الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية

وزارة التعليم العالي والبحث العلمي

جامعة فرات عباس سطيف 1

كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير

– قسم المالية والمحاسبة –

Université Ferhat ABBAS Sétif 1

محاضرات في مقياس:

المعايير المحاسبية الدولية

موجهة إلى طلبة السنة الثانية تخصص: مالية ومحاسبة جذع مشترك ل.م.د

إعداد الدكتوراه: بوغازي زينب

محاضرات / أمثلة / تمارين محلولة

السنة الجامعية:

2021 – 2020

الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية
وزارة التعليم العالي والبحث العلمي
جامعة فرات عباس سطيف 1
كلية العلوم الاقتصادية والتجارية وعلوم التسيير
– قسم المالية والمحاسبة –

Université Ferhat ABBAS Sétif 1

محاضرات في مقياس:

المعايير المحاسبية الدولية

موجهة إلى طلبة السنة الثانية تخصص: مالية ومحاسبة جذع مشترك ل.م.د

إعداد الدكتوراه: بوغازي زينب

محاضرات / أمثلة / تمارين محلولة

السنة الجامعية:

2021 – 2020

يقول العماد الأصفهاني في بعض ما كتبه:

" إني رَأَيت أَنه لا يَكتب إنسانٌ كِتاباً في يَومه إلا قال في غَدِه لو غُيِّرَ هذا لكان أَحْسن، ولو زِيد هذا لكان يُسْتَحْسَن، ولو قُدِّمَ هذا لكان أَفْضَل، ولو تُرِكَ هذا لكان أَجْمَل، وهذا من أَعْظَمِ العِبَرِ، وهو دليلٌ على استيلاء النُقْص على جُمْلَةِ البَشَرِ...".

معلومات عامة

مقياس

المعايير المحاسبية الدولية

- **المستوى**: سنة الثانية جذع مشترك مالية ومحاسبة؛
- **رصيد المادة: 5**؛
- **المعامل**: 2؛
- **وحدة التعليم**: وحدة أساسية.

الهدف العام:

يعالج هذا المقياس موضوع المعايير المحاسبية الدولية التي جاءت من أجل التوافق المحاسبي الدولي وإزالة الاختلافات المحاسبية بين الدول وكذا توحيد الطرق المحاسبية من دولة إلى أخرى حيث أنه كلما كان هناك اختلاف محاسبي في جانب معين يقوم مجلس معايير المحاسبة الدولية بإصدار معيار محاسبي دولي لإزالة الاختلافات. **من أجل توحيد الممارسات المحاسبية بين كل الدول.**

الأهداف الفرعية:

- التعريف بمفاهيم ومحتوى وتطبيقات المعايير المحاسبية الدولية؛
- أسباب الانتقال إلى المعايير المحاسبية الدولية؛
- مواكبة أهم التحديثات والتغيرات في المنظومة المحاسبية الجزائرية والدولية؛
- معرفة المعايير المحاسبية الدولية التي تبناها النظام المحاسبي المالي؛
- إبراز مراحل التطور التاريخي الذي عرفته التطبيقات المحاسبية على المستوى الدولي؛
- كيفية إعداد القوائم المالية (مخرجات المحاسبة) حسب المعايير المحاسبية الدولية؛
- إبراز نتائج التجربة الجزائرية في ميدان الإصلاح المحاسبي.

المكتسبات القبلية:

❖ الالمام بقواعد ومبادئ المحاسبة المالية.

محتوى المقياس:

سنحاول من خلال هذه المطبوعة عرض محاضرات مقسمة إلى فصول وفق البرنامج الوزاري المسطر له، وإبرازه وفقا للبرنامج الموالي:

فصول المقياس
الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية
الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"
الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"
الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزونات"
الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة (المعنوية)"
الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الأصول المادية"
الفصل الثامن: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "الاهتلاكات وخسائر القيمة"

للتواصل:

➢ الايميل الشخصي: zinebboughazi@hotmail.com

الفهرس

فهرس المحتويات	الصفحة
مقدمة	أ
الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية	**2**
الفرع الأول: الفروض المحاسبية	**2**
أولا: فرض الشخصية المعنوية	**2**
ثانيا: فرض الاستمرارية للمؤسسة	**2**
ثالثا: فرض الدورية	**3**
رابعا: فرض وحدة القياس	**3**
خامسا: فرض التوازن المحاسبي	**3**
الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية	**4**
أولا: مبدأ الحيطة والحذر	**4**
ثانيا: مبدأ المادية	**4**
ثالثا: مبدأ الثبات في إتباع النسق	**5**
رابعا: مبدأ الإفصاح الكامل	**5**
خامسا: التماثل وقابلية المقارنة	**5**
سادسا: مبدأ القياس الكمي	**6**
سابع: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات	**6**
ثامنا: مبدأ الموضوعية	**6**
تاسعا: مبدأ التكلفة التاريخية	**7**
الفرع الثالث: أسباب ورهانات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية	**7**
الفرع الرابع: التوحيد المحاسبي الدولي	**7**
أولا: الحاجة لمعايير دولية للمحاسبة	**7**
ثانيا: لجنة معايير المحاسبة الدوليةIASC	**9**
ثالثا: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB	**9**
الفرع الخامس: ماهية المحاسبة المالية	**10**
أولا: تعريف المحاسبة المالية	**10**
ثانيا: أهمية المحاسبة المالية	**11**

ثالثا: أهداف المحاسبة المالية	11
الفرع السادس: المعايير المحاسبية الدولية	11
أولا: مفهوم المحاسبة الدولية	**12**
ثانيا: مفهوم المعيار المحاسبي	**13**
ثالثا: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية	**14**
رابعا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية	**15**
خامسا: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية	**16**
سادسا: كيفية إعداد المعيار المحاسبي الدولي	**16**
سابعا: أهداف القوائم المالية وخصائصها	**17**
ثامنا: ملخص لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية	**18**
تمارين الفصل الأول	**22**
الفصل الثاني: الإطار المفاهيمي (التصوري) لإعداد وعرض القوائم المالية	26
أولا: تعريف الإطار المفاهيمي	**26**
ثانيا: أهداف الإطار المفاهيمي	**26**
ثالثا: العناصر التي يتناولها الإطار المفاهيمي	**27**
تمارين الفصل الثاني	**38**
الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"	41
أولا: الهدف (الغرض) من المعيار	**41**
ثانيا: نظام المعيار	**41**
ثالثا: الهدف من إعداد القوائم المالية	**41**
رابعا: مكونات القوائم المالية	**41**
خامسا: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية	**42**
سادسا: الحد الأقصى للمعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية	**43**
تمارين الفصل الثالث	**46**
الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"	49
أولا: نطاق المعيار	**49**
ثانيا: ماهية قائمة التدفقات النقدية	**49**
ثالثا: أهمية وأهداف قائمة التدفقات النقدية	**50**
رابعا: تحديد بنود قائمة التدفقات النقدية	**52**

خامسا: كيفية إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية	**55**
تمارين الفصل الرابع	**59**
الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزونات"	**63**
أولا: الهدف من المعيار	**63**
ثانيا: نطاق المعيار	**63**
ثالثا: مفاهيم أساسية	**64**
رابعا: المعالجة المحاسبية	**66**
خامسا: العرض والإفصاح	**68**
تمارين الفصل الخامس	**69**
الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة (المعنوية)"	**74**
أولا: ماهية الأصول المعنوية	**74**
ثانيا: الاعتراف بالأصول المعنوية حسب المعيار (38)	**78**
ثالثا: القياس الأولي للأصول المعنوية حسب المعيار (38)	**80**
رابعا: النفقات اللاحقة للأصول المعنوية حسب المعيار (38)	**83**
خامسا: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المعنوية حسب المعيار (38)	**83**
تمارين الفصل السادس	**85**
الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الأصول المادية"	**88**
أولا: ماهية الأصول المادية طويلة الأجل	**88**
ثانيا: الاعتراف بالأصول المادية حسب المعيار (16)	**89**
ثالثا: القياس الأولي للأصول المادية حسب المعيار (16)	**89**
رابعا: النفقات اللاحقة للأصول المادية حسب المعيار (16)	**93**
خامسا: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المادية حسب المعيار (16)	**94**
تمارين الفصل السابع	**95**
الفصل الثامن: المعيار المحاسبي الدولي رقم 36 "الاهتلاكات وخسائر القيمة"	**99**
الفرع الأول: ماهية الاهتلاك	**99**
أولا: مفهوم الاهتلاك	**99**
ثانيا: أسباب الاهتلاك	**99**

ثالثا: العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك	**100**
رابعا: طرق الاهتلاك	**101**
الفرع الثاني: معالجة اهتلاك الأصول طويلة الأجل	**104**
أولا: معالجة الاهتلاك للأصول المعنوية حسب طريقة الاهتلاك المتسارع	**104**
ثانيا: معالجة الاهتلاك للأصول المادية حسب طريقة الاهتلاك الثابت	**107**
ثالثا: معالجة الاهتلاك للأصول المادية حسب طريقة الاهتلاك المتزايد	**108**
رابعا: معالجة الاهتلاك لأصل طويل الأجل حسب طريقة وحدات الإنتاج	**109**
الفرع الثالث: خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل	**110**
أولا: مفهوم خسائر انخفاض القيمة	**110**
ثانيا: قياس الانخفاض	**111**
ثالثا: مؤشرات الانخفاض (المصادر)	**111**
رابعا: تحديد القيم المتعلقة بالانخفاض	**112**
خامسا: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة	**113**
سادسا: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة	**114**

المقدمة

المقدمة

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 تأثيرا على المؤسسات نجد العولمة الاقتصادية بشكلها العام، حيث وسعت من محيط وبنية هذه المؤسسات لتنقلها من طابعها المحلي والإقليمي إلى طابع عالمي، الأمر الذي أتاح لمثل هذه المؤسسات بدائل إضافية حيث أصبحت تتسم بالعالمية.

واستوجبت العولمة الاقتصادية ضرورة توحيد الممارسات المحاسبية على المستوى العالمي. وذلك من خلال تطبيق المعايير المحاسبية الدولية المعروفة باسم IAS/IFRS. وقد ساهمت العديد من الهيئات والمنظمات المحاسبية الدولية في بلورة وإعداد هذه المعايير ولعل من أهمها لجنة معايير المحاسبة الدولية.

الفصل الأول:

الإطار العام للمحاسبة الدولية

الفصل الأول: الإطار العام للمحاسبة الدولية

الفرع الأول: الفروض المحاسبية

يقصد بالفرض المحاسبي التكهن بالحلول الممكنة لمواضيع معينة ثم التحقق من صحة هذه الحلول المفترضة عن طريق التجريب بحيث يتم إثبات درجة صحة الفرض مما يجعلها تصلح لإجراءات التطبيق العملي. [1]

وتستخدم الفروض المحاسبية لتكوين نقطة بداية للوصول إلى المبادئ المحاسبية التي تتكون منها النظرية.

ويشترط في الفروض أن تحقق ما يلي:

- قليلة العدد بقدر الإمكان وإلا تعرض الباحث لاحتمالات الخطأ في عملية الاستدلال المنطقي؛
- مستقلة عن بعضها وإلا وقعنا في أخطاء التبرير الدائري الناتج عن استنتاج فرض من فرض آخر؛
- غير متعارضة وإلا نتج ذلك بالضرورة مبادئ غير متناسقة منطقيا.

واتفاق لدى أغلبية المحاسبين المتخصصين على أن الفروض الأساسية المنتشرة في أدبيات المحاسبة هي خمسة فروض.

أولا: فرض الشخصية المعنوية

وهي أن المنشأة تتميز بوحدة أعمال ذات شخصية معنوية مستقلة عن ملاكها، وعن كافة الأشخاص الطبيعيين الذين يساهمون في إدارتها أو تشغيلها، وبهذا تعتبر المنشأة وحدة محاسبية تتمتع بشخصية مستقلة، تسمح لها بامتلاك الأموال والتصرف بها في إبرام العقود والتعهدات وغير ذلك من التصرفات، بحيث تتحمل المسؤولية الكاملة عن تصرفاته وتعهداتها.

ثانيا: فرض الاستمرارية للمؤسسة

يفترض المحاسبون دائما أن الوحدة المحاسبية ستظل تباشر أعمالها بصفة مستمرة دون أن يكون هناك أجل محدود لذلك ويؤثر هذا الافتراض بشكل كبير بالنسبة للإفصاح عن كثير من العناصر في القوائم المالية ويعتبر هذا

[1] رضوان حلوة حنان،تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة، عمان، 2009،ص 377 .

الافتراض من الافتراضات الأساسية في المحاسبة ويترتب على الأخذ به إهمال قيمة التصفية الفورية بالنسبة للالتزامات. [1]

ثالثا: فرض الدورية

تقتضي الاعتبارات العملية في المحاسبية ضرورة تقسيم حياة المنشأة المستمرة إلى فترات دورية بغية إعداد التقارير التي تستخدم لتوفير المعلومات اللازمة لاتخاذ القرارات في المدى القصير وتزويد الأطراف المعنية بالمؤشرات التي تمكنهم من تقييم الأداء فسواء كانت الوحدة المحاسبية مستمرة إلى مالا نهاية أو كانت ذات عمر محدود ومعروف مقدما فإنه يلزم إعداد التقارير المالية عن فترات دورية منتظمة حتى يتسنى إبلاغ المعلومات التي تم تجميعها في حسابات المنشأة أولا وفي الوقت المناسب إلى الأطراف المعنية. [2]

رابعا: فرض وحدة القياس[3]

يعرف القياس على أنه التعبير الكمي عن الظواهر موضوع الدراسة ويتم إبراز العلاقة القائمة بين خصائص الأشياء المراد إخضاعها للقياس.

وفي المحاسبة تستخدم وحدة النقود كوحدة عامة لقياس كافة العناصر المكونة للقوائم المالية، فالقياس المحاسبي هو قياس مالي. ومعنى هذا الفرض أن المحاسبة تعنى فقط بالعمليات التي يمكن التعبير عنها نقدا أي العمليات التي لا يمكن إخضاعها للقياس النقدي تخرج عن نطاق المحاسبة.

خامسا: فرض التوازن المحاسبي[4]

يعني هذا الفرض أن كافة العمليات المحاسبية تنطلق من توازن تام بين طرفي القيود المحاسبية، الطرف المدين والطرف الدائن ويتحقق التوازن المحاسبي بتوازن ميزان المراجعة وتوازن الميزانية العامة.

---

[1] أحمد محمد، نور،شحاتة، السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية،2008 ،ص 70 .

[2] عباس مهدي الشيرازي،نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، 1990،ص 263 -264 .

[3] المرجع السابق،ص 265 .

[4] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص 405 .

ويشكل فرض التوازن المحاسبي نمطا مقبولا لدى جميع المحاسبين في التطبيق العملي نظرا لما يقدمه هذا الفرض من إمكانيات في الكشف عن الأخطاء وتصحيحها.

الفرع الثاني: المبادئ المحاسبية

تمثل المبادئ المحاسبية المرشد أو الدليل لحل مشكلة محاسبية طارئة أو اتخاذ إجراء محاسبي معين وتمكن المحاسب من إتباع الإجراءات والقيود المحاسبية التي تنسجم مع هذه المبادئ.

والمبدأ هو حقيقة أساسية تعتمد على حقائق أخرى أو هو حقيقة أولية تنبني عليها حقائق أخرى فرعية.

ويجب أن يحقق المبدأ المحاسبي الشروط الآتية:

- أن يكون مقبولا قبول عام في التطبيق العملي؛
- أن يحظى بالتأييد الرسمي من قبل الجهات المسؤولة عن تنظيم وتطوير مهنة المحاسبة.

إن المبادئ المحاسبية المعتمدة عموما من المحاسبين والمؤسسات تتمثل في:

أولا: مبدأ الحيطة والحذر

يشتق هذا المبدأ من فرض الاستمرارية وفرض الدورية ويعني هذا المبدأ أنه عند الاختيار بين إجراءين محاسبين أو أكثر يفضل اختيار الإجراء ذي الأقل ايجابية على حقوق الملاك أو المساهمين من باب الحيطة والحذر خشية توزيع أرباح غير محققة، وبمعنى آخر يعني مبدأ الحيطة والحذر اعتماد القيم الأدنى عند تقويم الأصول والإيرادات والقيم الأعلى عند تقويم الخصوم والنفقات في تاريخ إعداد القوائم المالية.[1]

ثانيا: مبدأ المادية

يشتق هذا المبدأ من فرض الدورية الذي يقضي بأن المحاسب يقوم بإجراء قياس في نهاية الدورة المحاسبية لتحديد نتيجة السنة وإظهار المركز المالي للمؤسسة، ونعني بالمادية أن العمليات المحاسبية ذات الأثر الاقتصادي غير المهم نسبيا يمكن أن تعالج محاسبيا بطريقة سهلة أو غير دقيقة بصورة استثنائية حتى وإن لم تنسجم هذه المعالجة مع

[1] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص 436 .

القواعد المحاسبية المقبولة عموما, ويوضح مجمع المحاسبين القانونيين الأمريكي بأن مفهوم المادية يعني التقرير المالي فقط عن معلومات مهمة أو جوهرية لدرجة أنها تؤثر على التقديرات أو القرارات. [1]

ثالثا: مبدأ الثبات في إتباع النسق

يتضمن هذا المبدأ تطبيق نفس الإجراءات المحاسبية على الأحداث المماثلة في المشروع الواحد عبر الزمن من دورة إلى أخرى حيث تطبق نفس المفاهيم وطرق القياس والإجراءات بالنسبة لكل عنصر من العناصر في القوائم المالية للمشروع، فهذا المبدأ من حيث المقارنة يجعل القوائم المالية أكثر قابلية للمقارنة وأكثر فائدة للمستخدمين والأطراف الأخرى التي لها اهتمام مشترك بالمؤسسة. [2]

رابعا: مبدأ الإفصاح الكامل

يتطلب مبدأ الإفصاح الكامل أن تكون القوائم المالية كاملة بحيث تشمل على كافة المعلومات الضرورية للتعبير الصادق، فإذا ترتب على حذف أو استبعاد بعض المعلومات فهنا تصبح القوائم المالية مضللة، فإن الإفصاح عن مثل تلك المعلومات يصبح ضروريا. [3]

خامسا: التماثل وقابلية المقارنة

يعني مبدأ التماثل استخدام نفس الإجراءات بين المنشآت المختلفة بهدف جعل القوائم المالية الصادرة عن المنشأة قابلة للمقارنة وذلك عن طريق تخفيض التنوع الكبير الناشئ عن استخدام إجراءات محاسبية مختلفة في منشآت مختلفة. [4]

ويتضمن هدف التماثل إتباع ما يلي:

- إتباع نفس الإجراءات المحاسبية؛
- إتباع نفس مفاهيم القياس؛

[1] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص439-440 .
[2] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص 452 .
[3] أحمد محمد نور،شحاتة السيد شحاتة،مرجع سابق،ص 80 .
[4] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص453 .

- إتباع نفس طرق الإفصاح أو العرض.

سادسا: مبدأ القياس الكمي

يشتق هذا المبدأ من فرض التوازن المحاسبي الذي يقتضي التعبير عن العمليات المحاسبية دون الاعتماد على العبارات الوصفية الإنشائية الناجمة عن قياس عمليات غير رقمية والتي لا تصلح للاستعمال في نظرية القيد المزدوج، وهذا لا يأتي إلا عن طريق تأمين التوازن المحاسبي من حيث إدخال أرقام أي لغة القياس الكمي، ولا يشترط أن تكون هذه الأرقام ممثلة مالية بل يحدث في كثير من الأحيان أن تعبر عن القياس بعلاقات كمية غير رقمية مثل الوزن، العدد... كما هو الحال في محاسبة المخازن. [1]

سابع: مبدأ مقابلة الإيرادات بالنفقات

يعني مبدأ المقابلة أنه بعد تحديد إيرادات الفترة المحاسبية، فإن المصاريف المرتبطة بتلك الإيرادات ينبغي أن تخصم منها للوصول إلى صافي الربح الخاص بهذه الفترة، ويشير مصطلح المقابلة إلى العلاقة الوثيقة الموجودة بين بعض عناصر المصاريف وبين الإيراد المحقق نتيجة تحمل تلك المصاريف، ويوفر استخدام مبدأ المقابلة في قياس الربح مبررا عمليا آخر لاستخدام التكلفة التاريخية. [2]

ثامنا: مبدأ الموضوعية

الموضوعية تمثل ضرورة منهجية للبحث العلمي في المحاسبة، يكون القياس موضوعيا على سبيل المثال، إذا قام أفراد متخصصين كفاء في المحاسبة بإجراء نفس القياس لحالة معينة في ظروف تكون متشابهة، وكانت النتيجة أن توصل كل منهم وبصفة مستقلة عن الآخرين إلى نفس النتيجة.

[1] رضوان حلوة حنان،مرجع سابق،ص455 .
[2] أحمد محمد نور،شحاتة السيد شحاتة،مرجع سابق،ص 78 .

تاسعا: مبدأ التكلفة التاريخية

يعتبر مبدأ التكلفة التاريخية من المبادئ الأساسية في المحاسبة والذي يؤثر على معظم جوانب المحاسبة المالية وتعتبر التكلفة التاريخية هي الأساس السليم للمحاسبة على الأصول المملوكة وعن الخدمات المستلمة، وطبقا لمبدأ التكلفة التاريخية فإن العمليات الكاملة هي التي تمثل الوقائع التي يعترف بها المحاسبين والتي تخضع للتسجيل المحاسبي. [1]

الفرع الثالث: أسباب ورهانات تطبيق المعايير المحاسبية الدولية

السبب الرئيسي لتطبيق المعايير المحاسبية الدولية يتمثل في تطوير الأسواق المالية العالمية وتداخلها وتبعيتها مما أدى إلى ضرورة توحيد القواعد المحاسبية على المستوى الدولي والهدف من ذلك يعود في الأساس إلى إمكانية:[2]

- الرفع أكثر فأكثر من الشفافية والقابلية للمقارنة للقوائم المالية التي تعدها المؤسسات، خاصة تلك المقيمة في البورصة؛
- المقارنة على مستوى المؤسسة وما بين المؤسسات عبر مختلف الدول؛
- تسهيل تقييم المؤسسات عبر مختلف البورصات؛
- الحصول على ثقة المستثمرين واسترجاعها؛
- تقديم مرجعية محاسبية عالية الجودة لدول تفتقر إليها.

الفرع الرابع: التوحيد المحاسبي الدولي

أولا: الحاجة لمعايير دولية للمحاسبة

يمكن تلخيص الأسباب التي أدت إلى تبني المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي: [3]

[1] أحمد محمد نور،شحاتة السيد شحاتة،مرجع سابق،ص74 .

[2] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، مارس 2010، الجزائر، ص 44.

[3] ريتشارد شرويدر و آخرون ، تعريب خالد أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد فال ، *نظرية المحاسبة* ، دار المريخ للنشر والتوزيع – المملكة العربية السعودية ، 2006 ،ص 1.

- النمو السريع في أسواق رأس المال الدولية إلى جانب الزيادة في التسجيل والإدراج والاستثمارات عبر الحدود، وهذه القضايا قادت إلى بذل الجهات المشرفة على شؤون الأوراق المالية لجهود تهدف إلى تطوير جواز سفر مشترك لتسجيل وإدراج الأوراق المالية العابرة للحدود، وتحقيق قدرة أكبر على المقارنة في التقارير المالية؛
- جهود المنظمات العالمية (مثل منظمة التجارة الالكترونية) والهيئات الإقليمية (مثل الاتحاد الأوروبي واتفاقيات التجارة الحرة في دول أمريكا الشمالية) لإزالة الحواجز أمام التجارة الدولية؛
- التأثير المتزايد للمعايير المحاسبة الدولية على متطلبات المحاسبة وممارستها على المستوى القومي؛
- تسارع التحديث والابتكار في مشروعات الأعمال؛
- طلب المستخدمين المتزايد على الأنواع الجديدة من المعلومات المالية ومعلومات الأداء الأخرى؛
- التطورات الجديدة في التوزيع الإلكتروني للمعلومات المالية ومعلومات الأداء الأخرى؛
- الحاجة المتزايدة للمعلومات المالية الملائمة وغيرها من معلومات الأداء الأخرى في كل من الدول المتحولة من الاقتصاد المخطط مركزيا إلى اقتصاد السوق، والدول النامية، والاقتصاديات المتحولة إلى التصنيع حديثا؛
- تركيز جهود الباحثين في مجال المحاسبة على التوصل إلى مجموعة من المعايير المحاسبية ذات طابع دولي تحكم الممارسات المحاسبية على مستوى العالم، خاصة بعد أن تزايدت الرغبة لدى المستثمرين والشركات المتعددة الجنسيات والتكتلات الاقتصادية في تطوير النظم المحاسبية حتى تصبح بمقدورها مواكبة المتغيرات والمتطلبات الدولية الحديثة؛
- التحول المتزايد من طرف الشركات متعددة الجنسيات إلى تطبيق المعايير الدولية للمحاسبة في إعداد تقاريرها المالية بدلا من الاستمرار في استخدام المعايير المحاسبية المحلية؛
- ضرورة توفر معلومات مالية تتميز بالشفافية والقابلية للمقارنة والفهم بالنسبة للمستخدمين.

ثانيا: لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

تأسست لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC عام 1973 إثر اتفاق بين الجمعيات والمعاهد المهنية الرائدة في هذا المجال في الدول العشرة في العالم(استراليا ،كندا ،فرنسا ،ألمانيا ،اليابان ،المكسيك ،هولندا ،بريطانيا، ايرلندا ،الولايات المتحدة الأمريكية) باقتراح من Henry Benson.وكان الهدف من ذلك أن تقوم اللجنة بإعداد وتفسير المعايير المحاسبية وأن تدعم قبولها والتقيد بها وتعزيز العلاقة بينها وبين الاتحاد الدولي للمحاسبين IFAC.وهي الهيئة ذات المسؤولية والأهلية التي تصدر باسمها بيانات في أصول المحاسبة الدولية.

فعند نشأة لجنة المعايير المحاسبة الدولية كان هدفها إعداد ونشر معايير محاسبية دولية مقبولة في مختلف دول العالم.

وفي سنة 1975 تم نشر المعيار الأول الخاص بالإفصاح عن الطرق المحاسبية والمعيار الثاني الخاص بتقييم وعرض للمخزون وفقا لطريقة التكلفة التاريخية.

ويتم إصدار القوانين طبقا للضرورة والحاجة وقد قامت هذه اللجنة بإصدار 41 معيارا محاسبيا دوليا.

وتكمن أهداف هذه اللجنة في:

- وضع وإعداد معايير محاسبية دولية موحدة لخدمة الصالح العام ذات نوعية جيدة وقابلة للفهم والتطبيق؛
- تحسين استخدام وتطبيق هذه المعايير؛
- تحقيق التقارب بين المعايير المحاسبية الوطنية والمعايير المحاسبية الدولية.

ثالثا: مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB

في عام 2001 تم إعادة هيكلة لجنة معايير المحاسبة الدولية والنظام الأساسي لها وتم تسمية مجلس معايير المحاسبة الدولية الذي اعتبر بدأ من نفس السنة هو المسؤول عن إصدار معايير المحاسبة الدولية بدلا من لجنة معايير المحاسبة الدولية حيث تبنى هذا المجلس جميع المعايير الصادرة عن هذه لجنة .

وأصبحت المعايير الصادرة عن هذا المجلس تسمى بمعايير التقارير المالية IFRS بدلا من المعايير المحاسبية الدولية IAS.

يتكون مجلس معايير المحاسبة الدولية من 14 عضو يتم تعينهم من قبل مجلس الأمناء، والمؤهل الأساسي لعضوية المجلس هو الخبرة الفنية، ويجب أن يتأكد الأمناء بأن المجلس لا يسيطر عليه أي مصالح إقليمية أو تنظيمية محددة. وتكمن مهام المجلس في الآتي:

- إصدار وتطوير معايير محاسبية IFRS عالمية موحدة ذات نوعية راقية تساعد القوائم المالية على إنتاج معلومات شفافة وقابلة للمقارنة؛
- العمل على ضمان حسن استخدام المعايير المحاسبية الدولية؛
- القيام باتصالات مكثفة مع الهيئات المحاسبية الوطنية المكلفة بإعداد المعايير المحاسبية من أجل تقليص فجوة الاختلاف المحاسبي الدولي.

الفرع الخامس: ماهية المحاسبة المالية

أولا: تعريف المحاسبة المالية

المحاسبة هي أحد وأهم فروع المعرفة الإنسانية للحساب المنظم الذي يختص بإنتاج البيانات والمعلومات، وتوفيرها في صورة ملائمة وتوصيلها إلى من يهمه الأمر لتحقيق أهداف محددة ومعروفة. [1]

في عام 1975 عرفت جمعية المحاسبة الأمريكية المحاسبية المالية على أنها: "توفير المعلومات التي يمكن أن تكون ذات فائدة في اتخاذ القرارات الاقتصادية والتي إذا تم توفيرها على هذا النحو سوف تحقق مزيدا من الرفاهية الاجتماعية".[2]

وتعرف المحاسبة المالية على أنها: "تقنية تتمثل في ملاحظة وتصنيف وتسجيل التدفقات المالية والحقيقية التي قامت بها المؤسسة خلال دورة محددة، ثم تلخيص هذه التدفقات في جداول خاصة مثل الميزانية وحساب النتيجة".[3]

ومنه فالمحاسبة المالية هي مجموعة الفروض والمبادئ والقواعد والإجراءات التي تمكن من إعداد مخرجات (قوائم مالية) ذات مصداقية وملائمة التي تمكن من اتخاذ قرارات صحيحة وتقييم أداء المنشآت.

---

[1] عطية عبد الحي مرعي،**أساسيات المحاسبة المالية**،ج1 ،ط1 ،دار المعتز الإسكندرية،2009 ،ص9 .

[2] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سابق،ص 15 .

[3] عبد الرحمان عطية،**المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**،دار النشر جيطلي،2009 ,ص6 .

ثانيا: أهمية المحاسبة المالية

- يمكن اعتبار الدفاتر المحاسبية كذاكرة للمؤسسة، فهي تسجل وتصنف كل الأحداث الاقتصادية التي تؤثر على الذمة المالية للمؤسسة؛
- يتولى قسم المحاسبة نقل المعلومات (بعد تصنيفها وتلخيصها) من مختلف مصالح المؤسسة إلى الإدارة العامة، مما جعل البعض يصف قسم المحاسبة بالجملة العصبية للمؤسسة؛
- إن الدفاتر المحاسبية تعتبر أداة إثبات أمام المحاكم وإدارة الضرائب في حالة وقوع نزاع بين هذه الأخيرة والمؤسسة.

ثالثا: أهداف المحاسبة المالية

- حساب كل من نتيجة الدورة وتحديد المركز المالي للمؤسسة؛
- تزويد مختلف المصالح في المؤسسة بالبيانات الضرورية لحساب ومراقبة مختلف التكاليف وتحديد أسعار البيع والقيام بمختلف التحليلات المالية؛
- تعريف الغير (الشركاء، الدائنون، البنوك...) عن الوضعية المالية للمؤسسة وأدائها المالي.

الفرع السادس: المعايير المحاسبية الدولية

تعتبر المعايير المحاسبية الدولية، معايير موحدة تم إعدادها من طرف لجنة معايير المحاسبة الدولية والتي حل محلها الآن مجلس معايير المحاسبة الدولية، وتهدف هذه المعايير لتحقيق التوافق والتجانس بين مختلف الأنظمة المحاسبية الدولية وبهذا فهي تجبر المؤسسات على تعديل الكشوفات المالية بما يتلاءم ومتطلبات المحيط الدولي (الشفافية، المصداقية، وقابلية المقارنة للمعلومات زمنيا ومكانيا) بإعطاء المصداقية للأسواق المالية خصوصا في ظل الفضائح المالية المتوالية كفضيحة انرون التي تعصف بالوسط المحاسبي ما جعل الحذر يسود في التعامل مع المعلومات المالية المقدمة من المؤسسات.

أولا: مفهوم المحاسبة الدولية

هناك تعاريف عديدة للمحاسبة الدولية راجع إلى تعدد مجالاتها فمنهم من يعرفها من خلال تطورها التاريخي ومنهم من يعرفها من خلال مشاكل الفروقات التطبيقية لها بين الدول.

التعريف الأول: "المحاسبة الدولية هي نظام عالمي تتبناه جميع الدول عن طريق وضع مجموعة من المبادئ والمعايير المحاسبية المقبولة قبولا عاما على المستوى الدولي لما يتم تحديد الأساليب والطرق المشتقة من تلك المبادئ والمعايير وتطبيقها في جميع الدول وهذا الهدف النهائي للنظام المحاسبي الدولي".

التعريف الثاني: عرفت جمعية المحاسبين الأمريكيين القانونين المعتمدين سنة 1941 المحاسبة الدولية على أنها "فن استخدام الحسابات، هذا الفن الذي يتكون من ثلاث مراحل أساسية وهي القياس والإفصاح والمراجعة".[1]

القياس: هو عملية تحديد وتبويب العمليات لمختلف الأنشطة الاقتصادية التي تقوم بها المؤسسة والتعبير عنها في شكل أرقام وبيانات واضحة بهدف توفير المعلومات التي من شأنها أن تسهل اتخاذ القرارات الاقتصادية.

الإفصاح: هو عملية إيصال ونقل المعلومات التي أعدت في مرحلة القياس لمن يستخدمها ويوظفها ويحتاجها سواء داخل أو خارج المؤسسة بحيث يجب مراعاة أهمية المعلومات التي يفصح عنها، والوقت الذي يتم فيه الإفصاح وبأي وسيلة.

المراجعة: وهي المرحلة الأخيرة التي يقوم بها المختصون في المحاسبة من أجل فحص واختيار وسلامة البيانات والنظم المالية المقدمة من طرف المسيرين والإداريين للمؤسسة كما يتم فحص نظم الرقابة ودقة السجلات المحاسبية للمؤسسة وفي الأخير يعطي المراجعون رأيهم فيها إذا كانت القوائم المالية معدة وفقا للمعايير المتعارف عليها محاسبيا أو لا...

[1] صديقي مسعود،مرزوقي مرزوقي.**التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول و الموجود**،الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية،المركز الجامعي بالوادي،2010 ،ص 3 .

ثانيا: مفهوم المعيار المحاسبي

الحديث عن المعيار المحاسبي يجعلنا نقف على مفهوم المعيار والتي تعني القاعدة ونموذج يوضح ويقاس على ضوئه شيء.

ويعرف المعيار المحاسبي على أنه:" بيان كتابي تصدره هيئة تنظيمية رسمية محاسبية أو مهنية ويتعلق هذا البيان بعناصر القوائم المالية أو نوع من العمليات أو الأحداث الخاصة بالمركز المالي ونتائج الأعمال ويحدد أسلوب القياس أو العرض أو التصرف أو التوصيل المناسب".

وعرفت لجنة القواعد الدولية المعايير المحاسبية الدولية بأنها "قواعد إرشادية يرجع إليها المهنيون لدعم اجتهادهم واستلهام حكمتهم، ولكنها لا تلغي الحكمة أو الاجتهاد أبدا، كما أنها وصف مهني رفيع المستوى للممارسات المهنية المقبولة قبولا عاما وتهدف إلى تقليل درجة الاختلاف في التعبير أو الممارسة في الظروف المشابهة، وتعتمد كإطار عام لتقييم نوعية وكفاءة العمل الفني ولتحديد طبيعة وعمق المسؤولية المهنية".

وتتضمن المعايير المحاسبية الدولية في الغالب الفقرات الرئيسية التالية:

- مقدمة عن المعيار؛
- هدف المعيار؛
- التعريف بالمصطلحات المحاسبية المستخدمة في المعيار؛
- شرح المعيار؛
- الإفصاح؛
- الأحكام الانتقالية (وذلك للمعايير التي تحتاج إلى فترة زمنية لتطبيقها)؛
- تاريخ بدأ التطبيق.

ثالثا: أهمية وأهداف المعايير المحاسبية الدولية

- **أهمية المعايير المحاسبية الدولية**

من المعروف أن المحاسبة بشكل عام تهدف إلى تحديد وقياس الأحداث المالية للمؤسسة وإيصال نتائج القياس إلى مستخدمي القوائم المالية، الأمر الذي يستوجب وجود معايير محددة يتم القياس بموجبها، وهي المعايير المحاسبية التي تتمثل في كل القواعد المتعلقة بالمحاسبة والتزمت بتطبيقها المؤسسات من أجل إعداد قوائمها المالية. وتظهر أهمية المعايير المحاسبية الدولية في التوفيق بين متطلبات المستثمرين الدوليين وحاجيات المؤسسات من الأسواق المالية الدولية، ذلك تجاوبا لنمو التجارة العالمية والانفتاح الاقتصادي؛

وتكمن أيضا أهمية هذه المعايير وإيجابيات تطبيقها كأساس لإعداد القوائم المالية على الصعيد الدول، في تمتعها بالقبول الدولي والاعتراف بها عالميا علاوة على أنها تزيد من ثقة المتعاملين في الأسواق المالية الدولية اتجاه القوائم المالية ويسمح بإجراء المقارنات على عدة مؤسسات وتقديم الواقع الاقتصادي عن تعاملات المؤسسة، بالإضافة إلى ذلك توفر مجالا لغويا مشتركا للمحاسبة التي تعالج كل العمليات لاكتمال معاييرها أكثر من أي مرجع آخر وتوافقها مع التطورات الاقتصادية باستمرار؛

وأخيرا تؤدي إلى تحسين جودة المعلومات التي ينتجها النظام المحاسبي بتوفيرها لمعايير محاسبية دولية موحدة تسمح بإعداد قوائم مالية موحدة للشركات متعددة الجنسيات، كما تسهل مهمة مصالح الضرائب في مختلف الدول نظرا للتنسيق في تطبيق أساليب الاعتراف بالإيرادات والتكاليف.

- **أهداف المعايير المحاسبية الدولية**

تكمن أهداف المعايير المحاسبي الدولية في:

- إعداد ونشر المعايير المحاسبية التي يتم الاسترشاد بها عند إعداد وتجهيز القوائم والبيانات المالية بما يحقق المصلحة العامة مع العمل على القبول الدولي لهذه المعايير وتطبيقها عالميا؛

- العمل على التحسين والتنسيق بين الأنظمة والقواعد والإجراءات المحاسبية المرتبطة بإعداد وعرض القوائم المالية؛
- إن هذه المعايير توفر للشركات خاصة الدولية منها الوقت والمال الذي يبذل حاليا في توحيد قوائمها المالية التي تعتمد كل منها في إعدادها مجموعة من الممارسات والمبادئ المحاسبية والتي غالبا ما تكون مختلفة من دولة إلى أخرى؛
- العديد من الدول خاصة النامية منها لا توجد بها منظمات محاسبية مهنية ولا هيئات مختصة بإصدار معايير العمل المحاسبي، وبالتالي فإن تبنيها للمعايير المحاسبية الدولية سوف يوفر لها الوقت والمال؛
- كما أن هذه المعايير تهدف إلى رفع مستوى مهنة المحاسبة في دول العالم، حيث أن الدول التي توجد بها أنظمة محاسبية بدائية وضعيفة سوف تحفز على اتخاذ الإجراءات اللازمة لتبني وتشغيل الأنظمة المحاسبية الدولية.

رابعا: خصائص المعايير المحاسبية الدولية

يمكن إيجاز خصائص المعايير المحاسبية الدولية فيما يلي:

- تتميز بإطار مرجعي مستمد من نموذج التوحيد المحاسبي الأنقلوسكسوني، ومعدة من طرف الممارسين لمهنة المحاسبة؛
- إعداد المعايير تتم بالاعتماد على مقارنة تعكس الواقع الاقتصادي للعمليات، بتغليب جوهر العملية على شكلها القانوني،
- تفضيل مصلحة المستثمرين والمساهمين والدائنين في المؤسسة؛
- تتم معالجة العمليات المحاسبية من خلال مبادئ محاسبية متطابقة، أي وفق لإطار تصوري؛
- توحيد شامل للقواعد المحاسبية وعناصر القوائم المالية؛
- إدخال مفهوم القيمة العادلة للتمكين من التقدير الجيد للوضعية الحقيقية للمؤسسة؛

- إدخال مفهوم الاستحداث أو القيمة الحالية بهدف معرفة أثر عنصر الزمن على عملية تقييم الأصول والخصوم؛
- التطبيق بأثر رجعي للتوحيد المحاسبي، أي كما لو كانت معايير مطبقة من قبل؛
- الأخذ بعين الاعتبار قياس الخسارة والتناقص في قيمة الأصول.

خامسا: أسباب وجود المعايير المحاسبية الدولية

لقد بدأ الاهتمام بالمحاسبة الدولية في العقود الثلاثة الأخيرة للعديد من الأسباب منها:

- تضاعف المعاملات التجارية بين شركات الأعمال الدولية؛
- تضاعف وتطور وتنوع شركات الأعمال الدولية؛
- تضاعف الاستثمار بين مختلف الدول الأجنبية خلال الفترات السابقة واحتمال تضاعفها في الفترات اللاحقة بين الدول؛
- الحاجة إلى المعايير الدولية لتكون أساس يتم الاسترشاد بها في العمليات التجارية؛
- مشكل العملات الأجنبية وسعر التبادل بين دول العالم والشركات الدولية؛
- ظهور المنظمات المحاسبية والدولية.

ولهذه الأسباب وغيرها بدأ الاهتمام لوضع معايير محاسبية موحدة دوليا.

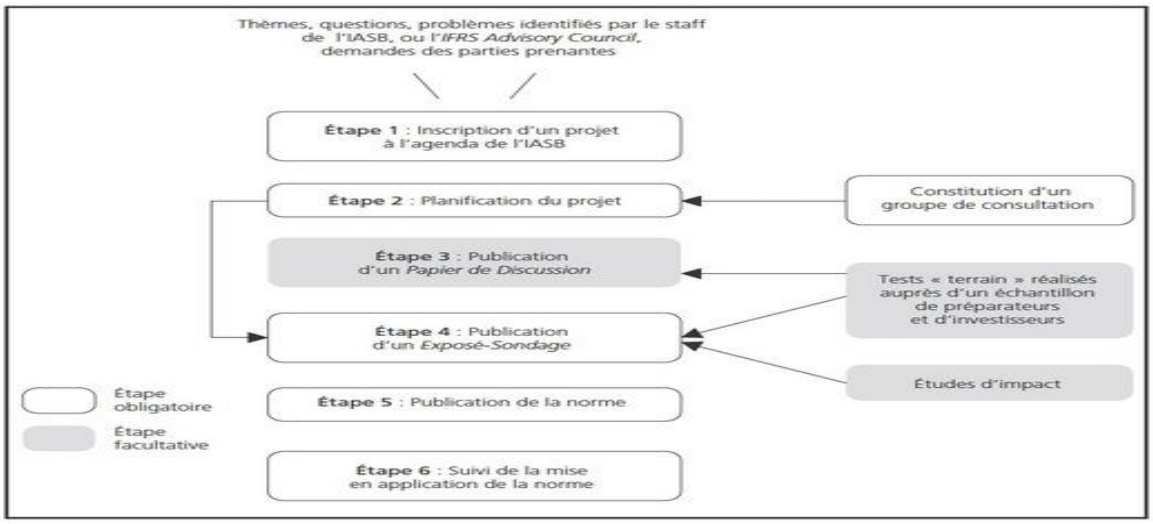
سادسا: كيفية إعداد المعيار المحاسبي الدولي:

اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسة التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم فيما دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛ ثم إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية الرسمية والمؤسسات ذات العلاقة وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة؛ ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية الرسمية والمؤسسات ذات العلاقة حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس

إدارة اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة؛ وفي حالة الموافقة على المسودة بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءا من التاريخ المنصوص عليه في المعيار نفسه.

والشكل الموالي يوضح كيفية إعداد المعيار المحاسبي الدولي

الشكل رقم 01: إعداد المعيار المحاسبي الدولي



سابعا: أهداف القوائم المالية وخصائصها

- **أهداف القوائم المالية**

إن الهدف العام من النظرية المحاسبية يتمثل في إنتاج وتوصيل معلومات مالية مفهومة ومفيدة للمستفيدين ومن هذا المنطلق يمكن تحديد أهداف القوائم المالية فيما يلي: [1]

- توفير المعلومات المفيدة في مجال اتخاذ القرارات الاقتصادية؛
- توفير المعلومات المفيدة للمستثمرين والمقرضين من أجل عمل التنبؤ والمقارنات والتقييم للتدفقات النقدية المتوقعة وذلك من حيث الكمية والتوقيت ودرجة عدم التأكد؛
- إمداد مستخدمي هذه القوائم بالمعلومات اللازمة لإجراء التنبؤات والمقارنات والتقييم لمقدرة المنشأة على تحقيق الدخل (القدرة الإرادية للمنشأة)؛

[1] عباس مهدي الشيرازي،مرجع سابق،ص164 :168 .

- توفير المعلومات اللازمة لتقييم قدرة المنشأة على الاستخدام الكفء(فاعلية) وفعال للموارد الاقتصادية المتاحة؛
- تقديم معلومات للسلطات المختصة خاصة الحكومية.

➢ **خصائص القوائم المالية**

تكمن خصائص القوائم المالية فيما يلي: [1]

1. **القابلية للفهم:** ويقصد بذلك إمكانية فهمها بشكل مباشر من قبل قراء القوائم مع افتراض أن لديهم مستوى معقول من الثقافة في مجال الأعمال والنشاطات الاقتصادية والمحاسبية.
2. **الملائمة:** وتكون المعلومات ملائمة عندما تفيد في اتخاذ القرارات لدى قراء القوائم المالية ومساعدتهم في تقييم الأحداث المتعلقة بالمنشأة سواء كانت ماضية أم حاضرة أم مستقبلية وتوفر إمكانية إعمال التنبؤات.
3. **الموثوقية:** ويقصد بذلك خلوها من الأخطاء الفادحة والتحيز وتوفير إمكانية الاعتماد عليها كمعلومات صادقة ومحايدة وخالية من التحيز وتتخذ الإجراءات الضرورية في حالات عدم التأكد من خلال ممارسة سياسة الحيطة والحذر.
4. **القابلية للمقارنة:** ويقصد بذلك جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات المختلفة بالاعتماد على القوائم المالية.

ثامنا: ملخص لمعايير المحاسبة الدولية ومعايير التقارير المالية

➢ **ملخص للمعايير المحاسبية الدولية**

- **عرض القوائم المالية:** يهدف هذا المعيار إلى بيان أساس عرض القوائم المالية، ويحدد المعيار عدة اعتبارات لعرض القوائم المالية وإرشادات خاصة بهيكلتها والحد الأدنى لمحتوياتها ويعرض المعيار نماذج عن القوائم المالية.

[1] حسين القاضي،مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**،دار الثقافة عمان،2008 ،ص 273-274 .

- **المخزون:** يقوم بعرض المعالجة المحاسبية للمخزون بطريقة التكلفة التاريخية.
- **قائمة تدفقات النقدية:** يحدد هذا المعيار مفاهيم المصطلحات المستخدمة، ويعرض شكل لقائمة التدفقات النقدية.
- **السياسات المحاسبية والتغيرات في التقديرات والأخطاء:** يهتم المعيار بالمعالجة المحاسبية والإفصاح عن التغيرات في السياسات والتقديرات المحاسبية.
- **الأحداث اللاحقة للميزانية:** يعرض المعيار المعالجة المحاسبية اللاحقة ومستوى الإفصاح المطلوب.
- **عقود المقاولات:** يعرض المعيار المعالجة المحاسبية للإيرادات والتكاليف المتعلقة بعقود الإنشاء.
- **ضرائب الدخل:** يعرض المعيار المعالجة المحاسبية لضرائب الدخل.
- **التقارير عن القطاعات:** ينص هذا المعيار على إرشادات عامة لتحديد القطاعات الصناعية والقطاعات الجغرافية.
- **المعلومات التي تعكس آثار التغير في الأسعار:** يطبق هذا المعيار عند إظهار آثار أثر تغيرات الأسعار على المقاييس المستخدمة لتحديد نتائج أعمال المنشاة ومركزها المالي.
- **الممتلكات والمباني والمعدات:** يقوم هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية للأصول المادية طويلة الأجل والاعتراف بها.
- **عقود الإيجار:** يقوم هذا المعيار بتعريف عقد الإيجار ويوضح طرق عرضه في القوائم المالية.
- **الإيراد:** يقوم هذا المعيار بتعريف الإيراد ويهتم بقياس الإيراد.
- **منافع الموظفين:** يعرف المعيار المصطلحات المتعلقة بالمعيار وينص على شروط الاعتراف والقياس والإفصاح.
- **الإعانات الحكومية:** يعرف المعيار المنح الحكومية وينص على شروط الاعتراف والإفصاح.

- **آثار التغيرات في أسعار صرف العملات:** يطبق هذا المعيار على المعاملات الأجنبية وينص على شروط الاعتراف، التغيرات في أسعار الصرف ومعالجتها.
- **اندماج الأعمال:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لعمليات اندماج المشروعات.
- **تكاليف الاقتراض:** يهدف هذا المعيار إلى وصف المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض.
- **إفصاحات الأطراف ذات العلاقة:** يحدد المعيار الأطراف ذوي العلاقة كالشركات الزميلة.
- **المحاسبة والتقرير عن برامج منافع التقاعد:** يعرض المعيار طريقة احتساب القيمة الحالية لمنافع التقاعد وشروط الإفصاح.
- **القوائم المالية المحددة:** يقوم هذا المعيار بعرض القوائم المالية الموحدة وشروط الإفصاح.
- **المحاسبة عن الاستثمارات في المنشآت الزميلة:** يعرض المعيار طرق الاعتراف بموجب طريقتي حقوق الملكية والتكلفة وتطبيقاتها.
- **التقرير المالي في الاقتصاد التضخمي الحاد:** يفرض هذا المعيار على المنشآت التي تعد قوائمها بعملة اقتصاد مرتفع التضخم بتعديل قوائمها باستخدام وحدة قياس جارية بتاريخ إعداد القوائم.
- **الإفصاح في القوائم المالية للبنوك:** يطالب هذا المعيار البنوك بتقديم مستوى ملائم من الإفصاح لمصلحة مستخدمي القوائم المالية.
- **التقرير المالي عن المصالح في المشاريع المشتركة:** يقوم هذا المعيار بعرض أشكال المشاريع المشتركة.
- **الأدوات المالية:** يحدد هذا المعيار المعلومات الواجب الإفصاح عنها، ويوضح طرق عرض الأدوات المالية.
- **حصة السهم من الأرباح:** يهتم هذا المبدأ بتحديد وعرض وحساب حصة السهم من أرباح.

- **التقارير المالية المرحلية:** يهدف هذا المعيار إلى توضيح مبادئ الاعتراف والقياس في البيانات المالية الكاملة أو المختصرة لفترة مرحلية.
- **انخفاض قيمة الأصول:** يقوم هذا المعيار بوصف المعالجة المحاسبية لانخفاض قيمة الأصول والإفصاح عنها ويوضح طرق قياس هذا الانخفاض.
- **المخصصات والالتزامات الطارئة:** يهدف هذا المعيار إلى ضمان تطبيق مقياس الاعتراف.
- **الأصول غير الملموسة:** يبين هذا المعيار كيف يتم معالجة الأصول غير الملموسة محاسبيا.
- **الأدوات المالية:** يقوم هذا المعيار على إكمال أحكام المعيار المحاسبي الدولي رقم 32 وهذا من أجل تحديد مبادئ الاعتراف بالمعلومات المالية وقياسها والإفصاح عنها.
- **الاستثمارات العقارية:** يقوم هذا المبدأ بوصف المعالجة المحاسبية للاستثمارات العقارية ومتطلبات الإفصاح عنها.
- **الزراعة:** يقوم هذا المبدأ بوصف المعالجة المحاسبية المتعلقة بالنشاط الزراعي والإفصاح عنها.

➢ **ملخص لمعايير التقارير المالية**

- **تبني المعايير الدولية لإعداد التقارير المالية للمرة الأولى:** يتضمن إعداد قوائم مالية بدون تحفظات تتفق مع المعايير الدولية وتهدف للاستخدام العام.
- **الدفع على أساس الأسهم:** يتناول إصدار الأسهم ومقتضيات الإفصاح عنها.
- **اندماج الأعمال:** يفرض المعيار طريقة القيمة العادلة في تقييم الأصول.
- **عقود التأمين:** يتناول عقود التأمين وعقود إعادة التأمين.
- **الأصول غير المتداولة المحتفظ بها برسم البيع والعمليات المتوقفة:** تتناول الأصول غير المتداولة التي تمت حيازتها بغرض البيع.

- **استكشافات وتقييم الموارد الطبيعية:** تتناول استكشاف وتقييم الأصول الخاصة بالنفط والثروات المعدنية الأخرى.
- **الأدوات المالية والإفصاح:** يتناول الإفصاح عن الأدوات المالية.
- **التقارير المالية للقطاعات:** يهدف هذا المعيار إلى وضع مبادئ لتقديم التقارير حول المعلومات المالية حسب القطاع.

تمارين الفصل الأول

التمرين الأول: أجب على الأسئلة التالية: (الإجابة : العودة للدرس)

- أذكر الأسباب الرئيسية التي أدت إلى ظهور المعايير المحاسبية الدولية؟
- ما هي أهداف لجنة معايير المحاسبة الدولية؟
- ما هي مهام مجلس معايير المحاسبة الدولية؟
- أذكر الفقرات الرئيسية لإعداد المعيار المحاسبي الدولي؟
- ما هي مميزات المعيار المحاسبي الدولي؟
- أعطي شرح مبسط لكل خاصية من خصائص القوائم المالية؟

التمرين الثاني: بين الخطأ في التصريحات التالية:

- **قابلية الفهم** يقصد بها جعل قراء القوائم المالية قادرين على إجراء المقارنات بالاعتماد على القوائم المالية؛ **(قابلية المقارنة)**
- من أسباب نشوء المعايير المحاسبية الدولية هي **نقص المعاملات التجارية** بين شركات الأعمال؛ **(زيادة المعاملات التجارية)**
- تم إعادة هيكلة **مجلس معايير المحاسبة الدولية** سنة 2001 وتعويضه **بلجنة معايير المحاسبة الدولية**؛ **(لجنة معايير المحاسبة الدولية وتعويضها بمجلس معايير المحاسبة الدولية)**

- تقوم لجنة معايير المحاسبة الدولية بإصدار معايير حسب الضرورة والحاجة باسم **معايير التقارير المالية الدولية**؛ **(معايير المحاسبة الدولية)**

التمرين الثالث: أذكر اسم كل معيار من المعايير التالية:

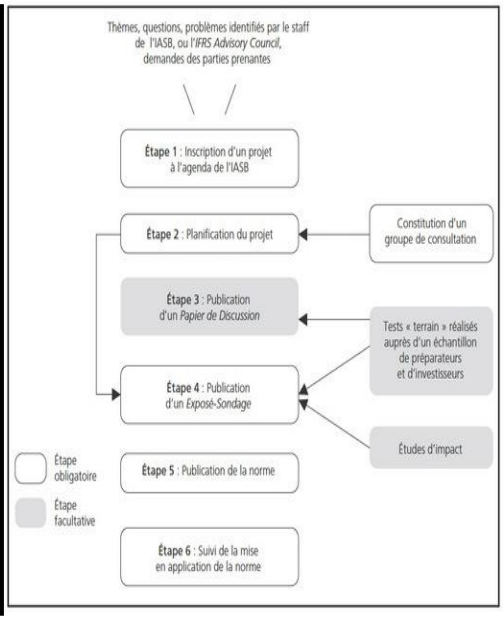
رقم المعيار	البيان
المعيار الأول	عرض القوائم المالية صدر سنة 1975.
المعيار الثاني	المخزون صدر سنة 1975.
المعيار السابع	قائمة التدفقات النقدية صدر سنة 1976.
المعيار السادس عشر	الممتلكات والمباني والمعدات صدر سنة 1982.
المعيار السادس والثلاثين	انخفاض قيمة الأصول صدر سنة 1998.
المعيار الثامن والثلاثين	الأصول غير الملموسة صدر سنة 1978.
المعيار التاسع والثلاثين	الأدوات المالية، الاعتراف، القياس صدر سنة 1986.
المعيار الأربعين	الاستثمارات العقارية صدر سنة 1986.

التمرين الرابع:

- أعطي شكل يوضح مراحل إعداد المعيار المحاسبي الدولي ثم قم بشرحه؛
- وضح من خلال شكل هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولي.

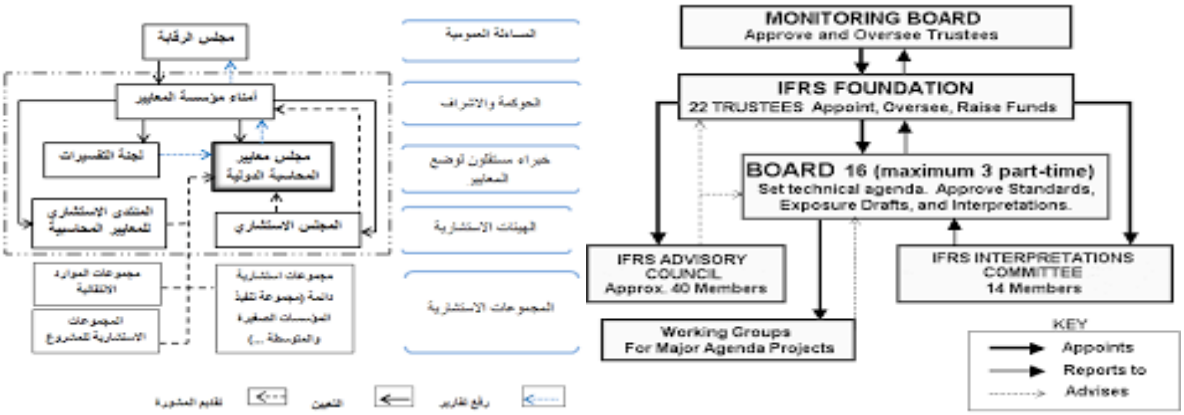
حل التمرين الرابع

إعطاء شكل يوضح مراحل إعداد المعيار المحاسبي الدولي



اختيار موضوع معين وإخضاعه للدراسة التفصيلية من قبل لجنة رئيسية تكلف بإعداد مشروع مسودة لمعيار يتعلق بموضوع معين وذلك ليتم فيما دراسة هذه المسودة من قبل مجلس إدارة لجنة معايير المحاسبة الدولية؛ ثم إحالة المسودة إلى الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية الرسمية والمؤسسات ذات العلاقة وذلك بعد موافقة اللجنة على مشروع المسودة؛ ترسل التعليقات والاقتراحات على المسودات من قبل الهيئات والجمعيات المحاسبية والحكومات والأسواق المالية الرسمية والمؤسسات ذات العلاقة حيث يتم فحصها ودراستها من قبل مجلس إدارة اللجنة ليتم تعديلها عند الحاجة؛ وفي حالة الموافقة على المسودة بأغلبية ثلاثة أرباع الأصوات على الأقل فإن هذا المشروع يصدر كمعيار محاسبي دولي ويصبح ساري المفعول بدءا من التاريخ المنصوص عليه في المعيار نفسه.

توضيح من خلال شكل هيكل مجلس معايير المحاسبة الدولي :



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

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

أولا: تعريف الإطار المفاهيمي

الإطار المفاهيمي هو إطار خصص للمفاهيم، المصطلحات، القواعد، المبادئ المحاسبية، القوائم المالية، أهدافها ومستعمليها، تحضيرها وإظهارها حسب المعيار. كما يتضمن أساسا فرضيتين أساسيتين **محاسبة الالتزام واستمرارية المؤسسة لنشاطها**. بالإضافة إلى هذا يخصص للمعلومة المالية وليس المعلومة المحاسبية، الجانب الأوفر، حيث يؤكد على مميزاتها النوعية وشروط توافرها، خدمة للمستعملين للقوائم المالية بمختلف أنواعهم وهم حسب المعايير (**المستثمرين، العمال، المقرضون، الموردون وبقية الدائنين، الزبائن وبقية المدينين، الدول وممثلو الحكومات والأفراد وخاصة متخذي القرارات وعلى رأسهم المستثمرين**).[1]

ثانيا: أهداف الإطار المفاهيمي

الإطار المفاهيمي إطار صادق عليه لجنة معايير المحاسبة الدولية (IASC) آنذاك وتبناه مجلس معايير المحاسبة الدولية (IASB) سنة 2001 والهدف منه مساعدة هذا الأخير على:

- تطوير معايير دولية مستقبلية للمعلومة المالية؛
- زيادة التنسيق ما بين القوانين والتنظيمات وإجراءات تحضير القوائم المالية عن طريق تقديم قاعدة تسمح بتقليص عدد المعالجات المحاسبية التي تسمح بها المعايير الدولية للمعلومة المالية؛
- مساعدة الهيئات الوطنية (مجالس المحاسبة مثلا) المكلفة بتطوير المعايير المالية والمحاسبية الوطنية؛
- مساعدة المسؤولين على تحضير القوائم وعلى المعايير المعلومة المالية؛
- مساعدة المدققين في الإدلاء بآرائهم حول القوائم المالية المعدة حسب هذه المعايير؛
- مساعدة المستعملين للقوائم المالية المعدة حسب تلك المعايير على فهم وتفسير المعلومة المالية المحتواة؛
- تقديم معلومات لمن يهمه الأمر، حول النهج المتبع من طرف المجلس (IASB) في لإعداد المعايير.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 48.

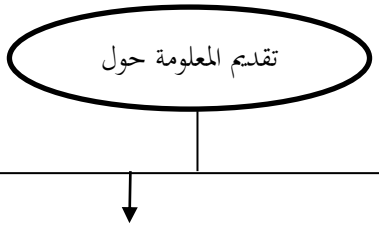
ثالثا: العناصر التي يتناولها الإطار المفاهيمي

يتناول الإطار المفاهيمي مجموعة من العناصر يمكن ذكرها بالتفصيل فيما يلي:[1]

1. أهداف القوائم المالية:

الهدف من القوائم المالية هو توفير معلومات الميزانية وجدول النتيجة والتغيرات في قائمة التدفقات النقدية للكيان وهذه المعلومات يجب أن تكون مفيدة لقطاع عريض من المستخدمين من أجل أعراض اتخاذ القرارات الاقتصادية. وكذا تزويد مستعمل هذه القوائم بمعلومة حول الوضعية المالية للمؤسسة، الأداء وتغيير الوضعية المالية لها.(والجدول التالي يوضح ذلك).

جدول رقم (01): أهداف القوائم المالية



الفائدة	الوضعية المالية	الأداء	تغيير الوضعية المالية
	— قياس قدرة المؤسسة على جني دخل للخزينة؛ — تقييم حاجة المؤسسة إلى قروض مستقبلية وتوزيع تدفقات الخزينة؛ — قياس قدرة المؤسسة على احترام التزاماتها المالية في مواعيد الاستحقاق.	— قياس قدرة المؤسسة على جني تدفقات الخزينة اعتمادا على الموارد الموجودة؛ — إعداد احكام حول مدى الفعالية اللازمة التي ينبغي توفرها حتى تستطيع المؤسسة توظيف موارد إضافية.	— أخذ نظرة حول نشاطات الاستثمار، التمويل ونشاطات العمليات خلال الدورة؛ — أخذ نظرة حول قدرة المؤسسة على تحقيق مداخيل خزينة، ومداخيل شبه الخزينة، مع تحديد حاجة المؤسسة إلى استعمال هذه التدفقات
الوثيقة المرجع	الميزانية	حساب النتيجة	جدول تدفقات الخزينة

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، مارس 2010، الجزائر، ص 51.

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 48 - 49.

2. مستعملو القوائم المالية:

يمكن تلخيص مستعملو القوائم المالية وكذا حاجاتهم في الجدول الموالي:

الجدول رقم (02): مستعملو القوائم المالية

المستعملون	حاجاتهم للمعلومة
المستثمرون	الخطر والمردودية
ممثلو العمال	الاستقرار والمردودية
المقرضون	احتمال استرجاع مبالغ القروض وفوائدها في ميعاد الاستحقاق
موردون ودائنون آخرون	احتمال قبض المبالغ المستحقة عند استحقاقها
زبائن	استمرارية المؤسسة
الدولة وهيئاتها	توزيع الموارد واحترام إلزامية نشر المعلومة
الأفراد	المساهمة في الاقتصاد المحلي، مناصب الشغل المعروضة، تطور ورفاهية المؤسسات.

المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، مارس 2010، الجزائر، ص 50.

3. الفرضيات الأساسية التي تقوم عليها القوائم المالية:

هناك فرضيتين أساسيتين تقوم عليها القوائم المالية:

❖ **أساس الاستحقاق:**

تأثير المعاملات والأحداث الأخرى يتم الاعتراف بها عند حدوثها وليس عند حدوث التدفق النقدي المتعلق بها.

هذه التأثيرات يتم تسجيلها وإثباتها في القوائم المالية للفترات المتصلة بها.

❖ **استمرارية المنشأة:**

يفترض أن الكيان سيواصل نشاطه في المستقبل المنظور (عكس فرضية التصفية).

4. الخصائص النوعية للقوائم المالية:

هي الصفات أو السمات التي تجعل المعلومة المقدمة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين هي:

❖ **الملائمة:**

المعلومات وثيقة الصلة تؤثر على قرارات المستخدمين الاقتصادية فهي تساعدهم على تقييم الأحداث الماضية والحاضرة والمستقبلية أو تصحيح تقييماتهم السابقة، ووثاقة صلة المعلومات تتأثر بطبيعتها وماديتها. فهي بذلك لها **(قيمة تنبؤيه وكذا قيمة تأكيدية وذات أهمية نسبية)**.

- **القيمة التنبؤية:** يمكن من خلالها التنبؤ بالأحداث المستقبلية؛
- **القيمة التأكيدية:** إمكانية التأكد من المعلومات من خلال المقارنة بين الفعلي والتنبؤي؛
- **الأهمية النسبية:** تكون المعلومات ذات أهمية نسبية إذا كان حذفها أو عرضها بصورة مختصرة خاطئة يؤثر على القرارات الاقتصادية لمستخدمي المعلومات.

❖ **الموثوقية: (التمثيل الصادق، الاعتمادية):**

المعلومات الموثوقة خالية من الأخطاء المادية والتحيز ويمكن أن يعتمد عليها المستخدمين لكونها تمثل بشكل صادق ما تزعم أنها تمثله أو ما يمكن أن يتوقع بدرجة معقولة أن تمثله وتساعد العوامل التالية في الموثوقية:

- العرض الصادق؛
- تغليب الشكل (المظهر) الاقتصادي على الشكل القانوني؛
- الحيادية؛
- الحذر؛
- الاكتمال.

❖ **قابلية المقارنة:**

ينبغي أن تعرض المعلومات على نحو ثابت بمرور الوقت وعلى نحو ثابت ومتسق بين الكيانات من أجل تمكين المستخدمين من إجراء مقارنات ذات دلالة.

❖ **قابلية التحقق:**

التحقق هو تحويل الأصول غير نقدية إلى نقدية أو ما هو في حكم النقدية، أما قابلية التحقق فهو أن يتوافر لإنتاج الوحدة سوق نشطة وبأسعار تنافسية لا تتأثر كثيرا بكمية الإنتاج المطروح للتداول.

❖ **التوقيت المناسب:**

التأخير يعتبر داعي في التقارير يمكن أن ينتج عنه ضياع وثاقة الصلة ولكنه يحسن الدقة.

❖ **قابلية الفهم:**

ينبغي أن تكون المعلومات سهلة الفهم بواسطة المستخدمين الذين تتوفر لديهم معرفة أساسية بالأعمال والأنشطة الاقتصادية والمحاسبية والذين لديهم الاستعداد لدراسة المعلومات بدرجة معقولة من التفاني.

5. عناصر القوائم المالية:

يمكن القول أن الميزانية تشتمل على ثلاثة عناصر أساسية وهي الأصول والخصوم ورأس المال، حيث يمكن تعريف كل عنصر منها على النحو التالي:

– **مفهوم الأصول**

يمكن تعريف الأصول على أنها: "منافع اقتصادية محتملة تحصلت عليها أو تحكمت فيها، منشأة اقتصادية معينة كنتيجة منطقية لمعاملات أو أحداث سابقة".[1]

وتعرف الأصول في النظام المحاسبي المالي على أنها: "مورد يراقبه كيان معين بسبب أحداث وقعت وترتقب منها جني مزايا اقتصادية مستقبلية".[2]

[1] عبد الوهاب نصر علي,**مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**,ج 1 الدار الجامعية كلية التجارة- الإسكندرية 2003-2004 ص59.
[2] الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية،**"الجريدة الرسمية "**،العدد 19 الصادرة في25 مارس 2009 ،ص 81 .

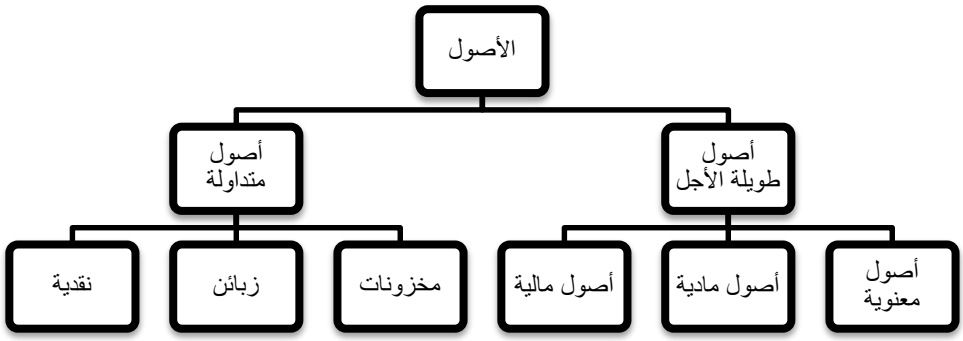
كما يمكن القول أن: "الأصول هي الموجودات وتتمثل في الممتلكات المادية والمعنوية للمؤسسة مثل المباني والمعدات والسيارات والبضاعة والنقديات والمحل التجاري...، والأصول تُظهر كيفية استخدام المؤسسة للأموال التي حصلت عليها من الشركاء أو المساهمين أو من الغير لذا فإن الأصول تعرف أيضا بالاستعمالات لأنها تبين كيف استعملت المؤسسة الأموال التي حصلت عليها". [1]

تتميز الأصول بمجموعة من الخصائص أهمها:

- الأصول هي موارد اقتصادية خاضعة لسيطرة المنشأة؛
- إمكانية توليد الأصل منافع اقتصادية للمنشأة؛
- تغليب المظهر الاقتصادي على المظهر القانوني ومن الأمثلة الإيجار التمويلي؛
- وجود ربط بين المصروف والأصل.

والشكل المولي يوضح أنواع الأصول.

الشكل رقم (02):أنواع الأصول



المصدر:إعداد الباحثة.

وتنقسم الأصول إلى أصول طويلة الأجل وأصول متداولة.

[1] عطية عبد الرحمان,مرجع سابق,ص11.

❖ **الأصول طويلة الأجل:**

تعني الأصول الملموسة وغير الملموسة والتشغيلية والمالية طويلة الأجل وكلها أصول يتم اقتناؤها ليس لغرض إعادة بيعها أو تحويلها إلى نقدية خلال الفترة المحاسبية أو دورة التشغيل العادية للمنشأة، أيهما أطول. بل يتم اقتناؤها لاستخدامها في النشاط في الأجل الطويل. ولذلك أحيانا تسمى أصولا طويلة الأجل. [1]

كما يمكن تعريفها على أنها: "الأصول المخصصة للاستعمال بصورة مستمرة لحاجات نشاطات الكيان، مثل التثبيتات العينية والمعنوية أو تتم حيازتها لغايات التوظيف على المدى البعيد أو التي لا ينوي الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثنى عشر التي تلي تاريخ قفل السنة المالية". [2]

ويمكن القول أيضا أنها عبارة عن: "قيمة الموجودات الموجهة للاستخدام لفترة طويلة من طرف المؤسسة".[3]

وتشمل الأصول طويلة الأجل كل من الأصول المعنوية والأصول المادية والأصول المالية.

❖ **الأصول المتداولة:**

وهي الأصول المرتبطة بدورة الاستغلال حيث تدخل في إطارها خمسة (5) أنواع من الأصول: [4]

- النقدية (البنك والصندوق)؛
- الزبائن؛
- المخزونات؛
- الحسابات الدائنة؛
- الأموال الموظفة والحسابات الجارية الأخرى.

[1] عبد الوهاب نصر علي,مصدر سابق,ص63.
[2] الجريدة الرسمية,ص 81.
[3] François Bonnet, **la nouvelle comptabilité financière des PME aux normes IFRS,** imestra édition, France, 2005,P18.
[4] Jacqueline langot. **Comptabilité anglo-saxonne (normes US-GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS**. Economica. Paris.2006.P133.

كما يمكن تعريفها على أنها: "الأصول التي يرتقب الكيان إمكانية إنجازه أو بيعه أو استهلاكه في إطار دائرة للاستغلال العادي، أو تتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات أو لمدة قصيرة يرتقب الكيان إنجازها في غضون الأشهر الإثنى عشر التي تلي تاريخ إقفال سنته المالية، أو تمثل أموال الخزينة التي لا يخضع استعمالها للقيود. [1]

ويبوب أصل على أنه أصل متداول في الحالات التالية: [2]

- عندما يكون من المتوقع تحقيق قيمته أو يكون محتفظا به بغرض البيع أو الاستخدام خلال دورة التشغيل المعتادة للمنشأة؛
- عندما يحتفظ به أساس لغرض الاتجار أو لفترة قصيرة الأجل ويتوقع تحقيق قيمته خلال إثنى عشر شهرا من تاريخ الميزانية؛
- إذا كان الأصل نقدي أو ما شابهه ولا توجد قيود على استخدامه.

- **تعريف الخصوم**

إن الخصوم تبين مصادر التمويل للمؤسسة وهذه المصادر قد تكون ذاتية مثل مساهمات الشركاء والأرباح غير الموزعة وقد تكون خارجية مثل القروض بمختلف أنواعها. [3]

ويعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها: "الالتزام الراهن للكيان المترتب على أحداث وقعت سابقا ويجب أن يترتب على انقضائها بالنسبة للكيان خروج موارد تمثل منافع اقتصادية". [4]

وتصنف الخصوم إلى خصوم طويلة الأجل وخصوم متداولة.

---

[1] الجريدة الرسمية،ص 81.

[2] أمين السيد أحمد لطفي،**نظرية المحاسبة**،ج2،الدار الجامعية،الإسكندرية،مصر،2007،ص108.

[3] عطية عبد الرحمان،مرجع سابق،ص 12.

[4] H. Devasse, M. Parruite, A. Sadou, **Manuel de Comptabilité**, Berti Edition, Alger, 2010, P15.

❖ **الخصوم المتداولة:**

وهي الخصوم التي:

- ينتظر الكيان انقضاءها في إطار دائرة استغلاله العادي؛
- يجب أن تتم تسويتها في غضون الأشهر الإثنى عشر التي تلي تاريخ إقفال السنة المالية.

❖ **الخصوم طويلة الأجل:**

وهي الخصوم غير المرتبطة بدورة الاستغلال والتي لا ينوي الكيان تسويتها خلال دورة الاستغلال وهي تشمل جميع عناصر الخصوم التي لا تمثل خصوم متداولة. [1]

❖ **تعريف رأس المال:**

يمكن تعريف رأس المال على أنه: "الحصة المقدمة من المساهمات في رؤوس الأموال الخاضعة للكيان ويتم إنجازها نقدا أو عينا".

كما يمكن تعريفه على أنه: "الأموال التي وضعها الشركاء تحت تصرف المؤسسة لدى تكوينها أو بعد ذلك ويظهر رأس المال ضمن الأموال الخاصة في جانب الخصوم في الميزانية مع العلم أن النظام المحاسبي المالي لا يعتبره خصوم.[2]

- **تعريف الإيرادات (النواتج):**

زيادة في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الداخل أو تحسينات في الأصول أو نقصان في الالتزامات، ينتج عنها زيادة في حقوق الملكية (بخلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات الملاك) ويتضمن الدخل الإيراد والمكاسب.

- **المصروفات (النفقات):**

نقصان في المنافع الاقتصادية في صورة تدفقات إلى الخارج أو استنفاذ للأصول، أو تكبدات للالتزامات ينتج عنها نقصان في حقوق الملكية (بخلاف النقصان بسبب توزيعات للملاك).

---

[1] M Benrejdal, **Du Plan Comptable National au Système Comptable Financier**. Dar el hanaa, alger, 2009, P39.

[2] عطية عبد الرحمان،مرجع سابق،ص12.

6. شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية:

ينبغي الاعتراف بعناصر القوائم المالية إذا:

- ❖ كان من المحتمل أن أي منفعة اقتصادية مستقبلية مرتبطة بالبند سوف تتدفق إلى الكيان أو منه؛
- ❖ إذا كان للبند تكلفة أو قيمة يمكن قياسها بموثوقية.

7. قياس عناصر القوائم المالية:

القياس يعني العملية التي من خلالها يتم إعطاء مبالغ (قيم) للعناصر التي تم الاعتراف بها في القوائم المالية. هناك أربع أسس للقياس:

- **التكلفة التاريخية:**

تعرف التكلفة التاريخية على أنها: "مبلغ الخزينة المدفوع أو القيمة الحقيقية لكل مقابل آخر يقدم للحصول على أصول عند تاريخ اقتناءها/إنتاجها. مبلغ المنتوجات المستلمة في مقابل السند أو مبلغ الخزينة الذي من المفترض دفعه لانقضاء الخصوم أثناء السير العادي للنشاط".

ويمكن تعريفها على أنها: "هي سعر الاستحواذ على أصل ما ناقصا الخصومات وزائد جميع التكاليف الثانوية العادية اللازمة لوضع الأصل في حالة وموقع الاستخدام، ولذلك يلاحظ أن سعر التسجيل في الدفاتر غالبا ما يكون أعلى من سعر شراء الأصل، ومن أمثلة التكاليف الثانوية اللازمة لوضع الأصل في حالة الاستخدام: الضرائب، مصاريف النقل، مصاريف التركيب، التأمين".

ويطلق مصطلح محاسبة التكلفة التاريخية على المحاسبة المالية المبنية على التكلفة الأصلية والتي تتجاهل الزيادات الناتجة عن التضخم أو تقلبات الأسعار كما أنها الطريقة المستخدمة لإعداد القوائم المالية الأساسية.

وقد استمرت التكلفة التاريخية لفترة طويلة من الوقت هي الأساس للقياس والتسجيل في الدفاتر وذلك لأنها سهلة الفهم وموضوعية لأنها تقوم على وقائع حدثت بالفعل، وبالتالي لا تكون عرضة للاختلافات في التقدير ويسهل التحقق منها لأنها حدثت فعلا وتقاس بما دفع في مقابلها من مبالغ نقدية أو ما يعادلها في وقت حدوثها.

وقد تعرض أساس التكلفة التاريخية إلى تراجع واضح لحساب أساس القيمة العادلة وذلك في السنوات الأخيرة، والتي بدأت مع إصدار المعيار (133) من مجلس معايير المحاسبة المالية الأمريكي وتبعه المعيار المحاسبي الدولي رقم (39) الخاص بالأدوات المالية: الإثبات والقياس وقد أخذت هذه المعايير بأساس القيمة العادلة للأدوات المالية وتبعتها معايير أخرى تهدف إلى تعميم القيمة العادلة مثل المعيار المحاسبي الدولي رقم (40) الخاص بالاستثمار العقاري والمعيار المحاسبي الدولي رقم (41) الخاص بالزراعة.

وقد ازداد الجدل في الآونة الأخيرة بين نموذج التكلفة التاريخية ونموذج القيمة العادلة كأساس للقياس في المحاسبة، وذلك من خلال المقارنة بين أولويات الخصائص الواجب توافرها في المعلومات وخاصة الموثوقية والملائمة والحيطة والحذر.

- **التكلفة الجارية:**

تسجيل الأصول بمبلغ النقدية أو ما في حكم النقدية والذي يجب دفعه للحصول على نفس الأصل أو يماثله في الوقت الحاضر.

- **القيمة القابلة للتحقق (القيمة العادلة، القيمة السوقية)**

تعرف على أنها: "القيمة التي يمكن مبادلة الأصل بها بين أطراف راغبة وذوي معرفة بموجب عملية تبادل حقيقية، وتتحدد بالقيمة البيعية للأصل ناقصا تكاليف التخلص منه أو بيعه".

كما يمكن تعريفها على أنها: "المبلغ الذي يمكن أن يشتري به أو يباع ذلك الأصل في معاملة جارية بين أطراف متراضية أي ليس في عملية بيع جبرية أو بيع تصفية".

وتعرف القيمة العادلة في ظل المعايير المحاسبية الدولية بأنها: "المبلغ الذي يمكن أن يتبادل به أصل ما بين مشتري وبائع يتوافر لدى كل منهما الدراية والرغبة في إتمام الصفقة في إطار متوازن".

"القيمة العادلة" مفهوم أوسع وأعرض من "القيمة السوقية". ويقصد بهذا الأخير السعر الممكن الحصول عليه مقابل أصل أو التزام في سوق نشطة.

ويمكن القول أن السوق النشطة هي السوق التي تتوفر فيها جميع الشروط التالية:

- جميع الأصناف التي يتم التعامل فيها متجانسة؛
- يتواجد المشترون والبائعون الراغبون في التعامل عادة في أي وقت؛
- تكون الأسعار متاحة للجمهور.

ويتضح من التعاريف السابقة أن مفهوم القيمة العادلة يقوم على محورين كما يلي:

الأطراف الداخلة في الصفقة:

ويفترض توافر ما يلي:

- أن تتم الصفقة بين أطراف غير ذوي علاقة، فأحد الجوانب الهامة للطريقة التي تفسر بها القوائم المالية هي أن الصفقات والعمليات عادة ما تتم على أساس متوازن بمعنى أن الصفقة تمت بين طرفين مستقلين، وكل منهما يسعى للتفاوض على أحسن شروط يمكن الحصول عليها؛
- أن تتم الصفقة بين أطراف راغبة في عقد الصفقة ومطلعة على الحقائق الأساسية ذات الصلة، ولا توجد معلومات هامة لدى طرف دون الآخر، وهو الأمر الذي يطلق عليه عدم تماثل المعلومات.

الظروف التي تتم فيها الصفقة:

حيث يشترط أن تكون هذه الظروف طبيعية (عادية) فالصفقات التي تتم مثلا في ظل ظروف التصفية لا تعبر عن القيمة العادلة، لأن البائع يكون مجبر على البيع وكلما زاد ضغط الوقت للعثور على مشتري كلما زاد التحريف في القيمة العادلة.

- **القيمة الحالية: (التدفقات النقدية):**

أو قيمة المنفعة وهي التقدير الحالي (التحيين) لقيمة التدفقات النقدية ضمن المسار العادي للنشاط.

وتعتبر التكلفة التاريخية أساسا مهما يعتمد عليه في القياس.

تمارين الفصل الثاني

التمرين الأول: أجب على الأسئلة التالية:

- ماهوا لأطار المفاهيمي في نظرك ومتى صادق عليه مجلس معايير المحاسبة الدولية؟
- أذكر أهداف الإطار المفاهيمي؟
- أذكر الفرضيتين الرئيسيتين التي يتم الاعتماد عليها عند إعداد القوائم المالية مع شرح كل فرضية؟
- أذكر الصفات التي تجعل المعلومة المقدمة في القوائم المالية مفيدة للمستخدمين؟

التمرين الثاني: بين الخطأ في التصريحات التالية:

- يعتبر الإطار المفاهيمي معيار محاسبي دولي؛
- تعتمد الموثوقية على كل من الأهمية النسبية والقيمة التأكيدية والقيمة التنبؤية؛
- تعتمد قابلية المقارنة على الاكتمال والحيادية؛
- الأصول طويلة الأجل هي أصول مرتبطة بدورة الاستغلال ويرتقب الكيان إمكانية إنجازه أو بيعه أو استهلاكه في دائرة الاستغلال العادي، أو يتم حيازتها أساسا لغايات إجراء المعاملات؛
- القوائم المالية موجهة بشكل أساسي لتستعمل من قبل الدولة وهيأتها؛

التمرين الثالث: أجب عن الأسئلة الأتية باختصار:

- ما هي شروط الاعتراف بعناصر القوائم المالية؟
- ما هي أسس قياس عناصر القوائم المالية
- أكمل الجدول التالي:

العنصر	مفهوم	أمثلة	القائمة المالية
الأصول المتداولة			
الأصول طويلة الأجل			
الخصوم طويلة الأجل			
الخصوم المتداولة			
رأس المال			
الأعباء			
النواتج			

الفصل الثالث:
المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"

الفصل الثالث: المعيار المحاسبي الدولي رقم 01 "عرض القوائم المالية"

أولا: الهدف (الغرض) من المعيار

الغرض من هذا المعيار هو وصف أسس عرض القوائم المالية ذات الغرض العام وذلك بهدف ضمان القابلية للمقارنة مع القوائم المالية للمنشآت الأخرى، ولأن هذه القوائم المالية ذات الغرض العام سوف تكون مدخلات للعديد من المستخدمين عند اتخاذ القرارات لذلك يجب أن يتوافر فيها المصداقية والملائمة والقابلية للمقارنة ويتم ذلك من خلال الالتزام بمعايير العرض والافصاح.

ثانيا: نظام المعيار

ينطبق هذا المعيار على جميع الشركات التي تقدم القوائم المالية وفقا للمعايير المحاسبية الدولية.

ولا ينطبق هذا المعيار على:

- ❖ القوائم المالية ذات الغرض الخاص مثل القوائم المالية المرحلية المختصرة؛
- ❖ القوائم المالية للمنشآت الحكومية والخاصة غير الهادفة للربح؛
- ❖ القوائم المالية للمنشآت التي ليس لها حقوق ملكية مثل الجمعيات؛

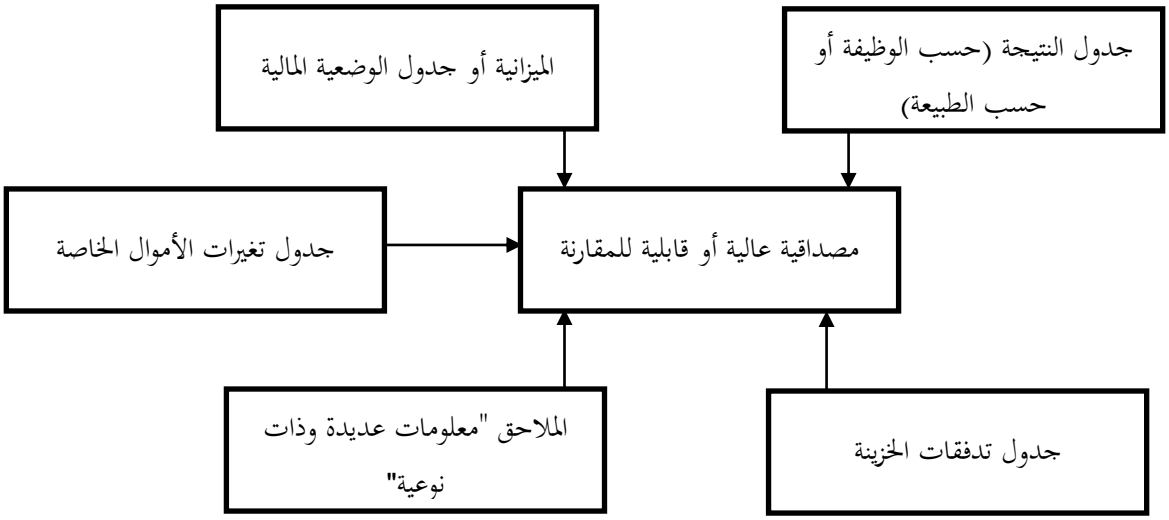
ثالثا: الهدف من إعداد القوائم المالية

- ❖ القوائم المالية هي تمثيل منظم للمركز المالي (الميزانية) من خلال إعطاء معلومات عن وضعية الكيان (المؤسسة) وكذا الأداء المالي للكيان وتغيرات الوضعية المالية للكيان من أجل المساعدة على اتخاذ القرارات؛
- ❖ تحديد ربحية النشاط للحكم على كفاءة الإدارة؛
- ❖ توفير معلومات عن النتائج المحققة وكذا إمكانية التنبؤ بالتدفقات النقدية المستقبلية.

رابعا: مكونات القوائم المالية

يمكن توضيح مكونات القوائم المالية في الشكل الموالي:

الشكل رقم (03): مكونات القوائم المالية



المصدر: محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، مارس 2010، الجزائر، ص67

خامسا: الاعتبارات العامة لعرض القوائم المالية

هناك قواعد لابد من احترامها عند إعداد القوائم المالية[1]

- **العرض العادل وتطبيق المعايير المحاسبية:** يجب أن تعرض القوائم المالية بشكل عادل للمركز المالي والأداء المالي والتدفقات النقدية للمنشأة، وفي حالات نادرة جدا قد تجد الإدارة أن تطبيق متطلبات أحد المعايير سوف يكون مظللا، ونجد أنه من الضروري مخالفة هذا المتطلب حتى تستطيع أن تحقق إفصاحا عادلا؛
- على المؤسسة التأكد من أن **فرضية الاستمرارية للنشاط** قائمة، وفي حالة عدم استمرارية المؤسسة لنشاطها لابد من شرح الأسباب وتبيان كيفية إعداد هذه القوائم في هذه الحالة؛
- أن **فرضية محاسبة الالتزام** متوفرة؛

[1] محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، مارس 2010، الجزائر، ص 68.

- ❖ أن المعلومة أعدت بنفس الطريقة من دورة إلى أخرى إلا إذا كان هناك تغيير ملحوظ في طبيعة العمليات أو تغيرات جاء بها المعيار؛
- ❖ كل عنصر معتبر، يظهر بمفرده (مستقبلا)، وكل العناصر غير المعتبرة تجمع؛
- ❖ لا تتم المقاصة بين الأصول والخصوم إلا إذا التزم ذلك أو سمح معيار خاص بذلك. يمكن القيام بالمقاصة بين الأعباء والإيرادات إذا كان هناك معيارا يلزم أو يسمح بذلك أو أن تكون ناتجة عن عمليات متشابهة وغير معتبرة؛
- ❖ كل معلومة رقمية تعطي تقارب بالدورة السابقة؛
- ❖ كل قائمة مالية تحمل: اسم المؤسسة، ذكر هل الوثيقة تخص المؤسسة لوحدها أو المجمع، تاريخ الوثيقة، العملة المستعملة والتقريب في الأرقام؛
- ❖ في حالة تغيير في تاريخ إعداد القوائم المالية، مما يؤدي إلى دورة أطول أو دورة أقصر، على المؤسسة ذكر أسباب تغيير مدة الدورة مع ذكر عدم إمكانية مقارنة الأرقام المحتواة مع أرقام الدورات السابقة والدورات اللاحقة للدورة المعنية.

سادسا: الحد الأقصى للمعلومات التي يجب أن تظهر في القوائم المالية

1. الميزانية

يُمكن **تعريف الميزانية** على أنها تحقيق أهداف مالية مستقبلية محددة، عن طريق دراسة إيرادات وتكاليف وظروف مشروع ما خلال فترة معينة، وهي أحد أهم الطُّرق الإدارية التي تساعد على معرفة درجة إتقان الأداء للعمل، وتساعد على تحقيق الأهداف المالية، كما تساعد على التعامل مع الكوارث والمواقف المالية التي تم توقعها سابقاً.

الجدول رقم (03): العناصر الأساسية في الميزانية

الأصول	الخصوم
الآلات والمعدات والتجهيزات	حسابات دائنة
الممتلكات العقارية	مخصصات
الأصول غير الملموسة	التزامات مالية
الأصول المالية	التزامات ضريبية جارية
الاستثمارات التي يتم المحاسبة عنها بطريقة حقوق الملكية	التزامات ضريبية مؤجلة
الأصول البيولوجية	احتياطات
أصول ضريبية مؤجلة	حصة الأقلية
المخزون	حقوق المساهمين
الحسابات المدينة	الالتزامات المتعلقة بمجموعة
أصول ضريبية متداولة	أصول مجازة بغرض البيع
النقدية وما في حكمها	
أصول مجازة بغرض البيع	
أصول تشمل مجموعة معدة للبيع	

المصدر: هيني قان جريونيخ، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006، ص 29.

2. جدول حساب النتيجة

ويسمى أيضا بجدول تحليل الاستغلال العام لأنه يجمع مختلف عناصر الأعباء والإيرادات التي تساهم في تحقيق نتيجة الدورة الاستغلالية.

- الإيرادات؛
- تكاليف التمويل؛
- مصروف الضرائب؛
- حصة المنشأة في ربح أو خسارة المنشآت الزميلة والمشروعات المشتركة؛
- العمليات غير المستمرة؛

- الأرباح أو الخسائر؛
- الأرباح أو الخسائر المتعلقة بحقوق المساهمين.

3. جدول تغيرات الأموال الخاصة

تعكس قائمة تغيرات الأموال الخاصة المعلومات عن الزيادة أو النقص في صافي الأصول والثروة وتشمل:

- ربح أو خسارة الفترة؛
- كل بند من بنود الدخل أو المصروف يتم الاعتراف به وتسجيله؛
- إجمالي البنود أعلاه مبينا الجزء الذي يخص حصة الأقلية وحصة الأغلبية؛
- آثار التغيرات في السياسات المحاسبية؛
- آثار تصحيح الأخطاء.

4. قائمة التدفقات النقدية

سوف يتم التطرق إليها في الفصل الموالي الخاص بالمعيار المحاسبي الدولي رقم 7.

5. الملاحق (الإيضاحات)

تقوم هذه القائمة بتوضيح:

- أسس القياس المستخدمة في إعداد القوائم المالية؛
- كل التفاصيل اللازمة (في شكل سرد عددي أو في شكل جداول) للفهم المناسب للقوائم المالية.

تمارين الفصل الثالث

التمرين الأول: يفرق في الميزانية بين الأصول الجارية (المتداولة) وغير الجارية (طويلة الأجل) وبين الخصوم الجارية (المتداولة) وغير الجارية (طويلة الأجل). بين من بين العناصر التالية الجاري منها وغير الجاري واشرح لماذا؟

- معدات نقل؛
- قروض طويلة الأجل؛
- حقوق على الزبائن تستحق خلال 3 أشهر؛
- نقدية (بنك وصندوق)؛
- أصول معنوية؛
- موردون؛
- مبيعات بضاعة؛
- مخزون بضائع؛
- آثاث مكتب؛
- فوائد القروض.

التمرين الثاني: أجب بصحيح أم خطأ على العبارات التالية مع تصحيح الخطأ؟

- تدخل الأصول ضمن قائمة جدول النتيجة؛
- تتضمن قائمة الدخل كل من النواتج والأعباء والأموال الخاصة؛
- الهدف من قائمة التدفقات النقدية هو التقرير عن تغيرات الوضعية المالية للمنشأة؛
- هناك 5 قوائم مالية هي: الميزانية؛ جدول النتيجة؛ جدول تغيرات الأموال الخاصة، دفتر الأستاذ؛ اليومية؛
- عند إعداد القوائم المالية لا يشترط العرض العادل والامتثال للمعايير الدولية لإعداد التقارير المالية؛
- تعتبر المقاصة مسموحة بين عناصر الأصول والخصوم في الميزانية.

التمرين الثالث: اشرح العناصر التالية بشكل مختصر؟

- الملاحق؛
- ما هي المعلومات التي تشمل عليها قائمة تغيرات الأموال الخاصة؟
- فرضية الاستمرارية؛
- الأهمية النسبية؛
- أذكر الحد الأدنى من المعلومات الواجب توافرها في الميزانية وجدول النتيجة؟

الفصل الرابع:
المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"

الفصل الرابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 "قائمة التدفقات النقدية"

أولا: نطاق المعيار

لقد تطرق المعيار المحاسبي الدولي رقم 07 "قائمة التدفقات النقدية"، وذلك لعرض معلومات عن المقبوضات والمدفوعات النقدية عن الفترة المالية التي تم إعداد القوائم المالية الأخرى عنها، كذلك يتطلب المعيار عرض معلومات عن التغيرات التاريخية في النقدية والنقدية المعادلة لمنشأة ما عن طريق قائمة التدفقات النقدية التي تصنف الأنشطة المتعلقة بالنفقات النقدية خلال فترة معينة إلى أنشطة تشغيلية واستثمارية وتمويلية.[1]

ثانيا: ماهية قائمة التدفقات النقدية

من خلال هذا العنصر سيتم التطرق إلى مفهوم قائمة التدفقات النقدية وكذا المصطلحات الرئيسية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية.

1. مفهوم قائمة التدفقات النقدية:

تعرف قائمة التدفقات النقدية على أنها: بيان يوفر معلومات مهمة عن المبالغ المقبوضة والمبالغ المدفوعة خلال فترة محاسبية معينة، وكذا تقدم معلومات عن كل من الأنشطة التشغيلية والأنشطة التمويلية والأنشطة الاستثمارية، كما تساعد معلومات هذه القائمة مستخدميها في تقييم سيولة الكيان وملاءتها.[2]

كما عرفها النظام المحاسبي المالي بـ: "يهدف جدول سيولة الخزينة إلى إعطاء مستخدمي الكشوفات المالية أساسا لتقييم مدى قدرة الكيان على توليد النقدية وما يعادلها، وكذلك المعلومات بشأن استخدام هذه السيولة، وتقديم المدخلات والمخرجات الحاصلة أثناء نشاطها.

[1] Thomas R, Robonson et all, International Financial Statement analysis work book, hoboken, Canada, 2009, P34.

[2] خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، 2015، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة.

2. المصطلحات الرئيسية المتعلقة بقائمة التدفقات النقدية

تلتزم جميع المنشآت بأن تعرض وتقدم قائمة تدفقات نقدية، وهذه القائمة تقدم التدفقات النقدية عن الفترة مبوبة إلى أنشطة التشغيل، الاستثمار، التمويل.

- **النقد:** تشمل الأموال الموجودة في الصندوق لدى الكيان وكذلك الأموال الموجودة لدى البنك أو البنوك التي تتعامل معها المنشأة؛
- **النقدية المعادلة:** الاستثمارات قصيرة الأجل عالية السيولة (مثل: الأوراق المالية المتعلقة بالديون قصيرة الأجل كأذون الخزانة) الجاهزة للتحويل إلى كمية معروفة من النقدية والتي تخضع لمخاطر تغيرات غير هامة في قيمتها؛
- **التدفق النقدي:** هو النقدية وما في حكمها الداخلة والخارجة وتتضمن النقدية: النقدية المتاحة؛ الودائع الجارية (صافية من السحب على الكشوف المعاد سداداها على الطلب)؛
- **أنشطة التشغيل:** تتضمن بصفة أساسية الأنشطة المولدة للإيرادات والأنشطة الأخرى التي لا تدخل ضمن أنشطة الاستثمار أو التمويل؛
- **أنشطة الاستثمار:** هي الأنشطة المتعلقة بالاستحواذ أو التصرف في الأصول طويلة الأجل والاستثمارات الأخرى التي لا تدخل ضمن الاستثمارات التي توصف بأنها في حكم النقدية؛
- **أنشطة التمويل:** وهي الأنشطة المتعلقة بالتغيرات في حجم أو مكونات حقوق الملكية، المتمثلة لرأس المال والقروض.

ثالثا: أهمية وأهداف قائمة التدفقات النقدية

سوف نتناول في هذا العنصر كل من أهمية قائمة التدفقات النقدية ثم أهدافها.

1. أهمية قائمة التدفقات النقدية:

لقائمة التدفقات النقدية أهمية كبيرة نذكر منها:[1]

- أنها مفيدة للغاية في تقييم مدى السير المالي والسيولة المالية في المنشأة ومعرفة مدى مرونتها المالية حيث أنها تتصف بمجموعة من الخصائص تميزها عن القوائم المالية الأخرى وتجعلها أكثر شمولا؛
- تقييم مقدرة المنشأة الاقتصادية على توليد تدفقات نقدية موجبة في المستقبل، بالتالي الوفاء بالتزاماتها وتوزيع أرباح وتقييم مدى حاجتها لتمويل خارجي؛
- مؤشر جيد على صدق ربحية المنشأة؛
- توفير معلومات وفقا للأساس النقدي عن الأنشطة الثلاث (التشغيلية، الاستثمارية، التمويلية)؛
- مكملة لقائمة المركز المالي في الإفصاح عن التدفقات النقدية المتعلقة بالمعاملات مع الغير وملاك المشروع.

2. أهداف قائمة التدفقات النقدية:

حددت لجنة المعايير المحاسبية الدولية مجموعة من الأهداف الخاصة بقائمة التدفقات النقدية نذكر منها:[2]

- قائمة التدفقات النقدية تساعد مستخدميها في اتخاذ قراراتهم الاقتصادية الرشيدة من خلال تزويدهم بأساس سليم لتقييم قدرة المنشأة في الحصول على النقدية، وكيفية الحصول عليها وتوقيت الحصول عليها ودرجة التأكد المرتبطة بالحصول عليها؛
- توفير إفصاحا شاملا عن كيفية الحصول على النقدية وما يعادلها وكيفية استخدامها؛
- المساهمة بجانب القوائم المالية الأخرى في تقييم التغيرات التي طرأت على صافي موجودات المنشأة وهيكلها المالي، ومقدرتها على التأثير في مبالغ التدفقات النقدية وتوقيتها بهدف التكيف مع الظروف المتغيرة؛
- توفير معلومات تاريخية عن التغيرات التي حدثت على النقدية في المنشأة في كافة الأنشطة سواء كانت تشغيلية أم استثمارية أم تمويلية.

---

[1] زاهر عبد الرحيم عاطف، إدارة العمليات النقدية والمالية بين النظرية والتطبيق، دار الراية، الأردن، 2008، ص 84- 85.

[2] طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنع الائتمان، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2006، ص177.

رابعا: تحديد بنود قائمة التدفقات النقدية

تتضمن قائمة التدفقات النقدية البنود المتعلقة بالأنشطة التشغيلية والاستثمارية والتمويلية على النحو التالي:[1]

1. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التشغيلية:

وهي التدفقات النقدية من الأنشطة التي تقوم بها المنشأة لتوليد الإيرادات الرئيسية فيها والتي لا تعتبر في ذات الوقت أنشطة استثمارية أو تمويلية ومن التدفقات النقدية التشغيلية ما يلي:

- النقدية المحصلة من العملاء؛
- النقدية المستلمة من الإيرادات الأخرى مثل الرسوم والعمولات؛
- إتاوات الضريبة المستلمة إلا إذا تم تصنيفها كنشاط آخر؛
- النقدية المدفوعة للموردين والموظفين؛
- الفوائد المدفوعة؛
- المصروفات المختلفة المدفوعة؛
- التوزيعات المقبوضة؛
- المبالغ المستردة من الموردين عن مردودات مشتريات ونحوه؛
- المبالغ القبوضة أو المدفوعة المتعلقة بالتسويات القضائية؛
- المبالغ المحصلة من المدينين؛
- المبالغ التي تم ردها للمدينين والعملاء؛
- الفوائد المقبوضة؛
- ضريبة الدخل المدفوعة؛
- المبالغ المدفوعة بالنيابة عن العملاء؛

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص 57.

- التدفقات النقدية المرتبطة بالعقود المقتناة للمتاجرة؛

2. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة الاستثمارية:

التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية تتضمن التغيرات الحاصلة بالموجودات الرأسمالية، شراء الموجودات الثابتة أو بيعها (صافي الإنفاق الرأسمالي).[1]

ومن التدفقات النقدية الاستثمارية ما يلي:[2]

- المقبوضات (المدفوعات) النقدية لبيع أو شراء أدوات حقوق الملكية أو القروض أو الدخول في مشروعات جديدة أو مشتركة؛
- المقبوضات (المدفوعات)النقدية لبيع وشراء الممتلكات والآلات والمعدات والموجودات الثابتة الملوسة أو غير الملموسة والموجودات طويلة الأجل الأخرى؛
- المقبوضات (المدفوعات) للقروض والسلف المقدمة لأطراف أخرى؛
- المقبوضات (المدفوعات) من الفوائد والشركات التابعة والشقيقة وأرباح الأسهم؛
- المقبوضات (المدفوعات) للمدفوعات النقدية الناتجة عن العقود المستقبلية، العقود الآجلة، الخيارات والمبادلات، ويستثنى العقود التي تصنف ضمن الأنشطة التمويلية.

3. التدفقات النقدية المتعلقة بالأنشطة التمويلية:

تتضمن الأنشطة التمويلية كل التدفقات النقدية الداخلة والخارجة للمنشأة والمتعلقة بكل من حقوق الملكية والالتزامات [3]ويمكن ذكر بعض من النشطة التمويلية:[4]

---

[1] عدنان تاية النعيمي، أرشد فؤاد التيمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008، ص 68.

[2] فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، SME Financial INC، فلسطين، 2008، ص 19 – 20.

[3] مؤيد راضي خنفر، عسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009، ص197.

[4] محمود جمام، أميرة دباش، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 04، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2015، ص 70.

- المقبوضات (المدفوعات) الناتجة عن الأسهم أو غيرها من أدوات حقوق الملكية؛
- المقبوضات (الدفوعات) النقدية الناشئة عن السندات والقروض أو الكمبيالات، والرهونات العقارية وأية أدوات اقتراضيه مالية قصيرة أو طويلة الأجل؛
- النقدية المدفوعة بواسطة المستأجر من أجل تخفيض الالتزامات عن الموجودات مستأجرة ناتجة عن عقد إيجار تمويلي؛
- المدفوعات النقدية للمالكين (المساهمين) عن توزيعات الأرباح.

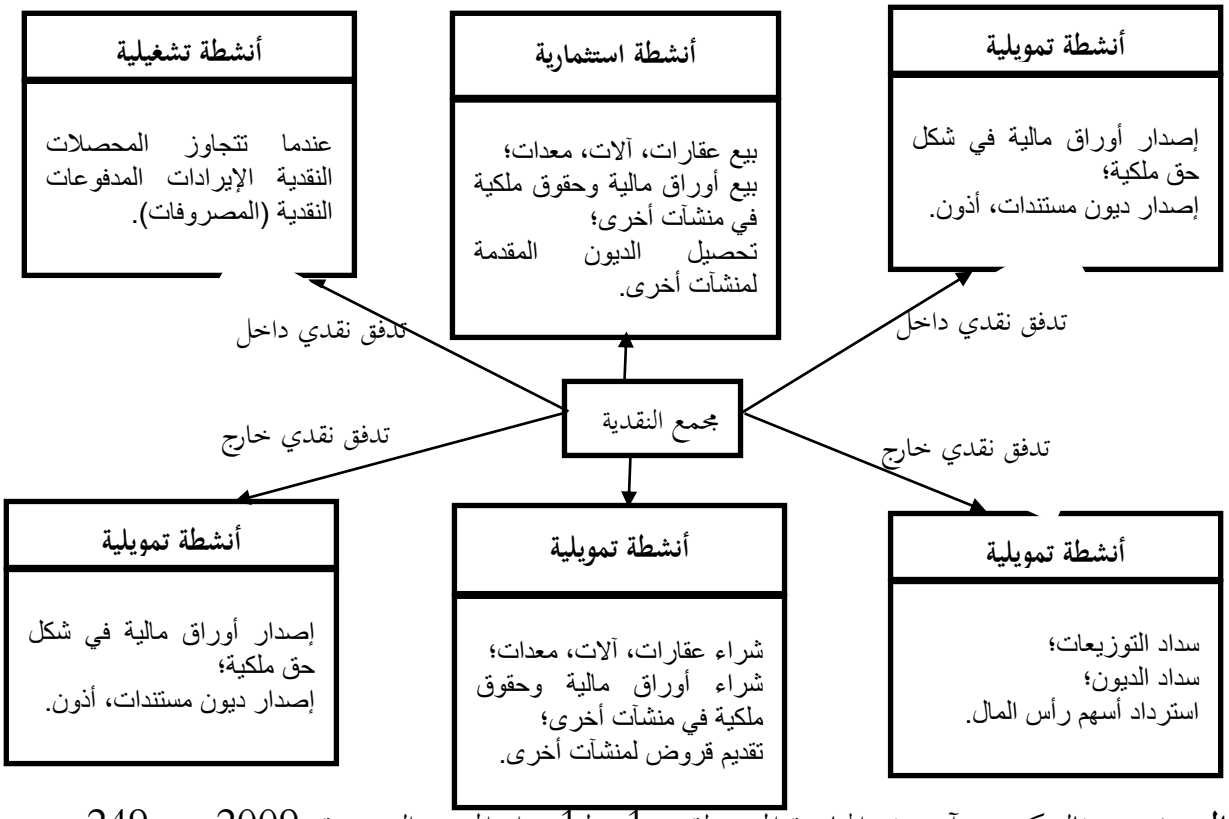
كما أن هناك العديد من الأنشطة تقوم بها المؤسسة لا ينتج عنها استخدام النقود معنى هذا لا ينتج عنها تدفق نقدي نذكر منها:[1]

- إصدار أسهم لشراء أصول؛
- تحويل السندات إلى أسهم؛
- إصدار سندات لشراء أصول أو التوقيع على أوراق دفع لشراء أصول؛
- استبدال الأصول الثابتة.

والشكل الموالي يوضح تصنيف التدفقات النقدية.

[1] مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009، ص 571.

الشكل رقم (04): أنشطة التدفقات النقدية



المصدر: دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، ج1، ط1، دار المريخ، السعودية، 2009، ص 249.

خامسا: كيفية إعداد وعرض قائمة التدفقات النقدية

سنتناول في هذا العنصر كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية ثم سنوضح كيفية عرضها.

1. كيفية إعداد قائمة التدفقات النقدية:

يتم إعداد قائمة التدفقات النقدية وفقا لثلاث خطوات:[1]

- تحديد صافي الزيادة أو النقص في النقدية كفرق بين رصيد النقدية في أول الفترة وآخر الفترة، هذه الخطوة مباشرة لأنه يمكن احتساب الفرق من خلال تفحص الميزانية المقارنة؛
- تحديد صافي النقدية المتأتية من أو المستخدمة في الأنشطة التشغيلية، وتتطلب هذه الخطوة: تحليل قائمة الدخل السنة الجارية لتحويلها من أساس الاستحقاق إلى الأساس النقدي، وإلى مقارنة الميزانيتين

[1] رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2012، ص 424.

المتتاليتين لتحديد التغيرات المتعلقة بالأنشطة التشغيلية بالزيادة أو النقصان في الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة، وإلى بيانات إضافية أخرى من دفتر الأستاذ.

- تحديد صافي النقدية المتأتية من أو المستخدمة في الأنشطة الاستثمارية والأنشطة التمويلية وتتطلب هذه الخطوة: تحليل بيانات الميزانيتين المتتاليتين لتحديد التغيرات بالزيادة أو النقصان في الأصول الثابتة والالتزامات طويلة الأجل وفي حق الملكية، وتتطلب بيانات إضافية أخرى من دفتر الأستاذ.

2. عرض قائمة التدفقات النقدية:

ويتم عرض قائمة التدفقات النقدية بموجب أسلوبين هما: الأسلوب المباشر والأسلوب غير المباشر. ويكمن الفرق بينهما في كيفية احتساب صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية وفيما يلي عرض لهذين الأسلوبين:[1]

- **الأسلوب المباشر:**

ويتم حساب فيها المقبوضات والمدفوعات بشكل مباشر انطلاقا من العمليات المرتبطة بالأنشطة التشغيلية (عملية بعملية) وتعتبر الطريقة المفضلة من قبل المعيار.

يتم عرض قائمة التدفقات النقدية وفقا لهذه الطريقة عن طريق عرض كل فئة من فئات النقدية الإجمالية المستلمة والنقدية الإجمالية المدفوعة، وهو الأسلوب الذي يوصى به مجلس معايير المحاسبة الدولية. حيث تتميز هذه الطريقة بإمكانية مقارنة داخل الشركة المعد وفقا لأساس الاستحقاق مع صافي التدفقات النقدية المعدة وفقا للأساس النقدي، وتأخذ التالي:

[1] خالد جمال الجعارات، مرجع سابق، ص54 – 55.

الجدول رقم (04): قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة المباشرة

التدفقات من الأنشطة التشغيلية		
النقدية المستلمة من العملاء	×××	
النقدية المستلمة من الفوائد	×××	
النقدية المستلمة من التوزيعات	×××	
النقدية المدفوعة إلى الموردين	×××	
النقدية المدفوعة للموظفين	×××	
المصروفات الإدارية	×××	
المصروفات البيعية	×××	
النقدية المدفوعة للمصروفات التشغيلية	×××	
الفائدة المدفوعة	×××	
ضريبة الدخل المدفوعة	(×××)	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		××××
التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		
إيرادات الاستثمارات	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		××××
التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		
توزيعات الأرباح	(×××)	
أموال مقترضة	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التمويلية		(××××)
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول مدة		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر مدة		××××

المصدر: خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، 2015، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 58.

- **الأسلوب غير المباشر:**

ويعتبر الأسلوب الأكثر استخداما حيث تنطلق من النتيجة الصافية أو النتيجة التشغيلية ويتم تعديلها حتى نتوصل إلى التدفق النقدي التشغيلي.

وتتضمن تعديلا للربح أو الخسارة المعد وفقا لأساس الاستحقاق بأثر العمليات غير النقدية، ويعتبر الأسلوب الأكثر شيوعا لسهولته مقارنة بالأسلوب المباشر، غير أنه يعتريه بعض الانتقادات مثل صعوبة التعرف على الأنشطة التشغيلية للمنشأة، وعدم إمكانية معرفة الأنشطة التي أدت إلى توليد النقدية، كذلك فقائمة التدفقات النقدية تركز على مقارنة أرصدة أول المدة للأصول والمطلوبات المتداولة بأرصدة آخر المدة وتحديد التغيرات فيها وتأخذ الشكل التالي:

الجدول رقم (05): قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة غير المباشرة

التدفقات من الأنشطة التشغيلية		
الدخل قبل الضريبة والفوائد	×××	
يعدل بما يلي:		
مصروفات غير نقدية (الاهتلاكات والانخفاضات)	×××	
الدخل التشغيلي قبل تغيرات رأس المال العامل	×××	
الزيادة في الأصول	(×××)	
النقص في الحسابات الدائنة التجارية	(×××)	
النقص في الحسابات المدينة التجارية	×××	
النقص في الأصول	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية		××××
التدفقات النقدية من العمليات الاستثمارية		
إيرادات الاستثمارات	×××	
أرباح في شركات تابعة	×××	
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة الاستثمارية		××××
التدفقات النقدية من العمليات التمويلية		
توزيعات الأرباح	(×××)	
أموال مقترضة	×××	
صافي التدفقات النقدية من العمليات التمويلية		×××
صافي التدفقات النقدية من الأنشطة التشغيلية والتمويلية والاستثمارية		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في أول مدة		××××
رصيد النقدية والنقدية المعادلة في آخر مدة		××××

المصدر: خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، 2015، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، ص 58.

تمارين الفصل الرابع

التمرين الأول: أكمل الجدول التالي بوضع علامة (×) على نوع التدفق انطلاقا من المعيار المحاسبي الدولي رقم 7.

العمليات	تدفق تمويلي	تدفق استثماري	تدفق تشغيلي	لا تؤثر
بيع السلع على الحساب				
شراء على أصول ثابتة				
إصدار أسهم				
دفع أجور المستخدمين بشيك				
تسديد القروض				
شراء آلة على الحساب				
شراء بضاعة نقدا				
الحصول على قرض				

التمرين الثاني: أجب بصحيح أم خطأ عن الأسئلة التالية

- يعتبر جدول تدفقات الخزينة حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7 جزءا لا يتجزأ من القوائم المالية لكل دورة تعد لها قوائمها المالية؛
- كل تدفقات الخزينة تظهر إجبارا، حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7، بمبالغها الإجمالية (غير الصافية)؛
- إن الطريقة المباشرة لعرض تدفقات الخزينة المرتبطة بنشاطات العمليات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7، تتطلب تعديل النتيجة الصافية آخذة في الحسبان عمليات بعيدة عن النقود؛
- حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 7، لا بد من تعليق في الملحق من طرف المسيرين فيما يخص مبلغ الخزينة غير الجاهزة؛

التمرين الثالث: قدمت شركة (س) البيانات المالية التالية عن السنة المنتهية 2019/12/31:

البيان	المبلغ
تدفقات رأسمالية	75.000.000 دج
توزيعات معلن عنها	1.200.000 دج
صافي الدخل	17.000.000 دج
أسهم عادية مصدرة	33.000.000 دج
زيادة في حسابات المدينين	12.00.0 دج
اهتلاكات	3.500.000 دج
متحصلات من بيع أصول	6.000.000 دج
مكاسب من بيع أصول	500.000 دج

اعتمادا على البيانات أعلاه، ما هو رصيد الخزينة في 2019/12/13 بافتراض أن رصيد أول مدة كان 47.000.000 دج

- 13.000.000 دج؛
- 19.000.000 دج؛
- 17.800.000 دج؛
- 43.000.000 دج.

التمرين الرابع: خلال سنة 2019 قامت الشركة (س) بالعمليات التالية:

- شراء آلة جديدة بمبلغ 100.000 دج؛
- سددت توزيعات الأرباح 80.000 دج؛
- اشترت أسهم (أسهم خزانة: أسهم الشركة نفسها) بمبلغ 450.000 دج؛
- انفقت 270.000 دج مصاريف تشغيل، منها 100.000 دج دفعت نقدا أما المتبقي فهو على الحساب.

المطلوب: أي من التبويبات التالية هو الصحيح لكل بند من العمليات السابقة في قائمة التدفقات النقدية:

	العملية 1	العملية 2	العملية 3	العملية 4
اختيار أ	تدفق استثماري داخل	تدفق تشغيلي خارج	تدفق تمويلي خارج	كل المصروفات تدفق تشغيلي خارج
اختيار ب	تدفق تمويلي خارج	تدفق تمويلي خارج	تدفق استثماري خارج	النقدية المدفوعة فقط تعتبر تدفق تشغيلي خارج
اختيار ج	تدفق استثماري خارج	تدفق تمويلي خارج	تدفق تمويلي خارج	النقدية المدفوعة فقط تعتبر تدفق تشغيلي خارج
اختيار د	تدفق تمويلي داخل	تدفق تشغيلي خارج	تدفق تمويلي داخل	النقدية المدفوعة فقط تعتبر تدفق تشغيلي خارج

الجواب: الاختيار ج صحيح: فكل عملية لها أمرين هما نشاط تدفق نقدي ملائم وكذلك اتجاه صحيح كنقدية داخلة.

الفصل الخامس:
المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزونات"

الفصل الخامس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 "المخزونات"

أولا: الهدف من المعيار

يهدف المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 إلى وصف والمعالجة المحاسبية للمخزون، ويعالج هذا المعيار كيفية حساب تكلفة المخزون المعترف بها كأصل. كما يحدد هذه التكلفة المستنفذة من المخزون والتي يعترف بها كمصروف، كما يتناول أي تخفيضات من القيمة القابلة للتحقق.[1]

ثانيا: نطاق المعيار

يجب أن يطبق المعيار في القوائم المالية المعدة حسب نظام التكلفة التاريخية للمحاسبة عن المخزون فيما عدا:

- عمليات تشغيل ناتجة عن عقود الإنشاء، وتشمل عقود الخدمة ذات الصلة مباشرة (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11)؛
- المخزون من الدواجن والمواشي والدواب، المنتجات الزراعية، والمعادن الخام في حالة تقييمها بصافي القيمة بموجب الممارسات المتعارف عليها في بعض الصناعات؛
- يحل هذا المعيار محل المعيار المحاسبي الدولي الثاني الخاص بتقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكلفة التاريخية المعتمد في سنة 1975؛
- إن المخزون المشار إليه في الفقرة (ج1) يقاس بصافي القيمة التحصيلية خلال بعض مراحل الإنتاج. ويحدث ذلك على سبيل المثال عندما يحصد المحصول، أو تستخرج الخامات المعدنية ويكون البيع مؤكد في حالة وجود عقد بيع مؤجل أو وجود ضمان حكومي أو وجود سوق متجانسة تكون فيه مخاطر الفشل في البيع ضئيلة. فهذا النوع من المخزون يستبعد من نطاق هذا المعيار.

كما يعالج هذا المعيار جميع أنواع المخزون التي تظهر ضمن الأصول والتي تشمل:

- المخزون المستحوذ عليه بغرض البيع في المسار العادي لأعمال المنشأة؛

[1] هيني قان جريونيخ، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006، ص 159.

- المخزون المستحوذ عليه بغرض الاستخدام في عمليات الإنتاج لأغراض بيعه؛
- المخزون في شكل خامات أو توريدات تستهلك أثناء عملية الإنتاج؛
- المخزون لأغراض استخدامه في تقديم الخدمات.

ثالثا: مفاهيم أساسية

- **المخزونات هي**: أصول يتم الاحتفاظ بها:
  - لغرض البيع في المسيرة العادية للأعمال؛
  - أصول قيد التصنيع لغرض البيع؛
  - أصول على شكل مواد ولوازم تستهلك في العملية الإنتاجية أو تقديم الخدمات.
- **صافي القيمة التحصيلية هي**: سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط التجاري بعد طرح التكاليف اللازمة لتهيئة المخزون ولإتمام عملية البيع.
- يتضمن المخزون البضاعة المشتراة والمحتفظ بها لغرض البيع وتشمل على سبيل المثال: المخزون التي يشتريها تاجر تجزئة ويحتفظ بها لغرض البيع، أو الأراضي والممتلكات الأخرى التي يحتفظ بها لغرض البيع، كما يتضمن مخزون البضاعة تامة الصنع، بضاعة تحت التشغيل والمواد واللوازم المنتظر استخدامها في الإنتاج. في حالة منشآت الخدمات يتمثل المخزون في تكاليف الخدمة.
- يجب قياس المخزون بالتكلفة أو القيمة القابلة للتحقق أيهما أقل؛
- تشمل تكاليف المخزون جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل والتكاليف الأخرى التي يتم تحملها بغرض وضع المخزون في مكانه الحالي وحالته الراهنة؛
- عند بيع المخزون، فإن المبلغ المحمل للمصروفات يجب الاعتراف به كمصروف في الفترة التي تم الاعتراف فيها بالإيراد المتعلق بها؛

- أي مبالغ يتم تخفيض المخزون بها إلى القيمة القابلة للتحقيق وكذلك جميع الخسائر في المخزون سوف يتم الاعتراف بها كمصروف في الفترة التي حدث فيها التخفيض أو الخسارة.

تعد المخزونات من الأصول الجارية ومدة بقائها في المؤسسة، مهما طالت لا تتعدى إثنا عشر (12) شهرا (دورة الاستغلال) إذ تتحول إلى نقود وتجدد، وهي حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 كل المخزونات ما عدا التي حظيت بمعيار خاص بها.[1]

- مخزونات تم الحصول عليها بهدف بيعها أثناء النشاط العادي؛
- مخزونات الإنتاج قيد الإنجاز، تباع بعد الانتهاء من إنتاجها؛
- مخزونات المواد الأولية والمواد الاستهلاكية واللوازم التي تشترى لتستهلك في العمليات الإنتاجية أو تستهلك في تقديم الخدمات؛
- تقييم المخزونات وتسجل، مثلها مثل بقية الأصول، منذ تاريخ انتقال الأخطار والمزايا الاقتصادية والمستقبلية والرقابة عليها إلى المخزونات.

من المخزونات التي لا تعد مخزونات المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 نذكر:

- البناءات قيد الإنجاز (المعيار المحاسبي الدولي رقم 11)؛
- الوسائل المالية (المعيار المحاسبي الدولي رقم39)؛
- الأصول البيولوجية العائدة للنشاط الفلاحي (المعيار المحاسبي الدولي رقم 41)؛
- أصول منتجي الفلاحة والغابات ومنتجات المناجم ....

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 166.

رابعا: المعالجة المحاسبية

1. طرق تسعير المخزونات حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2

ينص المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 على أنه تتم المعالجة المحاسبية عن التكلفة التاريخية للمخزونات وفقا للطرق التالية:

- **طريقة التكلفة الوسطية المرجحة:**

تقوم على أساس حساب تكلفة كل وحدة بالمتوسط المرجح لتكلفة البنود المماثلة في بداية الفترة وتكلفة البنود المشتراة أو المصنعة خلال الفترة وبحسب المتوسط إما على أساس دوري أو كلما تم استلام شحنة إضافية وذلك حسب ظروف المنشأة حيث أنه وبصفة عامة:

متوسط التكلفة المرجحة = (تكلفة المخزون / كمية المخزون)

- **طريقة الوارد أولا الصادر أولا: FIFO**

تفرض طريقة الوارد أولا صادر أولا أن المخزون المشترى أولا يباع أولا أو يتم صرفه أولا مع تقييم البنود المتبقية في المخزون على أساس أسعار المشتريات الأحدث.

2. تشمل تكاليف المخزون:

- تكاليف الشراء مثل سعر الشراء وأعباء الاستيراد؛
- تكاليف التحويل: العمل المباشر، التكاليف الإضافية (غير المباشرة) مثل التكاليف المتغيرة والتكاليف الإضافية الثابتة المخصصة في إطار طاقة الإنتاج العادية؛
- التكاليف الأخرى مثل تكاليف التصميم والاقتراض؛

3. يستبعد من تكاليف المخزون:

- المبالغ غير العادية للمواد والعمل والتكاليف الإضافية (غير المباشرة)؛
- تكاليف التخزين ما لم تكن ضرورية قبل تقديم عملية الإنتاج؛

- التكاليف الإدارية؛
- تكاليف البيع.

تكلفة المخزون التي لا تخضع للتبادل بالشكل العادي وتلك المنتجة والمنفصلة لمشروعات محددة، تسند بتحديد معين للتكاليف الفردية لها.

تقييم المخزونات في العادة مرتين، مرة عند إدخالها إلى المخازن ومرة عند جردها في نهاية الدورة.

4. تقييم المخزونات

في نهاية الدورة هناك عدة أسس يمكن الاعتماد عليها في تقييم المخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2: التكلفة أو صافي القيمة القابلة للتحصيل أيهما أقل.

أ. يتم حساب تكلفة المخزونات كما يلي (طريقة تكلفة التخزين عند الإدخال)[1]

تكلفة المخزون = تكلفة الحصول عليه + تكلفة تحويله + تكاليف أخرى ناتجة عن حالة المخزون ومكان تواجده

- **تكلفة الحصول على المخزون:**
  - سعر الشراء؛
  - حقوق الجمارك؛
  - رسوم غير قابلة لإرجاع؛
  - نقل، شحن، تفريغ؛
  - تكاليف أخرى مباشرة واجبة التحميل، مع طرح كل أنواع التخفيضات بما في ذلك الخصم.
- **تكلفة تحويل المخزونات:**
  - تكاليف مباشرة مرتبطة بالوحدات الإنتاجية (اليد العاملة ...)؛
  - تكاليف إنتاج غير مباشرة ثابتة ومتغيرة؛

[1] محمد بوتين، مرجع سابق، ص 168.

- مصاريف تم حسابها حسب النشاط العادي للإنتاج، أي أن تكلفة البطالة أو ربح زيادة الفعالية الناتجة عن التحميل العقلاني).

➢ **تكاليف مخزون: (الأعباء التي لا تحمل للمخزون):**

- مبالغ غير عادية ناتجة عن نفايات وبقايا التصنيع؛
- في اليد العاملة وتكاليف إنتاج أخرى: تكاليف القروض، مصاريف التوزيع، قروض الصرف المرتبطة بالحصول على المخزونات.
- مصاريف عامة إدارية لا تشارك في وصول المخزون إلى حالته الحالية ومكان تواجده؛
- تكاليف التخزين إلا إذا كان ذلك ضروريا بين مرحلتين من مراحل الإنتاج. وتسجل في أعباء الدورة.

ب. التقييم على أساس القيمة القابلة للتحصيل:

لا يمكن تسجيل الأصول (المخزونات) بمبلغ يفوق المبلغ المحدد للبيع عند الاستعمال، حيث أنه إذا أصبحت تكلفة المخزون غير قابلة للتحصيل، تعتمد المنشأة (المؤسسة) إلى إدراج مقارن ما بين تكلفة التخزين (الإدخال) والقيمة القابلة للتحصيل، فتعترف بنقص في قيمة المخزون (تدهور) إذا كانت القيمة القابلة للتحصيل أقل من تكلفة إدخال المخزونات.

القيمة القابلة للتحصيل سعر البيع التقديري خلال دورة النشاط – التكلفة المكملة لعملية البيع والتكلفة المقدرة لإنتاج المخزون

خامسا: العرض والإفصاح

يجب أن تفصح القوائم المالية عن:[1]

➢ السياسات المحاسبية، شاملة معادلات التكلفة المستخدمة؛

➢ المبلغ الإجمالي المحمل للمخزون والمبلغ لكل فئة:

[1] هيني قان جريونيخ، مرجع سابق، ص164.

- قيم المخزونات المعدلة بالقيمة العادلة ناقصا تكاليف البيع؛
- قيمة أي تخفيضات واستعادة هذه التخفيضات (إن وجدت)؛
- الملابسات والأحداث التي أدت إلى استعادة التخفيضات؛
- المخزون المرهون كتأمين للالتزامات؛
- مبلغ المخزون المعترف به كمصروف.

تمارين الفصل الخامس

التمرين الأول:

باعتبارك مسير في مؤسسة، بين من بين العناصر التالية الناتجة عن تسيير المخزونات، العناصر التي تحمل على تكلفة المخزون (تضاف أو تطرح) من التي لا تحمل على هذه التكلفة؟

- تخفيضات استثنائية لشراء منتجات انتهت موضتها؛ (تحمل)
- سجل ارتفاع غير عادي في استهلاك الزيت من طرف آلة إنتاج بسبب خطأ في ضبطها؛ (لا تحمل)
- تكلفة تخزين بضائع؛ (لا تحمل)
- أجور عمال تجاريين يبيعون المخزونات؛ (لا تحمل)
- الرسم على القيمة المضافة TVA؛ (لا تحمل)
- مصاريف نقل المشتريات؛ (تحمل)
- ساعات اليد العاملة الساهرة على الإنتاج؛ (تحمل)
- خصم تعجيل دفع ظاهر على فاتورة المورد؛ (تحمل)
- خسارة صرف العملة الوطنية مقابل عملة أجنبية؛ (لا تحمل)
- مصاريف تخزين إنتاج قيد الصنع؛ (تحمل)
- أجرة مساعد الشراء؛ (لا تحمل)

- مصاريف إشهار قصد التخلص من بعض السلع المخزنة؛ (لا تحمل)
- دفع رسم خاص بنقل مواد خطيرة من المورد إلى مخازن المؤسسة؛ (تحمل)
- إنجاز مكان لتخزين منتجات المؤسسة لدى الغير؛ (لا تحمل)
- مخصصات اهتلاك معدات الإنتاج. (تحمل)

التمرين الثاني: اختر الإجابة الصحيحة من بين الأجوبة المقدمة؟

إذا كانت القيمة المحاسبية لمخزون هي 100 دج وأن القيمة الصافية القابلة للتحقيق هي 120 فبأي مبلغ يظهر بها حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 في الميزانية؟:

- **100**
- **110**
- **120**

إذا كانت القيمة غير الصافية لمخزون هي 120 وسبق أن كونت له مؤونة بمبلغ 10 السنة الماضية، وأن القيمة القابلة للتحقيق هي 110. فبأي مبلغ سيظهر به هذا المخزون حسب المعيار المحاسبي الدولي رقم 2 في الميزانية؟:

- **100**
- **110**
- **120**

إذا علمت أن القيمة المحاسبية لمخزون هي 100 وأن التكاليف الضرورية لإنهاء إنتاجه هي 20، وأن المصاريف الضرورية لتحقيق عملية بيعه هي 10، وأن سعر بيعه المقدر 140 فما هي قيمة الصافية القابلة للتحقيق؟:

- **100**
- **110**
- **120**

- **130**
- **140**

التمرين الثالث:

كانت حركة المخزون بالنسبة للمادة الأولية (م1) في مؤسسة خلال شهر مارس 2019 كالتالي:

- **03/01 مخزون بداية المدة 1000 كلغ بـ 50دج /كلغ؛**
- **03/05 إدخال 3000 كلغ بسعر 51 دج/كلغ؛**
- **03/07 إخراج 2500 كلغ؛**
- **03/11 إخراج 600 كلغ؛**
- **03/17 إدخال 1600 كلغ بسعر 47 دج/كلغ؛**
- **03/20 إخراج 900 كلغ،**

المطلوب: إعداد بطاقة المخزون حسب الطرق التالية:

- ❖ **طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل دخول؛**
- ❖ **طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة لمجموع المدخلات؛**
- ❖ **طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO).**

الحل:

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة بعد كل دخول:

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			المخزون		
		ك	ت	م	ك	ت	م	ك	ت	م
03/01	مخزون بداية المدة	1000	50	50000				1000	50	50000
03/05	إدخال	3000	51	153000	-	-	-	4000	50,75	203000
03/07	إخراج				2500	50.75	126875	1500	50.75	76125
03/11	إخراج				600	50.75	30450	900	50,75	45675
03/17	إدخال	1600	47	75200				2500	48.35	120875
03/20	إخراج				900	48.35	43515	1600	48.35	77360
	مخزون نهاية المدة							1600	48.35	77360
	المجموع	5600	-	278200	4000	-	200840	-	-	-

طريقة التكلفة المتوسطة المرجحة لمجموع المدخلات:

التاريخ	البيان	الإدخالات			التاريخ	البيان	الإخراجات		
		ك	ت	م			ك	ت	م
03/1	مخزون بداية المدة	1000	50	50000	03/07	إخراج	2500	49.68	124196,43
03/05	إدخال	3000	51	153000	03/11	إخراج	600	49.68	29807,14
03/17	إدخال	1600	47	75200	03/20	إخراج	900	49.68	44710,71
						مخزون نهاية المدة	1600	49.68	79485,71
	المجموع	5600	49.68	278200		المجموع	5600	49.68	278200

طريقة الوارد أولا الصادر أولا (FIFO):

التاريخ	البيان	المدخلات			المخرجات			المخزون		
		ك	ت	م	ك	ت	م	ك	ت	م
03/01	مخزون بداية المدة	1000	50	50000				1000	50	50000
03/05	إدخال	3000	51	153000	-	-	-	1000 3000	50 51	50000 1530000
03/07	إخراج				1000 1500	50 51	50000 76500	- 1500	- 51	- 76500
03/11	إخراج				600	51	30600	900	51	45900
03/17	إدخال	1600	47	75200				900 1600	51 47	45900 75200
03/20	إخراج				900	51	45900	1600	47	75200
	مخزون نهاية المدة							1600	47	75200
	المجموع	5600	-	278200	4000	-	203000	1600	47	75200

الفصل السادس:

المعيار المحاسبي الدولي رقم 38

"الأصول غير الملموسة (المعنوية)"

الفصل السادس: المعيار المحاسبي الدولي رقم 38 "الأصول غير الملموسة (المعنوية)"

أولا: ماهية الأصول المعنوية

لقد زاد الحديث عن عناصر رأس المال المعنوي، وأصبحت منظمات الأعمال تولي اهتماما كبيرا بالاستثمار في هذا الجانب من الأصول المعنوية (غير الملموسة)، إذ أصبحت ضرورية بالنسبة للوحدات الاقتصادية، وتتحدد قيمة المؤسسة عموما بعناصرها المادية والمعنوية. وفي السنوات الأخيرة لم تعد العناصر المادية لوحدها كافية لضمان استمرارية المنشآت في ظل محيط متغير باستمرار. كما أن ظروف المنافسة الحادة والتقلبات التكنولوجية السريعة دفعت المسيرين إلى توجيه مبالغ أكبر من الأموال المنفقة على أنشطة البحث والتطوير بغرض تحسين المعرفة العامة والمعرفة الإنتاجية التي يكون من شأنها خلق منتجات أو عمليات جديدة أو أساليب أو تقنيات مطورة أو اكتشاف طرق إنتاجية بديلة تكون أقل تكلفة من الطرق التقليدية أو تحقق إيراد أعلى.

1. تعريف الأصول المعنوية

تعرف الأصول المعنوية على أنها: "أصل غير نقدي، ليس له جوهر مادي".[1]

كما يمكن تعريف الأصل المعنوي على أنه: "أصل غير نقدي، ليس له كيان ملموس أو حسي، حيث تسيطر عليه المؤسسة ويكون الغرض منها تحقيق منافع اقتصادية مستقبلية".[2]

ويمكن القول أن الأصول المعنوية هي: "أصل غير نقدي قابل للتحديد، ليس له جوهر مادي ويكون الغرض من الاحتفاظ به استخدامه في إنتاج أو تزويد البضائع أو الخدمات أو لتأجيره للآخرين أو لأغراض إدارية".[3]

ويعرفها النظام المحاسبي المالي على أنها: "أصول غير نقدية، قابلة للتعريف ولا معنى مادي لها، يحوزها كيان من أجل تقديم السلع أو الخدمات، والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية". [4]

وتعد الأصول المعنوية أصول إذا كانت:

---

[1] Eric Dumalanède, **Comptabilité Générale**, Berti Edition, Alger, 2009, P144.

[2] Anne le Manh, Catherine Maillet, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, Foucher, France, 2008, P32.

[3] Ali Tazdait ,**Maitrise du Système Comptable Financier**, Edition ACG,2009, P203.

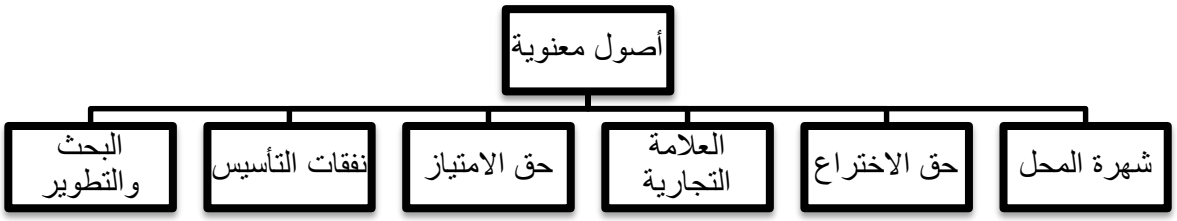
[4] الجريدة الرسمية،مرجع سابق،ص86.

- تتحكم فيه المنشأة كنتيجة لأحداث سابقة،
- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة.

2. عناصر الأصول المعنوية (غير الملموسة)

الشكل الموالي يوضح أهم عناصر الأصول المعنوية.

الشكل رقم (05):عناصر الأصول المعنوية



3. خصائص الأصول المعنوية

تتصف الأصول المعنوية بصفة عامة بافتقاد الوجود المادي والدرجة العالية من عدم التأكد التي تحيط بمنافعها المستقبلية.

لكن الخاصية الأساسية التي تميز الأصول المعنوية عن غيرها من الأصول هي الدرجة العالية من عدم التأكد التي تصاحب المنافع الاقتصادية المتوقعة منها حيث تتراوح القيم الممكنة لهذه المنافع في معظم الحالات من الصفر إلى مقادير كبيرة جدا.

إن السبب في ارتفاع درجة عدم التأكد هذه يرجع إلى ما يلي:

- أن هذه الأصول تستمد قيمتها من المزايا التنافسية التي يمكن أن تحققها لوحدة اقتصادية معينة دون غيرها. وهذا يعني أنه قد تكون لهذه الأصول قيمة بالنسبة للوحدة الاقتصادية فقط دون غيرها، كما وأن هذه القيمة تتقلب تبعا للتقلبات في الميزة التنافسية التي تحققها والتي تنعكس على المنافع المتوقعة منها؛
- صعوبة تحديد العمر الافتراضي للأصل المعنوي. وقد يرجع ذلك إلى عدم وجود عمر مادي للأصل من ناحية، ولصعوبة التنبؤ بالفترة التي يمكن أن يحقق فيها منافع للوحدة الاقتصادية من ناحية أخرى.

وعموما فإن الأصول المعنوية لها عمر إنتاجي يزيد عن سنة، لذلك فهي تصنف ضمن الأصول طويلة الأجل.

من أجل هذه الأسباب، يعد تحديد مقدار وتوقيت المنافع المستقبلية للأصول المعنوية أمر بالغ الصعوبة ولا شك أن حالة عدم التأكد العالية التي تنطوي عليها المنافع المستقبلية المتوقع الحصول عليها من هذه الأصول تؤدي إلى ظهور العديد من مشاكل القياس والتقييم حيث أن قيمة الأصل تتحدد على ضوء المنافع المتوقعة منه.

4. تصنيف الأصول المعنوية

يمكن تصنيف الأصول المعنوية وفقا للأسس التالية:

أ. حسب قابلية التحديد

وفق هذا الأساس يمكن تصنيف الأصول المعنوية إلى نوعين هما:

- **أصول يمكن تحديدها بصورة منفردة**

ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن تميزها بصورة منفردة وبمعزل عن أي أصول أخرى. بحيث يمكن حصر النفقات المرتبطة بالحصول عليها كجزء من تكلفة ومثال ذلك: حقوق الاختراع وحقوق النشر والعلامات التجارية وأنشطة البحث والتطوير.

- **أصول لا يمكن تحديدها بصورة منفردة**

ويقصد بها، تلك الأصول التي يصعب تحديد تكلفة الحصول عليها بصورة منفردة، ومثال ذلك شهرة المحل التي تعتبر محصلة العديد من العوامل المتداخلة.

ب. حسب إمكانية فصل الأصل عن المنشأة

يمكن تصنيف الأصول المعنوية حسب هذا الأساس إلى نوعين هما:

- **أصول يمكن فصلها عن المنشأة**

ويقصد بها تلك الأصول التي يمكن بيعها وتحويل ملكيتها بصفة مستقلة عن الوحدة الاقتصادية مثل: حقوق التأليف والنشر وبراءات الاختراع والعلامات التجارية.

- **أصول لا يمكن فصلها عن المنشأة**

ويقصد بها تلك الأصول التي لا يمكن بيعها أو تحويل ملكيتها دون بيع الوحدة الاقتصادية ذاتها مثل شهرة المحل.

ت. حسب العمر الإنتاجي المتوقع للأصل

ووفقا لهذا الأساس يتم تصنيف الأصول المعنوية إلى ثلاثة أنواع هي:

- **أصول ذات عمر إنتاجي محدد**

ويقصد بها تلك الأصول التي يتحدد عمرها الإنتاجي بنصوص قانونية أو عن طريق عقد ملزم بين الوحدة الاقتصادية والغير مثل حقوق الامتياز وحقوق استخدام المعاملات التجارية، أي أن فترة الانتفاع من الأصل تحدد بواسطة قانون أو عقد.

- **أصول يرتبط عمرها الإنتاجي بعوامل إنسانية أو اقتصادية**

كما في حالة حقوق النشر والتأليف والتي ترتبط بعمر الشخص نفسه وكذا براءات الاختراع.

- **أصول ليس لها عمر محدد**

مثل شهرة المحل فهي تستمر باستمرار المؤسسة غالبا.

ث. حسب طريقة اقتناء الأصل

وفقا لهذا الأساس يمكن تقسيم الأصول المعنوية إلى نوعين هما:

- **أصول يتم الحصول عليها من الغير**

ويقصد بها تلك الأصول التي يتم شراؤها بصفة منفردة أو ضمن مجموعة من الأصول أو نتيجة الاندماج مع وحدات اقتصادية أخرى مثل الشهرة.

➢ **أصول يتم الحصول عليها ذاتيا**

ويقصد بها تلك الأصول التي يتم تكوينها وتطويرها داخليا بواسطة الوحدة الاقتصادية مثل براءات الاختراع والتي يتم التوصل إليها من خلال نشاط البحث والتطوير.

إن وجود أصول معنوية يمكن أن يظهر بصورة عقود أو امتيازات ويمكن أن تنشأ الأصول المعنوية من المصادر التالية:

- حماية حكومية مثل براءات الاختراع وحقوق التأليف والنشر والعلامات التجارية؛
- الحصول عليها من الشركات الأخرى، حيث يتضمن سعر شراء شركة مثلا شراء شهرتها معها؛
- اتفاقات احتكارية خاصة مع شركات أخرى للانتفاع باسمها وتنظيمها مثلا امتياز ماكدونالد أو امتياز اسم وتنظيم فندقي كاسم هولدي.

ثانيا: الاعتراف بالأصول المعنوية حسب المعيار (38)

يقصد بالأصول المعنوية الأصول التي ليس لها وجود مادي ملموس ويحاط بالمنافع المتوقع الحصول عليها من هذه الأصول مستقبلا حالة من عدم التأكد وأن الكثير من هذه الأصول ليس لها قيمة سوقية لاقتصار منافعها المتوقعة على المنشأة بذاتها مثل الشهرة.

أ. أسس الاعتراف بالأصل المعنوي

يحدد المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) معايير أساسية للاعتراف بالأصل المعنوي وهي:

1. **أن يكون قابلا للتحديد:** أي أن يكون له ذاتية منفصلة ووجود مستقل ملحوظ وتكلفة يمكن نسبتها إليه وتظهر استقلالية الأصل المعنوي إذا استطاعت المنشأة التصرف فيه ببيعه أو تأجيره أو استبداله دون التصرف في غيره من الأصول، أو إذا كان ناتجا عن حقوق تعاقدية أو قانونية كحقوق الملكية الفكرية وبراءات الاختراع والامتيازات وغيرها.[1]

[1] Robert Maeso, **Comptabilité Financière approfondie,** 6eme édition, DUNOD, Paris 2008,P 39-40.

2. **أن يكون خاضعا لرقابة المنشأة وسيطرتها:** أي أن تمتلك المؤسسة سلطة للحصول على منافع الأصل المعنوي في أي وقت وسلطة لمنع الآخرين من الوصول إلى هذه المنافع. وتتمثل هذه السلطة عادة في الحقوق التعاقدية أو القانونية التي تحصل عليها المؤسسة لحماية الأصل المعنوي.[1]

3. **أن يكون قادرا على توليد منافع اقتصادية مستقبلية:** أي أن تتأكد المنشأة بأن الأصل المعنوي سيحقق منافع اقتصادية مستقبلية وأن هذه المنافع سوف تعود للمنشأة صاحبة الأصل.[2]

4. **أن يكون بالإمكان قياس تكلفته بموثوقية:** أي أن تستطيع المنشأة تقدير تكلفة الأصل المعنوي بدرجة معقولة من الثقة وتتمثل تكلفة الأصل المعنوي الذي يتم الحصول عليه بشكل منفصل في سعر الشراء زائد أي تكلفة يتم تحملها مباشرة لإعداد الأصل للاستعمال.[3]

ب. التكاليف التي لا يسمح المعيار (38) بالاعتراف بها كأصل

- تكاليف البحث؛
- تكاليف ما قبل الافتتاح التي تنفق لبدء أعمال جديدة وتكاليف تشغيل المصنع أي تلك المنفقة قبل انطلاق الإنتاج أو التشغيل الكامل؛
- تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والسكرتارية المنفقة لإقامة كيان قانوني؛
- تكاليف التدريب والتكوين؛
- تكاليف الدعاية والإشهار؛
- تكاليف إعادة الترتيب المكاني والهيكلة وغيرها التي تدخل في تنظيم الأعمال وخطوط الإنتاج.

كما يجب على المشروع تقييم احتمال المنافع الاقتصادية المستقبلية باستخدام افتراضات معقولة ومدعومة تمثل أفضل تقدير للإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التي ستسود على مدى العمر النافع للأصل مع الأخذ بعين

---

[1] **Code IFRS Normes et Interprétation**,3eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris , 2007, P 447.

[2] Stéphan Brun, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS**, GALINO édition, France ,2005 , P235.

[3] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق، ص374

الاعتبار أن هذا المتطلب يطبق أيضا على التكاليف التي يتم تكبدها بشكل أولي لشراء أصل معنوي أو توليده داخليا وتلك التكاليف التي يتم تكبدها لاحقا بالإضافة إليه، أو استبدال جزء منه أو صيانته. [1]

وإذا لم تتوفر شروط الاعتراف أي إذا كان البند المعنوي لم يتوفر فيه تعريف الأصل المعنوي ولم ينطبق عليه شروط الاعتراف بالأصل المعنوي فيتطلب المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) أن يتم الاعتراف بالنفقات على هذا البند كمصروفات عند تحملها.

ثالثا: القياس الأولي للأصول المعنوية حسب المعيار (38)

يجب قياس الموجود مبدئيا بمقدار تكلفته.

أ. الامتلاك المنفصل

إذا تم امتلاك أصل بشكل منفصل فإن تكلفة الموجود المعنوي يمكن إعادة قياسها بشكل موثوق بالرجوع إلى سعر شرائنا لهذا الأصل (أي سعر البيع). وتشمل الأصول المعنوية سعر شرائه بما في ذلك الرسوم الجمركية وكذلك كل المصاريف المرتبطة مباشرة لتهيئة الأصل في مكانه. [2]

إذا تم امتلاك أصل معنوي مقابل مبادلته مع أدوات حقوق الملكية للمؤسسة المقدمة للتقارير تكون تكلفة الأصل هي القيمة العادلة لأدوات حقوق الملكية والتي هي معادلة للقيمة العادلة للأصل.[3]

ب. الامتلاك في إطار دمج مؤسسات الأعمال

الأصول الممتلكة في إطار دمج مؤسسات الأعمال يتم معالجتها حسب معيار التقارير المالية الدولي رقم (3) ويجب أن يتم تقييدها كأصل في تاريخ الدمج وهذا في حالة توفر شروط الاعتراف المذكورة سابقا، ومنه ففي إطار الاندماج تكون التكاليف تتمثل في القيمة العادلة عند تاريخ الحصول عليها في عملية الاندماج وإذا لم يكن من

[1] أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،2010،ص293.

[2] Christel Decock Good, Franck Dosne, **Comptabilité Internationale: les IAS/IFRS en pratique,** Economica, Paris,2005,P78.

[3] شعيب شنوف،**محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،ج2،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداود،2009،ص 140.

الممكن إجراء قياس موثوق لتكلفة الأصل المعنوي حسب المعيار المحاسبي الدولي (38) الذي يتم امتلاكه في إطار دمج مؤسسات فهنا لا يتم الاعتراف به كأصل معنوي ولكنه يدخل ضمن شهرة المحل. [1]

ففي حالة أن لم يكن هناك سوق نشط لأصل فإن تكلفته تعكس المبلغ الذي كانت المؤسسة ستدفعه في تاريخ الامتلاك للأصل في عملية محايدة بين أطراف مطلعة وراغبة، بناء على أفضل معلومات متوفرة، وعند تحديد هذا المبلغ تأخذ المؤسسة في الاعتبار نتيجة العمليات الأخيرة للأصول المماثلة. [2]

ت. الامتلاك من خلال منحة حكومية

في بعض الحالات من الممكن امتلاك أصل معنوي بدون تكلفة، أو مقابل رمزي من خلال منحة حكومية، وقد يحدث هذا عندما تقوم حكومة بتحويل أو تخصيص أصول معنوية لمنشأة مثل حقوق النزول في مطار أو التراخيص لتشغيل محطات راديو أو تلفزيون ...

ويتم قياس مثل هذه الأصول بالقيمة العادلة وإذا اختارت المنشأة عدم الاعتراف بالأصل مبدئيا بمقدار القيمة العادلة فإن المنشأة تعترف بالأصل مبدئيا بمقدار مبلغ رمزي.

ث. عمليات مبادلة الأصول

يمكن امتلاك أصل معنوي بمبادلته كليا أو جزئيا مع أصل معنوي غير مشابه أو أصل آخر، ويتم قياس تكلفة هذا العنصر بمقدار القيمة العادلة للأصل المستلم الذي هو مساوي للقيمة العادلة للأصل المستغنى عنه، معدلة بمقدار أي نقد أو معادلات نقد تم تحويلها.[3]

ج. الأصول المعنوية المولدة داخليا

لتقييم ما إذا كان الأصل المعنوي مولد داخليا يلبي مقاييس الاعتراف تقوم المنشأة بتصنيف توليد الأصول إلى ما يلي:

---

[1] Christel Decock Good, Franck Donsne, op cit, P79

[2] شعيب شنوف،مرجع سابق،ج2،ص140.

[3] شعيب شنوف،مرجع سابق،ج2،ص 141.

- مرحلة البحث؛
- مرحلة التطوير.

1. مرحلة البحث

يجب عدم الاعتراف بأن أصل معنوي ناتج من البحث أو من مرحلة البحث لمشروع داخلي، ويجب الاعتراف بالإنفاق على البحث أو على مرحلة البحث لمشروع داخلي على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

يتبنى المعيار المحاسبي الدولي رقم (38) وجه نظر بأنه في مرحلة البحث لمشروع لا تستطيع المنشأة إظهار وجود الأصل المعنوي الذي سيولد منافع اقتصادية مستقبلية محتملة، ولذلك يتم الاعتراف بهذا الإنفاق دائما على أنه مصروف عندما يتم تحمله.

2. مرحلة التطوير

يجب الاعتراف بالأصل المعنوي الناشئ من تطوير أو من مرحلة التطوير لمشروع داخلي فقط إذا تمكنت المنشأة من بيان كل ما يلي:

- نيته لإكمال الأصل المعنوي واستعماله أو بيعه؛
- قدرتها على استعمال أو بيع الأصل؛
- توفر المصادر الفنية والمالية المناسبة والمصادر الأخرى لإكمال تطوير واستعمال أو بيع الأصل المعنوي؛
- قدرتها على قياس الإنفاق الخاص بالأصل المعنوي أثناء تطويره بشكل موثوق به.

3. الشهرة المولدة داخليا

يجب عدم الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل.

في بعض الحالات يتم تحمل إنفاق لتوليد منافع اقتصادية مستقبلية ولكن لا ينجم عنها تكوين أصل معنوي يلبي مقاييس الاعتراف في هذا المعيار، وكثيرا ما يوصف هذا الاتفاق بأنه يساهم في الشهرة المولدة داخليا، ولا يتم

الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا على أنها أصل لأنه لا يمكن تحديده كمصدر تسيطر عليه المنشأة وحيث يمكن قياسه بشكل موثوق بمقدار التكلفة.

وقد جرى العرف المحاسبي على عدم إثبات الشهرة بالدفاتر إلا في حالة شرائها، أما الشهرة التي تنشأ عن عوامل داخلية فلا يتم إثباتها بسبب صعوبة تحديد قيمتها.

رابعا: النفقات اللاحقة للأصول المعنوية حسب المعيار (38)

يجب الاعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل المعنوي بعد شرائه أو إكماله على أنه مصروف عندما يتم تحملها، إلا إذا كان من المحتمل أن هذه النفقات ستمكن الأصل من توليد منافع اقتصادية مستقبلية تزيد عن مستوى أدائه المقدر سابقا وكان من الممكن قياس هذه النفقات وربطها بالأصل بموثوقية.[1]

إذا تم تلبية هذه الشروط فإنه يجب إضافة النفقات اللاحقة إلى تكلفة الأصل المعنوي.

يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على الأصل المعنوي معترف به على أنه مصروف إذا كان المطلوب من هذه النفقات المحافظة على الأصل عند مستوى أدائه المقدر سابقا. وطبيعة الأصل المعنوي أنها في العديد من الحالات لا يمكن تحديد ما إذا كان من المحتمل أن تزيد النفقات اللاحقة أو يحافظ على المنافع الاقتصادية التي ستتدفق إلى المنشأة من الأصل.

يتم الاعتراف بالنفقات اللاحقة على العلامات التجارية والبيانات الإدارية وعناوين النشر...على أنه مصروف لتجنب الاعتراف بالشهرة المولدة داخليا.

خامسا: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المعنوية حسب المعيار (38)

بعد الاعتراف المبدئي بالأصل المعنوي يجب على المنشأة أن تختار بين أسلوب نموذج التكلفة ونموذج إعادة التقييم.

تقيم الأصول المعنوية بالقيمة السوقية وهذا عندما يكون السوق نشط وهذه الطريقة تكون صعبة التطبيق.[2]

---

[1] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص383.

[2] Jean Michel Palou, **Les Méthodes D'évaluation D'entreprise**, 2eme Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Belgique, 2008, P71.

➢ نموذج التكلفة

بعد الاعتراف المبدئي فإن المعاملة الأصلية هي وجوب تسجيل الأصل المعنوي بتكلفته مخصوما منها الاهتلاك المجمع وخسائر انخفاض القيمة المجمعة.

وتتمثل تكلفة الأصل المعنوي المقتنى في سعر شرائه متضمنا الحقوق الجمركية والرسوم والضرائب غير قابلة للاسترجاع، وذلك بعد خصم الحسومات والخصومات التجارية إضافة إلى كل تكلفة تتعلق مباشرة بإعداد الأصل للاستخدام.[1]

➢ نموذج إعادة التقييم

بعد الاعتراف الأولي، يمكن للمؤسسة أن تسجل الأصل المعنوي المعاد تقيمه ناقص مجمع الاهتلاك وخسائر انخفاض القيمة. ويتمثل المبلغ المعاد تقييمه في القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم والمحددة بالرجوع إلى سوق نشط.

وبموجب نموذج إعادة، يتم إقفال الزيادات التي تظهر بسبب إعادة التقييم مباشرة في احتياطي إعادة التقييم في حقوق الملكية ماعدا ما يتعلق منها بخسائر انخفاض القيمة تم الاعتراف بها سابقا بسبب إعادة التقييم في الربح أو الخسارة، وإذا كان للأصل المعنوي الذي تم إعادة تقديره عمر محدد يتم إطفاءه على مداره فإنه عندئذ يتم إطفاء القيمة المعاد تقديرها على مدار هذا العمر.[2]

إذا لم تتمكن المنشأة من إعادة تقييم أصل معنوي ما موجود ضمن مجموعة من الأصول المعاد تقييمها، بسبب عدم وجود سوق نشط لهذا الأصل، يسجل هذا الأخير وفق نموذج التكلفة.

---

[1] Christel Decock Good, Franck Dosne, op cit, P81.

[2] Stephan Brun, Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS, GALINO édition, France ,2005, P238

تمارين الفصل السادس

التمرين الأول: قامت المؤسسة (س) بشراء الأصول المعنوية التالية:

- في 2016/01/13 شراء برنامج إعلام آلي بتكلفة 30.000 دج حيث قامت المؤسسة بتسديد (1/3) من المبلغ نقدا والباقي على الحساب.
- في 2016/02/07 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.

حل التمرين الأول

2016/01/13

2041		حـ/ برمجيات المعلومات وما شابهها	30.000	
	404	حـ/ موردو الاستثمارات		20.000
	512	حـ/ البنك		10.000
		شراء برنامج إعلام آلي		

2016/02/07

2055		حـ/ الامتيازات والحقوق المماثلة	15.000	
2081		حـ/ أصول معنوية أخرى	45.000	
	403	حـ/ أوراق دفع		45.000
	512	حـ/ البنك		15.000
		شراء أصول معنوية		

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.

تكلفة البرمجيات=10.000+1000×8=90.000 دج

ن/01/01

	10.000	حـ/ مواد ولوازم مستهلكة		601
	80.000	حـ/أجور المستخدمين		631
10.000		حـ/مواد ولوازم	31	
80.000		حـ/أجور مستحقة	421	
		إثبات مصاريف إنجاز البرمجيات		
		//		
	90.000	حـ/ برمجيات		204
90.000		حـ/إنتاج مثبت	731	
		إنجاز برمجيات.		

الفصل السابع:
المعيار المحاسبي الدولي رقم
16 "الأصول المادية"

الفصل السابع: المعيار المحاسبي الدولي رقم 16 "الأصول المادية"

أولا: ماهية الأصول المادية طويلة الأجل

1. تعريف الأصول المادية طويلة الأجل

تعرف الأصول المادية طويلة الأجل على أنها: "الأصول التي يحوزها كيان من أجل الإنتاج ومن تقديم السلع أو الخدمات والتأجير أو الاستعمال للأغراض الإدارية والتي تعتزم استعمالها لأكثر من سنة مالية واحدة".

كما يمكن تعريفها على أنها: "الموجودات المادية التي تمتلكها المؤسسة بقصد استخدامها في إنتاج السلع والخدمات أو بقصد تأجيرها للغير، أو لأغراض إدارية".

ويجب توافر الشروط التالية في أي عنصر من عناصر الأصول لكي يتم الاعتراف بها: [1]

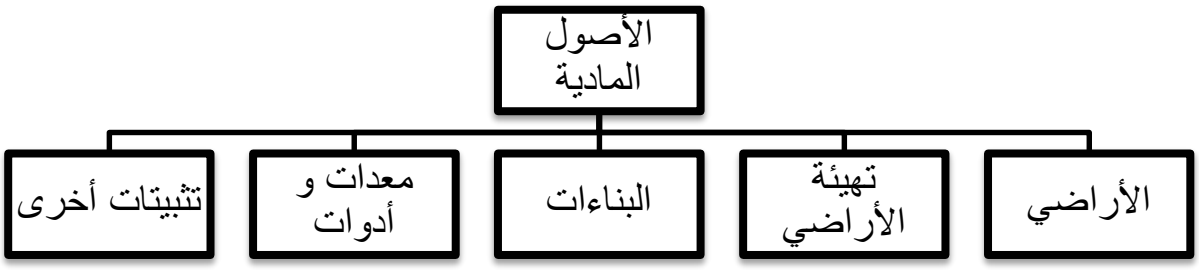
- احتمال تدفق منافع اقتصادية متولدة عن أصول المنشأة؛
- إمكانية قياس تكلفة الأصل بموثوقية (بصورة صادقة).

2. تصنيف الأصول المادية طويلة الأجل

صنف النظام المحاسبي المالي الأصول المادية طويلة الأجل إلى:

الشكل الموالي يوضح أهم عناصر الأصول المادية طويلة الأجل.

الشكل رقم (06):عناصر الأصول المادية طويلة الأجل.



[1] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص 359.

ثانيا: الاعتراف بالأصول المادية حسب المعيار (16)

غالبا ما تمثل الأصول المادية طويلة الأجل نسبة كبيرة من إجمالي أصول المنشأة هذا بالإضافة إلى أن عملية تحديد ما إذا كانت نفقة معينة تمثل أصلا أو مصروفا يكون لها تأثير كبير على قائمة الدخل ويتم الاعتراف بأي عناصر الأصول المادية طويلة الأجل كأصل عندما:[1]

- يكون من المحتمل أن يحقق استخدام العنصر منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة؛
- يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء العنصر بدرجة عالية من الدقة ويتم الاعتراف بجميع تكاليف الممتلكات والمنشآت والمعدات في الوقت الذي يتم فيه تحملها وتشمل هذه التكاليف ما يلي:

- التكاليف التي يتم تحملها عند اقتناء الأصل وهي التكاليف التي تنفق في سبيل الحصول على الأصل حتى يصبح جاهزا للاستخدام، ويطلق عليها التكلفة التاريخية؛
- التكاليف التي يتم تحملها لاحقا.

وتكمن خصائص الأصول المادية طويلة الأجل في:[2]

- لها وجود مادي ملموس (حجم وشكل محدد)؛
- تستخدم في عمليات التشغيل؛
- ليس للمنشأة نية للاتجار بها وبيعها.

ثالثا: القياس الأولي للأصول المادية حسب المعيار (16)

ويعني القياس الأولي كيفية تحديد تكاليف الأصول عند اقتنائها.

يُعتمد مبدأ التكلفة التاريخية أساس للتسجيل في تاريخ حيازة الأصل الثابت.[3]

وتتمثل تكلفة الأصل المادي طويل الأجل في حالة شراء الأصل جاهزا في:

---

[1] أحمد نور،**المحاسبة المالية (القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية)**،الدار الجامعية،[1] الإسكندرية، 2003-2004،ص464.

[2] رضوان حلوة حنان ،نزار فليح بلداوي،مرجع سابق،ص255.

[3] رضوان حلوة حنان،نزار فليح البلداوي،مرجع سابق،ص255.

تكلفة الأصل المادي طويلة الأجل=ثمن الشراء + جميع المصروفات اللازمة للأصل حتى يصبح صالحا للاستخدام + جميع المصروفات الرأسمالية التي تنفق على الأصل خلال فترة حيازته لدى المنشأة.

وفيما يلي شرح لكل عنصر من عناصر تكلفة الأصل المشترى:

- **ثمن شراء الأصل المادي طويل الأجل:** هو الثمن الأصلي طبقا للفاتورة مطروحا منه الخصم التجاري إن وجد.
- **المصروفات اللازمة للأصل حتى يصبح صالحا للاستخدام:** هي المصروفات التي تنفق على الأصل من تاريخ شراءه إلى أن يصبح مهيئا للاستخدام في الغرض المخصص له مثل مصروفات النقل والشحن والتأمين خلال فترة الشحن والرسوم الجمركية لحالة شرائه من الخارج وأتعاب مهندسي التركيب والتشغيل الأولي ومصروفات بدء التشغيل، وكل ما يتعلق بالأصل من تاريخ الشراء إلى أن يصبح مهيئا للاستخدام الفعلي.
- **المصروفات الرأسمالية التي تنفق على الأصل المادي طويل الأجل من بداية التشغيل الفعلي له حتى انتهاء فترة حيازته لدى المنشأة و تهدف إلى:**
  - زيادة العمر الإنتاجي للأصل المادي طويل الأجل؛
  - زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل المادي طويل الأجل؛
  - تخفيض هام في نفقات تشغيل الأصل المادي طويل الأجل؛
  - تحسين في مستوى جودة منتجات الأصل المادي طويل الأجل.

و لا تعد من تكلفة الأصل المادي طويل الأجل النفقات التالية:

- **مصروفات التأمين على الأصل بعد فترة الشحن**

حيث أن مصروفات التأمين على الأصل من الأخطار كالحريق أو السرقة أو غيرها، منها ما يخص فترة شحن الأصل أو قد تطول حتى يصبح الأصل جاهزا للاستخدام، فهذه تعد نفقات رأسمالية تحمل على تكلفة الأصل،

أما مصروفات التأمين على هذا الأصل بعد فترة الشحن أو بعد أن يصبح جاهزا للاستخدام فتعالج كمصروفات إيراديه تحمل على قائمة الدخل.

- **فوائد قروض لتمويل شراء الأصل المادي طويل الأجل**

والسبب في ذلك أن إدارة المنشأة هي المسؤولة عن تدبير التمويل اللازم لشراء الأصل، ولذا تعالج فوائد قروض تمويل شراء الأصل على أنها مصروفات إيراديه تحمل على قائمة الدخل، وليس مصروفات رأسمالية تحمل على تكلفة الأصل.

- **مصروفات الصيانة الدورية للأصل المادي طويل الأجل**

والسبب أنها تنفق بهدف المحافظة على الطاقة الإنتاجية للأصل وليس لزيادتها، لذا تعد مصروفات إيراديه تحمل على قائمة الدخل باعتبارها مصروفات فترة مالية واحدة، وليس مصروفات رأسمالية.

1. حالات اقتناء الأصول عدا شراء الأصل[1]

- **حالة اقتناء الأصل بالتبادل مع أصل آخر**

سواء كان الأصل الجديد مماثل أو غير مماثل فإن التكلفة يتم قياسها بالقيمة العادلة إلا إذا:

- كانت عملية التبادل ليس لها وجود مادي؛
- كانت القيمة العادلة للأصل المستلم أو الأصل المستغنى عنه لا يمكن قياسها بموثوقية؛

وإذا لم يتم قياس الأصل المقتنى بالقيمة العادلة، فإن تكلفته تكون القيمة الدفترية للأصل المستغنى عنه.

- **حالة شراء الأصل مقابل إصدار أسهم أو سندات**

فيتم تسجيل الأصول بالقيمة العادلة للأسهم والسندات التي أصدرت مقابلها. مع الأخذ بعين الاعتبار علاوة أو خصم الإصدار.

[1] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص362.

➢ **حالة شراء أصول كمجموعة واحدة**

فيتم توزيع التكلفة التي دفعت مقابلها حسب القيم التقديرية التي يقدرها الخبراء.

➢ **إذا تم استلام الأصول كتبرعات**

فعند نقل ملكيتها يتم تسجيلها بقيمتها العادلة، وإذا لم يتم نقل ملكيتها يتم الإفصاح عنها ضمن الملاحظات التفسيرية.

➢ **حالة تصنيع الأصل داخليا**

ويدخل في تكلفة الأصل كافة العناصر المتعلقة بالمواد والخامات المستخدمة وتكلفة العمل المباشرة والمصاريف غير المباشرة الصناعية والإدارية والعمومية للمنشأة والتي استخدمت في إنشاء أو تصنيع الأصل.

2. عناصر تكلفة الأصول المادية طويلة الأجل

➢ **عناصر تكلفة الأراضي**

تتكون تكلفة تملك الأراضي من العناصر التالية:

ثمن شراء الأصل + كل تكاليف التعاقد والتسجيل ونقل الملكية(كعمولة الشراء والمصاريف القضائية وأتعاب المحاماة وغيرها)+جميع تكاليف التمهيد والإصلاح والتحسين اللازمة ليصبح الأصل صالحا للاستخدام المرغوب + تكاليف تحسين الأراضي التي تكون حياتها محدودة.

➢ **عناصر تكلفة المباني**

تكون التفرقة بين المباني والأراضي مهمة في بعض الحالات نظرا لتأثير ذلك على الاهتلاك وعلى الربح.

حينما تقوم المنشأة ببناء مبنى فأن تكلفة ذلك المبنى يتضمن جميع العناصر الضرورية لاستكماله، وتشتمل عادة على أتعاب المهندسين الخاصة بالرسومات والإشراف، وتكاليف الحصول على ترخيص بناء ،ومجموعة عديدة من عناصر التكاليف غير المباشرة الأخرى، وعند شراء مبنى فإن جميع التكاليف المرتبطة بالشراء مثل تكلفة فحص المبنى وتقييمه يتم رسملتها باعتبارها متعلقة بالخدمات التي سيقدمها الأصل في المستقبل.

➢ **عناصر تكلفة الآلات والتركيبات**

تشتمل هذه المجموعة من الأصول على عناصر متعددة مثل الآلات الثابتة والمتحركة، الأثاث، السفن، السيارات من جميع الأنواع، وغيرها. وينبغي مراعاة الدقة في تحديد تكلفة هذه العناصر من الأصول، حتى يمكن تخصيصها بطريقة سليمة على الربح.

➢ **عناصر تكلفة الأصول التي تم إنشاؤها ذاتيا**

في الكثير من الحالات تقوم المنشأة بتصنيع بعض الآلات أو ببناء الأصل بنفسها ،وذلك لأنها قد تحقق بعض الوفورات عند القيام بتلك العملية. ويتم تحديد تكلفة الأصل الذي يتم إنشاؤه ذاتيا بتطبيق نفس المبادئ المتبعة في حالة اقتناء الأصل.[1]

وتتكون تكلفة الأصل الذي تم إنشاؤه ذاتيا من:

تكاليف شراء المواد المستخدمة لإنتاج الأصل + التكاليف المباشرة وغير المباشرة المرتبطة بإنتاج الموجودات أو الخدمات.

رابعا: النفقات اللاحقة للأصول المادية حسب المعيار (16)

يجب إضافة أية نفقة لاحقة تتعلق ببند من بنود الممتلكات والمنشآت والمعدات تم الاعتراف بها، للقيمة المدرجة لهذا البند وذلك متى كان محتملا أن ينشأ عن تلك النفقة منافع اقتصادية للمنشأة في المستقبل تزيد عن تلك المنافع المقدرة وفقا لمعايير الأداء الأصلي لذلك البند، ويجب الاعتراف بجميع النفقات اللاحقة الأخرى كمصروف يحمل للفترة التي حدثت فيها النفقة.

يعامل من النفقات اللاحقة للأصول المادية طويلة الأجل كموجودات فقط ما يؤدي منها إلى تحسين في أداء تلك الموجودات عما كان عليه في الأصل. ومن الأمثلة على التحسينات التي تؤدي إلى زيادة المنافع الاقتصادية المستقبلية ما يلي:

[1] Robert Maeso, **Comptabilité Générale Opérations Courantes,** 6eme Edition, DUNOD, Paris,2003,P67.

- زيادة العمر الإنتاجي بما في ذلك زيادة الطاقة الإنتاجية للأصل؛
- استبدال بعض أجزاء إحدى الآلات بأجزاء أكثر جودة وذلك بقصد تحقيق تحسين جوهري في نوعية المنتجات؛
- إتباع طرق جديدة في الإنتاج تمكن المنشأة من تحقيق وفورات جوهرية في تكاليف التشغيل.

خامسا: القياس اللاحق للاعتراف المبدئي للأصول المادية حسب المعيار (16)

يجبر المعيار المحاسبي الدولي رقم (16) استخدام نموذجين محاسبين في التعامل مع كيفية قياس تكلفة الأصل بعد الاقتناء.

1. نموذج التكلفة

يتم تسجيل الأصل بالتكلفة ناقصا الاهتلاك المتراكم وخسائر الانخفاض المتراكمة، ويطلق على القيمة الناتجة عن ذلك بالقيمة الدفترية للأصل.

أي تتحقق المعادلات التالية:

التكلفة التاريخية للأصل=ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتأهيل الأصل للاستخدام.

القيمة الدفترية للأصل=التكلفة التاريخية–مجمع الاهتلاك.

مجمع الاهتلاك=مصاريف الاهتلاك المتراكمة + خسائر انخفاض القيمة المتراكمة.

2. نموذج إعادة التقييم

عندما تسمح القوانين واللوائح بذلك تحدد القيمة الدفترية للأصل المادي طويل الأجل بعد القياس الأولي على أساس قيمة إعادة التقييم التي تعكس القيمة العادلة للأصل في تاريخ إعادة التقييم مطروحا منها مجمع الاهتلاك اللاحق لهذا التاريخ، وكذلك الخسارة في انخفاض القيمة اللاحقة.

أي تتحقق المعادلة التالية:

التكلفة التاريخية للأصل=ثمن الشراء + التكاليف اللازمة لتأهيل الأصل للاستخدام.

التكلفة التاريخية الجديدة للأصل=القيمة العادلة للأصل بتاريخ إعادة التقييم.

القيمة الدفترية للأصل=التكلفة التاريخية–مجمع الاهتلاك.

القيمة العادلة=القيمة البيعية للأصل–تكاليف التخلص منه أو بيعه.

ويخضع نموذج إعادة التقييم لمجموعة من القواعد على النحو التالي:

- أن تتم عمليات إعادة التقييم بانتظام، الأمر الذي يؤدي إلى عدم اختلاف القيمة الدفترية للأصل كثيرا عن قيمته العادلة في تاريخ إعداد الميزانية؛
- أن تتم إعادة التقييم للفئة الكاملة للأصول عندما يتم إعادة تقييم أصل معين ينتمي إلى هذه الفئة؛
- عند التخلص من الأصل الذي تم إعادة تقديره فإن أي فائض يتم تحويله مباشرة إلى الأرباح المحتجزة أو يمكن أن يتم إبقاءه في حقوق الملكية تحت اسم فائض إعادة التقييم.

تمارين الفصل السابع

التمرين الأول: قامت المؤسسة (س) بشراء قطعة أرض في 2017/03/12 تبلغ مساحتها 1000 م^2 سعر المتر المربع 1.500 دج وقد دفعت عليها المصاريف التالية:

- 3٪ من سعر الشراء تمثل عمولة مكتب العقارات؛
- 5.000 دج رسوم تسجيل الأرض؛
- 10.000 أتعاب المحامي الذي قام بإتمام عملية تسجيل الأرض؛
- 150.000 دج مصاريف تهديم المبنى القديم المشيد على الأرض؛
- 100.000 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 أصبحت الأرض جاهزة للاستخدام.

حل التمرين الأول

ومنه تحسب تكلفة الأرض على النحو التالي:

- سعر شراء الأرض= 1000 × 1500 = 1.500.000 دج.
- عمولة مكتب العقارات=1.500.000 × 3٪ = 45.000 دج.
- الرسوم = 5.000 دج.
- أتعاب المحامي = 10.000 دج.
- مصاريف تهديم المبنى = 150.000 دج.
- الأنقاض = (50.000) دج.

تكلفة الأرض =1.660.000 دج.

ملاحظة: بالنسبة لمصاريف إنشاء الممر الذي تقدر تكلفته بـ 100.000 فإنها لا تعتبر من ضمن تكلفة الأرض وإنما تثبت في حساب تحسينات الأرض يعامل بشكل مستقل عن حساب الأرض.

- **التسجيل المحاسبي**

2017/05/17

211		حـ/ الأراضي	1.660.000	
212		حـ/ إنشاء ممر	100.000	
	404	حـ/دائنو الاستثمارات		1.760.000
		شراء قطعة أرض وإنشاء ممر		

التمرين الثاني:

قامت المؤسسة (س) بشراء مبنى صناعي وكانت تكلفته تقدر ب (س) دج حيث دفعت المؤسسة مبلغ فوري يقدر بـ 200.000 دج عند الشراء ودفعت للمورد في بداية السنة ن+1 220.000 دج وفي بداية السنة ن+2 دفعت للمورد 242.000 دج مع العلم أن معدل الفائدة يقدر في السوق بـ 10٪.

حل التمرين الثاني

تكلفة المبنى= المبلغ المدفوع– الفائدة

المبلغ المدفوع =200.000+220.000+242.000=662.000 دج.

تكلفة المبنى=200.000+ (220.000/(1,1))+(242.000/($1,1^2$)) =600.000 دج.

- **التسجيل المحاسبي**

		تاريخ الشراء		
211		حـ/ مباني صناعية	600.000	
	404	حـ/ دائنو الاستثمارات		400.000
	512	حـ/ البنك		200.000
		شراء مبنى صناعي		

- **وفي نهاية السنة**

		نهاية سنة الشراء		
661		حـ/ فوائد	40.000	
	404	حـ/ دائنو الاستثمارات		40.000
		إثبات الفوائد المستحقة		
		بداية السنة ن+1		
404		حـ/ دائنو الاستثمارات	220.000	
	512	حـ/ البنك		220.000
		تسديد الدفعة الأولى لدائنو الاستثمارات		
		نهاية السنة ن+1		
661		حـ/ فوائد	22.000	
	404	حـ/دائنو الاستثمارات		22.000
		إثبات الفوائد المستحقة		

- **في بداية السنة الثالثة**

		بداية السنة ن+2		
404		حـ/دائنو الاستثمارات	242.000	
	512	حـ/البنك		242.000
		تسديد الدفعة الأخيرة لدائنو الاستثمارات		

فوائد السنة ن+1= 400.000×10٪ = 40.000

فوائد السنة ن+2= [(220.000–400.000)+40.000]×10٪=22.000

الفصل الثامن:

المعيار المحاسبي الدولي رقم 36

"الاهتلاكات وخسائر القيمة"

تتميز الأصول طويلة الأجل على غيرها من العناصر أنها لها عمر إنتاجي محدد ويكون أكبر من سنة مالية حيث يتم اهتلاك هذه الأصول على عدة سنوات وتنخفض قيمة هذه الأصول إما بسبب الاستعمال أو التطور التكنولوجي ...، حيث يجب الإفصاح عن جميع العمليات.

الفرع الأول: ماهية الاهتلاك

تفقد الأصول طويلة الأجل قدرتها على العطاء والخدمة وتوليد الإيرادات تدريجيا من سنة لأخرى وهذا النقص يسمى بالاهتلاك ويجب أن يظهر أثره على تكلفة الأصل المثبتة في دفاتر المنشأة.

أولا: مفهوم الاهتلاك

الاهتلاك هو النقص التدريجي في قيمة الأصول طويلة الأجل نتيجة الاستخدام أو لمرور الزمن عليه، أو هو عملية محاسبية تهدف إلى توزيع تكلفة الأصل طويل الأجل بطريقة منطقية ومنظمة على الفترات المالية المستفيدة من خدمات هذا الأصل وتحميل كل فترة بنصيبها من تكلفة الأصل وذلك تطبيقا لمبدأ المقابلة. [1]

كما يمكن تعريف الاهتلاك على أنه: "مقدار النقص التدريجي في قيمة الأصل الثابت نتيجة الاستعمال أو التقادم أو مضي المدة أو تغيرات تقنية أو أسباب أخرى". [2]

ويمكن تعريفه على أنه عملية تخصيص تكلفة الأصل طويل الأجل لتتحول تدريجيا إلى مصروف اهتلاك يوزع على مدى عمره الإنتاجي المقدر وذلك بأسلوب عقلاني ومتناسق. [3]

ثانيا: أسباب الاهتلاك

- **الاستخدام:** أن استخدام الأصل طويل الأجل يؤدي إلى ضعف قدرة الأصل على العطاء وتوليد الإيراد؛

[1] سليمان مصطفى الدلاهمة،**مبادئ و أساليب علم المحاسبة**،ط1،الوراق للنشر و التوزيع،2007،ص299.

[2] Ali Garmilis ,**Comptabilité Financière**, 2 Edition, DUNOD, Paris, 2002, P92.

[3] رضوان حلوة حنان،نزار فليح البلداوي،مرجع سابق،ص 259.

- **مرور الوقت:** أن مرور الزمن على الأصل طويل الأجل يؤدي إلى اهتلاك الأصل نتيجة العوامل الطبيعية حتى ولو لم يتم استخدام الأصل نهائيا؛
- **التقادم:** أن التقدم التكنولوجي وظهور الاختراعات الحديثة يؤدي إلى تحويل الطلب عن خدمات الأصل طويل الأجل القديم إلى أصل طويل أجل جديد وحديث ومتطور.

ثالثا: العوامل التي تحدد قسط الاهتلاك

هناك ثلاثة عوامل مؤثرة في تحديد مبلغ الاهتلاك وهي:

- **تكلفة الأصل طويل الأجل:** وتتضمن جميع النفقات الرأسمالية الضرورية لوصول الأصل إلى مكانه وإعداده للتشغيل والاستفادة من خدماته في تاريخ اقتناء الأصل.[1]
- **العمر الإنتاجي للأصل طويل الأجل:** وهي الفترة الزمنية التي تستفيد المنشأة خلالها بالأصل ويقدر العمر الإنتاجي للأصل بواسطة الخبراء المتخصصين وقد يكون بالسنوات أو الوحدات الإنتاجية.
- **القيمة المتبقية (الخردة):** ويقصد بها المبلغ الذي يرتقب كيان ما الحصول في مقابل أصول عند نهاية مدة منفعتها بعد خصم تكاليف الخروج المنتظرة.
- **الطريقة المستخدمة في حساب الاهتلاك:** ويقصد بها الطريقة التي تعتمد عليها المنشأة في احتساب أقساط الاهتلاك والتي تنفق مع طبيعة الأصل الخاضع للاهتلاك.
- **القيمة القابلة للاهتلاك:** ويتم قياسها بتكلفة الأصل ناقص الاهتلاك المتراكم والانخفاض المتراكم والقيمة المتبقية.
- **مجمع الاهتلاك:** وهو حساب يتم فيه تجميع أقساط الاهتلاك وخسائر الانخفاض، ويطلق عليه كذلك الاهتلاك المتراكم، ويظهر كحساب مقابل لحساب الأصل ذي العلاقة مطروحا.

[1] رضوان حلوة حنان،نزار فليح البلداوي،مرجع سابق،ص259.

رابعا: طرق الاهتلاك

أقرت معايير المحاسبة الدولية عدة طرق لاحتساب اهتلاك الأصول طويلة الأجل.

ويجب على الإدارة (المنشأة) أن تلتزم بتطبيق الطريقة التي اختارتها في الدورات المحاسبية المتتالية. فالثبات في تطبيق طريقة الاهتلاك المختارة يجعل القوائم المالية قابلة للمقارنة من دورة لأخرى، وبالتالي تصبح بيانات تلك القوائم مفيدة في التنبؤ واتخاذ القرارات.

1. طريقة القسط الثابت

يقصد به توزيع تكلفة الأصل المهتلك بطريقة متساوية على العمر الإنتاجي للأصل المهتلك. [1]

يقصد بها توزيع تكلفة الأصل الخاضعة للاهتلاك على العمر الإنتاجي المقدر للأصل بشكل مساوي، استناد إلى أن هذه الطريقة تقوم على افتراض تساوي الخدمات أو المنافع التي سيقدمها الأصل خلال العمر الإنتاجي المتوقع له، ولقد أطلق على هذه الطريقة بالقسط الثابت لأن قسط الاهتلاك يظل ثابت من فترة مالية لأخرى على مدى العمر الإنتاجي للأصل.

ويمكن إدراج المعادلة التالية التي توضح كيفية حساب قسط الاهتلاك.

التكلفة القابلة للاهتلاك=التكلفة الإجمالية للأصل – قيمة الخردة.

قسط الاهتلاك=التكلفة القابلة للاهتلاك ÷ العمر الإنتاجي.

وتكمن مزايا طريقة الاهتلاك الثابت في الآتي:

- السهولة في التطبيق؛
- تعد طريقة ملائمة إذا كانت الخدمات والمنافع التي يقدمها الأصل متساوية خلال عمره الإنتاجي كالمباني مثلا ومن ثم تحقيق العدالة.

أما بالنسبة لعيوب طريقة الاهتلاك الثابت فهي:

[1] Karine Cerrada et al, **Comptabilité et analyse des états Financiers**, 1ere Edition De Boek, Belgique, 2006, P79.

- تقوم على افتراض غير واقعي بالنسبة لكثير من الأصول طويلة الأجل؛
- تعتبر طريقة غير موضوعية في تحديد قسط الاهتلاك لتجاهل عامل الاستخدام والإنتاج والذي قد يختلف من فترة لأخرى؛
- لا تراعي عامل التقادم أو ظهور اختراعات تكنولوجية بديلة أفضل من الأصل.

وهناك حالة خاصة في حساب قسط الاهتلاك الثابت وهي الخاصة بـ:

في حالة شراء الأصل الثابت في تاريخ مختلف عن تاريخ بداية الفترة المالية يتم حساب قسط الاهتلاك للدورة الأولى (التي تكون أقل من سنة) كما يلي:

التكلفة القابلة للاهتلاك=التكلفة الإجمالية للأصل – قيمة الخردة.

قسط الاهتلاك=(التكلفة القابلة للاهتلاك ÷ العمر الإنتاجي)×الفترة الزمنية.

2. طريقة القسط المتسارع

وهنا يتم تحميل سنوات عمر الأصل باهتلاك يتناقص تدريجيا كلما زاد عمر الأصل، حيث تتحمل السنوات الأولى الجزء الأكبر من الاهتلاك. [1] ويتحدد قسط الاهتلاك حسب هذه الأسلوب بطريقتين هما:

1. حالة القسط المتناقص

ويحسب معدل الاهتلاك المتناقص بالمعادلة التالية:

معدل الاهتلاك المتناقص=المعامل × معدل الاهتلاك الخطي.
حيث أن المعامل=1,5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل محصور بين 3 و 4 سنوات.
المعامل=2,0 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل محصور بين 5 و6 سنوات.
المعامل=2,5 إذا كان العمر الإنتاجي للأصل أكبر من 6 سنوات.
ومنه قسط الاهتلاك=صافي القيمة الدفترية للأصل في بداية الفترة × معدل الاهتلاك المتناقص.
صافي القيمة الدفترية للأصل في بداية الفترة=التكلفة الإجمالية للأصل–مجمع اهتلاك الأصل في بداية الفترة.
قسط اهتلاك الأصل في السنة الأخيرة=صافي القيمة الدفترية للأصل في بداية السنة الأخيرة–النفاية.

[1] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص365.

2. حالة مجموع أرقام السنين

تعتمد هذه الطريقة على استبعاد قيمة النفاية من تكلفة الأصل بحيث تكون القيمة الخاضعة للاهتلاك طوال عمر الأصل ثابتة من سنة لأخرى كما كان متبع في طريقة القسط الثابت، ويحسب قسط الاهتلاك السنوي للأصل بالمعادلة التالية:

القيمة الخاضعة للاهتلاك=تكلفة الأصل – الخردة.

وهذه القيمة ثابتة من سنة لأخرى طوال عمر الأصل.

معدل الاهتلاك للسنة الأولى=رقم السنة الأخيرة ÷ مجموع أرقام السنين.

معدل الاهتلاك للسنة الثانية=رقم السنة قبل الأخيرة ÷ مجموع أرقام السنين.

معدل الاهتلاك للسنة الأخيرة=رقم السنة الأولى ÷ مجموع أرقام السنين.

فمثلا لو أصل عمره 4 سنوات يكون مجموع أرقام السنين=4+3+2+1=10.

ومنه معدل الاهتلاك للسنة الأولى=4÷10.

معدل الاهتلاك للسنة الثانية=3÷10.

معدل الاهتلاك للسنة الثالثة=2÷10.

معدل الاهتلاك للسنة الأخيرة=1÷10.

3. طريقة القسط المتزايد

قيمة القسط حسب هذه الطريقة يتزايد من سنة إلى أخرى خلال استخدام الأصل (العمر الإنتاجي)، فالسنة الأولى يكون قسط الاهتلاك فيها منخفض ويتزايد إلى أن يصل أعلى قيمة مقارنة بالسنوات الأولى في السنة الأخيرة.

والمعادلة التالية توضح كيفية حساب قسط الاهتلاك السنوي:

قسط الاهتلاك السنوي=التكلفة الإجمالية للأصل×(مدة الاستعمال ÷ مجموع سنوات عمر الأصل).

4. طريقة وحدات الإنتاج

تعتمد هذه الطريقة في حساب اهتلاك الأصل على تقدير المنافع أو الخدمات المتوقعة من الأصل أو ما يعرف بوحدات النشاط أو الإنتاج بحيث يتم احتساب معدل الاهتلاك لوحدة النشاط أو الإنتاج أولا ثم يحسب قسط الاهتلاك السنوي وذلك بالمعادلة التالية:

المعدل=القيمة القابلة للاهتلاك ÷ كمية الإنتاج الكلية المقدرة للأصل.

وتكمن مزايا طريقة في:

- تحقق العدالة في توزيع العبء الفعلي للاستهلاك على الفترات المالية.

أما عيوب هذه الطريقة فهي:

- أن هذه الطريقة ترجع اهتلاك الأصل فيها لسبب واحد فقط هو الاستخدام، وبالتالي تهمل باقي العوامل الأخرى المسببة للاهتلاك مثل التقادم ومضي المدة، فالفترة المالية التي لا يستخدم فيها الأصل يكون عبء الاستهلاك فيها لا شيء وهذا أمر غير منطقي.

الفرع الثاني: معالجة اهتلاك الأصول طويلة الأجل

تتم معالجة قسط الاهتلاك محاسبيا بـ:

- تسجيل دخول الأصل؛
- حساب قسط الاهتلاك السنوي للأصل خلال عمره الإنتاجي؛
- إثبات الاهتلاك بالدفاتر؛
- بيان كيفية إظهار الأصل ومجمع اهتلاكه في الميزانية.

أولا: معالجة الاهتلاك للأصول المعنوية حسب طريقة الاهتلاك المتسارع

قامت المؤسسة (س) بشراء أصل معنوي بشيك وليكن برامج معلوماتية حيث كانت تكلفة الأصل تقدر بـ 100.000 دج حيث قدر الخبراء أن العمر الإنتاجي للأصل هو 5 سنوات.

1. طريقة القسط المتناقص

- **تسجيل دخول الأصل**

		2015/01/01		
204		من ح/ برمجيات المعلوماتية	100.000	
	512	إلى ح/ البنك		100.000
		شراء برامج معلوماتية بشيك.		

- **حساب قسط الاهتلاك**

قسط الاهتلاك بطريقة القسط الثابت=(100.000÷5) =20.000.

والجدول الموالي يوضح قسط الاهتلاك للأصل المعنوي خلال عمره الإنتاجي.

الجدول (06):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط المتناقص

السنة	التكلفة	القيمة الدفترية 1/1	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية 12/31
2015	**100.000**	**100.000**	**0,4000**	**40.000**	**40.000**	**60.000**
2016	**100.000**	**60.000**	**0,4000**	**24.000**	**64.000**	**36.000**
2017	**100.000**	**36.000**	**0,3333**	**12.000**	**76.000**	**24.000**
2018	**100.000**	**24.000**	**0,3333**	**12.000**	**88.000**	**12.000**
2019	**100.000**	**12.000**	**0,3333**	**12.000**	**100.000**	**0**

إذا كان قسط الاهتلاك حسب الأسلوب المتناقص أقل من قسط الاهتلاك حسب أسلوب القسط الثابت فهنا تقوم المؤسسة بتطبيق قسط الاهتلاك الثابت لباقي عمر الأصل.

- **تقييد قسط الاهتلاك للسنة الأولى**

		2015/12/31		
6804		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	40.000	
	2804	إلى ح/ اهتلاك الأصل		40.000
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **إثبات الأصل وقسط الاهتلاك في الميزانية في 2015/12/31.**

الجدول(07):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الاهتلاك المجمع	القيمة الدفترية
204	**برامج معلوماتية**	**100.000**	**40.000**	**60.000**

2. طريقة مجمع أرقام السنين

- **تسجيل دخول الأصل**

2015/01/01

204		من ح/ برمجيات المعلوماتية	100.000	
	512	إلى ح/ البنك		100.000
		شراء برامج معلوماتية بشيك.		

- **حساب قسط الاهتلاك**

الجدول (08):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة مجموع أرقام السنين

السنة	التكلفة	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية 12/31
2015	**100.000**	**15/5**	**33.333**	**33.333**	**66.667**
2016	**100.000**	**15/4**	**26.667**	**60.000**	**40.000**
2017	**100.000**	**15/3**	**20.000**	**80.000**	**20.000**
2018	**100.000**	**15/2**	**13.333**	**93.333**	**6.667**
2019	**100.000**	**15/1**	**6.667**	**100.000**	**0**

- **تقييد قسط الاهتلاك للسنة الأولى**

2015/12/31

6804		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	33.333	
	2804	إلى ح/اهتلاك الأصل		33.333
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **إثبات الأصل و قسط الاهتلاك في الميزانية في 2015/12/31.**

الجدول(09):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الاهتلاك المجمع	القيمة الدفترية
204	برامج معلوماتية	100.000	33.333	66.667

ثانيا: معالجة الاهتلاك للأصول المادية حسب طريقة الاهتلاك الثابت

قامت المؤسسة (س) بشراء أصل مادي بشيك وليكن آلة صناعية في تاريخ 2015/09/13 حيث كانت تكلفة الأصل تقدر ب 100.000 دج حيث قدر الخبراء أن العمر الإنتاجي للأصل هو5 سنوات.

- **تسجيل دخول الأصل**

2015/09/13

215		من ح/ معدات وأدوات	100.000	
	512	إلى ح/ البنك		100.000
		شراء آلة صناعية بشيك.		

- **حساب قسط الاهتلاك**

قسط الاهتلاك بطريقة القسط الثابت=(100.000÷5)×(4÷12) =6.667.

والجدول الموالي يوضح قسط الاهتلاك للأصل المادي خلال عمره الإنتاجي.

الجدول (10):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت

السنة	التكلفة	مدة الاهتلاك	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية 12/31
2015	100.000	4 أشهر	0,2	6.667	6.667	93.333
2016	100.000	سنة	0,2	20.000	26.667	73.333
2017	100.000	سنة	0,2	20.000	46.667	53.333
2018	100.000	سنة	0,2	20.000	66.667	33.333
2019	100.000	سنة	0,2	20.000	86.667	13.333
2020	100.000	8 أشهر	0,2	13.333	100.000	0

- **تقييد قسط الاهتلاك للسنة الأولى**

		2015/12/31		
6815		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	6.667	
	2815	إلى ح/اهتلاك الأصل		6.667
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **إثبات الأصل وقسط الاهتلاك في الميزانية في 2015/12/31.**

الجدول(11):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الاهتلاك المجمع	القيمة الدفترية
215	**معدات وأدوات**	**100.000**	**6.667**	**93.333**

ثالثا: معالجة الاهتلاك للأصول المادية حسب طريقة الاهتلاك المتزايد.

قامت المؤسسة (س) بشراء أصل مادي في تاريخ 2015/01/01 حيث كانت تكلفة الأصل تقدر بـ 100.000دج حيث قدر الخبراء العمر الإنتاجي للأصل بـ 5 سنوات.

- **تسجيل دخول الأصل**

		2015/01/01		
21		من ح/أصل مادي	100.000	
	512	إلى ح/البنك		100.000
		شراء أصل مادي بشيك.		

- **حساب قسط الاهتلاك**

والجدول الموالي يوضح قسط الاهتلاك للأصل المادي خلال عمره الإنتاجي.

الجدول (12):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط المتزايد

السنة	التكلفة	معدل الاهتلاك	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية 12/31
2015	100.000	15/1	6.667	6.667	93.333
2016	100.000	15/2	13.333	20.000	80.000
2017	100.000	15/3	20.000	40.000	60.000
2018	100.000	15/4	26.667	66.667	33.333
2019	100.000	15/5	33.333	100.000	13.333

- **تقييد قسط الاهتلاك للسنة الأولى**

2015/12/31

686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	6.667	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		6.667
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **إثبات الأصل و قسط الاهتلاك في الميزانية في 2015/12/31.**

الجدول(13):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية.

رقم الحساب	اسم الحساب	المبلغ الإجمالي	الاهتلاك المجمع	القيمة الدفترية
21	أصل مادي	100.000	6.667	93.333

رابعا: معالجة الاهتلاك لأصل طويل الأجل حسب طريقة وحدات الإنتاج.

إذا كان الإنتاج السنوي لأصل معين لخمس سنوات هو على التوالي: 14.000، 30.000،26.000، 25.000، 15.000 وحدة للسنوات 2015، 2016 ،2017 ،2018 ،2019 .مع العلم أن تكلفة الأصل هي:100.000 .

والجدول الموالي يوضح قسط الاهتلاك للأصل طويل الأجل خلال عمره الإنتاجي.

الجدول (14):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج.

السنة	التكلفة	الإنتاج السنوي	قسط الاهتلاك	مجمع الاهتلاك	القيمة الدفترية 12/31
2015	100.000	14.000	12.727	12.727	87.273
2016	100.000	26.000	23.636	36.363	63.637
2017	100.000	30.000	27.273	63.636	36.364
2018	100.000	25.000	22.727	86.363	13.637
2019	100.000	15.000	13.637	100.000	0
/	/	110.000	/	/	/

قسط اهتلاك 2015 =14.000 ×(100.000÷110.000)=12.727.

الفرع الثالث: خسائر انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل

أولا: مفهوم خسائر انخفاض القيمة

تعرف خسارة انخفاض القيمة على أنها "مقدار الزيادة في القيمة الدفترية المسجلة لأصل ما أو وحدة توليد نقدية عن القيمة القابلة للتحقق سواء من بيع الأصل أو استخدامه أيهما أكبر".[1]

كما يمكن تعريفها على أنها: "زيادة القيمة الدفترية عن القيمة القابلة للاسترداد للأصل".[2]

وتعرف القيمة الدفترية على أنها "القيمة التي يظهر بها الأصل في الميزانية بعد طرح الاهتلاك المجمع وخسائر الانخفاض المجمعة".

أما القيمة القابلة للاسترداد فهي "القيمة العادلة ناقصا مصروفات البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى".

[1] هيني قان جريونيخ،مرجع سابق،ص 293.

[2] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص432.

ثانيا: قياس الانخفاض

يتم في تاريخ كل ميزانية مراجعة الأصول التي ينطبق عليها الانخفاض لمعرفة فيما إذا كانت هناك مؤشرات تدل على انخفاض في قيمتها (زيادة القيمة الدفترية للأصل عن قيمته القابلة للاسترداد)، ويجب احتساب القيمة القابلة للاسترداد للأصل محل التقييم عند ظهور أي مؤشر ومقارنتها بقيمته الدفترية لتحديد الانخفاض. [1]

يجب تقدير القيمة القابلة للاسترداد بالنسبة لـ: [2]

- الأصول الملموسة ذات العمر النافع المحدد؛
- الأصول المعنوية التي لم تصبح جاهزة للاستخدام بعد؛
- الشهرة المقتناة في اندماج الأعمال.

ثالثا: مؤشرات الانخفاض (المصادر)

وهي الدلائل التي يمكن من خلالها الاستدلال على وجود انخفاض في قيمة الأصول ذات العلاقة حيث يجب مراعاة الاعتبارات التالية فيما يتعلق بمؤشرات الانخفاض:[3]

- يجب أخذ الأهمية النسبية للمؤشرات بعين الاعتبار؛
- المؤشر الذي يدل على انخفاض قيمة الأصل يدل أيضا على أن عمر الأصل الإنتاجي أو أسلوب الاهتلاك أو القيمة المتبقية قد تكون بحاجة إلى مراجعة وتعديل.

وتنقسم مؤشرات الانخفاض إلى مؤشرات خارجية ومؤشرات داخلية.

3. مؤشرات خارجية للمعلومات

- انخفاض القيمة السوقية للأصل والتغيرات الملحوظة التي لها تأثير عكسي على المنشأة وزيادة الفائدة السوقية وما إلى ذلك؛

[1] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص432.

[2] هيني قان جريونيخ،مرجع سابق،ص295

[3] خالد جمال الجعارات،مرجع سابق،ص434.

- التغيرات السلبية في التكنولوجيا والأسواق والاقتصاد والقوانين.

4. مؤشرات داخلية للمعلومات

- توفر الأدلة على تقادم الأصل أو حدوث تلف فيه؛
- تتوفر الأدلة من التقارير الداخلية التي تشير على أن الأداء الاقتصادي لأصل هو أسوأ أو سيكون أسوأ مما هو متوقع.

رابعا: تحديد القيم المتعلقة بالانخفاض

1. تحديد القيمة القابلة للاسترداد

تحدد القيمة القابلة للاسترداد بالقيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أيهما أعلى. فإذا كانت القيمة العادلة ناقص تكاليف البيع أو القيمة في الاستخدام أعلى من القيمة الدفترية، فإنه لا يوجد حاجة إلى احتساب القيمة القابلة للاسترداد حيث أن الأصل لم تنخفض قيمته، إلا إذا تم الاعتراف مسبقا بخسائر انخفاض الأصل ذي العلاقة من أجل عكسها.

2. تحديد القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع

- إذا كان هناك اتفاقية بيع فتكون القيمة العادلة هي السعر المحدد في الاتفاقية ناقص مصاريف التخلص من الأصل؛
- وإذا كان هناك سوق نشط لأصل معين يتم استخدام السعر السوقي ناقص تكاليف التخلص منه؛
- إذا لم يكن هناك سوق نشط أو اتفاقية بيع ملزمة فيتم تحديد القيمة العادلة ناقص تكاليف التخلص من الأصل بناء على المعلومات المتوفرة في تاريخ إعداد الميزانية والتي تعكس القيمة التي يمكن للمنشأة الحصول عليها بموجب عملية تبادلية بين بائع راغب في التخلص من الأصل ومشتري راغب في اقتناء الأصل.

3. تحديد القيمة في الاستخدام

يتم احتساب القيمة في الاستخدام لمقارنتها بالقيمة العادلة ناقص مصاريف البيع وذلك من أجل تحديد القيمة القابلة للاسترداد، وقد يتم اللجوء إلى القيمة في الاستخدام عند عدم إمكانية تحديد القيمة العادلة ناقص مصاريف البيع، ويطلق على هذا الأسلوب بمدخل الدخل أو التدفقات النقدية المخصومة.

4. تقدير معدل الخصم

إن تحديد معدل الخصم اللازم لاحتساب القيمة في الاستخدام ليس من السهولة لاحتساب القيمة في الاستخدام وليس من السهولة تحديده، وهناك مجموعة من القواعد المتعلقة بتحديد معدل الخصم وهي:

- يجب أن لا يعكس معدل الخصم المخاطر التي تؤدي إلى تعديل التدفقات النقدية بناء عليها؛
- يجب أن يساوي معدل الخصم العائد الذي يطلبه المستثمرون إذا كان عليهم اختيار استثمار معين يولد تدفقات نقدية معادلة للتدفقات المتوقعة من الأصل؛
- إذا لم يتوفر معدل الفائدة السوقي المتعلق بالأصل فيجب استخدام معدل بديل يعكس القيمة الزمنية للنقود خلال حياة الأصل مع الأخذ بعين الاعتبار المخاطر المتعلقة بالدولة أو العملة أو السعر أو التدفق النقدي.

خامسا: الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة

يجب الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة في الربح أو الخسارة ما لم يكن الأصل مسجلا بقيمة دفترية معدلة على أساس إعادة التقييم وفقا للبديل المسموح به في المعيار المحاسبي الدولي رقم(16) الخاص بالأصول المادية طويلة الأجل أو أي معيار آخر من معايير التقارير المالية الدولية. وفي هذه الحالة يجب التعامل معه كنقص إعادة التقييم. وبعد الاعتراف بخسارة انخفاض القيمة يجب تعديل مبلغ اهتلاك الأصل في الفترات المستقبلية لأنه سيبنى على القيم الدفترية المرحلة المعاد تقييمها.

سادسا: المعالجة المحاسبية لانخفاض القيمة

قامت المؤسسة (س) بشراء أصل طويل الأجل قابل للاهتلاك بقيمة 100.000 دج بتاريخ 2015/01/01 ، تهتلك خطيا لمدة خمسة سنوات حيث كانت القيمة القابلة للاسترداد في نهاية كل دورة هي: 35.000،60.000، 85.000، 22.000، 0 على التوالي.

جدول(15): اهتلاك الأصل (أولي)

السنة	التكلفة	الاهتلاك السنوي	القيمة المحاسبية الصافية(1)	القيمة القابلة للاسترجاع (2)	(1)-(2)
2015	**100.000**	**20.000**	**80.000**	**85.000**	**-**
2016	**100.000**	**20.000**	**60.000**	**60.000**	/
2017	**100.000**	**20.000**	**40.000**	**35.000**	**+**
2018	**100.000**	**20.000**	**20.000**	**22.000**	**-**
2019	**100.000**	**20.000**	**0**	**0**	/

التقييد المحاسبي

- **في 2015/12/31.**

القيمة المحاسبية الصافية أقل من القيمة القابلة للاسترجاع ومنه لا يوجد انخفاض في قيمة الأصول ويمكن تسجيل قسط الاهتلاك كما يلي:

2015/12/ 31

686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	20.000	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		20.000
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **في 2016/12/31.**

القيمة المحاسبية الصافية مساوية للقيمة القابلة للاسترجاع ومنه لا يوجد انخفاض في قيمة الأصول ويمكن تسجيل قسط الاهتلاك على النحو التالي:

		2016/12/31		
686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	20.000	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		20.000
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

- **في 2017/12/31.**

القيمة المحاسبية الصافية أكبر من القيمة القابلة للاسترجاع ومنه فهنا يجب تكوين مخصص انخفاض القيمة ويمكن تسجيل انخفاض القيمة كما يلي:

مخصص الانخفاض=القيمة المحاسبية الصافية-القيمة القابلة للاسترجاع

5.000=35.000-40.000 =

- **قسط انخفاض القيمة**

		2017/12/31		
68		من ح/مخصصات انخفاض القيمة	5.000	
	291	إلى ح/انخفاض قيمة الأصول		5.000
		إثبات انخفاض قيمة الأصل.		

- **قسط الاهتلاك**

		2017/12/31		
686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	20.000	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		20.000
		إثبات قسط اهتلاك الأصل.		

- **في 2018/12/31**

حساب قسط الاهتلاك

قسط الاهتلاك 2018=القيمة المحاسبية الصافية المتبقية ÷ العمر المتبقي للأصل

17.500= 2÷35.000=

ومنه القيمة المحاسبية الصافية=35.000-17.500=17.500

- **تسجيل قسط الاهتلاك**

		2018/12/31		
686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	17.500	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		17.500
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

القيمة القابلة للاسترجاع=22.000 ومنه فهناك استرجاع لجزء من مخصص انخفاض القيمة.

القيمة المسترجعة=20.000 -17.500 = 2.500

- **استرجاع مخصص انخفاض القيمة**

		2018/12/31		
29		من ح/انخفاض قيمة الأصل	2.500	
	78	إلى ح/استرجاع عن خسائر القيمة		2.500
		استرجاع جزء من خسائر الانخفاض .		

- في 2019/12/31

قسط الاهتلاك يصبح مساوي لـ 20.000 ويسجل عادي.

- **تسجيل قسط الاهتلاك**

		2019/12/31		
686		من ح/مخصصات اهتلاك الأصل	20.000	
	286	إلى ح/اهتلاك الأصل		20.000
		إثبات قسط اهتلاك الأصل .		

ويكون جدول الاهتلاك النهائي للأصل على النحو التالي:

جدول (16):اهتلاك الأصل النهائي

السنة	تكلفة الأصل	القيمة القابلة للاهتلاك	قسط الاهتلاك	القيمة المحاسبية الصافية	القيمة القابلة للاسترجاع	مقدار الانخفاض(+) و الزيادة(−)
2015	100.000	100.000	20.000	80.000	85.000	0
2016	100.000	100.000	20.000	60.000	60.000	0
2017	100.000	100.000	20.000	40.000	35.000	5.000+
2018	100.000	35.000	17.500	17.500	22.000	2.500–
2019	100.000	20.000	20.000	0	0	0
/	100.000	/	97.500	/	/	2500

- **قيد نهاية صلاحية الأصل**

2019/12/31

28		حـ/الاهتلاك المجمع للأصل	97.500	
29		حـ/ الخسائر المجمعة	2.500	
	21	إلى حـ/الأصل		100.000
		الاستغناء عن الأصل		

المصادر والمراجع

قائمة المراجع

1. أحمد حلمي جمعة، **نظرية المحاسبة المالية**، دار صفاء للنشر و التوزيع،عمان،2010.

2. أحمد محمد، نور،شحاتة، السيد شحاتة، **مبادئ المحاسبة المالية**، الدار الجامعية،2008.

3. أحمد نور، **المحاسبة المالية (القياس و التقييم و الإفصاح المحاسبي وفقا لمعايير المحاسبة الدولية و العربية و المصرية)**،الدار الجامعية الإسكندرية، 2003-2004.

4. أمين السيد أحمد لطفي، **نظرية المحاسبة**، ج2، الدار الجامعية، الإسكندرية، مصر،2007.

5. الجمهورية الجزائرية الديمقراطية الشعبية، "**الجريدة الرسمية** "، العدد 19 الصادرة في25 مارس 2009.

6. حسين القاضي، مأمون حمدان، **المحاسبة الدولية و معاييرها**، دار الثقافة عمان،2008.

7. خالد جمال الجعارات، مطبوعة جامعية بعنوان: مختصر المعايير المحاسبية الدولية، جامعة قاصدي مرباح، ورقلة، 2015.

8. دونالد كيسو وآخرون، المحاسبة المتوسطة، ج1، ط1، دار المريخ، السعودية، 2009.

9. رضوان حلوة حنان، نزار فليح البلداوي، مبادئ المحاسبة المالية: القياس والإفصاح في القوائم المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط2، الأردن، 2012.

10. رضوان حلوة حنان،تطور الفكر المحاسبي ، دار الثقافة، عمان، 2009.

11. ريتشارد شرويدر و آخرون ، تعريب خالد أحمد كاجيجي،إبراهيم ولد محمد فال ، *نظرية المحاسبة* ، دار المريخ للنشر والتوزيع – المملكة العربية السعودية ، 2006.

12. زاهر عبد الرحيم عاطف، إدارة العمليات النقدية والمالية بين النظرية والتطبيق، دار الراية، الأردن، 2008.

13. سليمان مصطفى الدلاهمة، **مبادئ و أساليب علم المحاسبة**، ط1، الوراق للنشر والتوزيع،2007.

14. شعيب شنوف، **محاسبة المؤسسة طبقا لمعايير المحاسبة الدولية** ،ج2،مكتبة الشركة الجزائرية،بوداود،2009.

15. صديقي مسعود، مرزوقي مرزوقي، **التوحيد المحاسبي الدولي بين المأمول و الموجود**، الملتقى الدولي الأول حول النظام المحاسبي المالي الجديد في ظل المعايير المحاسبية الدولية، المركز الجامعي بالوادي،2010.

16. طارق عبد العال حماد، تحليل القوائم المالية لأغراض الاستثمار ومنع الائتمان، الدار الجامعية الإسكندرية، مصر،2006.

17. عباس مهدي الشيرازي،نظرية المحاسبة، ذات السلاسل للنشر والتوزيع، 1990.

18. عبد الرحمان عطية، **المحاسبة العامة وفق النظام المحاسبي المالي**، دار النشر جيطلي،2009.

19. عبد الوهاب نصر علي، **مبادئ المحاسبة المالية وفقا لمعايير المحاسبة الدولية**، ج 1 الدار الجامعية كلية التجارة- الإسكندرية 2003-2004.

20. عدنان تاية النعيمي، أرشد فؤاد التيمي، التحليل والتخطيط المالي اتجاهات معاصرة، دار اليازوري العلمية للنشر والتوزيع، الأردن، 2008.

21. عطية عبد الحي مرعي، **أساسيات المحاسبة المالية**،ج1 ،ط1 ،دار المعتز الإسكندرية،2009.

22. فهمي مصطفى الشيخ، التحليل المالي، SME Financial INC، فلسطين، 2008.

23. محمد بوتين، المحاسبة المالية ومعايير المحاسبة الدولية (IAS/IFRS) دروس وتطبيقات، Page Bleues، الجزائر، مارس 2010.

24. محمود جمام، أميرة دباش، أثر قائمة التدفقات النقدية على اتخاذ القرارات المالية، مجلة البحوث الاقتصادية والمالية، العدد 04، جامعة أم البواقي، الجزائر، ديسمبر 2015.

25. مسعد محمود الشرقاوي، مبادئ المحاسبة المالية، إثراء للنشر والتوزيع، ط1، الأردن، 2009.

26. مؤيد راضي خنفر، عسان فلاح المطارنة، تحليل القوائم المالية: مدخل نظري وتطبيقي، دار المسيرة للنشر والتوزيع، الأردن، ط2، 2009.

27. هيني قان جريونيخ، ترجمة طارق حماد، **معايير التقارير المالية الدولية دليل التطبيق**، الدار الدولية للاستثمارات الثقافية ش.م.م، مصر، 2006.

1. Ali Garmilis ,**Comptabilité Financière,** 2 Edition, DUNOD, Paris, 2002.
2. Ali Tazdait ,**Maitrise du Système Comptable Financier,** Edition ACG,2009.
3. Anne le Manh, Catherine Maillet, **Normes Comptables Internationales IAS/IFRS,** Foucher, France, 2008.
4. Christel Decock Good, Franck Dosne, **Comptabilité Internationale: les IAS/IFRS en pratique,** Economica, Paris,2005.
5. **Code IFRS Normes et Interprétation,**3eme édition, Groupe Revue Fiduciaire, Paris , 2007.
6. Eric Dumalanède, **Comptabilité Générale,** Berti Edition, Alger, 2009.
7. François Bonnet, **la nouvelle comptabilité financière des PME aux normes IFRS,** imestra édition, France, 2005.
8. H. Devasse, M. Parruite, A. Sadou, **Manuel de Comptabilité,** Berti Edition, Alger, 2010.
9. Jacqueline langot. **Comptabilité anglo-saxonne (normes US-GAAP et rapprochements avec les IAS/IFRS.** Economica**.** Paris.2006.
10. Jean Michel Palou, **Les Méthodes D'évaluation D'entreprise,** 2eme Edition, Groupe Revue Fiduciaire, Belgique, 2008.

11. Karine Cerrada et al, **Comptabilité et analyse des états Financiers,** 1ere Edition De Boek, Belgique,2006.

12. M Benrejdal, **Du Plan Comptable National au Système Comptable Financier.** Dar el hanaa, alger, 2009.

13. Robert Maeso, **Comptabilité Financière approfondie,** 6eme édition, DUNOD, Paris 2008.

14. Robert Maeso, **Comptabilité Générale Opérations Courantes,** 6eme Edition, DUNOD, Paris,2003.

15. Stéphan Brun, **Les Normes Comptables Internationales IAS/IFRS,** GALINO édition, France ,2005.

16. Thomas R, Robonson et all, International Financial Statement analysis work book, hoboken, Canada, 2009.

قائمة الأشكال والجداول

فهرس الأشكال والجداول

الأشكال	الصفحة
الشكل رقم 01: إعداد المعيار المحاسبي الدولي	**17**
الشكل رقم (02):أنواع الأصول	**31**
الشكل رقم (03): مكونات القوائم المالية	**42**
الشكل رقم (04): أنشطة التدفقات النقدية	**55**
الشكل رقم (05):عناصر الأصول المعنوية	**75**
الشكل رقم (06):عناصر الأصول المادية طويلة الأجل	**88**
الجداول	**الصفحة**
جدول رقم (01): أهداف القوائم المالية	**27**
الجدول رقم (02): مستعملو القوائم المالية	**27**
الجدول رقم (03): العناصر الأساسية في الميزانية	**44**
لجدول رقم (04): قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة المباشرة	**57**
الجدول رقم (05): قائمة التدفقات النقدية وفقا للطريقة غير المباشرة	**57**
الجدول (06):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط المتناقص	**105**
الجدول(07):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية	**106**
الجدول (08):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة مجموع أرقام السنين	**106**
الجدول(09):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية	**107**
الجدول (10):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط الثابت	**107**
الجدول(11):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية	**108**
الجدول (12):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة القسط المتزايد	**109**

الجدول(13):تسجيل قسط الاهتلاك في الميزانية	**109**
الجدول (14):حساب قسط الاهتلاك حسب طريقة وحدات الإنتاج	**110**
جدول(15): اهتلاك الأصل (أولي)	**114**
جدول (16):اهتلاك الأصل النهائي	**117**