغ اسمي

5. الأصول غير الملموسة المتولدة داخليا

يكون من الصعب - في بعض الأحيان - تقويم ما إذا كان
د. شوقي طارق

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

الأصل غير الملموس المتولد داخلياً يؤهل للإثبات بسبب مشاكل في:

✓ تحديد ما إذا كان، ومتى يكون، هناك أصلاً قابلاً للتحديد والذي سوف يولد منافع اقتصادية مستقبلية متوقعة؛ و
✓ تحديد تكلفة الأصل - بطريقة يمكن الاعتماد عليها.

ففي بعض الحالات، لا يمكن تمييز تكلفة توليد أصل غير ملموس داخلياً عن تكلفة المحافظة أو تعزيز شهرة المنشأة المتولدة داخلياً أو تكلفة تشغيل العمليات اليومية.

ولتقويم ما إذا كان الأصل غير الملموس المتولد داخلياً يستوفي ضوابط الإثبات، فإن المنشأة تصنف توليد الأصل إلى:

أ. مرحلة البحث: لا يجوز أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن البحث (أو عن مرحلة البحث لمشروع داخلي). ويجب أن يُثبت الإنفاق على البحث (أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي) عند تحمله على أنه مصروفاً. من أمثلة أنشطة البحث:

✓ أنشطة تهدف إلى الحصول على معرفة جديدة.
✓ البحث عن تطبيقات لتتائج البحث أو لمعرفة أخرى، وتقويمها والاختيار النهائي لها.

✓ البحث عن بدائل لمواد خام، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو الخدمات.

✓ صياغة، وتصميم، وتقويم، البدائل المحتملة من مواد، أو أجهزة، أو منتجات، أو عمليات، أو نظم أو خدمات جديدة أو مُحسنة، والاختيار النهائي لها.

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

ب. مرحلة التطوير : يجب أن يُثبت الأصل غير الملموس الناشئ عن التطوير (أو عن مرحلة التطوير لمشروع داخلي) عندما، وعندما فقط، تستطيع المنشأة أن تدل على جميع ما يلي:

✓ الجدوي الفنية من إستكمال الأصل غير الملموس بحيث يكون متاحاً للاستخدام أو البيع.
✓ نيتها أن تستكمل الأصل غير الملموس وأن تستخدمه أو تبيعه.

✓ قدرتها على أن تستخدم الأصل غير الملموس أو أن تبيعه.
✓ الكيفية التي سيولد بها الأصل غير الملموس المنافع الاقتصادية المستقبلية المحتملة. فمن بين أمور أخرى ، تستطيع المنشأة أن تدل على وجود سوق لمخرجات الأصل غير الملموس، أو للأصل غير الملموس ذاته، أو على فائدة الأصل غير الملموس إذا كان سيستخدم داخلياً.

6. القياس بعد الإثبات:

يجب على المنشأة أن تختار إما نموذج التكلفة أو نموذج إعادة التقويم على أنه سياسة محاسبية لها. عندما تتم المحاسبة عن أصل غير ملموس باستخدام نموذج إعادة التقويم، فإنه يجب المحاسبة - أيضاً - عن جميع الأصول الأخرى في فئته باستخدام النموذج نفسه، إلا إذا لم يكن هناك سوق نشطة لتلك الأصول.

✓ نموذج التكلفة : بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بتكلفته مطروحاً منها أي مجمع إطفاء وأي مجمع خسائر هبوط .

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

✓ نموذج إعادة التقييم : بعد الإثبات الأولي، يجب أن يُسجل الأصل غير الملموس بمبلغ إعادة التقييم، بكونه قيمته العادلة في تاريخ إعادة التقييم مطروحاً منها أي مجمع إطفاء لاحق وأي مجمع خسائر هبوط لاحقة.

ولغرض إعادة التقويمات بموجب هذا المعيار، فإنه يجب أن تُقاس القيمة العادلة بالرجوع إلى سوق نشطة. هذا ويجب إجراء إعادة التقويمات - بشكل منتظم - بحيث لا يختلف المبلغ الدفتری للأصل - بشكل ذي أهمية نسبية - عن قيمته العادلة في نهاية فترة التقرير.

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

تمارين الفصل الثامن

التمرين الأول: قامت المؤسسة (س) بشراء الأصول المعنوية

التالية:

– في 13 / 01 / 2016 شراء برنامج إعلام آلي بتكلفة 30.000 دج حيث قامت المؤسسة بتسديد (1 / 3) من المبلغ نقدا والباقي على الحساب.

– في 07 / 02 / 2016 الحصول على ترخيص استخدام أرض ذات ملكية عامة لإمداد خطوط الهاتف بتكلفة 15.000 دج تم تسديدها بشيك.

– في نفس التاريخ قررت المؤسسة الحصول على قوائم العملاء وكانت التكلفة تقدر بـ 45.000 دج سددت من خلال ورقة دفع تستحق بعد ثلاثة أشهر.

التمرين الثاني:

قامت المؤسسة (س) بإنتاج برمجيات حيث تطلب لوازم لإنتاج هذا الأخيرة بتكلفة 10.000 دج وتسديد أجور للمستخدمين تقدر بـ 1000 دج لليوم حيث استغرق إنتاج هذا الأصل حوالي 8 أيام، لم تسدد أجور المستخدمين حيث كانت على الحساب.

الفصل الثامن: المعيار الدولي IAS38 الأصول غير الملموسة

حلول تمارين الفصل الثامن

حل التمرين الأول

		2016/01/ 13		
20.000	30.000	/> برمجيات المعلومات وما شابهها		2041
10.000		/> موردو الاستثمارات	404	
		/> البنك	512	
		شراء برنامج إعلام آلي		
		2016/02/07		
	15.000	/> الامتيازات والحقوق المماثلة		2055
	45.000	/> أصول معنوية أخرى		2081
45.000		/> أوراق دفع	403	
15.000		/> البنك	512	
		شراء أصول معنوية		

حل التمرين الثاني:

تكلفة البرمجيات = $10.000 + 8 \times 1000 = 90.000$ دج

		01/01/ن		
	10.000	/> مواد ولوازم مستهلكة		601
	80.000	/> أجور المستخدمين		631
10.000		/> مواد ولوازم	31	
80.000		/> أجور مستحقة	421	
		إثبات مصاريف إنجاز البرمجيات		//
	90.000	/> برمجيات		204
90.000		/> إنتاج مثبت	731	
		إنجاز برمجيات.		

نماذج امتحانات

الامتحان الأول:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة: (5 ن)

- هناك نوعين من الضريبة المؤجلة :

.....

.....

- يجب على المؤسسة إعداد خمس قوائم مالية هي:

.....

.....

.....

.....

.....

- يحتوي كل معيار على النقاط التالية:

.....

.....

.....

.....

.....

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ للعبارات

التالية: (5 ن)

- يتم عرض الأصول والخصوم ضمن قائمة الدخل في شكل

فقرات:

.....
.....
.....
- يعتبر دفتر الجرد من الدفاتر الواجب مسكها من طرف

المؤسسة :

.....
.....
.....
- من مظاهر التوافق المحاسبي الدولي أن لكل دول نظام

محاسبي خاص بها:

.....
3. أجب عن الأسئلة الموالية في حدود المساحة الممنوحة: (3ن)

- فما يتمثل هدف ونطاق المعيار الدولي 1 IAS ؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

الامتحان الثاني:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة: (5 ن)

- في قائمة المركز المالي توجد خانة خاصة بالملاحظات note

..... تعني

.....

.....

- في قائمة التدفقات تعتبر المبيعات النقدية ضمن

.....

.....

- تنشأ الضرائب المؤجلة من الفروقات

..... بين

- يعتبر الإطار المفاهيمي:

..... للمعايير.

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ للعبارات

التالية: (45 ن)

- لا يعترف النظام المحاسبي بمفهوم الضرائب المؤجلة إذ هي

مفهوم جبائي بحت :

.....

.....

.....

- كل دول العالم ملزمة بتطبيق معايير المحاسبة الدولية / IAS

..... :IFRS

2019	البيان
	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة
	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة
	صافي تدفقات أموال الخزينة المتأتية من الأنشطة
	تغيرات الخزينة للفترة
	أموال الخزينة عند افتتاح السنة المالية أموال الخزينة عند إقفال السنة المالية
	تغيرات أموال الخزينة للفترة

الامتحان الثالث:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة: (5 ن)

- في قائمة التدفقات النقدية تصنف العمليات الناتجة عن مختلف الأنشطة بالترتيب التالي:

.....

- يعتبر مفهوم الضرائب المؤجلة مفهوم

..... وليس مفهوم

.....

- يحتوي كل معيار على النقاط التالية:

.....

- في 2001 تم إعادة تنظيم هيئة معايير المحاسبة الدولية

IASB فتحوّلت تسمية المعايير من

إلى

- يقوم الإطار المفاهيمي على فرضيتين أساسيتين هما:

..... و

.....

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ للعبارات

التالية: (5 ن)

- إذا تناول معيارين نفس الموضوع فيتم تطبيقهما معا:

.....

.....

-تمس عملية التغييرات في السياسات المحاسبية الركن
المحاسبي:الإفصاح :

-تعتبر عملية المقبوضات أو التحصيلات النقدية ضمن
الأنشطة التمويلية

-تعتبر قائمة التغييرات في حقوق الملكية من القوائم المالية
التي جاء بها المعيار الدولي IAS1

- تعتبر لجنة التفسيرات IFRIC القلب النابض لهيئة معايير
المحاسبة الدولية

3. أجب عن الأسئلة الموالية في حدود المساحة الممنوحة: (3ن)
- لماذا لا نكتفي بإعداد قائمة مالية واحدة ربحا للوقت
والجهد؟

- هل هذا الرافض يؤدي إلى الاعتراف بضريبة مؤجلة لماذا؟

.....
.....
.....
.....

- أذكر ثلاثة أسباب محاسبية تؤدي إلى الاعتراف بالضريبة المؤجلة؟

.....
.....
.....
.....
.....

- أكمل الجدول الموالى لحساب النتيجة الصافية للأنشطة العادية؟ (نفرض أنه لا توجد ادماجات ولا تخفيضات)

	نتيجة الأنشطة العادية قبل الضرائب
	الضريبة على أرباح الشركات %
	التغير في الضريبة المؤجلة
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

- أحسب العبء الضريبي في هذه الحالة ؟

.....
.....

- سجل محاسبيا قيد الاعتراف بالضريبة المؤجلة.

رقم الحساب	التاريخ	المدين	الدائن

الامتحان الرابع:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة :

- يعتبر تغيير طريقة الاهتلاك حسب متطلبات المعيار الدولي

IAS8 تغييرا في:

.....
.....

- تنشأ الضرائب المؤجلة عن

.....
.....

- يكون موضوع المعيار عبارة عن

- في قائمة التدفقات النقدية تصنف العمليات الناتجة عن

د. شوقي طارق

مختلف الأنشطة بالترتيب التالي:

- يقوم الإطار المفاهيمي على فرضيتين أساسيتين هما:

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ للعبارات

التالية:

- إذا تناول معيارين نفس الموضوع فيتم تطبيقهما معا :

- الضرائب المؤجلة معترف بها محاسبيا وجبايا (لدى إدارة

الضرائب):

- يعتبر ميزان المراجعة أهم قائمة مالية تعتمد عليها المؤسسة:

- في قائمة المركز المالي نكتفي بإدراج الأصول في جانب

والخصوم في جانب.....

- تعتبر لجنة التفسيرات IFRIC القلب النابض لهيئة معايير

المحاسبة الدولية»

3. أجب عن الأسئلة الموالية في حدود المساحة الممنوحة:

- حسب المعيار الدولي IAS 16 التثبيتات المادية يتم الحصول

على التثبيتات المادية بثلاث طرق أذكرها وكيف يتم الاعتراف

بالتثبيت في كل حالة ؟

.....
.....
- هناك خاصيتين أساسيتين للمعلومات المالية (أذكرها مع الشرح) وأخرى معززة (أذكرها دون شرح) حسب ما جاء في الإطار المفاهيمي؟.

.....
.....
.....

التمرين التطبيقي الأول:

- في 1/1/2016 تم شراء سيارة بمبلغ 87000 دينار وقد قدر عمرها الإنتاجي خمس سنوات كما قدرت مبلغ النفايات بمبلغ 7000 دينار وتستخدم الشركة طريقة القسط الثابت في الاهتلاك.
في 1/1/2019 ونظراً نشوء معلومات جديدة لم تكن متوفرة سابقاً قدر بأن الأصل سيستخدم لمدة 5 سنوات أخرى اعتباراً من 1/1/2019 كما أعيد تقدير القيمة التخريدية للسيارة لتصبح القيمة الجديدة المقدرة 8000 دينار.
المطلوب: - ماذا يعتبر هذا التغيير حسب متطلبات المعيار IAS 8 - أحسب مصروف الإهلاك الجديد لعام 2019 والسنوات اللاحقة؟.

التمرين التطبيقي الثاني: أكمل الجدول الموالي لحساب النتيجة الصافية للأنشطة العادية، مع العلم توجد تخفيضات جبائية 645800 دج واندماجات جبائية 157800 دج والمؤسسة ذات نشاط

	نتيجة الأنشطة العادية قبل الضرائب
	الضريبة على أرباح الشركات % التغير في الضريبة المؤجلة
	النتيجة الصافية للأنشطة العادية

- أحسب العبء الضريبي في هذه الحالة ؟

الامتحان الخامس:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة: (5 ن)

- يعتبر مفهوم الضرائب المؤجلة مفهوم

..... وليس مفهوم

.....

- تعرف الأصول حسب المعيار الدولي IAS 1 بأنها:

.....

.....

- تصدر مؤسسة معايير المحاسبة الدولية تفسيرات مصاحبة

للمعايير التي تتميز ب

.....

- تدرج الضرائب المؤجلة أصول ضمن

..... وبالضبط

.....

- عند عدم القدرة على التفرقة عند تطبيق IAS 8 بين التغيير

د. شوقي طارق

في سياسة محاسبية أو في التقديرات المحاسبية نطبق
.....
.....

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخاطئ للعبارات
التالية: (5 ن)

- كل دولة اعتمدت المعايير تقوم بترجمة المعايير كما تراها منا
سبة:.....
.....
.....

- يمكن للبنك أن يطلب قوائم مالية كما يريد لها هو شكلا
ومضمونا :
.....
.....

- تعتبر عملية المقبوضات أو التحصيلات النقدية ضمن
الأنشطة التمويلية.....
.....
.....

- قرر المحاسب تغيير في سياسة محاسبية تخص القيمة التخريدية
لأحد الثبتات من 30000د إلى 20000د:.....
.....
.....

- تعتبر لجنة المستشارين القلب النابض لمؤسسة معايير

المحاسبة الدولية.....

.....

3. أجب عن الأسئلة الموائية في حدود المساحة الممنوحة:

- ماهي المبادئ المحاسبية ذات العلاقة بنشأة الضرائب

المؤجلة داخل المؤسسة محاسبيا(دون شرح)(2 ن)؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

- فيما تتمثل أهمية أو منافع إعداد قائمة التدفقات النقدية

(2 ن)؟

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

.....

التمرين التطبيقي (6ن):

التمرين: يبلغ عدد عمال مؤسسة AGRODIV (مؤسسة إنتاجية) 123 عامل حيث تقدر منحتهم للعطلة السنوية للعام المقبل 2021 مبلغ قدره 5535212 دج (تدفع لكل العمال عن العمل لسنة كاملة من 2020 /7 /1 إلى 2021 /6 /30)، في 2020 /12 /31 قامت المؤسسة بتكوين مؤونة لنصف المدة (أي 6 أشهر 2020).

المطلوب:

لماذا لا تقبل إدارة الضرائب تكوين المؤونة؟ وما هو المبدأ المحاسبي الذي تم تطبيقه هنا من طرف إدارة الضرائب؟

- هل هذا الرفض يؤدي إلى الاعتراف بضريبة مؤجلة لماذا؟

- أذكر ثلاثة أسباب محاسبية تؤدي إلى الاعتراف بالضريبة المؤجلة مع إبراز نوعها لكل حالة؟

السبب (الحدث)	نوع الضريبة المؤجلة

- سجل محاسبيا قيد الاعتراف بالمؤونة و الضريبة المؤجلة حسب النظام المحاسبي المالي SCF؟

رقم الحساب	التاريخ	المدين	الدائن

الامتحان السادس:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة: (5 ن)

- تعرف الخصوم حسب الإطار المفاهيمي للمعايير بأنها:

.....

.....

- يصدر تفسير ما عن لجنة التفسيرات للمعايير التي تتميز

ب

.....

- إلى غاية 2020 تم صدور

من الصيغة و معيارا من الصيغة:

.....

- يتمثل العبء الضريبي في

.....

.....

- توفر قائمة التدفقات النقدية معلومات نافعة عن

.....

.....

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخطأ للعبارات

التالية: (5 ن)

- تعتبر السندات المالية التي تملكها المؤسسة بما يشابه النقدية:

.....

.....

-يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من المؤسسة قوائم بالشكل والمضمون الذي تريده:

-يعتبر خطأ حسب المعيار الدولي IAS8 إذا لم يسجل المحاسب عملية ما قبل إقفال الحسابات

-كل التخفيضات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى النتيجة الجبائية تؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول

-في الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية نأخذ الاهتلاكات والمؤونات

3. أجب عن الأسئلة الموالية في حدود المساحة الممنوحة:

- ما هو مفهوم البيانات المالية حسب متطلبات المعيار الدولي IAS1 عرض القوائم المالية (3 ن) ؟

التمرين التطبيقي (7ن):

اقتنت المؤسسة معدات صناعية بمبلغ 7200000 دج في 04 / 01 / 2018 وقدرت قيمتها التخريدية في نهاية عمرها الإنتاجي بمبلغ 200000 دج ، عمرها الإنتاجي 10 سنوات ، تهتك بطريقة قسط الاهتلاك الثابت ، في 01 / 01 / 2021 قررت المؤسسة تغيير طريقة اهتلاك المعدات إلى طريقة مجموع أرقام السنين .

المطلوب:

- ماذا يعتبر هذا التغيير حسب IAS8 وكيف يعالج محاسبيا مع تحديد السنوات من معطيات التمرين ؟

- إذا قامت المؤسسة بتغيير القيمة التخريدية للمعدات في 2021 ماذا يعتبر هذا التغيير حسب IAS8؟

.....
.....
.....

- ماهي أهم العناصر التي نجدها ضمن الإيضاحات للقوائم المالية؟

.....
.....
.....

- من خلال جدول خاص بين الأثر الصافي للتغيير في طريقة الاهتلاك؟

البيان	؟؟؟؟	؟؟؟؟

- سجل محاسبيا قيد الاعتراف بالأثر في تغيير طريقة الاهتلاك
وترصيده .

رقم الحساب	التاريخ	المدين	الدائن

الامتحان السادس:

الأسئلة النظرية:

1. أكمل العبارات الموالية بالكلمات الصحيحة :

- يتعرف الخنوم حسب الإطار المفاهيمي للمعايير بأنها :....

.....

.....

.....

- إلى غاية 2020 تم صدور معيارا من الصيغة

..... و معيارا من الصيغة:.....

2. أجب بصحيح أو خطأ مع تصحيح الخاطئ للعبارات

التالية:

- تعتبر السندات المالية التي تملكها المؤسسة بما يشابه النقدية:

.....
.....

- يمكن لإدارة الضرائب أن تطلب من المؤسسة قوائم بالشكل

والمضمون الذي تريده:

.....

- يعتبر خطأ حسب المعيار الدولي IAS8 اذا لم يسجل المحاسب

عملية ما قبل افعال الحسابات

.....
.....

- كل التخفيضات عند الانتقال من النتيجة المحاسبية إلى

النتيجة الجبائية تؤدي إلى ضرائب مؤجلة أصول

.....
.....

- في الطريقة غير المباشرة لإعداد قائمة التدفقات النقدية نأخذ

الاهتلاكات والمؤوونات

.....
.....

3. أجب عن الأسئلة الموالية في حدود المساحة الممنوحة: ؟

.....
.....

.....
.....

.....
.....
- من خلال جدول خاص بين الأثر الصافي للتغيير في طريقة
الاهتلاك؟

2017	2016	البيان

- سجل محاسبيا قيد الاعتراف بالأثر في تغيير طريقة الاهتلاك
وترصيده .

الدائن	المدين	التاريخ	رقم الحساب	

نماذج مواضيع مسابقات الدكتوراه:
الموضوع الأول:

✓ السؤال 01 (04ن): عرف المصطلحات التالية حسب ما ورد في المعيار المناسب. (انقل الجدول على ورقة الإجابة)

	القوائم المالية ذات الغرض العام
	قابلية الفهم
	التطبيق بأثر رجعي
	المقاصة

✓ السؤال 02 (03ن):

01- ما هي العوامل المؤثرة في اختيار قاعدة التقييم (أساس القياس) بالنسبة للخاصيتين النوعيتين الأساسيتين للمعلومة المالية؟
02- ما المقصود بمفهوم القيمة العادلة حسب الإطار المفاهيمي الجديد (مارس 2018)؟

✓ السؤال 03 (03 ن):

نفترض أن الشركة (س) للاستيراد والتصدير تعمل في مجال «تجارة استيراد مادة القمح» وأن عملتها هي الدينار. وتقوم بمعاملاتها بالآجال مع موردين أجانب بالدولار، ولها مستحقات

د. شوقي طارق

من طرف العملاء بالدولار في أكثر من دولة، وفي 2020 / 2 / 5 ارتفع سعر الدولار بنسبة 20٪. نظرا للظروف الاقتصادية وبما أن الشركة تقوم بإصدار قوائمها في 04 / 30 من كل سنة.

المطلوب: ما هو تأثير هذا الحدث على القوائم المالية للشركة للسنة المالية المنتهية؟ وما هو سبب هذا الحدث وهل له تأثير على القوائم المالية أم لا؟

✓ السؤال 04 (04 ن) :

تمتلك المؤسسة ألفا مباني صناعية بقيمة 3.000.000 ون تم اقتناؤها منذ 10 سنوات. تهلك هذه المباني على أساس خطي لمدة 30 سنة. بعد تخصيص قيمة الاهتلاك للدورة (ن) قررت المؤسسة ألفا إعادة تقييم المباني التي بلغت قيمتها العادلة 7.000.000 ون.

المطلوب:

- إعادة تقييم الأصل حسب المعيار المحاسبي IAS 16.
- سجل القيود المناسبة بعد إعادة التقييم وفق الطريقتين.

✓ السؤال 05 (06 ن) :

لديك قائمة النتيجة وبعض المعلومات الخاصة بالمؤسسة SIS (كل المبالغ معبر عنها بالآلاف)

قائمة النتيجة المختصرة		
560.820	+	رقم الاعمال
79.785	-	تكلفة المبيعات
88.362	-	أعباء التوزيع

219.263	-	أعباء إدارية
119.255	-	مخصصات الاهتلاك ⁽¹⁾
56.648	-	أعباء أخرى ⁽²⁾
2.493	-	النتيجة الصافية للدورة (خسارة)
<p>(1) مبلغ مخصصات الاهتلاك تم افنتكاكه (تخفيضه) عن بقية الأعباء الأخرى حتى يظهر بشكل منفصل.</p> <p>(2) من ضمنها مبلغ يقدر بـ 18.000 عبارة عن أعباء مالية والباقي متعلق بالأنشطة العمليانية</p>		

اليك معلومات إضافية

1.549	نقصان حساب العملاء
3.000	زيادة المخزون
503	زيادة حساب الموردین
5.930	زيادة حساب الأعباء المقيدة مسبقا
850	زيادة الأعباء الواجبة الدفع

المطلوب:

1) قم بحساب التدفق النقدي التشغيلي (الخزينة المتأية من الأنشطة العمليانية) حسب الطريقة المباشرة مع اعتبار أن الأعباء المقيدة سلفا والأعباء الواجبة الدفع ترتبط بالأعباء الأخرى العمليانية ومع اعتبار أيضا أن المؤسسة «SIS» قد صنفت الأعباء المالية ضمن الأنشطة التمويلية وفق متطلبات المعيار الدولي IAS7.

2) ما الذي يفسر أن التدفق النقدي التشغيلي كان موجبا في ظل وجود نتيجة صافية سالبة لهذه المؤسسة؟

الموضوع الثاني:

السؤال 01 (04ن): عرف المصطلحات التالية حسب ما ورد في المعيار المناسب. (انقل الجدول على ورقة الإجابة)

	السياسة المحاسبية
	صافي القيمة القابلة للتحصيل
	الملاءمة
	الأخطاء الجوهرية

✓ السؤال 02 (03 ن):

عندما ينطبق أحد المعايير الدولية للتقرير المالي بشكل محدد على معاملة ما، أو على حدث أو ظرف آخر، فيجب تحديد السياسة أو السياسات المحاسبية المنطبقة على ذلك البند عن طريق تطبيق المعيار المحاسبي الدولي.

01- أذكر الحالات التي يجوز فيها للمنشأة التغيير في السياسة المحاسبية؟

02- في حال صدور معيار ملزم أو تغيير في السياسة اختياريا من المنشأة، فإنه يجب أن يتم تطبيق تلك السياسة الجديدة بأثر رجعي. بين كيف يتم ذلك؟

✓ السؤال 03 (13 ن):

تقوم مؤسسة «الأوراس» بإنتاج وبيع منتج وحيد، اليك المعلومات التالية الخاصة بالسداسي الأول من الدورة IN:

أ. المبيعات: 200.000 وحدة من المنتج التام الصنع بسعر وحدوي يساوي: 100 ون

ب. الإنتاج: 180.000 وحدة تامة الصنع خلال السداسي

ت. المخزون الأولي من المنتجات التامة الصنع: 50.000 وحدة بتكلفة انتاج وحدوية مساوية لـ: 75 ون

ث. المخزون الأولي من المادة الأولية: 10.000 وحدة بتكلفة اجمالية مساوية لـ: 350.000 ون

ج. مشتريات المادة الأولية: 190.000 وحدة بتكلفة 35 ون للوحدة. مع العلم أن كل وحدة من المنتج التام الصنع تتطلب وحدة واحدة من المادة الأولية.

ح. أعباء المستخدمين الاجمالية بلغت 9.000.000 ون (من ضمنها 5.900.000 تخص مصلحة الإنتاج و 2.000.000 ون تخص مصلحة التوزيع والباقي يتعلق بأعباء الإدارة العامة)

خ. مخصصات الاهتلاك الخاصة بالمعدات الصناعية: 400.000 ون

د. أعباء كراء المقر الرئيسي للإدارة: 50.000 ون

ذ. أعباء توزيع المنتجات التامة بلغت 150 ون لكل وحدة مباعة

ر. أعباء الضريبة على الأرباح: 800.000 ون.

المطلوب:

1. اعداد قائمة (جدول) النتيجة حسب الطبيعة وحسب الوظيفة لهذه المؤسسة للسداسي الأول للدورة N وفق متطلبات المعيار الدولي IAS 1 مع العلم أن المؤسسة تطبق طريقة الوارد أولاً صادر أولاً (FIFO) لتقييم مخرجات المخزون.
2. مستعينا بجدول بين أهم الاختلافات الموجودة بين القائمتين.

الموضوع الثالث:

- ✓ السؤال 01 (04 ن): عرف المصطلحات التالية حسب ما ورد في المعيار المناسب. (انقل الجدول على ورقة الإجابة)

	الوحدات المولدة للتقديرة
	الاهتلاك
	التغيير في التقدير المحاسبي
	القيمة النفعية

✓ السؤال 02 (03 ن):

- 01 - يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) مجموعة من الشروط الأساسية للاعتراف بالأصل المعنوي أذكرها مع الشرح؟

د. شوقي طارق

02- إذا كان أصل معنوي ليس له مدة منفعية محددة، كيف يتم معالجة ذلك في نهاية الدورة؟

✓ السؤال 03 (13ن):

شركة المساهمة «الهضاب» كيان اقتصادي جزائري ينشط في قطاع الري، له وجود على المستوى المحلي والدولي، تطبق المرجعية المحاسبية الدولية.

في 05/01/2018 تحصل الكيان على آلة انتاجية بقيمة 2.400.000 ون خالية من الرسم القابل للاسترجاع، نظرا لانتمائها التكنولوجي المتسارع التطور حددت مدتها النفعية بسنتين، لكن القانون الجبائي الجزائري فرض مدة 05 سنوات لاحتساب الإهلاكات. معدل الضريبة على أرباح الشركات المطبق على الكيان 23%. مع العلم أن طريقة الإهلاك المطبقة هي الطريقة الخطية.

المطلوب :

- 1) طبقا لقواعد المعيار IAS12 «ضرائب الدخل» ما نوع الفروقات الناجمة وما هي طبيعة الضرائب المؤجلة الناشئة؟
- 2) تحديد النتيجة المحاسبية والجبائية والضريبة المؤجلة بافتراض أن الكيان يحقق نتيجة قبل الإهلاك والضريبة قدرها 2.400.000 ون لكل دورة طبقا للجدول النموذجي المرفق.
- 3) حسب المعيار IAS12 ما هو المدخل المعتمد لتحديد الضريبة المؤجلة؟ وهل يجوز تخمين مبلغ الضريبة المؤجلة؟ برر اجابتك؟

جدول الاجابة النموذجي

					العناصر/ السنوات
					النتيجة قبل الاهتلاك والضريبة
					إهتلاك محاسبي
					إهتلاك جبائي
					نتيجة محاسبية
					نتيجة جبائية
					الضريبة على الأرباح الجبائية
					الضريبة على الأرباح المحاسبية
					مبلغ ضريبة المؤجلة
					طبيعة الضريبة المؤجلة

4) قدم طريقة أخرى تحدد فيها الضريبة المؤجلة طبقاً
للجدول النموذجي الآتي:

السنوات (12/31)					رصيد الانطلاق	العناصر
						القاعدة الجبائية
						القاعدة المحاسبية

						الفرق الزمني
						مبلغ الضريبة المؤجلة (طبيعتها.....)
						تغير مبلغ الضريبة المؤجلة

خاتمة

يبقى موضوع معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS من المواضيع المتجددة والمتطورة باستمرار لذا على الباحثين والدارسين لمواضيع المعايير الاطلاع الدائم عليها لما قد يحدث من تعديلات وتحسينات عليها والتي قد تصل إلى إلغاء معيار وتعويضه بمعيار جديد ، وعليه للتحكم الجيد في المعايير مسايرة تطوراتها لا بد من الولوج المستمر للموقع الرسمي لمجلس معايير المحاسبة الدولية IASB (www.ifrs.org) ، أو مختلف المواقع المتخصصة في معايير المحاسبة الدولية والتي تتابع كل جديد يحدث فيها.

إن تزايد عدد الدول التي طبقت المعايير واستغنت عن أنظمتها المحاسبية (أكثر من 130 دولة في العالم) دليل على نجاح معايير المحاسبة الدولية IAS /IFRS في الوصول إلى التطبيق وبالتالي زيادة التوافق المحاسبي الدولي وهو الهدف الأول الذي أسست من أجله لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC منذ سنة 1973 من القرن الماضي.

وعليه يعتبر دراسة معايير المحاسبة الدولية في الجزائر سواء بالنسبة للطلبة الجامعيين تخصصات شعبة المالية والمحاسبة (ليسانس وماستر) وحتى المهنيين الممارسين في مكاتب المحاسبة من الضروريات والأهمية بما كان ليتحكموا في الجانب النظري للتطبيق الذي يمارسونه في الواقع العملي ، فكلما اصطدموا بإشكالية محاسبة إلا ووجدوا أحد المعايير يعطي حلولا أو توجيها أو إرشادا لما سيكون عليه التطبيق ، ومنه تتطور المهنة وتزداد جودة القوائم المالية ومن ورائها إعطاء الصورة الحقيقية للوضع المالية للمؤسسة وهو هدف المحاسبة الأسمى .

قائمة المراجع :

1. جمعة فلاح حميدات، خبير المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية IFRS Expert، المجمع الدولي العربي للمحاسبين القانونيين، طبعة 2019، الرياض السعودية.
2. أحمد حلمي جمعة، نظرية المحاسبة المالية، دار صفاء للنشر والتوزيع، عمان، 2010.
3. عمر يوسف عمر الحضري، معايير المحاسبة الدولية (IFRS 2020) ملخص شامل للمعايير باللغة العربية، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين، أكتوبر 2019.
4. أمين السيد أحمد لطفي، نظرية المحاسبة، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر، 2007.
5. حسين القاضي، مأمون حمدان، المحاسبة الدولية و معاييرها، دار الثقافة عمان، 2008.
6. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.
7. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2012..
8. زاهر عبد الرحيم عاطف، إدارة العمليات النقدية والمالية بين النظرية والتطبيق، دار الراية، الأردن، 2008.
9. شعيب شنوف، محاسبة المؤسسة طبقاً لمعايير المحاسبة الدولية، ج2، مكتبة الشركة الجزائرية، بوداود، 2009.

10. صديقي مسعود، مرزوقي مرزوقي، التوحيد المحاسبي الدولي بين الأموال و الوجود، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادى، 2010.

11. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS /IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، الجزائر، مارس 2010.

12. مؤيد راضي خنفر، عسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009.

13. هيني قان جريونيخ، ترجمة طارق حماد، معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق، الدار الدولية للاستشارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006.

14. أبو نصار، محمد وجمعة حميدات، «معايير المحاسبة والإبلاغ المالي الدولية»، دار وائل للنشر،

عمان، الأردن، الطبعة الرابعة، 2019

15. كيموش بلال، مطبوعة جامعية بعنوان : دروس وتطبيقات في مقياس معايير المحاسبة الدولية، جامعة سكيكدة، 2018 / 2019

1. *Salim Alibhai and others ,wiley-interpretation-and-application-of-ifrs-standards, Wiley Edition,UK, 2018.*

2. *Anne le Manh, Catherine Maillet, Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, Foucher,*

France, 2008.

3. *Christel Decock Good, Franck Dosne, Comptabilité Internationale:les IAS/IFRSen pratique, Economica, Paris,2005.*

4. *Code IFRS Normes et Interprétation,3^{eme} édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris , 2007.*

5. *Jacqueline langot. Comptabilité anglo-saxonne (normes US-GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS.Economica.Paris.2006.*

6. *Karine Cerrada et al, Comptabilité et analyse des états Financiers,1^{ere} EditionDe Boek, Belgique,2006.*

7. *Stéphan Brun, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, GALINO édition, France,2005.*

8. *Thomas R, Robonsonet all, International Financial Statement analysis work book, hoboken, Canada, 2009.*

9. *EL HOUSNY Youssef,ALAOUI MHAMED I Salaheddine, Introduction aux normes comptables internationales IAS – IFRS Fiches résumées - Cas pratiques – QCM, 1ère édition Novembre 2014 , Editions CAGEX GROUP.*

10. Robert OBERT, Pratique des normes IFRS(Normes IFRS et US GAAP), 5e édition , DUF NOD ,Paris, 2013.

مواقع الإنترنت

المعهد الأمريكي للمحاسبين <https://www.aicpa.org>.

القانونيين

(مجلس التقرير المالي (المملكة

المتحدة

<http://www.anc.gouv.fr/cms/sites/anc/ac->

cueil.html (هيئة المعايير المحاسبية (فرنسا

[/http://www.amf-france.org](http://www.amf-france.org).

(فرنسا

الشركة <http://www.experts-comptables.fr>.

الوطنية لمحافظي الحسابات (فرنسا

(مصنف الخبراء المحاسبين [/https://www.cncc.fr](https://www.cncc.fr).

(فرنسا

المجموعة الاستشارية للتقرير [/http://www.efrag.org](http://www.efrag.org).

المالي الأوروبي

https://ec.europa.eu/commission/index_en.

المفوضية الأوروبية

مؤسسة معايير التقرير المالي [/https://www.ifrs.org](https://www.ifrs.org).

الدولية

موقع تابع لمكتب <https://www.iasplus.com/en>.

التدقيق Deloitte

موقع فرنسي تابع [/http://www.focusifrs.com](http://www.focusifrs.com).

للشركة الوطنية لمحافظي الحسابات ومصنف الخبراء المحاسبين

معايير إعداد التقارير المالية الدولية 1 (IFRS 1)

السيرة الذاتية



الاسم و اللقب : شوقي طارق

الدرجة العلمية : دكتوراه علوم تخصص محاسبة

الرتبة : أستاذ محاضر قسم - أ-

المؤسسة الموظفة : كلية الاقتصاد جامعة سطيف 1 الجزائر

الخبرة المهنية :

- من 2007 الى 2009 مستشار للتشغيل على مستوى الوكالة الولائية للتشغيل سطيف .
- من 2009 الى الآن : أستاذ بكلية الاقتصاد جامعة سطيف 1 .

الرسائل العلمية :

- رسالة الماجستير تخصص محاسبة من جامعة باتنة الجزائر تحت عنوان (أثر تغيرات أسعار الصرف على القوائم المالية) .

- رسالة الدكتوراه تخصص محاسبة جامعة سطيف1 تحت عنوان (محاسبة التغطية عن المشتقات المالية في ظل معايير المحاسبة الدولية و النظام المالي المحاسبي الجزائري) .

الاهتمامات العلمية :

معايير المحاسبة الدولية IAS/IFRS ، المحاسبة المالية ، المحاسبة التحليلية ، معايير المحاسبة الدولية في القطاع العام IPSAS ، الجباية ، ومجالات أخرى .

المناصب العلمية والإدارية :

- مسؤول ل تخصص ماستر محاسبة وجباية 2017-2022

- مسؤول لجنة التكوين شعبة المالية والمحاسبة 2021 .

- رئيس قسم العلوم المالية والمحاسبة 2022 إلى الآن .



ISBN: 978-9969-552-35-5



9 789969 552355



البيدر الساطع للطباعة والنشر
تعاونية الوفاق العلةمة 19600 - الجزائر
التفاله : 0770311656 / 0555713053
هاتف / فاكس : 044762075